

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter \*\*\*Ri\*\*\* in der Beschwerdesache \*\*\*Bf\*\*\*, \*\*\*Bf-Adr\*\*\*, vertreten durch Raml und Partner Steuerberatung GmbH, Museumstraße 31a, 4020 Linz, über die Beschwerde vom 8. März 2022 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich vom 4. Februar 2022 betreffend Festsetzung von Kapitalertragsteuer für die Jahre 2017, 2018 und 2019 zur Steuernummer \*\*\*Bf-StNr\*\*\* nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung in Anwesenheit der Schriftführerin \*\*\*SF\*\*\* zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Festsetzung von Kapitalertragsteuer für die Jahre 2017 und 2018 wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Der Beschwerde gegen den Bescheid betreffend Festsetzung von Kapitalertragsteuer für das Jahr 2019 wird gemäß § 279 BAO stattgegeben. Der angefochtene Bescheid wird ersatzlos aufgehoben.

- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

## Entscheidungsgründe

### I. Verfahrensgang

#### A. Bescheide über die Festsetzung der Kapitalertragsteuer für 2017-2019, Beschwerde

Im Rahmen der an den Beschwerdeführer ergangenen **Bescheide vom 04.02.2022** wurde durch das belangte Finanzamt **Kapitalertragsteuer** für die Jahre 2017 (EUR 118.862,08), 2018 (EUR 100.893,41) und 2019 (EUR 62.497,46) festgesetzt. Begründend wurde – auszugsweise – wie folgt ausgeführt:

*Gemäß § 95 Abs. 1 EStG ist der Empfänger der Kapitalerträge (\*\*\*Bf\*\*\*) Schuldner der Kapitalertragsteuer. Die Kapitalertragsteuer ist von dem gemäß § 95 Abs. 2 EStG zum Abzug Verpflichteten einzubehalten. Nach § 95 Abs. 4 EStG ist die Kapitalertragsteuer ausnahmsweise dem Empfänger der Kapitalerträge direkt vorzuschreiben, wenn die zum Abzug Verpflichtete*

*(\*\*\*GmbH 1\*\*\*) die Kapitalerträge nicht vorschriftsmäßig gekürzt hat und die Haftung nach § 95 Abs. 1 EStG nicht oder nur erschwert durchsetzbar ist oder der Empfänger weiß, dass die der Schuldner die einbehaltene Kapitalertragsteuer nicht vorschriftsmäßig abgeführt hat und dies dem Finanzamt nicht unverzüglich mitteilte.*

*Mit **Haftungsbescheid vom 22.02.2021** wurde an \*\*\*GmbH 1\*\*\* aufgrund des Zuflusses von Kapitalerträgen bei \*\*\*Bf\*\*\* die Kapitalertragssteuer für 2017, 2018 und 2019 im Haftungswege mit Bescheid aufgrund einer festgestellten verdeckten Ausschüttung festgesetzt.*

*Die Haftung gemäß § 95 Abs. 1 EStG 1988 erscheint nicht oder nur erschwert durchsetzbar, weil mit tt. Dezember 2021 ein Konkursverfahren (LG [...], Aktenzeichen [...]) für \*\*\*GmbH 1\*\*\* bekannt gemacht wurde. Mit Beschluss vom 22.12.2021 wurde die Schließung des Unternehmens angeordnet. Die vollständige Einbringlichkeit im Haftungswege bei \*\*\*GmbH 1\*\*\* ist nicht mehr gegeben. Die festgesetzte KEST im Haftungswege wurde von \*\*\*GmbH 1\*\*\* nicht dem Finanzamt überwiesen.*

*Bei der Kapitalertragsteuer ist nach der Gesetzessystematik grundsätzlich gemäß § 95 Abs. 1 EStG der Abzugsverpflichtete zur Haftung heranzuziehen (\*\*\*GmbH 1\*\*\*). Nach der Ausnahmbestimmung des § 95 Abs. 4 Ziffer 1 EStG ist bei Vorliegen dem Empfänger der Kapitalerträge Kapitalertragsteuer „ausnahmsweise“ vorzuschreiben, wenn der Abzugsverpflichtete die Kapitalerträge nicht vorschriftsmäßig gekürzt hat und die Haftung nach § 95 Abs. 1 nicht oder nur erschwert durchsetzbar ist.*

*Die vollständige Einbringlichkeit ist nicht mehr gegeben.*

*Die Festsetzung der KEST bei \*\*\*Bf\*\*\* ist aufgrund der Uneinbringlichkeit im Haftungswege folglich direkt festzusetzen. Der Vorteil und die Verschuldensfrage an den Gesellschafter der \*\*\*GmbH 1\*\*\* ist der folgenden Sachverhaltsdarstellung und Würdigung hinsichtlich der festgestellten verdeckten Ausschüttung zu entnehmen.*

Eine weitere Wiedergabe der Bescheidbegründung unterbleibt an dieser Stelle und es wird stattdessen auf das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes betreffend die an die \*\*\*GmbH 1\*\*\* ergangenen Haftungsbescheide für die Jahre 2017 bis 2019 sowie Körperschaftsteuer 2018 und die dortigen Ausführungen verwiesen (BFG 09.08.2022, RV/5100090/2022).

Mit **Schreiben vom 08.03.2022** wurde durch die steuerliche Vertretung des Beschwerdeführers **Beschwerde** gegen die obig angeführten Bescheide erhoben. **Begründend** wurde auf die **Ausführungen in der Beschwerde vom 18.03.2021** gegen die an die \*\*\*GmbH 1\*\*\* ergangenen Haftungsbescheide (Kapitalertragsteuer) für die Jahre 2017 bis 2019 **verwiesen** und eine unrichtige Sachverhaltsfeststellung gerügt. Im Rahmen der angesprochenen Beschwerde vom 18.03.2021 wurde – im Wesentlichen – ausgeführt, dass das belangte Finanzamt unrichtigerweise von einem „Schwesternverhältnis“ der beiden beteiligten

Gesellschaften ausgegangen sei, obwohl ein Mutter-Tochter-Verhältnis vorliege. Zusätzlich sei es – aufgrund näher genannter Gründe – überhaupt nicht einsichtig, weshalb das belangte Finanzamt bereits für das Jahr 2017 eine verdeckte Gewinnausschüttung annehme. Es sei nämlich weder auf die Darlehensforderung verzichtet worden noch sei Verjährung eingetreten. Die genannte Forderung sei daher noch aufrecht und es könne – selbst bei Vorliegen einer fälschlicherweise angenommenen „Schwesternkonstellation – aus diesem Grunde keine verdeckte Gewinnausschüttung vorliegen.

## **B. Beschwerdeentscheidung, Vorlageantrag**

Mit **Beschwerdeentscheidung vom 15.09.2022** wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. Begründend wurde zunächst auf das obig angeführte Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes zur Beschwerde der \*\*\*GmbH 1\*\*\* und die dortigen Ausführungen, insbesondere zum Sachverhalt, verwiesen. Im Rahmen der rechtlichen Beurteilung wurde durch das belangte Finanzamt – unter Verweis auf die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes – im Wesentlichen ausgeführt, dass es aufgrund der vorliegenden Konstellation zu einer verdeckten Gewinnausschüttung der Darlehensgeberin an den Beschwerdeführer gekommen sei, da eine Rückzahlung des Darlehens von vornherein nicht gewollt oder wegen absehbarer Uneinbringlichkeit nicht zu erwarten gewesen sei.

Mit **Schreiben vom 05.10.2022** wurde durch die steuerliche Vertretung des Beschwerdeführers ein **Vorlageantrag** eingebracht. Im Rahmen dieses Vorlageantrages wurde – erneut – gerügt, dass sowohl durch das belangte Finanzamt als auch durch das Bundesfinanzgericht unrichtige Sachverhaltsfeststellungen erfolgt seien und der Ermittlungspflicht nicht nachgekommen worden sei. Zusätzlich werde darauf verwiesen, dass für das Vorliegen einer verdeckten Gewinnausschüttung nicht nur das objektive, sondern auch das subjektive Tatbild erfüllt werden müsse. Davon könne allerdings im vorliegenden Fall keine Rede sein, sei doch der Beschwerdeführer selbstverständlich von der Existenz des Abtretungsvertrages vom 17.01.2017 ausgegangen, da er diesen selbst unterschrieben habe. Zusätzlich seien für den Beschwerdeführer sprechende Sachverhalt, etwa betreffend den im Jahr 2017 abgeschlossenen Kundendienstvertrag und die daraus erhoffte positive Geschäftsentwicklung auf Ebene der Darlehensnehmerin nicht ausreichend gewürdigt worden.

Zusätzlich wurde die Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht beantragt.

## **C. Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht**

Die Beschwerde wurde dem Bundesfinanzgericht am 20.09.2023 zur Entscheidung vorgelegt.

Mit **Eingabe der steuerlichen Vertretung des Beschwerdeführers vom 14.04.2025** wurde bekanntgegeben, dass die im Jahr 2019 an/für die \*\*\*GmbH 2\*\*\* geleisteten Zahlungen nicht

von der \*\*\*GmbH 1\*\*\*, sondern vom Beschwerdeführer selbst stammen würden. Diesbezüglich wurden weitere Unterlagen (Aufstellung, Auszug aus dem Jahresabschluss der \*\*\*GmbH 2\*\*\* per 31.12.2018, Kontoblätter) übermittelt.

**Im Rahmen der mündlichen Verhandlung am 15.04.2025** von beiden Parteien zunächst auf das bisherige schriftliche Vorbringen verwiesen. Anschließend wurde seitens der steuerlichen Vertretung des Beschwerdeführers ausgeführt, dass der Zeitpunkt der Forderungsabschreibung im Jahresabschluss per 31.12.2018 – zumindest hinsichtlich der erst 2019 entstandenen Forderungen – wohl unrichtig gewählt worden sei. Überhaupt erscheine es zweifelhaft, ob nicht die gesamte Forderungsabschreibung erst im Jahr 2021 (d.h. nach Konkurseröffnung) vorgenommen werden hätte sollen. Durch den Beschwerdeführer selbst wurde ausgeführt, dass die \*\*\*GmbH 2\*\*\* grundsätzlich die Unterstützung der \*\*\*GmbH 1\*\*\* bei Werkstattleistungen, der Wartung von Baumaschinen und ähnliche Leistungen erbringen hätte sollen. Erst vor dem Hintergrund des Werkstattvertrages mit der \*\*\*GmbH 3\*\*\* seien im Hinblick auf Personal sowie Sachausstattung der \*\*\*GmbH 2\*\*\* deutliche Investitionen vorgenommen worden. Es sei zwar zum Abschluss eines Werkstattvertrages gekommen, ein Händlervertrag habe jedoch nicht abgeschlossen werden können. Im Oktober 2018 sei der Werkstattvertrag letztlich von Seiten der \*\*\*GmbH 2\*\*\* gekündigt worden. Beginnend mit dem Jahr 2019 sei es zu Zahlungsverzögerungen bzw. Zahlungsausfällen gekommen. Zusätzlich hätten die Erschwernisse des Jahres 2020 (Corona) zu Umsatzausfällen geführt, sodass es schließlich im Jahr 2021 zur Eröffnung eines Insolvenzverfahrens gekommen sei.

Hinsichtlich der Übertragung der Anteile an der \*\*\*GmbH 2\*\*\* wurde seitens der steuerlichen Vertretung des Beschwerdeführers ausgeführt, dass dieser von der Geltung der Anteilsübertragung im Jänner 2017 ausgegangen sei. Er sei lediglich verabsäumt worden, diese Anteilsübertragung im Firmenbuch eintragen zu lassen. An dieser Stelle wird vom Vertreter des belangten Finanzamtes darauf verwiesen, dass in den Bilanzen der \*\*\*GmbH 1\*\*\* in den Jahren 2017 bis 2019 keine Beteiligung an der \*\*\*GmbH 2\*\*\* ausgewiesen worden sei. Der erkennende Richter verweist zusätzlich auf die Ausführungen im Erkenntnis des BFG vom 09.08.2022, RV/5100090/2022, betreffend die \*\*\*GmbH 1\*\*\*.

Abschließend verweist die steuerliche Vertretung des Beschwerdeführers darauf, dass die im Jahr 2019 an/für die \*\*\*GmbH 2\*\*\* geleisteten Zahlungen nicht von der \*\*\*GmbH 1\*\*\*, sondern vom Beschwerdeführer selbst stammen würden und kündigt diesbezüglich die Vorlage von Nachweisen an.

Aufgrund der Tatsache, dass die Beschaffung dieser (und weitere angekündigter) Unterlagen zusätzliche Zeit in Anspruch nimmt, wurde die mündliche Verhandlung auf den 07.05.2025 vertagt.

Mit **Eingabe der steuerlichen Vertretung des Beschwerdeführers vom 24.04.2025** wurden Belege betreffend die Rückzahlung von Darlehen bzw. von Zahlungen zur Kontoabdeckung aus

dem Jahr 2019 übermittelt. Zusätzlich wurden Bürgschaftsverträge vom 11.09.2017, vom 19.06.2020 sowie vom 04.02.2009 übermittelt.

Ebenfalls mit **Eingabe der steuerlichen Vertretung des Beschwerdeführers vom 24.04.2025** wurde der Jahresabschluss der \*\*\*GmbH 1\*\*\* per 31.12.2019 übermittelt.

Mit **Eingabe der steuerlichen Vertretung des Beschwerdeführers vom 25.04.2025** wurden die Jahresabschlüsse der \*\*\*GmbH 2\*\*\* für die Jahre 2014 bis 2016 übermittelt. Zusätzlich wurde ausgeführt, dass es im Jahr 2017 bei Gewährung des Darlehens absolut nicht vorhersehbar gewesen sei, dass die Darlehensforderungen jemals uneinbringlich sein könnten. Diese Uneinbringlichkeit habe sich erst im Jahr 2018 erhellt, als die Geschäftsbeziehung mit der \*\*\*GmbH 3\*\*\* gescheitert sei.

Im Rahmen der **Eingabe der steuerlichen Vertretung des Beschwerdeführers vom 06.05.2025** wurde ausgeführt, dass die Kapitalertragsteuer für die Jahre 2017 bis 2019 auch der \*\*\*GmbH 1\*\*\* vorgeschrieben worden seien. Da auf Ebene der \*\*\*GmbH 1\*\*\* nach wie vor ein Zivilprozess laufe und im Falle des Obsiegens erhebliche liquide Mittel zu erwarten seien, bestehe die Befürchtung einer Doppelbesteuerung durch Einhebung der Kapitalertragsteuer beim Beschwerdeführer einerseits bzw. bei der \*\*\*GmbH 1\*\*\* andererseits.

Im Rahmen der **mündlichen Verhandlung am 07.05.2025** wurde seitens der steuerlichen Vertretung des Beschwerdeführers – unter Verweis auf die obig genannten Eingaben – ausgeführt, dass sich aus den Unterlagen der \*\*\*GmbH 2\*\*\* ein deutlich positiver Trend erkennen lasse, sodass hier eine positive Fortbestehensprognose geboten sei. Zudem werde festgehalten, dass aus dem Händlervertrag mit der \*\*\*GmbH 3\*\*\* selbstverständlich deutliche Überschüsse erwartet worden wären. Nach der Kündigung des Werkstattvertrages im Oktober 2018 seien kaum mehr Darlehenszahlungen geleistet worden, vielmehr sei es sogar zu Rückzahlungen gekommen.

Hinsichtlich der vorgelegten Bürgschaftsverträge zwischen der kreditgebenden Bank und dem Beschwerdeführer (siehe Eingabe vom 24.04.2025) wurde ausgeführt, dass dem Bürgschaftsvertrag vom 19.06.2020 keine Relevanz für die Streitjahre zukomme. Zum Bürgschaftsvertrag vom 12.02.2009 wurde ausgeführt, dass noch weitere Verträge vorhanden sein müssten, wobei allerdings keine Details genannt werden können.

Der Vertreter der belangten Behörde verweist im Wesentlichen auf das schriftliche Vorbringen sowie den Bericht des Masseverwalters der \*\*\*GmbH 2\*\*\* vom 16.02.2022 (Punkt 40). Hinsichtlich Bonitätsprüfung bzw. Fortbestehensprognose werde ausgeführt, dass keine Nachweise dafür existieren würden, dass im Zeitpunkt des Abschlusses des Darlehensvertrages oder der Zahlungen derartige Prüfungen/Prognosen angestellt worden wären. Die nunmehrigen Überlegungen seien lediglich ex-post Überlegungen.

Abschließend wurde seitens der steuerlichen Vertretung ausgeführt, dass sowohl der Beschwerdeführer als auch die Bank die jeweiligen Gesellschaften „als eines“ gesehen hätte. Zusätzlich wurde mitgeteilt, dass durch den Beschwerdeführer ausdrücklich eine Zustellvollmacht zugunsten des steuerlichen Vertreters eingeräumt werde, sodass sämtliche Schriftstücke nunmehr zu Händen des steuerlichen Vertreters zuzustellen seien.

## **II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:**

### **1. Sachverhalt**

Mit Bescheiden vom 22.02.2021 wurde die \*\*\*GmbH 1\*\*\* aufgrund des Zuflusses von Kapitalerträgen an den Beschwerdeführer zur Haftung der Kapitalertragsteuer für die Jahre 2017 bis 2019 herangezogen. Die gegen diese Bescheide gerichtete Beschwerde wurde vom Bundesfinanzgericht mit rechtskräftig gewordenem Erkenntnis abgewiesen (BFG 09.08.2022, RV/5100090/2022). Zahlungen aus diesen Haftungsbescheiden wurden an das belangte Finanzamt bisher nicht geleistet.

Im Rahmen der streitgegenständlichen Bescheide wurde dem Beschwerdeführer gemäß § 95 Abs. 4 EStG 1988 Kapitalertragsteuer für die Jahre 2017 bis 2019 in Höhe von insgesamt EUR 282.252,95 vorgeschrieben:

2017 – EUR 118.862,08

2018 – EUR 100.893,41

2019 – EUR 62.497,46

Die \*\*\*GmbH 1\*\*\* (FN \*\*\*FN GmbH 1\*\*\*) wurde – damals noch unter der Firma \*\*\*GmbH 1\*\*\* – am 22.01.2009 in das Firmenbuch eingetragen. Der Beschwerdeführer war seit der Gründung alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer dieser Gesellschaft. Mit Beschluss des Landesgerichtes Linz vom 17.12.2021 wurde über die Gesellschaft das Konkursverfahren eröffnet.

Die \*\*\*GmbH 2\*\*\* (FN \*\*\*FN GmbH 2\*\*\*; in der Folge „\*\*\*GmbH 2\*\*\*\*“) wurde – damals noch unter der Firma \*\*\*GmbH 2\*\*\* – am 16.02.2007 in das Firmenbuch eingetragen. Am 17.08.2010 wurde sowohl die Firma geändert (\*\*\*GmbH 2\*\*\*\*) als auch der Beschwerdeführer als alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer im Firmenbuch eingetragen. Die Gesellschaft war in der Zeit zwischen Gründung und Löschung außerdem mit der Firma „\*\*\*GmbH 2\*\*\*\*“ sowie „\*\*\*GmbH 2\*\*\*\*“ im Firmenbuch eingetragen. Mit Generalversammlungsbeschluss vom 29.05.2019 wurde die Gesellschaft aufgelöst und in das Stadium der Abwicklung überführt. Mit Generalversammlungsbeschluss vom 17.11.2020 wurde die Fortsetzung der Gesellschaft beschlossen. Die Anteile an dieser Gesellschaft wurden erst auf Basis des Abtretungsvertrages

vom 25.01.2021 und nicht bereits aufgrund der mit 16.01.2017 datierten Vereinbarung vom Beschwerdeführer an die \*\*\*GmbH 1\*\*\* übertragen. Mit Beschluss des Landesgerichtes Linz vom 12.12.2021 wurde über die Gesellschaft das Konkursverfahren eröffnet. Am 09.09.2022 wurde die Löschung der Gesellschaft gemäß § 40 FBG im Firmenbuch eingetragen.

Die \*\*\*GmbH 1\*\*\* hat zugunsten der \*\*\*GmbH 2\*\*\* die nachfolgend dargestellten Bürgschaftsverträge abgeschlossen:

- Bürgschaftsvertrag vom 04.01.2011 (Finanzierungsbetrag von EUR 740.854,20, Finanzierungsvertrag zwischen der Bank und der \*\*\*GmbH 2\*\*\*) über eine Bürgschaftsverpflichtung von EUR 130.000,00 zuzüglich der darauf entfallenden vertraglich vereinbarten Zinsen ab Inanspruchnahme aus dieser Bürgschaft.
- Bürgschaftsvertrag vom 11.09.2017 (Finanzierungsbetrag von EUR 200.000,00, Finanzierungsvertrag zwischen der Bank und der \*\*\*GmbH 2\*\*\*) über eine Bürgschaftsverpflichtung von EUR 200.000,00 zuzüglich der darauf ab Fälligstellung entfallenden Zinsen und Spesen. Zusätzlich hat auch der Beschwerdeführer selbst am 11.09.2017 einen inhaltlich gleichlautenden Bürgschaftsvertrag zugunsten der \*\*\*GmbH 2\*\*\* mit der kreditgewährenden Bank abgeschlossen.

Außerdem besteht ein mit 12.02.2009 datierter Bürgschaftsvertrag zwischen der Bank und dem Beschwerdeführer zugunsten der \*\*\*GmbH 1\*\*\* über eine Bürgschaftsverpflichtung von EUR 100.000,00 zuzüglich der vertraglich vereinbarten Zinsen.

Am 31.03.2017 wurde ein Darlehensvertrag (Kontokorrent) zwischen der \*\*\*GmbH 1\*\*\* (Darlehensgeberin) und der \*\*\*GmbH 2\*\*\* (Darlehensnehmerin) über einen Höchstbetrag von EUR 1.100.000,00 abgeschlossen. Es wurde eine Verzinsung von 1,5% p.a. vereinbart, die von der Darlehensgeberin durch eine gesonderte Rechnung jeweils am Ende eines jeden Kalenderjahres eingefordert werden soll. Zusätzlich wurde vereinbart, dass das Darlehen zwar nicht besichert wird, jedoch die Gesellschafter der Darlehensnehmerin persönlich zur ungeteilten Hand für das Darlehen haften. Laut § 4 des Darlehensvertrages sei die \*\*\*GmbH 1\*\*\* seit 16.01.2017 die alleinige Gesellschafterin der \*\*\*GmbH 2\*\*\*. Weder wurde im Zusammenhang mit dem Abschluss des Darlehensvertrages eine Bonitätsprüfung durchgeführt noch wurden jemals Zinszahlungen von der Darlehensnehmerin geleistet. Der Darlehensgeberin konnte bereits im Zeitpunkt des Abschlusses des Darlehensvertrages erwarten, dass die Darlehensnehmerin das Darlehen mangels Bonität nicht wird zurückzahlen können.

Auf Basis des obig angeführten Darlehensvertrages wurde in den Jahren 2017 und 2018 ein Betrag von insgesamt EUR 799.110,87 von der \*\*\*GmbH 1\*\*\* an die \*\*\*GmbH 2\*\*\* geleistet. Davon entfällt auf das Jahr 2017 ein Betrag von EUR 432.225,74, auf das Jahr 2018 ein Betrag von EUR 366.885,13.

Die im angefochtenen Bescheid für das Jahr 2019 berücksichtigten Zahlungen im Zusammenhang mit dem Darlehensvertrag (EUR 227.263,49) wurden nicht von der \*\*\*GmbH 1\*\*\*, sondern vom Beschwerdeführer selbst geleistet.

Im Rahmen des Jahresabschlusses der \*\*\*GmbH 1\*\*\* per 31.12.2018 wurde ein Betrag von EUR 1.026.374,36 (dies entspricht der Summe für die Jahre 2017 bis 2019, somit unter Einbeziehung des Betrages für 2019) unter der Position „7805 Abschreibung von Forderungen 0%“ und somit erfolgswirksam abgeschrieben. Im Rahmen der Jahresabschlüsse der \*\*\*GmbH 2\*\*\* für die Jahre 2017 und 2018 war die Darlehensverbindlichkeit gegenüber der \*\*\*GmbH 1\*\*\* mit den folgenden Beträgen verbucht:

2017 – EUR 432.225,74 (Konten 3481, 3750 und 3760)

2018 – EUR 736.677,67 (Konten 3481, 3750 und 3760)

Die \*\*\*GmbH 2\*\*\* hat in ihren Bilanzen seit (zumindest) dem Jahr 2013 bis inklusive 2019 ein negatives Eigenkapital ausgewiesen:

2013 – EUR 199.828,42

2014 – EUR 122.888,81

2015 – EUR 118.106,76

2016 – EUR 110.997,84

2017 – EUR 608.077,95

2018 – EUR 1.105.776,95

2019 – EUR 1.017.837,00

Der im Jahresabschluss der \*\*\*GmbH 2\*\*\* per 31.12.2014 ausgewiesene Jahresgewinn von EUR 76.639,61 ist zum überwiegenden Teil auf Sondereffekte (EUR 13.700,00 laut Kto. 4853 „noch nicht bez.Miete“ sowie EUR 47.160,66 laut Kto. 8400 „außerordentliche Erträge“) zurückzuführen. Auf Ebene der \*\*\*GmbH 2\*\*\* wurden (zumindest) in den Jahren 2015 bis 2019 keine Fortbestandsprognosen angestellt. Im Vermögen der \*\*\*GmbH 2\*\*\* waren per 31.12.2016 keine stillen Reserven in einer Höhe enthalten, die bei Realisierung zu einem positiven Eigenkapital geführt hätten.

Die \*\*\*GmbH 2\*\*\* hat in den Jahren 2015 bis inklusive 2019 über die folgenden Barmittel verfügt:

- 2015 – EUR 1.526,27 (EUR 210,02 Kassa sowie EUR 1.316,25 Bank)
- 2016 – EUR 3.497,35 (EUR 210,02 Kassa sowie EUR 3.287,33 Bank)

- 2017 – EUR 3.248,73 (EUR 3.490,51 Kassa abzüglich EUR 241,78 Bank)
- 2018 – EUR 3.714,37 (Kassa)
- 2019 – EUR 1.477,84

Die \*\*\*GmbH 2\*\*\* hat per 31.12.2016 Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten von EUR 565.894,97 ausgewiesen, dies bei einer Bilanzsumme von EUR 530.260,05. Die \*\*\*GmbH 1\*\*\* hat per 31.12.2016 eine Bilanzsumme von EUR 2.113.450,10 ausgewiesen.

Am 31.05.2017 wurde zwischen der \*\*\*GmbH 2\*\*\* und der \*\*\*GmbH 3\*\*\* ein Kundendienstvertrag mit Beginn ab 01.07.2017 abgeschlossen. Aufgrund dieses Vertrages war die \*\*\*GmbH 2\*\*\* berechtigt, Instandsetzungs- und Wartungsdienstleistungen für die im Vertrag genannten Kraftfahrzeuge zu erbringen sowie Originalersatzteile zu verkaufen. Dieser Vertrag wurde durch die \*\*\*GmbH 2\*\*\* am 05.10.2018 gekündigt. Ein Handelsvertrag wurde zwischen der \*\*\*GmbH 2\*\*\* und der \*\*\*GmbH 3\*\*\* nicht abgeschlossen. Mit Rechnung vom 16.05.2019 wurde von der \*\*\*GmbH 2\*\*\* an die \*\*\*GmbH 3\*\*\* eine Schadenersatzforderung über EUR 1.001.128,38 (abzüglich EUR 108.243,72, ausgewiesen als Teilzahlung) geltend gemacht. Diese Forderung wurde nicht beglichen, eine Klage vor Gericht ist nicht erfolgt.

## **2. Beweiswürdigung**

### **a) Allgemeines**

Gemäß § 167 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde (bzw. das Verwaltungsgericht) unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes genügt es, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt. Die Abgabenbehörde muss dieser Rechtsprechung zufolge den Bestand einer Tatsache nicht im "naturwissenschaftlich-mathematisch exakten Sinn" nachweisen (vgl. etwa VwGH 31.05.2017, Ro 2014/13/0025; *Ritz/Koran*, BAO<sup>7</sup>, § 167, Rz 8, mwN).

### **b) Feststellungen zu den streitgegenständlichen Bescheiden und den Gesellschaften**

Die Feststellungen betreffend die an die \*\*\*GmbH 1\*\*\* gerichteten Haftungsbescheide ergeben sich aus diesen. Die Feststellung betreffend das dieses Verfahren erledigende Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ergibt sich aus diesem. Die Feststellung, wonach aus den an die \*\*\*GmbH 1\*\*\* ergangenen Haftungsbescheiden keine Zahlungen geleistet wurden, ergibt sich aus der Begründung der diesem Verfahren zugrundeliegenden Bescheide, denen

insoweit von der steuerlichen Vertretung des Beschwerdeführers nicht entgegengetreten wurde.

Die Feststellungen betreffend die streitgegenständlichen Bescheide ergeben sich aus diesen.

Die Feststellungen betreffend das Datum der Firmenbucheintragung der \*\*\*GmbH 1\*\*\*, den in der Vergangenheit verwendeten Firmenwortlaut sowie zur Geschäftsführung und zum Gesellschafterstand ergeben sich – ebenso wie das Datum der Insolvenzeröffnung – aus dem Firmenbuch.

Die Feststellungen betreffend das Datum der Firmenbucheintragung der \*\*\*GmbH 2\*\*\*, die in der Vergangenheit verwendeten Firmenwortlaute und den Wechsel von sowohl Geschäftsführer als auch Gesellschafter per 17.08.2010 ergeben sich – so wie die Feststellungen zur Liquidation im Jahr 2019, zur Weiterführung der Gesellschaft im Jahr 2020, zur Insolvenzeröffnung im Jahr 2021 und zur Löschung der Gesellschaft aus dem Firmenbuch im Jahr 2022 – aus dem Firmenbuch.

### **c) Feststellung zur Übertragung der Gesellschaftsanteile an der \*\*\*GmbH 2\*\*\***

Die Feststellung betreffend die erst mit Abtretungsvertrag vom 25.01.2021 und nicht bereits mit Vereinbarung vom 16.01.2017 erfolgte Abtretung der Gesellschaftsanteile an der \*\*\*GmbH 2\*\*\* vom Beschwerdeführer an die \*\*\*GmbH 1\*\*\* beruht auf den folgenden Erwägungen:

Gemäß § 21 BAO ist für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend. Nach der Rechtsprechung des VwGH handelt es sich bei der Bestimmung des § 21 BAO um eine Richtlinie zur Beurteilung abgabenrechtlich relevanter Sachverhalte, sohin um eine Beweiswürdigungsregel (*Ritz/Koran*, BAO<sup>7</sup>, § 21, Rz 10, mwN zur Rechtsprechung des VwGH).

Vertragliche Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen können für den Bereich des Steuerrechts nur als erwiesen angenommen werden und damit Anerkennung finden, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären. Dies gilt vor allem deshalb, weil der in der Regel zwischen fremden Geschäftspartnern bestehende Interessengegensatz bei nahen Angehörigen auszuschließen ist und durch die rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten abweichend von den tatsächlichen wirtschaftlichen Gegebenheiten steuerliche Folgen entsprechend beeinflusst werden könnten. Auch die Erfüllung der vertraglichen Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen muss diesen Anforderungen genügen (VwGH 17.09.2024, Ra 2021/15/0080, mwN zur Rechtsprechung des VwGH).

Das zwischen dem Gesellschafter einer GmbH und der GmbH bestehende Naheverhältnis gebietet es, behauptete Vereinbarungen an jenen Kriterien zu messen, welche für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen entwickelt wurden. Die Vereinbarung muss demnach nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen werden. Diese Kriterien haben – so die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes – ihre Bedeutung im Rahmen der Beweiswürdigung (VwGH 03.09.2024, Ra 2023/13/0162).

Dass die gegenständliche Vereinbarung anhand der Leitlinien zur Angehörigenjudikatur geprüft werden muss, ergibt sich daraus, dass der Beschwerdeführer zum Zeitpunkt des Abschlusses dieser Vereinbarung (d.h. am 16.01.2017) jeweils Alleingesellschafter der betroffenen Gesellschaften war.

#### **aa) Prüfung der Publizität:**

Grundsätzlich ist zu fordern, dass vertragliche Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen die gleichen Formvoraussetzungen erfüllen, die unter Fremden üblich sind. Schriftform ist daher nicht zwingend Voraussetzung, es sei denn, es ist nach Art und Inhalt des Vertrages üblich, ihn in Schriftform abzuschließen. [...] Wenn eine schriftliche Vereinbarung nicht vorliegt, so müssen jedoch zumindest die wesentlichen Vertragsbestandteile mit genügender Deutlichkeit festgelegt sein (*Marschner in Jakom EStG*, 2016, § 4, Rz 333, mwN zur Rechtsprechung des VwGH).

- Die gegenständliche Vereinbarung vom 16.01.2017 sowie der am 25.01.2021 notariell abgeschlossene Abtretungsvertrag wurde dem zuständigen Firmenbuchgericht erstmals am 25.01.2021 bekanntgegeben. Dies widerspricht einerseits der Bestimmung des § 10 FBG, wonach Änderungen eingetragener Tatsachen (also zB Gesellschafterstand), unbeschadet sonstiger gesetzlicher Vorschriften, unverzüglich beim Gericht anzumelden sind. Zudem sieht § 76 Abs. 2 GmbHG vor, dass die Übertragung von Geschäftsanteilen an einer GmbH mittels Rechtsgeschäftes unter Lebenden eines Notariatsaktes bedarf. Beide Vorschriften dienen – unter anderem – Publizitätserfordernissen und beiden Erfordernissen ist durch die bloße Vereinbarung vom 16.01.2017 (die wiederum nur dem Beschwerdeführer in eigener Sache bzw. in seiner Eigenschaft als Geschäftsführer der \*\*\*GmbH 1\*\*\* bekannt war) nicht Genüge getan. Dies ist insbesondere deshalb äußerst auffällig, da am 16.01.2017 eine außerordentliche Generalversammlung der \*\*\*GmbH 2\*\*\* stattgefunden hat, in der etwa die Änderung der Firma der Gesellschaft sowie des Unternehmensgegenstandes beschlossen und dem Firmenbuchgericht am gleichen Tag bekannt gegeben wurden. In der ebenfalls am 16.01.2017 an das Firmenbuch übermittelten geänderten Gesellschaftserrichtungserklärung ist zudem unter dem Punkt „*Viertens*“ nach wie vor

der Beschwerdeführer als einziger Gesellschafter der \*\*\*GmbH 2\*\*\* angeführt. Es ist daher in realitätsnaher Betrachtung davon auszugehen, dass die Vereinbarung vom 16.01.2017 betreffend die Übertragung der Gesellschaftsanteile an der \*\*\*GmbH 2\*\*\* vom Beschwerdeführer an die \*\*\*GmbH 1\*\*\* bewusst nicht an das Firmenbuch gemeldet wurde, weshalb es auch zweifelhaft erscheint, ob mit dieser Vereinbarung überhaupt Rechtsfolgen herbeigeführt werden sollten.

- Die Vereinbarung vom 16.01.2017 wurde auch nicht in sonstiger Form publik gemacht. So wurden die Anteile an der \*\*\*GmbH 2\*\*\* in den Jahresabschlüssen der \*\*\*GmbH 1\*\*\* nicht ausgewiesen, obwohl die Bestimmung des § 196 UGB normiert, dass der Jahresabschluss einer Gesellschaft – unter anderem – sämtliche Vermögensgegenstände zu enthalten hat. Der Nichtausweis dieser Anteile in der Bilanz der \*\*\*GmbH 1\*\*\* war dem Beschwerdeführer als Geschäftsführer der dieser Gesellschaft auch bekannt, da er die fraglichen Jahresabschlüsse vor der Einreichung beim Firmenbuch unterzeichnet hat.
- Zusätzlich ist der Beschwerdeführer auch deutlich nach Unterzeichnung der Vereinbarung am 16.01.2017 als Gesellschafter der \*\*\*GmbH 2\*\*\* aufgetreten, und zwar im Zuge der Generalversammlungen vom 29.05.2019 und vom 09.12.2020 („Geschäftsführer und Gesellschafter, Herr \*\*\*Bf\*\*\*“) sowie vom 17.11.2020 („Gesellschafter und Liquidator, Herr \*\*\*Bf\*\*\*“).
- Die bloße Erwähnung der Vereinbarung vom 16.01.2017 im Rahmen des Darlehensvertrages vom 31.03.2017 führt nicht dazu, dass Vereinbarung nach außen ausreichend zum Ausdruck kommt. Dies daher, da der Darlehensvertrag zwischen der \*\*\*GmbH 1\*\*\* und der \*\*\*GmbH 2\*\*\*, jeweils vertreten durch den Beschwerdeführer, zustande gekommen ist und somit auch hier keine externe Partei involviert war.

Während in der Literatur vertreten wird, dass das Erfordernis der Publizität nicht überbewertet werden darf (*Toifl in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG<sup>20</sup>, § 2, Rz 161/3, unter Verweis auf eine Entscheidung des BFH), ergibt sich aus den obigen Ausführungen und unter Beachtung des Inhaltes der Vereinbarung vom 16.01.2017 (Übertragung von sämtlichen Gesellschaftsanteilen an einer GmbH) doch deutlich, dass dem Erfordernis der Publizität im gegenständlichen Fall eine erhöhte Bedeutung zukommt. Dass diesem Erfordernis nicht Genüge getan wurde, steht auf Basis der obigen Ausführungen fest.

#### **bb) Prüfung des eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhaltes:**

Einer Vereinbarung fehlt die erforderliche Eindeutigkeit jedenfalls dann, wenn ihr nicht die Art der zu erbringenden Leistung zu entnehmen ist (VwGH 24.09.08, 2006/15/0119, betreffend Schreibarbeiten durch Kinder eines RA), in einem „Honorarvertrag“ mit der Tochter keinerlei Hinweis auf die Honorarhöhe enthalten ist (VwGH 11.11.08, 2006/13/0046) oder konkrete Abrechnungsmodalitäten fehlen (VwGH 22.11.12, 2008/15/0265). Ein Fremdvergleich hat zur

Voraussetzung, dass die erbrachten (und honorierten) Leistungen im Einzelnen konkret und detailliert erfasst und dargestellt werden. Die Leistungsbeschreibung muss in einem solchen Maße konkret sein, dass die Einschätzung des genauen Marktwertes der Leistung möglich ist und in der Folge die Feststellung getroffen werden kann, ob auch ein fremder Dritter jene Gegenleistung zu erbringen bereit gewesen wäre. Einer besonders exakten Leistungsbeschreibung bedarf es insbesondere dann, wenn der Vertragsgegenstand in der Erbringung schwer fassbarer Leistungen (zB „Bemühungen“, Beratungen, Kontaktvermittlung, Know-how-Überlassung) besteht (VwGH 28.01.03, 99/14/0100; 19.12.13, 2012/15/0024; *Marschner in Jakom EStG*, 2016, § 4, Rz 334).

- Im Einklang mit den Ausführungen des Bundesfinanzgerichtes im Erkenntnis vom 09.08.2022, RV/5100090/2022, ist darauf zu verweisen, dass in der fraglichen Vereinbarung vom 16.01.2017 der Zeitpunkt des Überganges der Anteile nicht geregelt wurde. Das Fehlen einer derartigen Vereinbarung erscheint – wenn man sich die Tatsache vor Augen hält, dass die Vereinbarung vom 16.01.2017 eine Übertragung sämtlicher Gesellschaftsanteile an einer GmbH zum Gegenstand hat – zumindest ungewöhnlich. Dies umso mehr, da der Beschwerdeführer – wie obig ausgeführt – auch nach diesem Datum noch als Gesellschafter der \*\*\*GmbH 2\*\*\* aufgetreten ist. Das Vorliegen eines eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhaltes kann vor diesem Hintergrund somit ebenfalls nicht bejaht werden.

#### **cc) Prüfung der Fremdüblichkeit:**

Leistungsbeziehungen zwischen einander Nahestehenden können sowohl durch eine auf Einkunftserzielung ausgerichtete Tätigkeit als auch durch das private Naheverhältnis veranlasst sein. Gibt es eine gleichartige Leistungsbeziehung auch gegenüber einem fremden Dritten, bei dem eine private Veranlassung nicht in Betracht kommt, so ist in der Regel auch die zu beurteilende Leistungsbeziehung gegenüber dem Angehörigen nicht durch das private Naheverhältnis veranlasst (VwGH 24.02.99, 96/13/0201). Die Vereinbarung kann bereits dem Grunde oder nur der Höhe nach fremdunüblich sein (VwGH 10.09.98, 93/15/0051). Zunächst ist daher zu prüfen, ob zwischen Fremden überhaupt ein Vertrag in der konkreten Form abgeschlossen worden wäre, und danach sind die einzelnen Vertragsbestandteile auf ihre Fremdüblichkeit zu untersuchen (*Marschner in Jakom EStG*, 2016, § 4, Rz 335).

- Ein Abtretungspreis von EUR 1,00 für 100% der Gesellschaftsanteile eines deutlich überschuldeten Unternehmens (siehe die Feststellungen zum negativen Eigenkapital der \*\*\*GmbH 2\*\*\* per 31.12.2016 sowie die diesbezüglichen Ausführungen des Masseverwalters weiter unten) erscheint – wiederum im Einklang mit den Ausführungen des Bundesfinanzgerichtes im Erkenntnis vom 09.08.2022, RV/5100090/2022 – nicht fremdüblich, jedenfalls nicht ohne die gleichzeitige Einräumung von zusätzlichen Garantien, die Erstellung von entsprechenden

Prognosen/Berechnungen über die zukünftige Entwicklung der Gesellschaft oder von etwaig vorhandenen stille Reserven im Vermögen der Gesellschaft. Dass solche zusätzlichen Schritte gesetzt wurden, ergibt sich aus dem Abtretungsvertrag nicht. Betreffend die behaupteten (allerdings im Text des Abtretungsvertrages ohnedies weder erwähnten noch garantierten) stillen Reserven ist zusätzlich auf die diesbezüglichen Ausführungen weiter unten zu verweisen, wonach solche nicht festgestellt werden konnten. Es ist daher auch betreffend den Abtretungspreis nicht von einer fremdüblichen Gestaltung auszugehen.

- Schließlich ist noch festzuhalten, dass auch die Erfüllung der Vereinbarung vom 16.01.2017 einem Fremdvergleich in keiner Weise standhält. Es ist völlig auszuschließen, dass sich ein fremder Dritter über einen Zeitraum von mehr als vier Jahren verträsten lässt, bis es endlich zur Eintragung der Übertragung der Gesellschaftsanteile im Firmenbuch kommt. Dies insbesondere unter dem Gesichtspunkt, dass 100% der Gesellschaftsanteile von der Vereinbarung umfasst waren. Zusätzlich erscheint es völlig undenkbar, dass es sich ein fremder Dritter gefallen lässt, dass auch in den Jahren nach Abschluss der Vereinbarung der eigentlich übertragende Gesellschafter nach wie vor im Rahmen der Generalversammlung als Gesellschafter auftritt und Beschlüsse fasst.

Auf Basis der obigen Ausführungen steht somit zweifelsfrei fest, dass die Vereinbarung vom 16.01.2017 – wenn man sie, wie geboten, im Lichte der Angehörigenjudikatur prüft – weder das Kriterium der Publizität noch das Kriterium des eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhaltes noch das Kriterium der Fremdüblichkeit (sowohl betreffend Ausgestaltung als auch Erfüllung) erfüllt. Somit steht in wirtschaftlicher Betrachtungsweise fest, dass die Vereinbarung vom 16.01.2017 für Zwecke des Steuerrechtes keine Wirkung zu entfalten vermag.

#### **d) Feststellungen zu den Bürgschaftsverträgen, dem Darlehensvertrag und der Bonität**

Die Feststellungen im Zusammenhang mit den Bürgschaftsverträgen ergeben sich aus dem jeweiligen Vertrag.

Die Feststellungen im Zusammenhang mit dem Darlehensvertrag (Höchstbetrag, vereinbarte Verzinsung und Geltendmachung der Zinsen mittels separater Rechnung, Haftungsbestimmung) ergeben sich aus dem Darlehensvertrag selbst.

Die Feststellung betreffend die unterlassene Bonitätsprüfung im Zusammenhang mit dem Abschluss des Darlehensvertrages vom 31.03.2017 ergibt sich im Wesentlichen daraus, dass sowohl im Verfahren betreffend Körperschaftsteuer 2018 und Kapitalertragsteuer 2017 bis 2019 auf Ebene der \*\*\*GmbH 1\*\*\* als auch im Rahmen der im gegenständlichen Verfahren ergangenen Beschwerdeentscheidung vom 15.09.2022 (sowie dem Vorlagebericht des gegenständlichen Verfahrens) das Fehlen einer solchen Bonitätsprüfung festgestellt wurde. Die

Tatsache, dass dieser Feststellung weder im Verfahren auf Ebene der \*\*\*GmbH 1\*\*\* noch im gegenständlichen Verfahren jemals entgegengetreten wurde noch diesbezügliche Unterlagen vorgelegt wurden, lässt nach Ansicht des erkennenden Richters einzig den Schluss zu, dass tatsächlich keine solche Bonitätsprüfung erfolgt ist.

Die Feststellung, wonach aus dem Darlehensvertrag keine Zinszahlungen erfolgt sind, ergibt sich zunächst aus den Jahresabschlüssen der Darlehensnehmerin, in denen lediglich Zinsaufwendungen für Bankkredite ausgewiesen sind. Zusätzlich wurden weder im Verfahren betreffend Körperschaftsteuer 2018 und Kapitalertragsteuer 2017 bis 2019 auf Ebene der \*\*\*GmbH 1\*\*\* noch im gegenständlichen Verfahren Rechnungen der Darlehensgeberin an die Darlehensnehmerin betreffend die Geltendmachung des Zinsanspruches vorgelegt noch tatsächliche Zinszahlungen nachgewiesen. Dies ungeachtet der diesbezüglich deutlichen Feststellungen im Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 09.08.2022, RV/5100090/2022, sowie im Vorlagebericht des belangten Finanzamtes zum gegenständlichen Verfahren.

Die Feststellung, wonach der Darlehensgeberin bereits im Zeitpunkt des Abschlusses des Darlehensvertrages erwarten konnte, dass die Darlehensnehmerin das Darlehen mangels Bonität nicht zurückzahlen wird können, beruht auf den folgenden Erwägungen:

- Es ist – wie oben dargestellt – keine Bonitätsprüfung erfolgt. Zusätzlich hat die Darlehensnehmerin im Zeitpunkt des Abschlusses des Kreditvertrages ein negatives Eigenkapital, hohe Kreditverbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten und nur sehr überschaubare liquide Mittel ausgewiesen. Zudem war die \*\*\*GmbH 1\*\*\* im Zeitpunkt des Abschlusses des Darlehensvertrages auf Basis eines Bürgschaftsvertrages (siehe den festgestellten Sachverhalt) gegenüber dem Kreditgeber der \*\*\*GmbH 2\*\*\* zur Haftung verpflichtet und musste daher davon ausgehen, dass fremde Dritte Zweifel an der Bonität der \*\*\*GmbH 2\*\*\* hegen. Zieht man auch noch die im Jahresabschluss der \*\*\*GmbH 2\*\*\* per 31.12.2016 ausgewiesenen Kreditverbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten sowie das negative Eigenkapital ins Kalkül, so wäre es nach Ansicht des erkennenden Richters geboten gewesen, erstens ernstliche Überlegungen zur Bonität der Darlehensnehmerin anzustellen und diese auch zu dokumentieren und zweitens, sich zusätzliche Sicherheiten einräumen zu lassen. Die einzige im Darlehensvertrag genannte Sicherheit, wonach die Darlehensgeberin als – vermeintliche (siehe oben) – Anteilsinhaberin der Darlehensnehmerin selbst für das von ihr gegebene Darlehen haftet, stellt keine fremdübliche Sicherheit im eigentlichen Sinn dar, da die „Verwertung“ dieser Sicherheit nicht nur zu keiner Befriedigung der Forderungen des Gläubigers führt, sondern zu einer Haftung für eigene Verbindlichkeiten. Dass derartige Überlegungen/Handlungen geboten gewesen wären, ergibt sich auch ganz deutlich, wenn man die Konditionen des (im Zusammenhang mit dem am gleichen Tag abgeschlossenen Finanzierungsvertrag) Bürgschaftsvertrages vom 11.09.2017 (d.h. weniger als sechs Monate nach Abschluss des Darlehensvertrages vom 31.03.2017)

betrachtet, in dem nicht nur die \*\*\*GmbH 1\*\*\*, sondern auch der Beschwerdeführer selbst (jeweils als Bürge und Zahler gemäß § 1357 ABGB) von der kreditgewährenden Bank zur Haftung über 100% der mit Vertrag vom gleichen Tag eingeräumten Finanzierungssumme (EUR 200.000,00) verpflichtet wurden. Ein fremder Dritte hat sich somit – trotz einer weitaus niedrigeren Finanzierungssumme – nicht nur einen, sondern zwei Bürgen ausbedungen und diese jeweils zur Haftung von 100% der Finanzierungssumme verpflichtet. Daraus ergibt sich zweifelsfrei, dass ein fremder Dritte nicht einmal sechs Monate nach Abschluss des Darlehensvertrages bereits deutliche Zweifel an der Bonität der \*\*\*GmbH 2\*\*\* hatte. Dies zusätzlich noch vor dem Hintergrund, dass die ersten Zahlungen aus dem Darlehensvertrag vom 31.03.2017 von der \*\*\*GmbH 1\*\*\* an die \*\*\*GmbH 2\*\*\* erst nach dem 30.09.2017 (siehe diesbezüglich die den angefochtenen Bescheiden beigegefügte Aufstellung) geleistet wurden und somit davon auszugehen ist, dass etwaige im Zuge des Finanzierungsgesuches vorgelegte Buchhaltungsunterlagen noch keine erhöhten Verbindlichkeiten gegenüber der \*\*\*GmbH 1\*\*\* erkennen ließen, die eine erhöhte Vorsicht bei der kreditgewährenden Bank ausgelöst hätten.

- Zusätzlich ist auf die Ausführungen des Masseverwalters im Bericht vom 16.02.2022 zu verweisen (Hervorhebungen durch den erkennenden Richter):
  - *Der Insolvenzverwalter geht davon aus, dass die Schuldnerin zumindest seit 2015 – für den Zeitraum davor liegen dem Insolvenzverwalter keine Jahresabschlüsse vor – überschuldet ist. Fortbestehensprognosen dürften zu keiner Zeit angestellt worden sein. Lebensfähig war die Schuldnerin nur aufgrund abgegebener Haftungserklärungen der Schwestergesellschaft \*\*\*GmbH 1\*\*\* im Jahre 2011 bzw. 2017 über insgesamt € 940.854,20 bzw. im Zeitraum 10/2017 bis 02/2019 gewährter Darlehen derselben im Gesamtbeträge von rund € 1.026.000,00. Die diesbezüglichen Rückforderungsansprüche der nunmehrigen Mutter der Schuldnerin stellen nachrangige Forderungen im Sinne des § 57 a IO dar. **Die Schuldnerin dürfte zumindest über 10 Jahre hindurch eine negative Eigenmittelquote und eine unendliche Schuldentilgungsdauer aufweisen. Da Gläubigerin der Schuldnerin seit 2019 mehr oder weniger ausschließlich deren Muttergesellschaft ist, dürfte eine Insolvenzantragstellung unterblieben sein.***
- Auf die diesbezüglichen Ausführungen im Vorlageantrag, wonach auf keinen Fall von einer bereits anfänglich feststehenden Uneinbringlichkeit der Darlehensforderung ausgegangen werden könne, insbesondere unter Verweis auf den Kundendienstvertrag zwischen \*\*\*GmbH 2\*\*\* und der \*\*\*GmbH 3\*\*\* vom 31.05.2017 (Vertragsbeginn 01.07.2017) und die daraus zu erwartenden Erträge, ist wie folgt zu antworten:
  - Es wurde vom Beschwerdeführer selbst eingeräumt, dass der Betrieb einer Fachwerkstätte (d.h. Tätigkeit im Rahmen des Kundendienstvertrages) ohne Händlervertrag langfristig wirtschaftlich nicht möglich ist (E-Mail des Beschwerdeführers an Herrn \*\*\*S\*\*\* vom 05.02.2021). Gerade der Abschluss

eines solchen Händlervtrages wurde aber von der \*\*\*GmbH 3\*\*\* nicht bereits zu Beginn zugesagt. Vielmehr wurde der Abschluss eines solchen Vertrages – laut Ausführungen in der E-Mail des Beschwerdeführers an Herrn \*\*\*R\*\*\* vom 15.05.2019 – erst im August 2017 gefordert und ist letztlich nicht erfolgt. Dass somit – wie von der steuerlichen Vertretung ausgeführt – bereits der Abschluss des Kundendienstvertrages jedenfalls zu einer positiven Bonitätsbeurteilung führen müsse, lässt sich mit den Ausführungen des Beschwerdeführers in der angeführten E-Mail nicht vereinbaren. Zudem wurde weder eine Berechnung der Gewinnerwartung noch eine sonstige Kalkulation oder ähnliches vorgelegt. Das diesbezügliche Vorbringen verbleibt somit auf der Behauptungsebene.

- Zudem ist darauf zu verweisen, dass zwar künftige Entwicklungen auf Ebene der Darlehensnehmerin bei der Beurteilung der Bonität berücksichtigt werden müssen. Dies allerdings nur, wenn ein etwaiges zukünftiges Einkommen tatsächlich mit ausreichender Sicherheit prognostiziert werden kann. Einkommensbestandteile, die dem Grunde und der Höhe nach äußerst ungewiss sind, können somit keine Berücksichtigung finden (vgl. *Raab/Renner in Lachmayer/Strimitzer/Vock* (Hrsg), KStG 1988, 33. Lieferung (Mai 2020), Anhang zu § 8 KStG, Rz 382). Alleine die vage Hoffnung auf zukünftiges Einkommen ist nicht ausreichend, um eine entsprechende Verbesserung der Bonität anzunehmen (BFG 17.05.2023, RV/7101521/2021). Angesichts der auch vom Beschwerdeführer in der obig angeführten E-Mail geäußerten Bedenken erscheint es schon dem Grunde nach fragwürdig, ob der Abschluss des Kundendienstvertrages zur Erzielung von zukünftigen Gewinnen und somit einer verbesserten Bonität geeignet war. Dies vor allem auch unter Bedachtnahme auf die durch diesen Vertrag notwendig gewordenen Investitionen in Personal und Sachmittel in signifikanter Höhe, die etwaigen Erträgen aus dem Kundendienstvertrag gegenübergestellt sind. Zusätzlich sind aber jegliche Nachweise betreffend die Höhe des erwarteten Einkommens aus dem Kundendienstvertrag (Kalkulationen, etc.) jedenfalls unterblieben, sodass ein positiver Einfluss dieses Vertrages auf die Bonitätsbeurteilung nicht fundiert nachvollzogen werden kann. Da es außerdem letztlich nicht zum Abschluss eines Händlervtrages gekommen ist und auch dieser offensichtlich nicht von Anfang an zugesagt war (sondern erstmals nachweislich im August 2017 gefordert wurde), entfaltet auch dieser Vertrag keinen Einfluss auf die negative Bonitätsbeurteilung.
- Welchen Einfluss die Höhe der Schadenersatzforderung auf die Bonitätsprüfung gehabt haben soll (zumal diese erst im Jahr 2019 geltend gemacht und auch nicht gerichtlich betrieben wurde), konnte von der steuerlichen Vertretung des

Beschwerdeführers nicht dargelegt werden. Vielmehr erschöpft sich das diesbezügliche Vorbringen im Vorlageantrag in einer bloßen Behauptung.

Die Feststellungen betreffend die auf Basis des Darlehensvertrages geleisteten Zahlungen an die Darlehensnehmerin ergeben sich aus der vom Beschwerdeführer übermittelten Aufstellung. Die Feststellung, wonach die im Jahr 2019 geleisteten Zahlungen nicht von der \*\*\*GmbH 1\*\*\*, sondern vom Beschwerdeführer selbst geleistet wurden, ergibt sich aus den vorgelegten Unterlagen, hier insbesondere den Bankbelegen.

Die Feststellung betreffend die im Jahresabschluss der \*\*\*GmbH 1\*\*\* per 31.12.2018 enthaltenen Forderungsabschreibung ergibt sich aus dem Jahresabschluss.

#### **e) Feststellungen betreffend Eigenkapital, stillen Reserven, Verbindlichkeiten, Barmitteln und Bilanzsummen**

Die Feststellungen betreffend das negative Eigenkapital, den im Jahresabschluss per 31.12.2014 ausgewiesenen Jahresgewinn sowie die Barmittel der \*\*\*GmbH 2\*\*\* in den Jahren 2013 bis 2019 ergeben sich aus den jeweiligen Jahresabschlüssen. Die Feststellung, wonach auf Ebene der \*\*\*GmbH 2\*\*\* in den Jahren 2015 bis 2019 keine Fortbestandsprognose angestellt wurden, ergibt sich einerseits aus dem Bericht des Masseverwalters der \*\*\*GmbH 2\*\*\* vom 16.02.2022 sowie aus den Feststellungen im Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 09.08.2022, RV/5100090/2022, denen vom Beschwerdeführer weder im Zuge des damaligen Verfahrens noch im gegenständlichen Verfahren entgegengetreten wurde.

Die Feststellung, wonach im Vermögen der \*\*\*GmbH 2\*\*\* per 31.12.2016 keine stillen Reserven in einer Höhe enthalten waren, die bei Realisierung zu einem positiven Eigenkapital geführt hätten, beruht auf den folgenden Erwägungen:

- Das Anlagevermögen laut Jahresabschluss der \*\*\*GmbH 2\*\*\* per 31.12.2016 besteht im Wesentlichen aus den Konten 320 und 340 mit einem Gesamtbuchwert von EUR 488.053,15. Es handelt sich dabei – laut Ausführungen im Bericht des Masseverwalters vom 16.02.2022 - um ein Baurecht an einem im Eigentum des Beschwerdeführers stehenden Grundstück samt darauf errichtetem Betriebsgebäude. Diese Baurechtsliegenschaft wurde – ebenfalls laut den Ausführungen des Masseverwalters – mit Kaufvertrag vom 13.06.2017 um einen Betrag von EUR 500.000,00 an den Eigentümer der Stammliegenschaft (d.h. den Beschwerdeführer) veräußert.
- Bereits aus dem zeitlichen Ablauf (Verkauf um EUR 500.000,00 nicht einmal sechs Monate nach dem Bilanzstichtag) lässt sich erkennen, dass die behaupteten stillen Reserven per 31.12.2016 schon rein rechnerisch dazu geeignet gewesen waren, bei Realisierung ein positives Eigenkapital zu bewirken (negatives Eigenkapital per 31.12.2016 – EUR 110.997,84). Auch ist nicht davon auszugehen, dass ein im Wege

eines Baurechtes errichtetes und auf die Bedürfnisse der bisherigen Mieterin, nämlich die \*\*\*GmbH 1\*\*\*, zugeschnittenes Betriebsgebäude am freien Markt einen deutlich höheren Betrag erzielt hätte. Diesbezügliche Vergleichsangebote dürften allerdings – so erneut die unwidersprochen gebliebenen Ausführungen des Masseverwalters – überhaupt nicht eingeholt worden sein.

- Das übrige Sachanlagevermögen mit einem Buchwert von insgesamt EUR 20.561,60 besteht – laut dem vorliegenden Anlagenverzeichnis per 31.12.2016 – im Wesentlichen aus in den Jahren 2007 bis 2009 angeschafften Vermögensgegenständen (Maschinen, Betriebs- und Geschäftsausstattung). Es ist in realitätsnaher Betrachtung nicht davon auszugehen, dass hier maßgebliche stille Reserven vorhanden waren.
- Schließlich ist der Beschwerdeführer auch diesen – bereits im Erkenntnis vom Bundesfinanzgericht vom 09.08.2022, RV/5100090/2022, sowie in der Beschwerdeentscheidung vom 15.09.2022 und dem Vorlagebericht vom 20.09.2023 des gegenständlichen Verfahrens – Feststellungen nicht fundiert entgegengetreten.

Die Feststellungen betreffend die Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten, die Darlehensverbindlichkeiten gegenüber der \*\*\*GmbH 1\*\*\* und die Bilanzsumme der \*\*\*GmbH 2\*\*\* per 31.12.2016 ergeben sich aus den entsprechenden Jahresabschlüssen. Die Feststellung betreffend die Bilanzsumme der \*\*\*GmbH 1\*\*\* ergibt sich aus dem entsprechenden Jahresabschluss.

#### **f) Feststellungen zum Kundendienstvertrag und der Schadenersatzforderung**

Die Feststellungen zum Kundendienstvertrag zwischen der \*\*\*GmbH 2\*\*\* und der \*\*\*GmbH 3\*\*\*, dessen Kündigung und den Nichtabschluss eines Handelsvertrages zwischen der \*\*\*GmbH 2\*\*\* und der \*\*\*GmbH 3\*\*\* ergeben sich aus dem Kundendienstvertrag sowie den Ausführungen des Beschwerdeführers. Die Feststellungen betreffend die Schadenersatzforderung ergibt sich einerseits aus der Rechnung und andererseits aus dem Vorbringen des Beschwerdeführers.

### **3. Rechtliche Beurteilung**

#### **3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung bzw. Stattgabe)**

##### **A. Rechtliche Grundlagen**

§ 8 KStG 1988 in der für die streitgegenständlichen Jahre maßgeblichen Fassung lautet:

*(1) Bei der Ermittlung des Einkommens bleiben Einlagen und Beiträge jeder Art insoweit außer Ansatz, als sie von Personen in ihrer Eigenschaft als Gesellschafter, Mitglieder oder in ähnlicher Eigenschaft geleistet werden. § 6 Z 14 lit. b des Einkommensteuergesetzes 1988 ist sinngemäß*

*anzuwenden. Bei einem Forderungsverzicht auf Seiten des Gesellschafters ist der nicht mehr werthaltige Teil der Forderung steuerwirksam.*

*(2) Für die Ermittlung des Einkommens ist es ohne Bedeutung, ob das Einkommen*

*– im Wege offener oder verdeckter Ausschüttungen verteilt oder*

*– entnommen oder*

*– in anderer Weise verwendet wird.*

*[...]*

*§ 93 Abs. 1 EStG 1988 in der für die streitgegenständlichen Jahre maßgeblichen Fassung lautet:*

*Bei inländischen Einkünften aus Kapitalvermögen wird die Einkommensteuer durch Steuerabzug erhoben (Kapitalertragsteuer). Dies gilt nicht für die in § 27a Abs. 2 genannten Einkünfte.*

*§ 95 EStG 1988 in der für die streitgegenständlichen Jahre maßgeblichen Fassung lautet auszugsweise:*

*(1) Schuldner der Kapitalertragsteuer ist der Empfänger der Kapitalerträge. Der Abzugsverpflichtete (Abs. 2) haftet dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer. [...]*

*(2) Abzugsverpflichteter ist:*

*1. Bei Einkünften aus der Überlassung von Kapital, einschließlich tatsächlich ausgeschütteter Erträge und als ausgeschüttet geltender Erträge aus einem § 186 oder § 188 des Investmentfondsgesetzes 2011 oder einem § 40 oder § 42 des Immobilien-Investmentfondsgesetzes unterliegende Gebilde:*

*a) Der Schuldner der Kapitalerträge, wenn dieser Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz im Inland hat oder inländische Zweigstelle eines ausländischen Kreditinstituts ist und es sich um Einkünfte aus der Überlassung von Kapital gemäß § 27 Abs. 2 Z 1, § 27 Abs. 5 Z 7 oder Zinsen aus Geldeinlagen bei Kreditinstituten und aus sonstigen Forderungen gegenüber Kreditinstituten im Sinne des § 27a Abs. 1 Z 1 handelt.*

*[...]*

*(4) Dem Empfänger der Kapitalerträge ist die Kapitalertragsteuer ausnahmsweise vorzuschreiben, wenn*

*1. der Abzugsverpflichtete die Kapitalerträge nicht vorschriftsmäßig gekürzt hat und die Haftung nach Abs. 1 nicht oder nur erschwert durchsetzbar wäre oder*

*2. der Empfänger weiß, dass der Abzugsverpflichtete die einbehaltene Kapitalertragsteuer nicht vorschriftsmäßig abgeführt hat und dies dem Finanzamt nicht unverzüglich mitteilt.*

[...]

## **B. Erwägungen betreffend die Jahre 2017 und 2018**

Verdeckte Ausschüttungen sind Vorteile, die eine Gesellschaft ihren Gesellschaftern aus ihrem Vermögen in einer nicht als Gewinnausschüttung erkennbaren Form außer der Dividende oder sonstigen offenen Gewinnverteilung unter welcher Bezeichnung auch immer gewährt, die sie anderen Personen, die nicht ihre Gesellschafter sind, nicht oder nicht unter den gleichen günstigen Bedingungen zugestehen würde (*Ressler/Rohm* in WU-KStG<sup>3</sup> (2022), § 8 Rz 100, mwN zur Rechtsprechung des VwGH).

Das entscheidende Merkmal einer verdeckten Ausschüttung iSd § 8 Abs. 2 KStG 1988 ist die Zuwendung von Vermögensvorteilen, die ihrer äußeren Erscheinungsform nach nicht unmittelbar als Einkommensverwendung erkennbar sind und ihre Ursache in den gesellschaftsrechtlichen Beziehungen haben, was an Hand eines Fremdvergleiches zu ermitteln ist, wobei auch darauf Bedacht zu nehmen ist, wie ein gewissenhafter, nur auf die Interessen der Körperschaft Bedacht nehmender Geschäftsleiter gehandelt hätte (VwGH 03.03.2022, Ra 2020/15/0031, mwN zur Rechtsprechung des VwGH).

Damit eine verdeckte Ausschüttung angenommen werden kann, muss nach den obigen Ausführungen ein objektives Tatbild (d.h. Vorliegen einer Vorteilszuwendung an den Anteilseigner oder eine ihm nahestehende Person, die zu einer Vermögensverminderung der Körperschaft führt und durch die Anteilseigenschaft veranlasst ist) sowie ein subjektives Tatbild (d.h. Vorliegen einer auf die Vorteilsgewährung gerichteten Willensentscheidung der Körperschaft) erfüllt sein (vgl. erneut *Ressler/Rohm* in WU-KStG<sup>3</sup> (2022), § 8 Rz 101).

Wendet eine Kapitalgesellschaft ihrer Schwestergesellschaft einen Vermögensvorteil zu und liegt die wirtschaftliche Veranlassung hierfür nicht in Leistungsbeziehungen zwischen den Gesellschaften, sondern in der gesellschaftsrechtlichen Verflechtung, so liegt einerseits eine Gewinnausschüttung an den gemeinsamen Gesellschafter und andererseits eine Einlage desselben bei der Schwestergesellschaft vor (VwGH 19.09.2007, 2006/13/0194).

Ein wesentliches Element der Prüfung, worin der dem Gesellschafter allenfalls zugewendete Vorteil besteht, ist die Auseinandersetzung mit der Frage, ob eine Rückzahlung der auf dem Verrechnungskonto verbuchten Beträge von vornherein nicht gewollt oder wegen absehbarer Uneinbringlichkeit nicht zu erwarten war, womit die buchmäßige Erfassung der vollen Forderung nur zum Schein erfolgt wäre und im Vermögen der Gesellschaft keine durchsetzbare Forderung an die Stelle der ausgezahlten Beträge getreten wäre (VwGH 26.02.2015, 2012/15/0177).

Ob die Annahme einer verdeckten Ausschüttung berechtigt ist, hängt von dem Gesamtbild der jeweils im Einzelfall gegebenen Verhältnisse ab. Das Fehlen von Sicherheiten kann geeignet sein, die Ernsthaftigkeit der behaupteten Rückzahlungsabsicht im Zeitpunkt der Entnahmen zu verneinen und die Verbuchung von Forderungen als korrekturbedürftig zu erachten, weil verdeckte Ausschüttungen in der Form von Vermögensverschiebungen zugunsten der Gesellschafterin vorliegen. Dazu hätte es aber einer Auseinandersetzung mit der behaupteten Bonität der Gesellschafterin bedurft (VwGH 22.05.2014, 2011/15/0003).

Auf Basis der obig zitierten Rechtsprechung und Literatur ist wie folgt auszuführen:

Die zur Erfüllung des objektiven Tatbildes erforderliche Vorteilszuwendung der Gesellschaft an den Anteilseigner oder eine ihm nahestehende Person besteht in der tatsächlich erfolgten Überlassung von EUR 432.225,74 (2017) sowie von EUR 366.885,13 (2018), sohin insgesamt EUR 799.110,87, von der \*\*\*GmbH 1\*\*\* an die \*\*\*GmbH 2\*\*\* in Erfüllung des Darlehensvertrages vom 31.03.2017. Gemäß dem festgestellten Sachverhalt war der Beschwerdeführer der Alleingesellschafter beider Gesellschafter in den streitgegenständlichen Jahren und somit auch und insbesondere im Zeitpunkt des Abschlusses des Darlehensvertrages sowie im Zeitpunkt der jeweiligen Zahlungen. Bei der \*\*\*GmbH 1\*\*\* und der \*\*\*GmbH 2\*\*\* handelte es sich in den streitgegenständlichen Jahren demnach um Schwestergesellschaften, da die Übertragung der Gesellschaftsanteile an der \*\*\*GmbH 2\*\*\* vom Beschwerdeführer an die \*\*\*GmbH 1\*\*\* erst am 25.01.2021 – und somit nach den streitgegenständlichen Jahren – zustande kam (siehe den diesbezüglich festgestellten Sachverhalt und die dazugehörige Beweiswürdigung unter Bedachtnahme auf die Angehörigenjudikatur).

Ebenfalls gemäß dem festgestellten Sachverhalt war es der Darlehensgeberin bereits im Zeitpunkt des Abschlusses des Darlehensvertrages klar, dass die Darlehensnehmerin das Darlehen mangels Bonität nicht zurückzahlen können (siehe die diesbezüglichen Ausführungen im Rahmen der Beweiswürdigung). Ungeachtet dessen wurde zwischen den Parteien des Darlehensvertrages vereinbart, dass keine – fremdüblichen – Sicherheiten (siehe dazu die Ausführungen in der Beweiswürdigung) geleistet werden. Dies erscheint nicht nur aufgrund der mangelnden Bonität der Beschwerdeführerin, sondern auch aufgrund des vereinbarten Darlehenshöchstbetrages fremdunüblich. Gemäß dem festgestellten Sachverhalt hat die \*\*\*GmbH 1\*\*\* per 31.12.2016 eine Bilanzsumme von EUR 2.113.450,10 ausgewiesen. Weshalb die \*\*\*GmbH 1\*\*\* trotzdem bereit war, ein letztlich unbesichertes Darlehen im Umfang von (höchstens) EUR 1.100.000,00 (d.h. mehr als 50% der Bilanzsumme) zu vergeben, lässt sich nur mit den festgestellten gesellschaftsrechtlichen Verknüpfungen erklären. Es ist auszuschließen, dass ein fremder Darlehensgeber unter derartigen Voraussetzungen einen Darlehensvertrag unterzeichnet hätte, im Zuge dessen er nicht nur auf die Einräumung von tauglichen Sicherheiten, sondern auch noch zusätzlich auf jede Zinszahlung verzichtet bzw. diese nicht einfordert. Dies wird insbesondere dann evident, wenn man den Darlehensvertrag zwischen der \*\*\*GmbH 1\*\*\* und der \*\*\*GmbH 2\*\*\* mit den nur wenige Monate später

abgeschlossenen Finanzierungs- und Bürgschaftsverträgen (11.09.2017) zwischen einer Bank und der \*\*\*GmbH 2\*\*\* vergleicht, in dem die Bank nicht nur zwei Bürgen in der Form „*Bürge und Zahler gemäß § 1357 ABGB*“ (nämlich die \*\*\*GmbH 1\*\*\* und den Beschwerdeführer selbst) bestellen ließ, sondern auch die Bürgschaftsverpflichtung auf 100% des Finanzierungsbetrages (EUR 200.000) festlegte.

Betreffend die auf Ebene der \*\*\*GmbH 1\*\*\* verbuchten Forderungen aus dem Darlehensvertrag ist auf Basis der obigen Ausführungen festzuhalten, dass diesen kein tatsächlicher Wert gegenübergestanden ist. Diese Forderungen waren – mangels Bonität der Darlehensnehmerin und mangels Bestellung von Sicherheiten – nicht durchsetzbar und wurden letztlich (d.h. im Jahresabschluss per 31.12.2018) zur Gänze abgeschrieben.

Auf Basis der obigen Ausführungen ist somit das Vorliegen des objektiven Tatbildes (Vorteilszuwendung an die Schwesterngesellschaft als dem Anteilseigner nahestehende Person, Vermögensverminderung auf Ebene der Darlehensgeberin, d.h. der \*\*\*GmbH 1\*\*\* und Veranlassung aufgrund der gesellschaftsrechtlichen Verflechtung) zu bejahen.

Das subjektive Tatbild ist bei Vorliegen einer auf die Vorteilsgewährung gerichteten Willensentscheidung der Körperschaft erfüllt. Wesentlich ist, dass die Körperschaft als Steuersubjekt von der Einkommensverwendung im Rahmen der verdeckten Ausschüttung Kenntnis hat. Die Verwirklichung einer verdeckten Ausschüttung muss daher auf einem der Gesellschaft zuzurechnenden Verhalten beruhen. Da die Körperschaft selbst nicht handlungs- und entscheidungsfähig ist, sind für die Beurteilung der Zurechenbarkeit eines Verhaltens die Handlungen der gesetzlichen Vertreter (zB Vorstand, Geschäftsführer) entscheidend (Ressler/Rohm in WU-KStG<sup>3</sup> (2022), § 8 Rz 129).

Der Beschwerdeführer war im Zeitpunkt der Unterzeichnung des Darlehensvertrages und auch im restlichen streitgegenständlichen Zeitraum Geschäftsführer sowohl der \*\*\*GmbH 1\*\*\* als auch der \*\*\*GmbH 2\*\*\*. Er hat den Vertrag als Vertreter beider Gesellschaften unterzeichnet und letzten Endes auch die Auszahlungen im Zusammenhang mit dem Darlehensvertrag verfügt. Er hat somit vom Vorteil, den die \*\*\*GmbH 2\*\*\* erlangt hat, Kenntnis gehabt. Wenn die steuerliche Vertretung im Rahmen des Vorlageantrages das Vorliegen eines Tatbestandsirrtums ins Treffen führt und diesen damit begründet, dass der Beschwerdeführer selbstverständlich von der Existenz des Abtretungsvertrages vom 16.01.2017 Kenntnis hatte, zumal er ihn selbst unterzeichnet hat, ist darauf wie folgt zu antworten:

Gemäß dem festgestellten Sacherhalt und der durchgeführten Beweiswürdigung steht für den erkennenden Richter fest, dass der Beschwerdeführer zwar den erwähnten Abtretungsvertrag vom 16.01.2017 unterzeichnet hat. Es steht aber auch fest, dass der Beschwerdeführer nicht von der tatsächlichen Übertragung der Anteile ausgegangen ist (siehe die diesbezüglichen Ausführungen in der Beweiswürdigung, wonach beispielsweise die Übertragung der Gesellschaftsanteile im Notariatsakt vom 16.01.2017 – trotz der Meldung von diversen

anderen Änderungen auf Ebene der \*\*\*GmbH 2\*\*\* an das Firmenbuchgericht – keinen Niederschlag gefunden hat und der Beschwerdeführer auch in den nachfolgenden Gesellschafterversammlungen der Jahre 2019 und 2020 als einziger Gesellschafter der \*\*\*GmbH 2\*\*\* aufgetreten ist). Da somit das Vorliegen eines Tatbestandsirrtumes nicht erkannt werden kann, ist auch das Vorliegen des subjektiven Tatbildes zu bejahen. Lediglich ergänzend ist noch darauf zu verweisen, dass es für die Erfüllung des subjektiven Tatbildes nicht erforderlich ist, dass es den handelnden Personen bewusst ist, dass es durch die gesetzten Handlungen zu einer verdeckten Ausschüttung kommt (*Raab/Renner in Lachmayer/Strimitzer/Vock* (Hrsg), KStG 1988, 32. Lieferung (Dezember 2019), § 8 KStG, Rz 777, mwN).

Zu keinem anderen Ergebnis führt es, wenn der Beschwerdeführer (bzw. seine steuerliche Vertretung) auf den Bürgschaftsvertrag vom 12.02.2009 (abgeschlossen zwischen der kreditgebenden Bank und dem Beschwerdeführer zugunsten der \*\*\*GmbH 1\*\*\*) in dem der Beschwerdeführer eine Bürgschaftsverpflichtung von EUR 100.000,00 übernommen hat oder darauf verweist, dass sowohl die Bank als auch der Beschwerdeführer beide Gesellschaften „als eines“ gesehen hätten. Erstens konnte die Relevanz eines Bürgschaftsvertrages zugunsten der \*\*\*GmbH 1\*\*\* aus dem Jahr 2009 für die Streitjahre 2017 und 2018 nicht aufgezeigt werden. Zweitens führt weder dieser Bürgschaftsvertrag noch die vorgebrachte Auffassung, dass das Erfordernis einer deutlichen Trennung der beteiligten Gesellschaften (siehe oben, wonach der Beschwerdeführer die Gesellschaften „als eines“ gesehen habe) dem Beschwerdeführer nicht bewusst gewesen sei, dazu, dass das subjektive Tatbild nicht erfüllt wäre. Selbst wenn der Beschwerdeführer in einem abgegrenzten Ausmaß von der Bank als Bürge für Verbindlichkeiten der \*\*\*GmbH 1\*\*\* herangezogen werden könnte und eine klare Trennung der Sphären der jeweiligen Gesellschaften und jener des Gesellschafters (d.h. des Beschwerdeführers) nicht erfolgt ist, sind die Gesellschaften und deren Rechtsbeziehungen zueinander bzw. zu ihrem Gesellschafter separat zu behandeln und kann ein insoweit maßgeblicher Irrtum nicht erkannt werden. Dies umso mehr, als der Beschwerdeführer bereits lange vor den streitgegenständlichen Jahren als Geschäftsführer und Alleingesellschafter fungiert hat und dieses Wissen somit jedenfalls vorausgesetzt werden kann.

Im Ergebnis und auf Basis der obigen Ausführungen war somit das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung an den gemeinsamen Gesellschafter der Schwestergesellschaften (d.h. den Beschwerdeführer) zu bejahen.

### **C. Erwägungen betreffend das Jahr 2019**

Wie bereits oben ausgeführt, setzt die Annahme einer verdeckten Ausschüttung auf Ebene der \*\*\*GmbH 1\*\*\* die Zuwendung von Vermögensvorteilen, die ihrer äußeren Erscheinungsform nach nicht unmittelbar als Einkommensverwendung erkennbar sind und ihre Ursache in den gesellschaftsrechtlichen Beziehungen haben, voraus, was an Hand eines Fremdvergleiches zu

ermitteln ist, wobei auch darauf Bedacht zu nehmen ist, wie ein gewissenhafter, nur auf die Interessen der Körperschaft Bedacht nehmender Geschäftsleiter gehandelt hätte (VwGH 03.03.2022, Ra 2020/15/0031, mwN zur Rechtsprechung des VwGH).

Gemäß dem festgestellten Sachverhalt wurden im Jahr 2019 keine Zahlungen von der \*\*\*GmbH 1\*\*\* an/für die \*\*\*GmbH 2\*\*\* geleistet. Die dem streitgegenständlichen Bescheid für das Jahr 2019 zugrunde liegenden Zahlungen wurden vielmehr vom Beschwerdeführer selbst geleistet, sodass insoweit – schon mangels Zuwendung von Vermögensvorteilen durch die \*\*\*GmbH 1\*\*\* – keine verdeckte Ausschüttung vorliegen kann.

#### **D. Adressat der Haftungsbescheide**

Gemäß dem obig zitierten § 95 Abs. 4 EStG 1988 ist die dem Empfänger der Kapitalerträge (d.h. dem Beschwerdeführer) die Kapitalertragsteuer ausnahmsweise vorzuschreiben, wenn der Abzugsverpflichtete die Kapitalerträge nicht vorschriftsmäßig gekürzt hat und die Haftung nach Abs. 1 nicht oder nur erschwert durchsetzbar wäre.

Das Verfahren betreffend die Abzugsverpflichtete (d.h. die \*\*\*GmbH 1\*\*\*) wurde durch rechtskräftiges Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes erledigt. Im Rahmen dieses Verfahrens wurde die Beschwerde gegen die Haftungsbescheide für die Jahre 2017-2019 abgewiesen (BFG 09.08.2022, RV/5100090/2022).

Gemäß dem festgestellten Sachverhalt wurde über die \*\*\*GmbH 1\*\*\* mit Beschluss des Landesgerichtes Linz vom 17.12.2021 ein Konkursverfahren eröffnet. Aufgrund dieser Tatsache ist das belangte Finanzamt mit Recht davon ausgegangen, dass die Haftung gemäß § 95 Abs. 1 EStG 1988 nur erschwert durchsetzbar wäre. Zudem kann in Fällen der verdeckten Ausschüttung grundsätzlich automatisch unterstellt werden, dass die Kapitalerträge nicht vorschriftsmäßig gekürzt wurden (vgl. *Franke/Kirchmayr in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG*<sup>22</sup> (2022), § 95, Tz 67 ff.). Da gemäß dem festgestellten Sachverhalt bis dato keine Zahlungen von der \*\*\*GmbH 1\*\*\* an das belangte Finanzamt im Zusammenhang mit der vorgeschriebenen Kapitalertragsteuer geleistet wurden und die Haftung aufgrund der Insolvenz der \*\*\*GmbH 1\*\*\* nur erschwert durchsetzbar erscheint, erfolgte die Vorschreibung der Kapitalertragsteuer für die Jahre 2017 und 2018 direkt an den Empfänger der Kapitalerträge gemäß § 95 Abs. 4 iVm § 95 Abs. 1 EStG 1988 zu Recht.

#### **E. Conclusio**

Auf Basis der obigen Ausführungen steht fest, dass es auf Ebene der \*\*\*GmbH 1\*\*\* zu einer verdeckten Ausschüttung an den Beschwerdeführer gekommen ist. Die ausnahmsweise Vorschreibung der Kapitalertragsteuer direkt an den Empfänger der Kapitalerträge gemäß § 95 Abs. 4 iVm § 95 Abs. 1 EStG 1988 ist für die Jahre 2017 und 2018 zurecht erfolgt.

Hinsichtlich das Jahr 2019 ist darauf zu verweisen, dass die in diesem Jahr an/für die \*\*\*GmbH 2\*\*\* geleisteten Zahlungen nicht von der \*\*\*GmbH 1\*\*\*, sondern vom Beschwerdeführer selbst stammen. Vor diesem Hintergrund kann keine verdeckte Ausschüttung auf Ebene der \*\*\*GmbH 1\*\*\* angenommen werden, sodass auch die Vorschreibung der Kapitalertragsteuer für das Jahr 2019 zu Unrecht erfolgt ist.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

### **3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)**

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Im gegenständlichen Beschwerdefall lag keine Rechtsfrage vor, der grundsätzliche Bedeutung zukam. Die im Beschwerdefall zu lösenden Rechtsfragen beschränkten sich einerseits auf Rechtsfragen, welche bereits in der bisherigen (oben zitierten) Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes beantwortet wurden. Im Übrigen hing der Beschwerdefall von der Lösung von nicht über den Einzelfall hinausgehenden Sachverhaltsfragen – insbesondere betreffend die Bonität der darlehensnehmenden Gesellschaft – ab.

Linz, am 29. September 2025