

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senatsvorsitzenden Mag. Albert Salzmann, den Richter Mag. Michael Gleiss sowie die fachkundigen Laienrichterinnen Mag.^a Nina Gökler, MBL und Christine Höll, LL.M. oec. in der Beschwerdesache *****Bf*****, *****Bf Adresse*****, als Rechtsnachfolger der *****Stb KG***** als Rechtsnachfolgerin der *****Stb GmbH*****, vertreten durch LeitnerLeitner GmbH Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Kapuzinerstraße 38, 4020 Linz, über die Beschwerde vom 15. Oktober 2018 gegen den Haftungsbescheid des *****FA***** vom 16. August 2018 betreffend Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 2010/12, Steuernummer *****Bf StrNr*****, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 17. Dezember 2025 (Schriftführerin Roswitha Riefler) zu Recht erkannt:

- I. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert. Die Höhe der Haftung wird mit EUR 49.681,26 festgesetzt.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art 133 Abs 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

Verfahrensgang

Zu klären ist insbesondere, ob der unter Punkt 1. beschriebene Sachverhalt eine verdeckte Ausschüttung darstellt. Bejahendenfalls ist zu klären, in welcher Höhe eine verdeckte Ausschüttung vorliegt, ob Kapitalertragsteuer einzubehalten war, sowie, ob die Verjährung einer Haftungsinanspruchnahme im Wege steht.

Der beschriebene Sachverhalt (insbesondere die up-stream Verschmelzung und die anschließende errichtende Umwandlung) war bereits Gegenstand einer Entscheidung des Bundesfinanzgerichts:

- Die belangte Behörde war infolge einer Außenprüfung zunächst davon ausgegangen, dass die fiktive Ausschüttung nach § 9 Abs 6 UmgrStG um den Verschmelzungsverlust in

Höhe von EUR 347.084,94 zu erhöhen sei. Entsprechend erging am 31. Jänner 2012 ein Haftungsbescheid an den Bf als Rechtsnachfolger der ***Stb KG*** als Rechtsnachfolgerin der ***Stb GmbH*** aufgrund des Zuflusses von Kapitalerträgen an die beiden Gesellschafter im Zeitraum 2010/12 im Gesamtausmaß von EUR 86.771,24.

- Der gegen den Haftungsbescheid erhobenen Beschwerde gab das Bundesfinanzgericht mit Erkenntnis vom 20. Juni 2018 folge (RV/6100109/2012). Begründend führte der erkennende Senat im Wesentlichen aus, dass eine Umqualifizierung von Fremd- in Eigenkapital nicht zu erfolgen habe, weshalb die seitens der belangten Behörde vorgenommene Erhöhung der fiktiven nach § 9 Abs 6 UmgrStG nicht rechtmäßig sei. Daher sei die im Zuge der Umwandlung bekannt gegebene Selbstberechnung der fiktiven Ausschüttung als richtig anzusehen und eine Haftungsinanspruchnahme komme nicht in Betracht. Die Revision ließ das BFG nicht zu. Außerordentliche Revision wurde nicht erhoben.
- Die Beurteilung, dass der beschriebene Sachverhalt als verdeckte Ausschüttung anzusehen sei, wurde vom erkennenden Senat in der Entscheidung vom 20. Juni 2018 (RV6100109/2012) zwar in den Raum gestellt. Jedoch wurde auch darauf hingewiesen, dass Sache der Entscheidung lediglich die Frage ist, ob den beiden Gesellschaftern die Kapitalerträge in Form einer fiktiven Ausschüttung gemäß § 9 Abs 6 UmgrStG zugeflossen sind und daher die zum Abzug verpflichtete ***Stb GmbH*** bzw deren Rechtsnachfolger zu Recht zur Haftung herangezogen wurde. Daher wurde vom erkennenden Senat hinsichtlich des möglichen Vorliegens einer verdeckten Ausschüttung auch ausgeführt, dass das Bundesfinanzgericht „*nicht erstmals über andere Vorgänge, welche eine Kapitalertragsteuerpflicht ausgelöst haben könnten*“, absprechen kann.

Die Argumentation des Bundesfinanzgerichts zum Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung wurde sodann von der belangten Behörde aufgegriffen: Am 16. August 2018 erließ das ***FA*** Kapitalertragsteuer-Haftungsbescheide aufgrund des Vorliegens einer verdeckten Ausschüttung. So wurde dem Bf als Rechtsnachfolger der ***Stb KG*** als Rechtsnachfolgerin der ***Stb GmbH*** Kapitalertragsteuer im Haftungswege in Höhe von EUR 87.237,77 vorgeschrieben. Begründend wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass im Verschmelzungsvorgang verdeckte Ausschüttungen im Ausmaß von EUR 50.888,70 sowie EUR 36.349,07 an die beiden Gesellschafter zu erblicken seien: So wurden die Forderungen der beiden Gesellschafter – dem Bf sowie Herrn ***Zweitgesellschafter*** (in der Folge bezeichnet als „Zweitgesellschafter“) –, die gegenüber der überschuldeten Enkelgesellschaft (***X GmbH*** – nachfolgend als „***X GmbH***“ bezeichnet) als übertragende Gesellschaft bestanden haben, aufgrund der Verschmelzung mit der Tochtergesellschaft (***Stb GmbH***) wieder voll werthaltig.

Infolge der fristgerechten Beschwerde vom 15. Oktober 2018 wurde der mittels Haftungsbescheiden vom Bf geforderte Betrag in der Beschwerdevereentscheidung vom 10.

Jänner 2019 (zugestellt am 24. Jänner 2019) auf EUR 50.888,70 – und somit um den Betrag von EUR 36.349,07 – reduziert. In der Begründung wurde zwar das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung dem Grunde nach bestätigt, jedoch im Wesentlichen ausgeführt, dass der Bf nicht für die Kapitalertragsteuer der an ihn geflossenen verdeckten Ausschüttung haften könne, weil eine Haftung nur für fremde Abgabenschuldigkeiten in Frage komme. Die Aufhebung des Haftungsbescheides für Kapitalertragsteuer für die dem Bf – vermeintlich – zugeflossene verdeckte Ausschüttung erwuchs in Rechtskraft, auch eine Direktvorschreibung der Kapitalertragsteuer erfolgte nicht. Demgegenüber beantragte der Bf hinsichtlich der Verschreibung der Kapitalertragsteuer für die laut Haftungsbescheid dem Zweitgesellschafter zugeflossene verdeckte Ausschüttung mit Vorlageantrag vom 19. Februar 2019 die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht.

Auf Basis der damals gültigen Geschäftsverteilung wurde die Beschwerde nach der erfolgten Vorlage der Gerichtsabteilung 7018 zur Entscheidung zugewiesen. Durch den Beschluss des Geschäftsverteilungsausschusses des Bundesfinanzgerichts vom 3. Februar 2025 wurde die gegenständliche Beschwerde mit Wirkung zum 7. Februar 2025 sodann der bisher zuständigen Gerichtsabteilung 7018 abgenommen und der Gerichtsabteilung 7014 – und damit dem nunmehr zuständigen Richter samt zugehöriger Senatsgerichtsabteilung 7014-1 – zur Erledigung zugeteilt (veröffentlicht unter www.bfg.gv.at/amtstafel.html – Beilage).

Am 17. Dezember 2025 fand die beantragte mündliche Verhandlung samt anschließender Beratung des erkennenden Senats statt.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

1.1 Die ***X GmbH*** wurde mit Gesellschaftsvertrag vom ***Tag Oktober 1977*** gegründet. Alleingesellschafterin war von diesem Zeitpunkt bis zum ***Tag September 2010*** die deutsche ***Mutter der X GmbH*** mit Sitz in ***Stadt DE 1***, Bundesrepublik Deutschland. Unternehmensgegenstand der ***X GmbH*** war der Ein- und Verkauf sowie der Import und Export von Textilwaren.

1.2. Mit Beschluss vom ***Tag Februar 2007*** eröffnete das Amtsgericht ***Stadt DE 2*** aufgrund von Zahlungsunfähigkeit über das Vermögen der Muttergesellschaft der ***X GmbH*** (***Mutter der X GmbH***, Bundesrepublik Deutschland) das Insolvenzverfahren. Im Zuge des Insolvenzverfahrens erteilte der Insolvenzverwalter dem Bf am 4. Juli 2008 die Vollmacht, die ***Mutter der X GmbH*** als Alleingesellschafterin der ***X GmbH*** zu vertreten und in der Generalversammlung das Stimmrecht auszuüben.

1.3. In der außerordentlichen Generalversammlung der ***X GmbH*** vom ***Tag Juli 2008*** wurde die Auflösung und Liquidation der Gesellschaft sowie die Abberufung des Geschäftsführers und die Löschung des Prokuristen beschlossen. Als Liquidator der ***X GmbH*** wurde der Bf bestellt.

1.4. Infolge der Verrechnung von betrieblichen Leistungen bestand seitens der deutschen ***Mutter der X GmbH*** gegenüber der ***X GmbH*** zum Stichtag 30. April 2010 eine Forderung in Höhe von EUR 416.652,69. Infolge der Übertragung von Vermögen auf einem Bankkonto reduzierte sich diese Forderung auf den Betrag von EUR 348.951,10. Zur Vermeidung insolvenzrechtlicher Folgen hatte die deutsche ***Mutter der X GmbH***, vertreten durch den Insolvenzverwalter, bereits im Jahr 2008 eine Rückstehungserklärung abgegeben. In der Rückstehungserklärung wird festgehalten, dass auf die Rückzahlung der Forderung *„solange und soweit verzichtet wird, bis sämtliche derzeit bestehenden und in der Bilanz zum 30.04.2007 ausgewiesenen Verbindlichkeiten der Gesellschaft voll getilgt sind“*.

1.5. Mit Abtretungsvertrag vom ***Tag September 2010*** wurde die Forderung der ***Mutter der X GmbH*** gegenüber der ***X GmbH*** gegen eine zu gleichen Teilen entrichtete Zahlung von insgesamt EUR 2 rückwirkend per 1. Mai 2010 an den Bf und den Zweitgesellschafter übertragen.

1.6. Im Zeitpunkt der Abtretung der Forderung gegenüber der ***X GmbH*** waren deren Geschäfte bereits seit über 2,5 Jahren (mit Ende des Jahres 2007) eingestellt. Es fand nur mehr der Abverkauf von Handelswaren und die Eintreibung von Forderungen statt.

1.7 Ebenso am ***Tag September 2010*** wurden mit Abtretungsvertrag die Anteile an der ***X GmbH*** von der ***Mutter der X GmbH*** an die ***Stb GmbH*** – Sitz in der politischen Gemeinde ***Stadt AT*** zu einem Preis von EUR 1 übertragen. Gesellschafter der ***Stb GmbH*** waren im gesamten für das vorliegende Verfahren maßgebenden Zeitraum der Bf (im Beteiligungsausmaß von ca 40 %) und der Zweitgesellschafter (im Beteiligungsausmaß von ca 60 %). Alleiniger Geschäftsführer war in diesem Zeitpunkt der Bf, nachdem der Zweitgesellschafter nur bis März 2010 Geschäftsführer war. Der Anteilserwerb war nicht betrieblich, sondern überwiegend gesellschaftsrechtlich motiviert.

1.8. Als neue Gesellschafterin der ***X GmbH*** beschloss die ***Stb GmbH*** am ***Tag September 2010*** die Fortsetzung der Gesellschaft.

1.9. Mit Verschmelzungsvertrag vom ***Tag November 2010*** wurde die ***X GmbH*** als übertragende Gesellschaft rückwirkend zum Stichtag 30. April 2010 up-stream auf die ***Stb GmbH*** als übernehmende Gesellschaft verschmolzen. Dieser Vorgang wurde am ***Tag Dezember 2010*** ins Firmenbuch eingetragen. Das Vermögen der übertragenden Gesellschaft (***X GmbH***) hatte zum Verschmelzungstichtag einen (deutlich) negativen Buchwert. Im Zuge der Verschmelzung haben die Gesellschafter der übernehmenden

Gesellschaft (**Stb GmbH**) – der Bf und der Zweitgesellschafter – beschlossen, dass der Bilanzgewinn der übernehmenden Gesellschaft in Höhe des negativen Buchwertes der übertragenden Gesellschaft nicht ausgeschüttet, sondern zur Abdeckung des negativen Buchwertes der übertragenden Gesellschaft verwendet wird.

1.10. Unmittelbar vor dem Verschmelzungsvorgang belief sich die mit Abtretungsvertrag vom ***Tag September 2010*** erworbene Forderung des Bf und des Zweitgesellschafters auf in Summe EUR 348.951,10. Dieser Forderung stand unmittelbar vor dem Verschmelzungsvorgang folgendes Vermögen gegenüber:

- Ein Umsatzsteuerguthaben in Höhe von EUR 6.584,99 sowie
- ein Bankkonto („***Bankkonto***“) mit einem Guthaben in Höhe von EUR 1.694,65.

In Summe stand der Forderung des Bf und des Zweitgesellschafters vor dem Verschmelzungsvorgang auf Ebene der Schuldnerin somit bloß Vermögen in Höhe von EUR 8.279,64 gegenüber. Wie bereits erwähnt, waren die Geschäfte der ursprünglichen Schuldnerin (**X GmbH**) bereits eingestellt. Die Forderung des Bf und des Zweitgesellschafters war somit vor Abschluss des Verschmelzungsvertrages weitgehend – im Ausmaß von EUR 340.671,46 (Differenz Forderung abzüglich vorhandenes Vermögen) – nicht werthaltig und bestand somit gegenüber einer zahlungsunfähigen Schuldnerin.

1.11. Infolge der Verschmelzung wurde die Forderung der beiden Gesellschafter wieder voll werthaltig. Trotz Berücksichtigung des Verschmelzungsverlustes im Ausmaß von EUR 347.084,94 (die Differenz zwischen dem negativen Eigenkapital / negativen Verschmelzungskapital einerseits und dem Buchwert der um einen Euro erworbenen Anteile an der **X GmbH** andererseits), der bei der übernehmenden Gesellschaft zu einem Jahresverlust von EUR 182.184,73 führte, konnte aufgrund der Berücksichtigung des Gewinnvortrags letztlich ein Bilanzgewinn von EUR 195.585,72 ausgewiesen werden. Somit stand der Forderung der beiden Gesellschafter, die diese um den Betrag von in Summe EUR 2 erworben hatten und die nun infolge der Verschmelzung gegenüber der **Stb GmbH** bestand, auf Seiten der (neuen) Schuldnerin – auch bei Betrachtung der positiven Ertragslage der übernehmenden Gesellschaft – ausreichend Vermögen gegenüber, um von einer vollen Werthaltigkeit der Forderung auszugehen. Das Erlangen der vollen Werthaltigkeit der Forderung der beiden Gesellschafter infolge der Verschmelzung ist als nicht betrieblich, sondern gesellschaftsrechtlich motivierte Vorteilszuwendung an die Gesellschafter zulasten der Gesellschaft anzusehen.

1.12. Die sich aus der Verschmelzung ergebende volle Werthaltigkeit der Forderung und der damit verbundene – vermeintliche – Steuervorteil gegenüber der Alternative einer herkömmlichen, kapitalertragsteuerpflichtigen Gewinnausschüttung durch die **Stb GmbH** war der wesentliche Beweggrund für den Verschmelzungsvorgang. Es liegt somit eine auf Vorteilszuwendung gerichtete Willensentscheidung der **Stb GmbH** vor. Eine

Neutralisierung dieses Vorteils der Gesellschafter zulasten der Gesellschaft wurde nicht vorgenommen.

1.13. Die Fälligkeit der Forderung war zum ***Tag Dezember 2010*** bereits gegeben.

1.14. Eine Anmeldung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer aufgrund des Vorteils, der den Gesellschaftern der ***Stb GmbH*** durch das Erlangen der Werthaltigkeit ihrer Forderung zulasten der Gesellschaft zukam, wurde nicht durchgeführt. Ebenso wenig wurde ein entsprechender Gewinnverteilungsbeschluss gefasst noch besteht eine entsprechende gesetzliche Gewinnverteilungsregel.

1.15. Die ***Stb GmbH*** wusste in Gestalt ihres Geschäftsführers – dem beruflich als Steuerberater tätigen Bf – davon, dass sowohl für offene wie auch für verdeckte Gewinnausschüttungen Kapitalertragsteuer zu entrichten ist. Die ***Stb GmbH*** hielt es in Gestalt ihres Geschäftsführers darüber hinaus zumindest ernstlich für möglich und fand sich damit ab, dass die den beiden Gesellschaftern durch die Verschmelzung zukommende Bereicherung durch das Erlangen der Werthaltigkeit ihrer Forderung ohne entsprechende Entrichtung der Kapitalertragsteuer zu einer Abgabenverkürzung führt.

1.16. In der außerordentlichen Generalversammlung der ***Stb GmbH*** vom ***Tag 2 Dezember 2010*** wurde deren errichtende Umwandlung auf die ***Stb KG*** mit Umwandlungsvertrag vom ***Tag 2 Dezember 2010*** zum Stichtag 30. November 2010 beschlossen.

1.17. Im Zuge der Umwandlung erfolgte eine Kapitalertragsteueranmeldung. In dieser wurde die Gewinnausschüttungsfiktion gemäß § 9 Abs 6 UmgrStG zum ***Tag 2 Dezember 2010*** mit EUR 231.601,64 angegeben und die darauf entfallende Kapitalertragsteuer mit EUR 57.901,16 berechnet. Der Steuerbetrag wurde in der Folge an das Finanzamt abgeführt. Der Betrag, der nach der Fiktion des § 9 Abs 6 UmgrStG als ausgeschüttet gilt, wurde demnach aufgrund der vorgenommenen Verschmelzung reduziert; entsprechend verringerte sich auch die zu entrichtende Kapitalertragsteuer. Die vom Finanzamt zunächst vorgenommene Beurteilung, wonach die fiktive Ausschüttung nach § 9 Abs 6 UmgrStG um den Verschmelzungsverlust in Höhe von EUR 347.084,94 wieder zu erhöhen sei und daher ein Haftungsbescheid aufgrund des Zuflusses von Kapitalerträgen an die beiden Gesellschafter im Zeitraum 2010/12 im Gesamtausmaß von EUR 86.771,24 an den Bf (wiederum als Rechtsnachfolger) erging, wurde im nachfolgenden Beschwerdeverfahren vom Bundesfinanzgericht nicht bestätigt (BFG 20.6.2018, RV/6100109/2012). Der entsprechende Haftungsbescheid wurde daher aufgehoben, siehe im Detail die obigen Ausführungen zum Verfahrensgang.

1.18. Mit Abtretungsvertrag vom ***Tag September 2011*** trat der Zweitgesellschafter seinen Gesellschaftsanteil an der ***Stb KG*** an den Bf ab. Hintergrund war der geplante

Ruhestand des Zweitgesellschafters, der sich im Zeitpunkt der Abtretung ***in den Siebzigern*** befand. Da somit nur noch ein Gesellschafter verblieb, erlosch die ***Stb KG*** gemäß § 142 UGB ohne Liquidation. Das Gesellschaftsvermögen ging im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf den Bf über. In der Folge wurde dieser Vorgang im Firmenbuch eingetragen und die ***Stb KG*** daher aus dem Firmenbuch gelöscht.

2. Beweiswürdigung

Gemäß § 167 Abs 1 BAO bedürfen Tatsachen, die bei der Abgabenbehörde offenkundig sind, und solche, für deren Vorhandensein das Gesetz eine Vermutung aufstellt, keines Beweises. Gemäß § 167 Abs 2 BAO hat die Abgabenbehörde im Übrigen unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. Gemäß § 2a BAO gelten diese Bestimmungen sinngemäß im Verfahren vor den Verwaltungsgerichten, soweit sie im Verfahren der belangten Abgabenbehörde gelten.

Das Verwaltungsgericht darf in einem Verfahren gemäß § 167 Abs 2 BAO eine Tatsache nur dann als erwiesen annehmen, wenn es davon überzeugt ist, dass die betreffende Feststellung dem wahren Sachverhalt auch wirklich entspricht (vgl VwGH 13.11.1986, 85/16/0109).

Die Feststellungen bei **Punkt 1.1.** zur ***X GmbH*** beruhen auf dem aktenkundigen historischen Auszug aus dem Firmenbuch und dem aktenkundigen Abtretungsvertrag über die Gesellschaftsanteile an der ***X GmbH*** vom ***Tag September 2010***. Die Feststellung zum Unternehmensgegenstand der ***X GmbH*** basiert auf dem aktenkundigen Prüfbericht vom 26. Jänner 2012.

Die Feststellung bei **Punkt 1.2.** zum Datum der Insolvenzeröffnung beruht auf dem aktenkundigen Prüfbericht vom 26. Jänner 2012. Die Feststellung, wonach der Insolvenzverwalter der ***Mutter der X GmbH*** dem Bf die Vollmacht erteilt hat, in der Generalversammlung der ***X GmbH*** das Stimmrecht auszuüben, beruht auf der aktenkundigen Vollmacht vom 4. Juli 2008.

Die Feststellungen bei **Punkt 1.3.** zur außerordentlichen Generalversammlung der ***X GmbH*** beruhen auf dem aktenkundigen historischen Auszug aus dem Firmenbuch.

Die Feststellungen bei **Punkt 1.4.** zur Forderung der deutschen ***Mutter der X GmbH*** gegenüber der ***X GmbH*** ergeben sich aus den insoweit übereinstimmenden Ausführungen der belangten Behörde im Schriftsatz vom 10. Jänner 2018 und des Bf in der Vorhaltsbeantwortung vom 29. März 2018, jeweils im Verfahren zur Entscheidung BFG 20.6.2018, RV/6100109/2012. Das Ausmaß der Forderung ist auch in der aktenkundigen Bilanz der ***X GmbH*** zum 30. April 2010 ersichtlich und wird auch im Forderungsabtretungsvertrag vom ***Tag September 2010*** erwähnt, durch den es zur

rückwirkenden Abtretung der Forderung gekommen ist. Alle unter **Punkt 1.4.** genannten Feststellungen ergeben sich auch aus dem aktenkundigen und insoweit glaubhaften Beschwerdeschriftsatz vom 15. Oktober 2018 und stimmen darüber hinaus auch mit den Feststellungen des Bundesfinanzgerichts im Verfahren RV/6100109/2012 überein. Die erwähnte Rückstehungserklärung aus dem Jahr 2008 ist ebenso aktenkundig.

Die Feststellungen bei **Punkt 1.5.** zur Abtretung der Forderung gegenüber der ***X GmbH*** an den Bf und den Zweitgesellschafter beruhen auf dem aktenkundigen Abtretungsvertrag vom ***Tag September 2010***.

Die Feststellungen bei **Punkt 1.6.**, wonach die Geschäfte der ***X GmbH*** bereits seit Ende 2007 eingestellt waren und lediglich der Abverkauf von Handelswaren und das Eintreiben von Forderungen stattfand, beruht auf den insoweit übereinstimmenden Aussagen im aktenkundigen Beschwerdeschriftsatz vom 15. Oktober 2018 und auf dem ebenso aktenkundigen Prüfbericht vom 26. Jänner 2012.

Die Feststellungen unter **Punkt 1.7.** zur Anteilsabtretung beruhen auf dem aktenkundigen Abtretungsvertrag der Anteile an der ***X GmbH*** vom ***Tag September 2010***. Die Feststellungen zu den Gesellschaftern, dem Geschäftsführer und dem Sitz der ***Stb GmbH*** basieren auf dem aktenkundigen Firmenbuchauszug. Die Feststellung zur überwiegend im Gesellschafterverhältnis gelegenen Motivation des Anteilserwerbs ergibt sich daraus, dass kaum nachvollziehbare Gründe für den Erwerb einer bilanziell hoch überschuldeten Gesellschaft sprechen, die in einem anderen Tätigkeitsfeld aktiv war und diese Tätigkeit darüber hinaus seit knapp drei Jahren eingestellt war. Vielmehr verursachte die Gesellschaft weiterhin Kosten (etwa Buchhaltung, Bilanzierung, Eintreibungskosten der verbliebenen Forderungen, Vorschreibung der Mindestkörperschaftsteuer). Diesen Kosten steht zwar insbesondere ein Umsatzsteuerguthaben sowie ein Mindestkörperschaftsteuerguthaben auf Ebene der ***X GmbH*** gegenüber. Dennoch geht der erkennende Senat davon aus, dass der Erwerb der Beteiligung überwiegend deshalb erfolgt ist, damit – gemeinsam mit dem Erwerb der notleidenden Forderung durch die beiden Gesellschafter sowie der darauffolgenden Verschmelzung – die Forderung der beiden Gesellschafter wieder werthaltig wird und so im Ergebnis Vermögen der Gesellschaft steuerfrei an die Gesellschafter fließen kann (zur steuerfreien Einziehung einer unter dem Nominale erworbenen Forderung nach der alten Rechtslage siehe zB VwGH 24.6.2010, 2008/15/0241. Alternativ dazu ist ein ähnliches Ergebnis auch dadurch zu erreichen, dass infolge der Verschmelzung die fiktive Ausschüttung nach § 9 Abs 6 UmgrStG aufgrund der unternehmensrechtlichen Berücksichtigung des Verschmelzungsverlustes reduziert wird).

Die Feststellung bei **Punkt 1.8.** zum Beschluss der Fortsetzung der Geschäfte der ***X GmbH*** durch die neue Gesellschafterin beruht auf dem aktenkundigen Firmenbuchauszug der ***X GmbH***.

Die Feststellungen bei **Punkt 1.9.** zum Verschmelzungsvorgang beruhen auf dem aktenkundigen Verschmelzungsvertrag vom ***Tag November 2010***, der Verschmelzungsbilanz der ***X GmbH*** sowie dem aktenkundigen historischen Firmenbuchauszug.

Zu den Feststellungen bei **Punkt 1.10.** ist anzumerken:

- Die Feststellung zur Höhe der Forderung des Bf und des Zweitgesellschafters beruht zunächst auf der aktenkundigen Bilanz der ***X GmbH*** zum 30. April 2010 und dem Forderungsabtretungsvertrag vom ***Tag September 2010*** jeweils abzüglich des seit dem Bilanzstichtag übertragenen Vermögens auf dem Bankkonto (siehe bereits **Punkt 1.4.**). Die Höhe der Forderung im unter **Punkt 1.10** genannten Ausmaß scheint zudem etwa auch in der Bilanz der ***Stb GmbH*** zum 30. November 2010 in der genannten Höhe auf und ist darüber hinaus zwischen den Parteien unstrittig. Der erkennende Senat geht daher davon aus, dass auch unmittelbar vor dem Verschmelzungsvorgang die Forderung in der genannten Höhe bestanden hat.
- Die Feststellung zum vorhandenen Vermögen, das der Forderung der beiden Gesellschafter auf Seiten der Schuldnerin unmittelbar vor dem Verschmelzungsvorgang (Verschmelzungsvertrag vom ***Tag November 2010***) gegenüberstand, ergibt sich mangels einer Bilanz zum ***Tag November 2010*** wie folgt:
 - Ausgangspunkt ist zunächst die letzte Bilanz der ***X GmbH***. Diese wurde zum 30. April 2010 erstellt. Folgende Aktiva sind darin erwähnt: Lieferforderungen Inland in Höhe von EUR 20.975,75, einzelwertberichtigt auf EUR 1.287,41. Darüber hinaus ein Umsatzsteuerguthaben in Höhe von EUR 6.584,99. Außerdem ein Bankkonto („***Bankkonto***“) in Höhe von EUR 68.521,35, auf das die noch eingehenden Forderungen laut glaubhafter Aussage des Bf im Rahmen der mündlichen Verhandlung bezahlt wurden. Entsprechend haben sich der Bilanzposten Lieferforderungen Inland sowie der Kontostand ***Bankkonto*** auch noch nach dem Bilanzstichtag verändert.
 - Aufgrund der Übertragung von Vermögen auf dem soeben genannten Bankkonto hat sich die ursprünglich der ***Mutter der X GmbH*** gegenüber der ***X GmbH*** zustehende Forderung (EUR 416.652,69 zum Stichtag 30. April 2010) auf EUR 348.951,10 verringert (siehe bereits bei **Punkt 1.4.**). Entsprechend hat sich auch das Guthaben der ***X GmbH*** auf dem Bankkonto ***Bankkonto*** reduziert. Etwaige Forderungseingänge der noch ausstehenden Lieferforderungen haben den Kontostand demgegenüber erhöht.
 - Infolge der Verschmelzung wurden das bestehende Vermögen der ***X GmbH*** von der übernehmenden ***Stb GmbH*** übernommen. Die drei zuvor genannten Bilanzposten finden sich entsprechend auch in der Bilanz der ***Stb GmbH*** zum 30. November 2010: „*Lieferforderungen* ***X GmbH***“ in Höhe von EUR 13.611,93, einzelwertberichtigt auf EUR 0. „*Umsatzsteuer-*

*Zahllast ***X GmbH***“ in unveränderter Höhe, somit EUR 6.584,99.*

Außerdem das Bankkonto „****Bankkonto*** ***X GmbH***“ in Höhe von EUR 1.694,65. Somit wäre für einen Gläubiger zu diesem Stichtag zu erwarten gewesen, dass zur Befriedigung seiner Forderung ein Vermögen in Höhe von EUR 8.279,64 zur Verfügung steht (der Wert der Forderungen ist nach Ansicht des erkennenden Senats mit dem einzelwertberechtigten Wert zu berücksichtigen). Auch das auf Ebene der ****X GmbH**** vorhandene Guthaben an Mindestkörperschaftsteuer ist nicht zu berücksichtigen, da die Befriedigung einer Forderung mit einem derartigen Guthaben nicht möglich ist.*

- Fraglich ist nun, welches Vermögen unmittelbar vor dem Verschmelzungsvorgang am ****Tag November 2010**** vorhanden war. Wie bereits ausgeführt, existiert keine Bilanz zu diesem Stichtag. Zu den einzelnen zuvor genannten Aktivposten ist anzumerken: Der erkennende Senat geht mit zumindest überwiegender Wahrscheinlichkeit davon aus, dass das Umsatzsteuerguthaben, das sowohl am 30. April 2010 als auch am 30. November 2010 in derselben Höhe (EUR 6.584,99) vorhanden war, auch in dieser Höhe zum ****Tag November 2010**** bestanden hat. Hinsichtlich den Forderungen und dem Bankkonto konnten die exakten Grundlagen jedoch nicht mehr festgestellt werden – weder im Rahmen der mündlichen Verhandlung noch im sonstigen Verfahren. Damit liegt ein Grund vor, diese zu schätzen. Ziel der Schätzung (§ 184 BAO) ist es, den tatsächlichen Gegebenheiten möglichst nahe zu kommen (vgl zB VwGH 11.6.2021, Ro 2020/13/0005 – für weitere Nachweise siehe zB *Ritz/Koran* BAO⁸ [2025] § 184 Rz 3) und somit die Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln, welche die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich haben (siehe zB VwGH 21.10.2015, 2012/13/0097). Gleichzeitig ist jeder Schätzung nach der Rechtsprechung des VwGH eine gewisse Ungenauigkeit immanent (siehe zB VwGH 23.4.1998, 97/15/0076 – für weitere Nachweise siehe *Ritz/Koran* BAO⁸ [2025] § 184 Rz 3). Sowohl hinsichtlich der Lieferforderungen als auch hinsichtlich des Vermögens auf dem Bankkonto geht der erkennende Senat aufgrund der zeitlichen Nähe davon aus, dass die Vermögenswerte zum 30. November 2010 eher dem Vermögen zum ****Tag November 2010**** entsprechen (Zeitabstand knapp 3 Wochen), als dies in der Bilanz zum 30. April 2010 (Zeitabstand knapp 28 Wochen) der Fall ist. Gegenteilige Indizien sind dem erkennenden Senat nicht bekannt. Ebenso für diese Annahme spricht die im August 2010 erfolgte Übertragung des Guthabens auf dem Bankkonto (**Punkt 1.4.**), wodurch sich das Guthaben auf dem Bankkonto ****Bankkonto**** entsprechend reduziert hat. Somit ist nach Ansicht des erkennenden Senats von den Werten gemäß der Bilanz zum 30. November 2010 auszugehen, wodurch sich wie ausgeführt ein vorhandenes Vermögen unmittelbar vor dem Verschmelzungsvorgang in Höhe von EUR 8.279,64 ergibt.

- Die Feststellung, dass die Forderung der beiden Gesellschafter vor Abschluss des Verschmelzungsvertrages überwiegend nicht werthaltig war, ergibt sich aus der Differenz der Forderung mit dem positiven Vermögen auf Ebene der ***X GmbH***. Zum Vermögen, das für die Befriedigung der Gläubiger zur Verfügung steht, ist das vorhandene Mindestkörperschaftsteuerguthaben auf Ebene der ***X GmbH*** nicht zu berücksichtigen.
- Nicht überzeugend ist im Übrigen die Aussage des Bf im Zuge der mündlichen Verhandlung, wonach bereits im Zeitpunkt des Erwerbs der Anteile an der ***X GmbH*** durch die ***Stb GmbH*** die Werthaltigkeit der Forderung erreicht wurde, da die neue Muttergesellschaft jederzeit einen Zuschuss hätte vornehmen können: Dies ist deshalb nicht überzeugend, da ein tatsächlicher Zuschuss nie erfolgt ist, und daher dieser – potentiell denkbare, jedoch nie erfolgte – Vorgang vom erkennenden Senat nicht zu beurteilen ist.

Die Feststellungen bei **Punkt 1.11** zur wiedererlangten Werthaltigkeit der Forderung infolge der Verschmelzung beruhen auf der Schlussbilanz der ***Stb GmbH*** zum 30. November 2010. Die Feststellung, dass die Verschmelzung nicht als betrieblich, sondern als bloß gesellschaftsrechtlich motivierte Vorteilszuwendung an die Gesellschafter (sozietäre Veranlassung) anzusehen ist, ergibt sich wie folgt:

- Um die sozietäre Veranlassung zu prüfen, kann nach der Rechtsprechung des VwGH auf einen Fremdvergleich zurückgegriffen werden (vgl zB VwGH 23.9.2005, 2002/15/0010). Alternativ ist die sozietäre Veranlassung der Zuwendung nach der Literatur anhand der Maßfigur eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters zu beurteilen (siehe etwa *Ressler/Rohm in Kofler/Lang/Rust/Schuch/Spies/Staringer* [Hrsg], WU-KStG³ [2022] § 8 Rz 117 oder *Kirchmayr/Voit in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG²⁴ [2024] § 27 Tz 38).
- Der in Österreich – auch nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH – vorherrschende Ansatz ist die erstgenannte Beurteilung anhand der Frage der Fremdüblichkeit (siehe etwa *Kirchmayr*, Verdeckte Ausschüttungen aus Kapitalgesellschaften im Ertragsteuerrecht, in *Brandl/Karollus/Kirchmayr/Leitner* [Hrsg], Handbuch verdeckte Gewinnausschüttung³ [2021] 235 mit Nachweis der Rechtsprechung des VwGH [zB VwGH 27.6.2018, 2017/15/0019] oder auch *Kirchmayr/Voit in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG²⁴ [2024] § 27 Tz 38). Verträge zwischen einer Kapitalgesellschaft und ihren Gesellschaftern werden demnach anhand der kumulativen Kriterien geprüft, die für die Anerkennung für Verträge zwischen nahen Angehörigen geprüft werden: Eine Vereinbarung muss daher
 - nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen,
 - einen eindeutigen und klaren Inhalt haben und
 - zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen werden (siehe siehe zB *Kirchmayr*, Verdeckte Ausschüttungen aus Kapitalgesellschaften

im Ertragsteuerrecht, in *Brandl/Karollus/Kirchmayr/Leitner* (Hrsg), Handbuch verdeckte Gewinnausschüttung³ [2021] 235).

- Die ersten beiden Voraussetzungen („*formelle Komponenten des Fremdvergleichs*“) sind im zu beurteilenden Fall anhand des vorliegenden Verschmelzungsvertrages unstrittig erfüllt. Zu prüfen ist jedoch, ob das zugrundeliegende Geschäft unter fremden Personen unter denselben wirtschaftlichen Voraussetzungen in der gleichen Rechtsform abgeschlossen worden wäre (vgl etwa VwGH 23.11.1977, 618/77, siehe auch *Kirchmayr*, Verdeckte Ausschüttungen aus Kapitalgesellschaften im Ertragsteuerrecht, in *Brandl/Karollus/Kirchmayr/Leitner* (Hrsg), Handbuch verdeckte Gewinnausschüttung³ [2021] 238 f „*materielle Komponente des Fremdvergleichs*“) oder *Ressler/Rohm* in *Kofler/Lang/Rust/Schuch/Spies/Staringer* (Hrsg), WU-KStG³ (2022) § 8 Rz 118 mit weiteren Nachweisen der Rechtsprechung des VwGH). Diese Frage ist eine Tatfrage und somit aufgrund entsprechender Erhebungen in freier Beweiswürdigung zu lösen (siehe etwa VwGH 17.10.2007, 2006/13/0069). Demnach ist der tatsächlich verwirklichte Sachverhalt mit einem Vorgang zu vergleichen, der unter Wegdenken der gesellschaftsrechtlichen Verbindung oder der nahen Beziehung üblich wäre. Wäre die Gestaltung mit demselben Inhalt auch zwischen voneinander völlig unabhängigen Personen zustande gekommen, so hält sie dem Fremdvergleich stand (*Kirchmayr*, Verdeckte Ausschüttungen aus Kapitalgesellschaften im Ertragsteuerrecht, in *Brandl/Karollus/Kirchmayr/Leitner* [Hrsg], Handbuch verdeckte Gewinnausschüttung³ [2021] 238 mit Hinweis auf VwGH 1.12.1992, 92/14/0149).
- Somit ist für den vorliegenden Sachverhalt zu beurteilen, ob die Verschmelzung der buchmäßig überschuldeten ***X GmbH***, die ihren Betrieb eingestellt hat, auf die ***Stb GmbH*** auch bei Wegdenken der gesellschaftsrechtlichen Verbindung stattgefunden hätte: Somit nicht durch das Vorliegen einer up-stream Verschmelzung, sondern die Verschmelzung mit einer fremden dritten Gesellschaft. Um dies zu beurteilen, sind die Vor- und die Nachteile des Verschmelzungsvorgangs aus Perspektive der ***Stb GmbH*** gegenüberzustellen (vgl zum zeitlichen Aspekt etwa *Kirchmayr*, Verdeckte Ausschüttungen aus Kapitalgesellschaften im Ertragsteuerrecht, in *Brandl/Karollus/Kirchmayr/Leitner* [Hrsg], Handbuch verdeckte Gewinnausschüttung³ [2021] 236 mit weiteren Nachweisen).
 - Die Vorteile des Verschmelzungsvorgangs sind auf Ebene der ***Stb GmbH*** darin zu erblicken, dass infolge der Verschmelzung die noch offenen Forderungen der ***X GmbH*** nun durch die ***Stb GmbH*** als Gesamtrechtsnachfolgerin eingetrieben werden konnten. Auf diesem Wege konnten nach glaubhaften Angaben des Bf im Zuge der mündlichen Verhandlung sowie den Feststellungen im Verfahren RV/6100109/2012 Forderungen im Ausmaß von EUR 19.136,91 eingetrieben werden. Weiters ging ein Umsatzsteuerguthaben in Höhe von EUR 6.584,99 (siehe Schlussbilanz zum 30. November 2010, außerdem Feststellungen und Beweiswürdigung bei **Punkt**

1.10.) auf die ***Stb GmbH*** über. Ebenso stand infolge der Verschmelzung das bei der ***X GmbH*** entstandene Mindestkörperschaftsteuerguthaben in Höhe von EUR 11.146,19 (siehe aktenkundiger KöSt-Bescheid ***X GmbH*** für 2010) auf Ebene der ***Stb GmbH*** zur Verfügung. Das in der Verschmelzungsbilanz zum 30. April 2010 aufscheinende Guthaben bei einem Kreditinstitut („***Bankkonto***“, siehe bereits Beweiswürdigung bei **Punkt 1.10.)** ist in die Berechnung nur in Höhe von EUR 1.694,65 miteinzubeziehen, da dieses Guthaben insbesondere durch die vorgenommene Überweisung an die ***Mutter der X GmbH*** (siehe **Punkt 1.4.)** reduziert wurde und auch in der soeben genannten Höhe bei der übernehmenden Gesellschaft zum 30. November 2010 bilanziert wurde. Somit ist festzuhalten, dass im Sinne einer *ex post* Betrachtung infolge der Verschmelzung Vermögenswerte im Ausmaß von EUR 38.562,74 auf die ***Stb GmbH*** übergegangen sind. Auch im Zeitpunkt des Abschlusses des Verschmelzungsvertrages am ***Tag November 2010*** – und somit dem für die Beurteilung der sozietären Veranlassung maßgebenden Zeitpunkt – waren keine Anzeichen dafür zu erkennen, dass die genannten Beträge höher ausgefallen sind – vielmehr wäre nach Ansicht des erkennenden Senats aufgrund der weitgehend einzelwertberichtigten Forderungen (siehe bereits **Punkt 1.10.)** von einem (deutlich) geringeren Betrag auszugehen.

- Diesem Vorteil auf Ebene der übernehmenden Gesellschaft steht der Nachteil gegenüber, dass aufgrund der verschmelzungsbedingten Gesamtrechtsnachfolge insbesondere auch alle Forderungen gegenüber der ***X GmbH*** auf die ***Stb GmbH*** als neue Schuldnerin übergingen. Daher bestand die Forderung des Bf und des Zweitgesellschafters, die im Zeitpunkt der Verschmelzung aufgrund der zuvor erfolgten Übertragung des Bankguthabens insgesamt EUR 348.951,10 betrug, fortan gegenüber der ***Stb GmbH***. Außerdem ist anzumerken, dass das Eintreiben der übergegangenen Forderungen für die ***Stb GmbH*** auch Aufwand verursacht hat.
- Diese Gegenüberstellung führt somit nach Ansicht des erkennenden Senats zu dem Ergebnis, dass die sich aus der Verschmelzung für die ***Stb GmbH*** ergebenden Nachteile deutlich überwiegen. Darüber hinaus ist anzumerken, dass die ***X GmbH*** bereits mit Ende des Jahres 2007 (und somit bei Unterzeichnung des Verschmelzungsvertrages seit knapp 3 Jahren) ihre Geschäfte eingestellt hatte und keine Arbeitnehmer mehr beschäftigte. Demnach war auch aus dem laufenden Geschäft kein Vorteil für die übernehmende Gesellschaft zu erwarten. Auch mit nennenswerten Synergieeffekten war aufgrund des Verschmelzungsvorgangs nicht zu rechnen, da die ***X GmbH*** im Ein- und Verkauf, Import und Export von Textilwaren bzw der Textilwarenhandel tätig, während die ***Stb GmbH*** eine Wirtschaftstreuhandkanzlei betrieb. Im Ergebnis ist somit festzuhalten, dass die negativen Aspekte der Verschmelzung auf Ebene der ***Stb GmbH*** die positiven

deutlich übersteigen. Daher hätten die beteiligten Personen die Verschmelzung mit einer fremden dritten Gesellschaft (oder wenn die betreffende Verbindlichkeit gegenüber einer fremden dritten Person bestanden hätte) nicht zugestimmt. Es liegt sohin eine sozietäre Veranlassung vor.

- Ergänzend wird in der Literatur zur Beurteilung des Vorliegens einer sozietären Veranlassung auch auf die Maßfigur eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters zurückgegriffen. Zur Orientierung wird dabei die Judikatur des deutschen BFH herangezogen: Demnach ist dann von einer sozietären Veranlassung auszugehen, wenn der Vermögensvorteil bei Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters einem gesellschaftsfremden Dritten nicht gewährt worden wäre (siehe zB *Ressler/Rohm in Kofler/Lang/Rust/Schuch/Spies/Staringer* [Hrsg], WU-KStG³ [2022] § 8 Rz 97 mit Hinweis auf BFH 5.3.2008, I B 171/07 und BFH 29.4.2008, I R 67/06). Legt man diesen Maßstab nun an den vorliegenden Sachverhalt an, ist festzuhalten, dass ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter der Verschmelzung mit der bilanziell deutlich überschuldeten ***X GmbH*** nicht zugestimmt hätte, wodurch der dadurch entstandende Vorteil des Wiederauflebens der Werthaltigkeit der Forderung nicht gegeben wäre. Dies deshalb, da ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter dafür sorgt, dass der Gesellschaft ein angemessener Gewinn verbleibt (vgl etwa *Kirchmayr, Verdeckte Ausschüttungen aus Kapitalgesellschaften im Ertragsteuerrecht*, in *Brandl/Karollus/Kirchmayr/Leitner* [Hrsg], Handbuch verdeckte Gewinnausschüttung³ [2021] 241 mit Hinweis auf BFH 27.6.2016, I R 8/15). Das bedeutet unter anderem, dass ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter dafür Sorge trägt, dass der Gewinn der Gesellschaft nicht durch wirtschaftlich nicht nachvollziehbare Verschmelzungsvorgänge deutlich reduziert wird. Das Verhalten eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters muss vielmehr darauf abzielen, den Gewinn der Gesellschaft zu erhalten bzw zu vermehren (vgl *Kirchmayr, Verdeckte Ausschüttungen aus Kapitalgesellschaften im Ertragsteuerrecht*, in *Brandl/Karollus/Kirchmayr/Leitner* [Hrsg], Handbuch verdeckte Gewinnausschüttung³ [2021] 241 mit Hinweis auf BFH 17.2.1993, I R 3/92, BStBl II 1993, 457). Somit ist auch anhand der Maßfigur eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters festzuhalten, dass eine sozietäre Veranlassung zu bejahen ist.
- Im Ergebnis ist daher festzuhalten, dass der Verschmelzungsvorgang (bzw der durch die Verschmelzung den Gesellschaftern zukommende Vorteil, wonach die bestehenden Forderungen wieder voll werthaltig wurden) als gesellschaftsrechtlich motiviert anzusehen sind.

Die Feststellung bei **Punkt 1.12.**, wonach die sich aus der Verschmelzung ergebende volle Werthaltigkeit der Forderung und der damit verbundene – vermeintliche – Steuervorteil der wesentliche Beweggrund für den Verschmelzungsvorgang war und damit eine auf Vorteilszuwendung gerichtete Willensentscheidung vorliegt, ergibt sich wie folgt: Da eine

Körperschaft selbst nicht handlungs- und entscheidungsfähig ist, sind für die Beurteilung eines der Körperschaft zuzurechnenden Verhaltens die Handlungen der gesetzlichen Vertreter maßgebend. Der Bf, der Gesellschafter und Geschäftsführer der ***Stb GmbH*** war, ist beruflich als Steuerberater tätig. Zwar hat der Bf im Zuge der mündlichen Verhandlung als Gründe für den Verschmelzungsvorgang insbesondere die dadurch gegebene Verwertungsmöglichkeit des Mindestkörperschaftsteuerguthabens und die einfachere Eintreibungsmöglichkeit der ausstehenden Forderungen der ***X GmbH*** genannt. Gleichzeitig hat der Bf auch ausgeführt, es liege „in der Natur der Sache“, dass „der Vorgang möglicherweise KEST optimiert“ ist. Bei Betrachtung der Wertverhältnisse (Forderung im Ausmaß von EUR 348.951,10 gegenüber von übergegangenem Vermögen von [aus *ex post* Perspektive] EUR 38.562,74) und Berücksichtigung des Umstandes, dass der Bf beruflich als Steuerberater tätig ist, geht der erkennende Senat mit zumindest überwiegender Wahrscheinlichkeit davon aus, dass die mit der Verschmelzung verbundene Vorteilsgewährung an die Gesellschafter und der damit verbundene (vermeintliche) Steuervorteil der wesentliche Beweggrund der Umgründungsmaßnahme war und daher ebenso eine auf Vorteilszuwendung gerichtete Willensentscheidung der Körperschaft vorliegt. Die Feststellung, dass keine Neutralisierung des zulasten der Gesellschaft eingetretenen Vorteils der Gesellschafter vorgenommen wurde, beruht darauf, dass weder die belangte Behörde noch der Bf diesbezüglich etwas vorgebracht haben und dem erkennenden Senat auch sonst nichts Dahingehendes bekannt ist.

Die Feststellung bei **Punkt 1.13.**, wonach die Fälligkeit der Forderung zum ***Tag Dezember 2010*** bereits gegeben war, ergibt sich wie folgt: Eine ausdrückliche Fälligkeitsvereinbarung im Hinblick auf die verfahrensgegenständliche Forderung ist dem erkennenden Senat nicht bekannt und konnte auch vom Bf im Zuge der mündlichen Verhandlung nicht genannt werden. Jedoch geht aus der Rückstehungserklärung aus dem Jahr 2008 (siehe **Punkt 1.4.**) hervor, dass auf die Rückzahlung der verfahrensgegenständlichen Forderung „solange und soweit verzichtet wird, bis sämtliche derzeit bestehenden und in der Bilanz zum 30.04.2007 ausgewiesenen Verbindlichkeiten der Gesellschaft voll getilgt sind“. Zunächst geht der erkennende Senat – in Übereinstimmung mit den Parteien in der mündlichen Verhandlung – davon aus, dass die Abgabe einer Rückstehungserklärung insbesondere dann erfolgt, wenn bereits Fälligkeit eingetreten ist. Zu den sonstigen Verbindlichkeiten der ***X GmbH***, denen gegenüber die Forderung der Muttergesellschaft gemäß der Rückstehungserklärung nachrangig befriedigt werden soll, ist anzumerken: In der aktenkundigen Verschmelzungsbilanz der ***X GmbH*** zum 30. April 2010 scheint bei den Passiva neben der Forderung gegenüber verbundenen Unternehmen (somit die später zedierte Forderung) auch noch eine Rückstellung für Beratungskosten in Höhe von EUR 5.512, sowie bei den sonstigen Verbindlichkeiten kurzfristige Steuern in Höhe von EUR 1.313 auf. Die Beratungskosten wurden mit Überweisungen vom 7. und 8. Mai 2010 beglichen und die kurzfristigen Steuern bis 17. November 2010 ebenso entrichtet, was vom Bf im Zuge der mündlichen Verhandlung bestätigt wurde (siehe dazu

insbesondere auch die Feststellungen im Verfahren BFG 20.6.2018, RV/6100109/2012). Da somit alle anderen Forderungen, als die Forderung gegenüber der ***Mutter der X GmbH***, die in weiterer Folge an den Bf und den Zweitgesellschafter zediert wurde, voll getilgt waren, geht der erkennende Senat davon aus, dass am ***Tag Dezember 2010*** – dem Tag der Eintragung der Verschmelzung in das Firmenbuch – eine Fälligkeit der Forderung jedenfalls bereits gegeben war (ebenso BFG 20.6.2018, RV/6100109/2012).

Die Feststellungen bei **Punkt 1.14.** zur nicht vorgenommenen Anmeldung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer im Zuge des Verschmelzungsvorgangs sowie des nicht vorhandenen Gewinnverteilungsbeschlusses wurden durch die Parteien im Rahmen der mündlichen Verhandlung bestätigt. Diese Feststellung ist zwischen den Parteien auch nicht strittig. Außerdem ist dem erkennenden Senat auch keine gesetzliche Gewinnverteilungsregel bekannt, die die verfahrensgegenständliche Vorteilszuwendung erklärt.

Die Feststellungen bei **Punkt 1.15.** ergeben sich wie folgt:

- Während im Finanzstrafverfahren die Überzeugung von der Schuld des Beschuldigten auf einer fast vollständigen Wahrscheinlichkeit oder sogar Gewissheit basieren muss, dass die entscheidungsrelevanten Tatsachen in objektiver und subjektiver Hinsicht vorliegen, um zu einer Verurteilung zu führen, genügt im Abgabenverfahren für die Annahme von Vorsatz oder bedingtem Vorsatz im Sinne der verlängerten Verjährungsfrist eine überwiegende Wahrscheinlichkeit im Vergleich zu den anderen Möglichkeiten (zu den unterschiedlichen Beweisregeln im Abgaben- und Finanzstrafverfahren siehe zB unlängst VwGH 11.2.2025, Ra 2023/15/0103 mit weiteren Nachweisen der Rechtsprechung des VwGH).
- Die Feststellung, dass der Bf von der Verpflichtung zur Entrichtung von Kapitalertragsteuer im Falle von „regulären“ Gewinnausschüttungen wusste, entspricht der Erwartung des erkennenden Senats an eine Person, die – wie der Bf – als Steuerberater beruflich tätig ist.
- Die Feststellung, dass es die ***Stb GmbH*** in Gestalt ihres Geschäftsführers ernstlich für möglich hielt und sich damit abfand, dass die den beiden Gesellschaftern zukommende Bereicherung durch das Erlangen der Werthaltigkeit der Forderung infolge der Verschmelzung ohne entsprechende Entrichtung der Kapitalertragsteuer zu einer Abgabenverkürzung führt, ergibt sich wie folgt: Die vom Bf unter anderem im Zuge der mündlichen Verhandlung vorgebrachte Argumentation, die beschriebene Vorgehensweise habe primär dem Ziel der leichteren Forderungseintreibung und Verwertung des Mindestkörperschaftsteuerguthabens gedient (siehe bereits **Punkt 1.12.**), ist nach Ansicht des erkennenden Senates als Schutzbehauptung anzusehen. Vielmehr geht der erkennende Senat davon aus, dass der maßgebende Grund für die beschriebene Gestaltung darin gelegen ist, dass den beiden Gesellschaftern zulasten der ***Stb GmbH*** wirtschaftliche Vorteile zukommen: So war im Ergebnis

beabsichtigt, Vermögen von der ***Stb GmbH*** steuerfrei an die Gesellschafter auszukehren. Diese Annahme findet auch Deckung in der Aussage des Bf im Rahmen der mündlichen Verhandlung, wonach es „in der Natur der Sache“ liege, dass „der Vorgang möglicherweise KEST optimiert“ sei.

Darüber hinaus geht der erkennende Senat wie bereits ausgeführt aufgrund der beruflichen Tätigkeit des Bf davon aus, dass diesem bewusst ist, dass für Gesellschaftern einer Körperschaft zukommende Vorteile Kapitalertragsteuer zu entrichten ist. Im beschriebenen Sachverhalt ist nun für den erkennenden Senat – nicht zuletzt aufgrund der genannten Aussage des Bf – der Versuch zu sehen, eine möglichst geringe Kapitalertragsteuerbelastung zu erreichen (entweder durch steuerfreie Einziehung der unter dem Nominale erworbenen Forderung gemäß der früheren Rechtslage bzw durch eine niedrigere fiktive Ausschüttung nach § 9 Abs 6 UmgrStG aufgrund der unternehmensrechtlichen Berücksichtigung des Verschmelzungsverlustes). Das Ziel der Gestaltung ist somit nach der Überzeugung des erkennenden Senats die Steuerersparnis. Ob nun im beschriebenen mehrstufigen Vorgang (insbesondere Erwerb der notleidenden Forderung unter dem Nominale, Erwerb der Anteile an der ***X GmbH***, Verschmelzung samt dadurch erreichter Werthaltigkeit der Forderung, Umwandlung) eine zulässige Steueroptimierung durch Ausreizen der Gestaltungsmöglichkeiten oder eine unzulässige Steuerhinterziehung zu sehen ist, konnte der Bf im Zeitpunkt der Verschmelzung nicht mit Sicherheit wissen – dies auch aufgrund des Mangels an einschlägigen Entscheidungen und Literaturstellen. Trotzdem wurden vom Bf keine weiteren Erkundigungen – wie zB beim zuständigen Finanzamt – eingeholt.

Weiter spricht für das Vorliegen eines bedingten Vorsatzes, dass die Rechtsgeschäfte (Forderungserwerb, Umgründungsmaßnahmen) geplant und in einer nahen zeitlichen Abfolge getätigt worden sind. In der mündlichen Verhandlung führte der Bf aus, dass er sich detailliert in die Materie eingelese habe, weil er es sich nicht erlauben hätte können, einen Beratungsfehler zu begehen. Damit steht für den erkennenden Senat fest, dass Fahrlässigkeit betreffend den subjektiven Tatbestand auszuschließen ist. Dem Bf war 2010 bekannt, dass zum von ihm zunächst geplanten und dann verwirklichten Sachverhalt keine einschlägige Judikatur existierte. Trotzdem hat er den Erwerb einer notleidenden Forderung mit Umgründungsmaßnahmen kombiniert, was im Ergebnis die von ihm geplante Steueroptimierung zur Folge haben sollte. Ohne den gesonderten Erwerb einer notleidenden Forderung wäre die beabsichtigte Steueroptimierung nicht eingetreten.

Auf die Frage in der mündlichen Verhandlung, warum die ***Mutter der X GmbH*** im Zuge der Abtretung ihrer Beteiligung an der ***X GmbH*** nicht einfach auf ihre nicht werthaltige Forderung verzichtet habe, was nach Ansicht des erkennenden Senates naheliegender und einfacher gewesen wäre, antwortete der Bf, dass die ***Mutter der X GmbH*** auf eine Veräußerung um EUR 2 bestanden habe und er

nicht wisse, warum dies so gewesen sei. Diese Zeugenaussage hat der erkennende Senat als Schutzbehauptung gewertet, weil diese den bisherigen Ausführungen des Bf zur Planung und Verwirklichung des gegenständlichen Sachverhaltes diametral entgegensteht. Vielmehr war der Erwerb der notleidenden Forderung Grundvoraussetzung für die vom Bf geplante steueroptimale Wirkung der darauffolgenden Umgründungsmaßnahmen. Selbst wenn die ***Mutter der X GmbH*** auf die notleidende Forderung nicht verzichten hätte wollen und auf einen Verkauf bestanden hätte, wäre es naheliegender und einfacher gewesen, diese Forderung an die ***Stb GmbH*** zu verkaufen. Allerdings wäre dann die geplante Steueroptimierung aufgrund der durch die Verschmelzung bewirkte Konfusion der Forderung nicht eingetreten. Der erkennende Senat gelangt daher zur Überzeugung, dass der Erwerb der notleidenden Forderung im Interesse des Bf (und des Zweitgesellschafters) gelegen und auch von diesem gewollt war.

Auf die Frage in der mündlichen Verhandlung, ob der Bf glaube, dass der Gesetzgeber diese steueroptimale Auswirkungen des Umgründungssteuerrechts beabsichtigt habe, antwortete der Bf, dass sich diese Frage ihm nicht stelle, weil es im Wesen des Umgründungssteuerrechts liege, dass Gesellschaften be- und entreichert werden und diese Wirkung des Umgründungssteuerrechts auch auf die Gesellschafterebene ausstrahle. Aus dieser Antwort schließt der erkennende Senat, dass sich der Bf mit dieser Fragestellung befasst und die Problematik des vorliegenden Sachverhaltes erkannt hat.

Aufgrund der hier angeführten konkreten Feststellungen und dem Umstand, dass es sich beim Bf und den Zweitgesellschaftern um ausgewiesene Steuerexperten handelt, kommt der erkennende Senat in freier Beweiswürdigung zum Ergebnis, dass es der Bf zumindest ernstlich für möglich hielt und sich damit abfand, dass durch den beschriebenen, aufwändigen „KESt-Optimierungsversuch“ die Kapitalertragsteuerpflicht unzulässig umgangen und damit Abgaben hinterzogen werden. Daher sieht der erkennende Senat mit überwiegender Wahrscheinlichkeit zumindest einen bedingten Vorsatz als erwiesen an

Die Feststellungen bei **Punkt 1.16.** beruhen auf dem aktenkundigen Protokoll über die außerordentliche Generalversammlung der ***Stb GmbH*** vom ***Tag 2 Dezember 2010*** und dem Umwandlungsvertrag vom ***Tag 2 Dezember 2010***.

Die Feststellungen bei **Punkt 1.17.** zur Entrichtung der Kapitalertragsteuer aufgrund der Ausschüttungsfiktion nach § 9 Abs 6 UmgrStG beruhen auf dem aktenkundigen Auszug aus dem Steuerkonto der ***Stb KG***. Der Umstand, dass der infolge vom Finanzamt erlassene Haftungsbescheid im Beschwerdeverfahren durch das BFG aufgehoben wurde, ist der aktenkundigen Entscheidung BFG 20.6.2018, RV/6100109/2012 zu entnehmen.

Die Feststellung bei **Punkt 1.18.** zur Abtretung des Gesellschaftsanteils des Zweitgesellschafters an der ***Stb KG*** beruht auf dem aktenkundigen Abtretungsvertrag vom ***Tag September 2011***. Die Feststellung zum Alter des Zweitgesellschafters ergibt sich aus dem aktenkundigen Firmenbuchauszug der ***Stb GmbH***. Die Feststellung, dass Hintergrund der Abtretung der Anteile der Umstand war, dass der Zweitgesellschafter seinen Ruhestand antreten wollte, beruht auf der insoweit glaubhaften Aussage des Bf im Zuge der mündlichen Verhandlung vom 17. Dezember 2025. Die Feststellung, dass es aufgrund des Ausscheidens des Zweitgesellschafters zum Erlöschen der ***Stb KG*** ohne Liquidation und zur Vermögensübernahme durch den verbleibenden Gesellschafter gekommen ist, entspricht der ex lege eintretenden Rechtsfolge gemäß § 142 BAO. Ebenso sind die Feststellungen bei **Punkt 1.18.** im aktenkundigen Firmenbuchauszug der ***Stb KG*** ersichtlich.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung der Beschwerde)

3.1.1. Sache des Verfahrens: Vorschreibung der Kapitalertragsteuer im Haftungswege aufgrund der strittigen verdeckten Ausschüttung an den Zweitgesellschafter im Dezember 2010 im Ausmaß von EUR 50.888,70

Spruch eines Haftungsbescheides ist die Geltendmachung einer Haftung für einen bestimmten Abgabebetrag einer bestimmten Abgabe. Damit wird die Sache des jeweiligen Haftungsverfahrens und auch der Rahmen für die Abänderungsbefugnis im Rechtsmittelverfahren festgelegt. Demnach dürfen vom Verwaltungsgericht keine anderen Abgaben, keine anderen Zeiträume und auch kein höherer Gesamtbetrag zu Grunde gelegt werden (siehe zB VwGH 26.5.2021, Ra 2020/13/0073). Bevor die Rechtmäßigkeit der Haftungsinanspruchnahme beurteilt werden kann, ist somit zu beantworten, was überhaupt Sache des zu beurteilenden Verfahrens ist.

Wenn ein Haftungspflichtiger zur Haftung herangezogen wird, so ist im Bescheid auszuführen, für welchen Abgabenschuldner die Haftung in Anspruch genommen wird. Ebenso ist die von der Behörde geltend gemachte Haftungssumme nach den Abgabenansprüchen bekanntzugeben, somit aufgeschlüsselt nach Abgabenarten und Zeiträumen (vgl zB VwGH 17.8.2020, Ra 2020/13/0056, siehe auch *Rzeszut in Rzeszut/Tanzer/Unger*, BAO Stoll Kommentar § 224 Rz 7). Es ist demnach zulässig, dass mehrere Abgabenansprüche in einem einheitlichen Haftungsbescheid im Sinne eines Sammelbescheides zusammengefasst werden, dabei ist jedoch jeder Abgabenanspruch gesondert auszuweisen (siehe zB VwGH 17.12.1996, 92/14/0214 zur Vorschreibung mehrerer Lohnsteueransprüche in einem Haftungsbescheid, siehe etwa auch *Rzeszut in Rzeszut/Tanzer/Unger*, BAO Stoll Kommentar § 224 Rz 7). In derartigen Fällen gilt der Haftungsbescheid nicht als einziger und einheitlicher Anspruch –

vielmehr sind so viele Haftungsansprüche anzunehmen, wie Abgabenansprüche gegenüber den Erstschuldnern bestehen (vgl VwGH 27. 6. 1989, 89/14/0113, siehe auch *Rzeszut* in *Rzeszut/Tanzer/Unger*, BAO Stoll Kommentar § 224 Rz 7). Diese sind die Sache eines konkreten Haftungsverfahrens, wodurch auch der Rahmen der Änderungsbefugnis des Verwaltungsgerichts in einem Beschwerdeverfahren bestimmt wird (vgl VwGH 10.5.2010, 2009/16/0226, siehe *Unger* in *Althuber/Tanzer/Unger*, BAO Handbuch § 224, 654 oder *Rzeszut* in *Rzeszut/Tanzer/Unger*, BAO Stoll Kommentar § 224 Rz 7).

Für das gegenständliche Beschwerdeverfahren bedeutet dies: Dem Bf wurde mit Haftungsbescheid vom 16. August 2018 (als Rechtsnachfolger der ***Stb KG***] als Rechtsnachfolgerin der ***Stb GmbH***) Kapitalertragsteuer aufgrund der strittigen verdeckten Ausschüttung im Haftungswege vorgeschrieben. Dieser Haftungsbescheid stellt einen Sammelbescheid dar, in dem sowohl der Steueranspruch für die verdeckte Ausschüttung an den Zweitgesellschafter (EUR 50.888,70), als auch der Steueranspruch für die verdeckte Ausschüttung an den Bf (EUR 36.349,07) im Haftungswege geltend gemacht wurde. Wie von der Rechtsprechung des VwGH gefordert, erfolgte dabei eine Aufschlüsselung nach Abgabenart und Zeiträumen. Demnach wurden von der Behörde zwei isoliert rechtskraftfähige Bescheide in einem Dokument zusammengefasst. Es lagen somit im Ergebnis zunächst zwei Haftungsbescheide vor: Die Haftung für Kapitalertragsteuer aufgrund der verdeckten Ausschüttung an den Zweitgesellschafter als auch aufgrund der verdeckten Ausschüttung an den Bf.

In der Beschwerde vom 15. Oktober 2018 wurden beide Vorschreibungen im Haftungswege bekämpft. Mit Beschwerdeverentscheidung vom 10. Jänner 2019 gab die belangte Behörde der Beschwerde teilweise Folge. In der Beschwerdeverentscheidung wurde nunmehr lediglich die Haftung für die Kapitalertragsteuer aufgrund der verdeckten Ausschüttung an den Zweitgesellschafter geltend gemacht. Demgegenüber wurde hinsichtlich der Haftung für die Kapitalertragsteuer aufgrund der verdeckten Ausschüttung an den Bf ausgeführt, dass der Bf – der als Rechtsnachfolger der ***Stb KG*** als Rechtsnachfolgerin der ***Stb GmbH*** zur Haftung herangezogen wurde – nicht für die Abfuhr der Kapitalertragsteuer aufgrund einer an ihn selbst geflossenen verdeckten Ausschüttung haften kann, weil eine Haftungsanspruchnahme stets bloß fremde Abgabenschulden betreffen könne. Der Beschwerde wurde daher teilweise Folge gegeben und nunmehr lediglich Kapitalertragsteuer im Haftungswege aufgrund der verdeckten Ausschüttung an den Zweitgesellschafter vorgeschrieben. Der zur Haftung herangezogene Bf beehrte in der Folge die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht – jedoch nur hinsichtlich der Vorschreibung der Haftung für Kapitalertragsteuer aufgrund der verdeckten Ausschüttung an den Zweitgesellschafter.

Dies bedeutet im Sinne des § 264 Abs 3 BAO, dass die Beschwerde gegen den Haftungsbescheid betreffend den Steueranspruch für die verdeckte Ausschüttung an den

Zweitgesellschafter wieder als unerledigt gilt (siehe etwa auch VwGH 29.6.2022, Ra 2021/15/0072)

Für den Haftungsbescheid betreffend den Steueranspruch für die verdeckte Ausschüttung an den Bf gilt dagegen: Aufgrund der Beschwerdeentscheidung vom 10. Jänner 2019 wurde dieser Bescheid im Ergebnis aufgehoben. Die Formulierung in der Beschwerdeentscheidung, wonach „*der Haftungsbescheid*“ abgeändert wird, steht dieser Beurteilung nicht entgegen. Vielmehr waren im ursprünglichen Haftungsbescheid zwei isoliert rechtskraftfähige Bescheide in einem Bescheid (Sammelbescheid) zusammengefasst. Da gegen den isoliert rechtskraftfähigen Spruchbestandteil der Beschwerdeentscheidung, wonach der Haftungsbescheid für die verdeckte Ausschüttung an den Bf im Ergebnis aufgehoben wurde, kein Vorlageantrag gestellt wurde, ist dieser in Rechtskraft erwachsen und nicht Sache des vorliegenden Verfahrens.

Somit ist der beschwerdegegenständliche Haftungsbescheid im zu beurteilenden Fall bloß der Haftungsbescheid betreffend verdeckter Ausschüttung an den Zweitgesellschafter.

Zur Höhe der geltend gemachten Haftung ist festzuhalten, dass diese im angefochtenen Haftungsbescheid betreffend verdeckte Ausschüttung an den Zweitgesellschafter EUR 50.888,70 betragen hat. Im vorliegenden Beschwerdeverfahren darf somit vom Verwaltungsgericht kein höherer Gesamtbetrag zu Grunde gelegt werden (siehe dazu insbesondere **Punkt 3.1.4.4.**).

Aus zeitlicher Perspektive ist anzumerken, dass der gegenständliche Haftungsbescheid für den Zeitraum Dezember 2010 ergangen ist. Die Sache ist somit auf steuerpflichtige Kapitalerträge aus dem Zeitraum ***Tag Dezember 2010*** bis 31. Dezember 2010 eingeschränkt, womit auch nur für diesen Zeitraum eine Entscheidungsbefugnis des Bundesfinanzgerichtes gegeben ist. Das BFG ist nicht berechtigt, diesen Zeitraum auf etwaige Kapitalerträge aus früheren oder späteren Zeiträumen zu erweitern. Andernfalls würde das Bundesfinanzgericht den Haftungspflichtigen erstmalig zur Haftung heranziehen und damit eine Entscheidung treffen, die in die Zuständigkeit der Abgabenbehörde fällt (vgl VwGH 27.2.2008, 2005/13/0099). Siehe dazu insbesondere die Ausführungen zum Zuflusszeitpunkt bei **Punkt 3.1.4.3.**

Zusammenfassend ist somit festzuhalten, dass Sache des vorliegenden Verfahrens der Haftungsbescheid an den Bf aufgrund des Zuflusses an Kapitalerträgen an den Zweitgesellschafter in Höhe von EUR 50.888,70 im Zeitraum 2010/12 ist.

3.1.2. Verdeckte Ausschüttung liegt vor

3.1.2.1. Grundsätzliches zur verdeckten Ausschüttung

Zu den Einkünften aus Kapitalvermögen zählen nach § 27 Abs 1 Z 1 lit a EStG 1988 in der Fassung BGBl I 2009/52 „Gewinnanteile (Dividenden), Zinsen und sonstige Bezüge aus Aktien oder Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung“. Zu den „sonstigen Bezügen“ zählen unter anderem verdeckte Gewinnausschüttungen (siehe etwa *Kirchmayr/Voit in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG²⁴ (2024) § 27 Tz 36). Der Begriff der verdeckten Gewinnausschüttung ist im EStG nicht enthalten, sondern wird aus dem KStG (§ 8 Abs 2 KStG 1988) abgeleitet. Dementsprechend ist das Begriffsverständnis im KStG – grundsätzlich, siehe dazu sogleich bei **Punkt 3.1.2.4.** – inhaltsgleich auf das EStG zu übertragen (vgl. *Kirchmayr/Voit in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG²⁴ (2024) § 27 Tz 36).

Nach § 8 Abs 2 KStG 1988 ist es für die Ermittlung des Einkommens einer Körperschaft ohne Bedeutung, ob das Einkommen im Wege offener oder verdeckter Ausschüttungen verteilt, entnommen oder in anderer Weise verwendet wird. Der Tatbestand der verdeckten Ausschüttung ergibt sich aus der notwendigen Abgrenzung von betrieblich veranlassten Vorgängen zur Einkommenserzielung und sozietär veranlassten steuerneutraler Einkommensverwendung (siehe zB *Gassner*, ÖJZ 1985, 494, *Ressler/Rohm in Kofler/Lang/Rust/Schuch/Spies/Staringer* [Hrsg], WU-KStG³ [2022] § 8 Rz 97. Vgl auch VwGH 20.11.1996, 96/15/0015).

Im Gesetz findet sich keine ausdrückliche Definition des Begriffs der verdeckten Ausschüttung. Aus der Rechtsprechung des VwGH ergibt sich, dass verdeckte Ausschüttungen alle außerhalb der gesellschaftlichen Gewinnverteilung gelegenen Vorteilsgewährungen einer Körperschaft an Anteilseigner sind, die das Einkommen der Körperschaft mindern und ihre Wurzeln in der Anteilseignerschaft haben (siehe zB VwGH 1.3.2007, 2004/15/0096 oder VwGH 23.9.2005, 2002/15/0010, siehe auch *Kirchmayr/Voit in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG²⁴ [2024] § 27 Tz 36, *Kirchmayr*, Verdeckte Ausschüttungen aus Kapitalgesellschaften im Ertragsteuerrecht, in *Brandl/Karollus/Kirchmayr/Leitner* [Hrsg], Handbuch verdeckte Gewinnausschüttung³ [2021] 206 oder *Ressler/Rohm in Kofler/Lang/Rust/Schuch/Spies/Staringer* [Hrsg], WU-KStG³ [2022] § 8 Rz 100 je mit weiteren Nachweisen).

Demnach ist eine verdeckte Ausschüttung beim Vorliegen der folgenden vier objektiven Tatbestandsmerkmale zu bejahen:

1. Eine Vorteilsgewährung an einen Anteilseigner
2. außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung,

3. die zur Vermögensminderung der Körperschaft oder der Verhinderung der Vermögensmehrung führt und

4. durch die Anteilseignerschaft veranlasst ist (sozietäre Veranlassung).

Ebenso ist nach der Rechtsprechung für das Bejahen einer verdeckten Ausschüttung erforderlich, dass

5. auf subjektiver Ebene eine auf Vorteilsgewährung gerichtete Willensentscheidung der Körperschaft vorliegt (siehe etwa VwGH 19.4.2018, Ra 2017/15/0039, vgl weiters zB *Ressler/Rohm in Kofler/Lang/Rust/Schuch/Spies/Staringer* [Hrsg], WU-KStG³ [2022] § 8 Rz 101 oder *Kirchmayr/Voit in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG²⁴ [2024] § 27 Tz 39, vgl zu den Tatbestandsmerkmalen der verdeckten Ausschüttung auch *Kirchmayr*, Verdeckte Ausschüttungen aus Kapitalgesellschaften im Ertragsteuerrecht, in *Brandl/Karollus/Kirchmayr/Leitner* [Hrsg]], Handbuch verdeckte Gewinnausschüttung³ [2021] 205).

Liegt eine verdeckte Ausschüttung vor, so kann diese auf zwei Ebenen Konsequenzen nach sich ziehen: Sowohl auf Ebene der ausschüttenden Körperschaft als auch auf Ebene der Anteilsinhaber. Die Besteuerungsfolgen einer verdeckten Ausschüttung sind dabei auf Ebene des Anteilsinhabers grundsätzlich unabhängig von der Ebene der Körperschaft zu beurteilen. Zwar ist faktisch von einem starken Zusammenhang zwischen den Konsequenzen einer verdeckten Ausschüttung auf beiden Ebenen auszugehen, es besteht jedoch keine Bindungswirkung (siehe VwGH 11.5.2005, 2001/13/0039. Vgl auch etwa *Kirchmayr/Voit in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG²⁴ [2024] § 27 Tz 36/1 oder *Kirchmayr in Achatz/Kirchmayr KStG* § 8 Rz 357 [Stand 1.5.2011, rdb.at]).

Das Vorliegen der genannten Voraussetzungen einer verdeckten Ausschüttung ist nachfolgend zu prüfen:

3.1.2.2. Vorteilsgewährung an Anteilseigner liegt vor

Eine verdeckte Ausschüttung setzt zunächst voraus, dass eine Vorteilsgewährung an Anteilseigner vorliegt (siehe etwa VwGH 25.1.2006, 2002/13/0027 oder VwGH 19.9.2007, 2004/13/0108). Maßgebend dafür ist, dass dem Bezieher der verdeckten Ausschüttung ein bewertbarer Vermögensvorteil verschafft wird (*Kirchmayr*, Verdeckte Ausschüttungen aus Kapitalgesellschaften im Ertragsteuerrecht, in *Brandl/Karollus/Kirchmayr/Leitner* [Hrsg], Handbuch verdeckte Gewinnausschüttung³ [2021] 209) Um dies zu bejahen, hat der dem Anteilseigner zukommende Vorteil in Geld zu bestehen oder einen in Geld ausdrückbaren Wert zu haben (siehe zB *Ressler/Rohm in Kofler/Lang/Rust/Schuch/Spies/Staringer* [Hrsg], WU-KStG³ [2022] § 8 Rz 104).

Im zu beurteilenden Sachverhalt ist das Vorliegen eines den Anteilseignern, dem Bf und dem Zweitgesellschafter, zukommenden Vorteils zu bejahen: Die Forderung der Gesellschafter gegenüber der ***X GmbH*** belief sich auf EUR 348.951,10. Dieser Forderung standen auf Seite der Schuldnerin nach den Feststellungen bei **Punkt 1.10.** bloß Vermögenswerte in Höhe von EUR 8.279,64 gegenüber, weshalb die Forderung im Ausmaß von EUR 340.671,46 nicht werthaltig war (zur Höhe der verdeckten Ausschüttung siehe ausführlich **Punkt 3.1.3.**)

Infolge der Verschmelzung wurde die Forderung der beiden Gesellschafter wieder voll werthaltig: Trotz Berücksichtigung des Verschmelzungsverlustes im Ausmaß von EUR 347.084,94, der bei der übernehmenden Gesellschaft zu einem Jahresverlust von EUR 182.184,73 führte, konnte aufgrund der Berücksichtigung des Gewinnvortrags letztlich ein Bilanzgewinn von EUR 195.585,72 ausgewiesen werden und bestand nun gegenüber einer Gesellschaft in positiver Ertragslage. Demnach war die Forderung der beiden Gesellschafter infolge der Verschmelzung wieder voll werthaltig. Im Ergebnis wurde somit den Anteilseignern durch den Verschmelzungsvorgang ein Vermögensvorteil verschafft, weshalb die erste Tatbestandsvoraussetzung für eine verdeckte Ausschüttung erfüllt ist (auch in Deutschland hatte sich die Rechtsprechung bereits mit einem ähnlich gelagerten Fall zu beschäftigen. Dort kam der BFH in der Entscheidung BFH 21.2.2018, V I R 46/16 zum Schluss, dass die Übernahme einer überschuldeten Gesellschaft als „leere Hülle“ im Zuge einer Verschmelzung einer verdeckte Ausschüttung darstellen kann, wenn dadurch eine Forderung der Gesellschafter wieder werthaltig wird: *„Kennzeichen des Streitfalls ist vielmehr, dass das Instrumentarium des UmwStG genutzt wurde, um die Werthaltigkeit der Gesellschafterdarlehensforderungen durch einen Schuldnerwechsel im Interesse und zum alleinigen Vorteil der Gesellschafter zu erhöhen. Da hierdurch das von der Klägerin erzielte Einkommen des Jahres 1996 aus außerbetrieblichen Gründen verringert wurde, ist eine Einkommenskorrektur gerechtfertigt“*. Ebenso bejaht wird die Gewährung eines Vorteils an die Anteilseigner für den hier zu beurteilenden Sachverhalt in der Entscheidung BFG 20.6.2018, RV/6100109/2012).

3.1.2.3. Vorteilsgewährung erfolgte außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung

Das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung setzt darüber hinaus voraus, dass die Vorteilsgewährung außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung erfolgt (siehe zB ausdrücklich VwGH 23.1.2013, 2009/15/0017): So liegt einer offenen Ausschüttung ein Gewinnverteilungsbeschluss oder eine gesetzliche Gewinnverteilungsregel zugrunde; bei einer verdeckten Ausschüttung ist dies nicht der Fall (vgl zB *Ressler/Rohm in Kofler/Lang/Rust/Schuch/Spies/Staringer* [Hrsg] WU-KStG³ [2022] § 8 Rz 91). Diese Voraussetzung liegt im zu beurteilenden Fall vor, da unter **Punkt 1.14.** festgestellt wurde, dass kein entsprechender Gewinnverteilungsbeschluss existiert, der die soeben beschriebene Vorteilsgewährung rechtfertigt und keine gesetzliche Gewinnverteilungsregel besteht, die die Vorteilszuwendung erklärt.

3.1.2.4. Vermögensminderung auf Ebene der Körperschaft war steuerneutral – die Annahme einer verdeckten Ausschüttung für einkommensteuerliche Zwecke ist dennoch möglich

Eine weitere Voraussetzung für das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung auf Ebene der Körperschaft ist, dass die Vorteilsgewährung bei der Körperschaft zu einer Vermögensminderung führt oder bei dieser die Vermögensmehrung verhindert wird. Demnach muss sich die verdeckte Ausschüttung auf das steuerliche Ergebnis der Körperschaft auswirken (ausdrücklich von einer „Gewinnminderung“ sprechend etwa zB VwGH 27.5.1999, 96/15/0018). Führt ein Vorgang zu keiner Auswirkung auf den steuerlichen Gewinn, kann auch keine verdeckte Ausschüttung auf Ebene der Körperschaft vorliegen (siehe zB *Kirchmayr*, Verdeckte Ausschüttungen aus Kapitalgesellschaften im Ertragsteuerrecht, in *Brandl/Karollus/Kirchmayr/Leitner* [Hrsg], Handbuch verdeckte Gewinnausschüttung³ [2021] 210 f).

Im zu beurteilenden Fall führte die Verschmelzung der ***X GmbH*** auf die ***Stb GmbH*** unternehmensrechtlich zu einem Verschmelzungsverlust von EUR 347.084,94. Steuerrechtlich wird die Differenz zwischen dem Buchwert des übertragenen Vermögens und dem Buchwert der dafür als Gegenleistung aus dem Bestand der übernehmenden Körperschaft abgegebenen Wirtschaftsgüter als Buchgewinn oder Buchverlust bezeichnet (vgl *Kofler/Six in Kofler* [Hrsg] UmgrStG¹³ [2024] § 3 Rz 86). Derartige Buchgewinne oder Buchverluste sind jedoch nach § 3 Abs 2 UmgrStG steuerneutral. Somit führt der Verschmelzungsvorgang zu keinen Auswirkungen auf den steuerlichen Gewinn der übernehmenden Körperschaft, weshalb nach Ansicht des erkennenden Senats auf deren Ebene auch keine verdeckte Ausschüttung vorliegen kann (ebenso das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung verneinend, wenn ein Vorgang keine Auswirkung auf den steuerlichen Gewinn hat siehe zB *Kirchmayr in Achatz/Kirchmayr*, KStG § 8 Tz 171, Stand 1.5.2011, rdb.at. Vgl auch *Ressler/Rohm in Kofler/Lang/Rust/Schuch/Spies/Staringer* [Hrsg] WU-KStG³ [2022] § 8 Rz 106).

Fraglich ist nun, ob auf Ebene der Anteilsinhaber trotzdem das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung bejaht werden kann. Wie bereits erwähnt ist das Begriffsverständnis einer verdeckten Ausschüttung grundsätzlich aus dem KStG auf das EStG zu übertragen und damit auch für die Beurteilung auf Ebene der Anteilsinhaber maßgebend. Dies würde somit gegen das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung sprechen. Jedoch ist dann, wenn bestimmte Vorgänge keine Auswirkungen auf den steuerlichen Gewinn haben und deshalb keine verdeckte Ausschüttung auf Ebene der Körperschaft vorliegt, dennoch davon unabhängig die Situation des Beziehers der verdeckten Ausschüttung zu prüfen (siehe etwa *Kirchmayr in Achatz/Kirchmayr*, KStG § 8 Tz 171, Stand 1.5.2011, rdb.at).

Als Beispiel wird in der Literatur hierfür angeführt, dass sich ein wesentlicher Unterschied in den Konsequenzen verdeckter Ausschüttungen zwischen Körperschaft und Anteilsinhaber aus

der außerbetrieblichen Sphäre einer Körperschaft ergibt: So sind Wirtschaftsgüter, die dem außerbetrieblichen Bereich einer Körperschaft zuzuordnen sind, auf Ebene der Körperschaft steuerneutral, weshalb das Institut der verdeckten Ausschüttung nicht zum Tragen kommt (siehe zB etwa *Kirchmayr* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG § 8 Tz 358, Stand 1.5.2011, rdb.at).

Dennoch schließt dies nicht die Annahme einer verdeckten Ausschüttung an den Anteilsinhaber aus (so etwa *Kirchmayr* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG § 8 Tz 358, Stand 1.5.2011, rdb.at, *Ressler/Rohm* in *Kofler/Lang/Rust/Schuch/Spies/Staringer* (Hrsg), WU-KStG³ (2022) § 8 Rz 144. Siehe auch VwGH 20.6.2000, 98/15/0169 und VwGH 20.3.2013, 2009/13/0259, wonach die an den Gesellschafter überlassene Wohnung eine verdeckte Ausschüttung darstellen kann, auch wenn die Wohnung nicht zum steuerlichen Betriebsvermögen der GmbH zählt).

Auch folgendes Beispiel verdeutlicht die Notwendigkeit, das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung auf Ebene des Anteilsinhabers nicht bloß deshalb auszuschließen, weil auf Ebene der Körperschaft keine steuerlichen Auswirkungen vorliegen: Verkauft etwa eine österreichische Kapitalgesellschaft eine internationale Schachtelbeteiligung (Option zugunsten der Steuerwirksamkeit nach § 10 Abs 3 Z 1 KStG 1988 nicht ausgeübt) unter ihrem Wert und mit Verlust an ihren Anteilsinhaber, dann wäre ein derartiger Verlust aufgrund der Eigenschaft als internationale Schachtelbeteiligung auf Ebene der österreichischen Körperschaft steuerneutral. Dennoch ist das Bejahen einer verdeckten Ausschüttung (bei Vorliegen der anderen Kriterien der verdeckten Ausschüttung) auf Ebene des Anteilsinhabers systemnotwendig zu bejahen, um die Besteuerung des dem Gesellschafter zugekommen Vorteils sicherzustellen.

Somit ist zwar im zu beurteilenden Fall der Verschmelzungsvorgang und der daraus resultierende Buchverlust auf Ebene der ***Stb GmbH*** steuerneutral, jedoch steht dieser Umstand nach Ansicht des erkennenden Senats der Annahme einer verdeckten Ausschüttung auf Ebene der Gesellschafter nicht im Wege.

3.1.2.5. Sozietäre Veranlassung der Vorteilszuwendung liegt vor

Eine weitere Voraussetzung für das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung ist, dass die Zuwendung an die Anteilseigner durch die Anteilseignerschaft veranlasst ist (sozietäre Veranlassung). Die Frage der sozietären Veranlassung ist – wie bereits bei **Punkt 1.11.** ausgeführt – nach der Rechtsprechung des VwGH eine Tatfrage und daher aufgrund entsprechender Erhebungen in freier Beweiswürdigung zu lösen (siehe etwa VwGH 17.10.2007, 2006/13/0069). Dass das Erlangen der vollen Werthaltigkeit der Forderung der beiden Gesellschafter infolge der Verschmelzung keine betrieblich, sondern eine gesellschaftsrechtlich motivierte Vorteilszuwendung an die Gesellschafter zulasten der Gesellschaft war, wurde bereits bei **Punkt 1.11.** des Sachverhalts festgestellt und im Rahmen der Beweiswürdigung begründet.

3.1.2.6. Subjektives Element der Vorteilsgewährung liegt vor

Schließlich ist für das Bejahen einer verdeckten Ausschüttung nach der Rechtsprechung des VwGH auch ein subjektives Element erforderlich (siehe zB VwGH 19.4.2018, Ra 2017/15/0039 mit weiteren Nachweisen). Erforderlich ist demnach eine ausdrücklich auf Vorteilsgewährung gerichtete Willensentscheidung (siehe zB VwGH 19.4.2018, Ra 2017/15/0039), somit das „Wissen und Wollen“ der Körperschaft (siehe etwa *Kirchmayr/Voit* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG²⁴ [2024] § 27 Tz 39). Um das Vorliegen des subjektiven Tatbilds zu bejahen ist demnach einerseits das Vorliegen eines der Körperschaft zuzurechnenden Verhaltens und andererseits das Vorhandensein einer Vorteilsgewährungsabsicht zu prüfen (siehe *Ressler/Rohm* in *Kofler/Lang/Rust/Schuch/Spies/Staringer* [Hrsg], WU-KStG³ [2022] § 8 Rz 128):

Da eine Körperschaft selbst nicht handlungs- und entscheidungsfähig ist, sind für die Beurteilung des Verhaltens die Handlungen der gesetzlichen Vertreter maßgebend. Entscheidend ist, dass die Verwirklichung der verdeckten Ausschüttung auf einem Verhalten beruht, das der Gesellschaft zuzurechnen ist (siehe zB VwGH 31.5.2005, 2000/15/0059 mit weiteren Nachweisen). Da im zu beurteilenden Sachverhalt der Bf nicht bloß Anteilsinhaber, sondern auch Geschäftsführer der ***Stb GmbH*** und somit der den Vorteil zuwendenden Körperschaft ist, ist im vorliegenden Fall von einem der Körperschaft zuzurechnenden Verhalten auszugehen.

Dass die sich aus der Verschmelzung ergebende volle Werthaltigkeit der Forderung und der damit verbundene – vermeintliche – Steuervorteil der wesentliche Beweggrund für den Verschmelzungsvorgang war und damit eine Vorteilsgewährungsabsicht vorliegt, wurde bereits bei **Punkt 1.12.** des Sachverhalts festgestellt und im Rahmen der Beweiswürdigung begründet. Das subjektive Element der Vorteilsgewährung liegt somit vor.

Ergänzend ist noch anzumerken, dass sich nach der Rechtsprechung des VwGH die Vorteilsgewährungsabsicht häufig bereits schlüssig aus den Umständen des jeweiligen Einzelfalls ergibt, wie etwa dann, wenn die Körperschaft nach Kenntnis des dem Gesellschafter zugekommenen Vorteils nichts unternimmt, um diesen rückgängig zu machen (vgl zB VwGH 14.12.2005, 2002/13/0022, siehe auch *Ressler/Rohm* in *Kofler/Lang/Rust/Schuch/Spies/Staringer* [Hrsg], WU-KStG³ [2022] § 8 Rz 133 mit weiteren Nachweisen der Rechtsprechung des VwGH). Da im zu beurteilenden Fall auch kein Irrtum zu erkennen ist, der gegen das Vorliegen einer Vorteilsgewährungsabsicht spricht und auch keine Schritte unternommen wurden, um den – vermeintlichen – Vorteil rückgängig zu machen (siehe ebenso die Feststellung bei **Punkt 1.12.**), ist nach Ansicht des erkennenden Senats jedenfalls vom Vorliegen der Vorteilsgewährungsabsicht im Sinne der Rechtsprechung des VwGH auszugehen.

3.1.2.7. **Kein Vorteilsausgleich**

Das Vorliegen eines Vorteilsausgleichs schließt nach der Rechtsprechung des VwGH die Annahme einer verdeckten Ausschüttung aus (vgl zB VwGH 19.9.2007, 2006/13/0106, siehe dazu etwa auch *Ressler/Rohm in Kofler/Lang/Rust/Schuch/Spies/Staringer* [Hrsg], WU-KStG³ [2022] § 8 Rz 136 ff). Für den zu beurteilenden Fall wurde festgestellt, dass kein Ausgleich für den Vorteil erfolgt ist, der den Gesellschaftern aufgrund der Wiedererlangung der Werthaltigkeit zulasten der Gesellschaft zugekommen ist (siehe Feststellung bei **Punkt 1.12.** letzter Satz samt zugehöriger Beweiswürdigung).

3.1.2.8. **Argumente gegen das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung nicht überzeugend**

3.1.2.8.1. **Maßgeblichkeit der Firmenbucheintragung steht Annahme einer verdeckten Ausschüttung nicht entgegen**

Im Zuge des Verfahrens wurden vom Bf verschiedene Argumente vorgebracht, die das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung verneinen sollen:

So wird im Vorlageantrag ausgeführt, dass eine „*in das Firmenbuch eingetragene Verschmelzung [...] steuerrechtlich als Verschmelzung und als nichts anderes zu beurteilen*“ ist. Demnach könne eine „*eingetragene Verschmelzung [...] daher nicht steuerlich in einen anderen Vorgang (etwa in eine Gewinnausschüttung und Einlage) oder in eine Mehrheit von Vorgängen (Verschmelzung und anschließende Gewinnausschüttung) umgedeutet werden*“. Zudem seien „*[a]lle mit der Firmenbucheintragung der Verschmelzung eintretenden Vermögenseffekte [...] Teil der Verschmelzung*“, weshalb diese „*nicht [...] nach allgemeinem Steuerrecht besteuert werden*“ können. Vielmehr falle es nach dem Vorbringen in die „*ausschließliche Prüfungskompetenz des Firmenbuchgerichtes, die Zulässigkeit, die Vermögenseffekte für die Beteiligten und Dritte sowie die ordnungsgemäße Durchführung der Verschmelzung festzustellen*“.

Diesem Vorbringen ist zu entgegnen, dass dadurch die Annahme einer verdeckten Ausschüttung nicht entkräftet wird: Zwar ist der Argumentation des Bf insoweit zuzustimmen, dass dem Firmenbuchgericht die Prüfungskompetenz der gesellschaftsrechtlichen Tatbestandsmerkmale einer Verschmelzung mit Bindungswirkung zukommt. Diese Kompetenz umfasst jedoch nicht rein steuerliche Tatbestandsmerkmale – wie etwa die Frage nach dem Aufrechterhalten der Steuerhängigkeit. Derartige Fragen sind „*ausschließlich von den Finanzbehörden*“ zu prüfen (vgl zB *Schindler in Wiesner/Hirschler/Mayr* [Hrsg], Handbuch der Umgründungen, § 1 Rz 42 [23. Lieferung 2023]). Dies betrifft nach Ansicht des erkennenden Senats nicht bloß rein steuerliche Tatbestandsfragen im Zusammenhang mit einer

Verschmelzung, sondern insbesondere auch von der Frage der Verschmelzung eigenständige Rechtsfragen – wie etwa dem Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung.

Weiters ist darauf hinzuweisen, dass in der vorliegenden Beurteilung keine „Umdeutung“ einer ins Firmenbuch eingetragenen Verschmelzung in einen oder mehrere Vorgänge liegt. Vielmehr steht das Zustandekommen einer rechtswirksamen Verschmelzung außer Frage. Das Bejahen einer rechtswirksamen Verschmelzung steht jedoch nach Ansicht des erkennenden Senats dem Prüfen der Voraussetzungen einer verdeckten Ausschüttung und – bei Vorliegen der Voraussetzungen – deren Annahme nicht entgegen.

3.1.2.8.2. Gesellschafterinteresse ist „untrennbarer Teil der Verschmelzung“ – Annahme einer verdeckten Ausschüttung infolge der Verschmelzung wird dadurch jedoch nicht ausgeschlossen

Weiters bringt der Bf vor, dass das Umgründungsrecht die *„unmittelbare Zusammenführung von Gesellschaftsvermögen ohne Umweg über die Gesellschaftersphäre“* gestattet, *„auch wenn die Vermögenszusammenführung ausschließlich im Interesse der Gesellschafter gelegen ist“*. Darüber hinaus wird ausgeführt, Umgründungen seien *„nie im eigentlichen Sinn ‚fremdüblich‘, weil sie ja schon begrifflich nur aus der Gesellschafterstellung erklärbar sind“*.

Nach Ansicht des erkennenden Senats ist dem Vorbringen des Bf insoweit zuzustimmen, als Umgründungsvorgänge wie etwa eine Verschmelzung einen entsprechenden Gesellschafterbeschluss erfordern. Darüber hinaus ist anzumerken, dass das betriebliche Interesse der Gesellschaft ja auch gleichzeitig im Interesse des Anteilsinhabers liegt, da der Gesellschafter daran interessiert ist, dass die Gesellschaft wirtschaftlich erfolgreich ist. Dennoch schließt das „untrennbar“ mit der Verschmelzung verbundene Gesellschafterinteresse nach Ansicht des erkennenden Senats das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung nicht *per se* aus. Dies insbesondere deshalb, da im zu beurteilenden Fall die Nachteile für die übernehmende Gesellschaft – der Umstand, dass künftig die Forderung der Gesellschafter gegenüber der übernehmenden Gesellschaft besteht – gegenüber den für die Verschmelzung sprechenden Argumenten – wie etwa dem Übergang des Umsatzsteuerguthabens oder der Verwertbarkeit des Mindestkörperschaftsteuerguthabens – deutlich überwiegen. Darüber hinaus ist anzumerken, dass die sozietäre Veranlassung der Vorteilszuwendung nicht bloß anhand der fehlenden Fremdüblichkeit festgestellt wurde, sondern auch mittels Rückgriff auf die Maßfigur eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters im vorliegenden Fall begründbar ist (siehe Beweiswürdigung zu **Punkt 1.11.**). Und schließlich wird das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung im vorliegenden Fall ja nicht bloß mangels Fremdüblichkeit bejaht, sondern auch deshalb, da auch alle anderen Voraussetzungen einer verdeckten Ausschüttung vorliegen – wie etwa der Vorteilsgewährung an Anteilseigner außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung (siehe oben **Punkt 3.1.2.2. ff.**).

3.1.2.8.3. Steuerneutralität des UmgrStG steht Annahme einer verdeckten Ausschüttung nicht im Wege

Der Bf weist weiters darauf hin, dass es bei zahlreichen Umgründungen zu Vermögensverschiebungen zwischen den beteiligten Gesellschaften und den Anteilsinhabern kommt. Diese Vermögensverschiebungen werden jedoch, so das Vorbringen, vom UmgrStG steuerneutral gestellt. Als Beispiele nennt der Bf die Schwestereinbringung, die Großmutterverschmelzung sowie Tantenverschmelzungen und –spaltungen.

- **Schwestereinbringung:** Grundsätzlich ist nach § 19 Abs 1 UmgrStG als Gegenleistung für die Einbringung die Gewährung von neuen Anteilen erforderlich. Jedoch kann die Gewährung von neuen Anteilen nach § 19 Abs 2 Z 5 UmgrStG unterbleiben, sofern Identität der Beteiligungsverhältnisse – wie im Falle einer Schwestereinbringung – besteht. Die in diesem Fall potentiell entstehende Gläubigerschädigung kann jedoch einen Verstoß gegen das Verbot der Einlagenrückgewähr darstellen, was durch eine kompensatorische Maßnahme (zB Gewinnausschüttung) verhindert werden kann (siehe dazu etwa *Furherr in Kofler* [Hrsg] UmgrStG¹³ [2024] § 19 Rz 91 f). Die kompensatorischen Maßnahmen der Kapitalherabsetzung oder der Gewinnausschüttung sind in diesem Fall steuerneutral (siehe zB *Furherr in Kofler* [Hrsg] UmgrStG¹³ [2024] § 19 Rz 94). Daraus schließt der Bf nun, dass die Steuerneutralität der Einbringung nach Art III UmgrStG somit auch „auf die Gewinnausschüttungseffekte bei den Anteilsinhabern“ ausstrahlt. Dies soll sich nach der Ansicht des Bf auch auf verdeckte Ausschüttungen und somit auf den zu beurteilenden Fall erstrecken. Begründet wird das vom Bf dadurch, dass die Steuerneutralität des UmgrStG auch dann gelten soll, wenn keine kompensatorische Maßnahme geleistet wird (so etwa UmgrStR Rz 1085), somit ein möglicher Verstoß gegen das Verbot der Einlagenrückgewähr und damit steuerlich nach Ansicht des Bf eine verdeckte Ausschüttung vorliegt. Ist also das UmgrStG anwendbar, so sollen nach Ansicht des Bf im Ergebnis alle im Zuge des Umgründungsvorgangs eingetretenen Vermögensänderungen auf Gesellschafts- und Gesellschafterebene steuerneutral gestellt werden.
- **Großmutterverschmelzung:** Ähnliches gilt nach den Ausführungen des Bf auch bei der Verschmelzung einer Enkel- auf die Großmuttergesellschaft: Die zwischen den beiden Gesellschaften stehende Muttergesellschaft erleidet infolge der Verschmelzung einen Vermögensverlust. Zwar ist wiederum der Verzicht auf die Gewährung von Anteilen nach § 224 Abs 2 Z 2 AktG zulässig (siehe zB *Schindler in Wiesner/Hirschler/Mayr* UmgrStG § 5 Rz 17 [Stand Februar 2023]), jedoch durch geeignete Maßnahmen sicherzustellen, dass es zu keinem Verbot der Einlagenrückgewähr kommt. Wiederum ist eine derartige – gesellschaftsrechtlich geforderte – Ausgleichsmaßnahme von der Steuerneutralität erfasst. Ebenso wie soeben zur Einbringung nach Art III UmgrStG ausgeführt, hat das Unterbleiben der Kompensation nicht die Unanwendbarkeit des

UmgrStG zur Folge – woraus der Bf wiederum die Steuerneutralität verdeckter Ausschüttungen ableitet.

- Tantenverschmelzung und –spaltungen: Schließlich kann es auch bei Tantenverschmelzungen oder –spaltungen zu Vermögensminderungen kommen, die aus gesellschaftsrechtlicher Sicht einen Ausgleich erforderlich machen. Diese sind wiederum – ähnlich den obigen Ausführungen zur Einbringung oder Verschmelzung – steuerneutral (siehe zB *Huber/Reiter in Wiesner/Hirschler/Mayr UmgrStG § 32 Rz 74* [Stand November 2022]).

Den genannten Beispielen ist es gemein, dass als Gegenleistung für den Vermögensübergang grundsätzlich die Gewährung von Anteilen zu erfolgen hat. Auf die Gewährung von Anteilen kann jedoch dann verzichtet werden, wenn im Rahmen des Umgründungsvorgangs unternehmensrechtliche Ausgleichsmaßnahmen – wie etwa eine offene Gewinnausschüttung – getroffen werden. Mit derartigen Ausgleichsmaßnahmen beschäftigen sich die vom Bf genannten Beispiele. Derartige Ausgleichsmaßnahmen sind erforderlich, um einen Verstoß gegen das unternehmensrechtliche Verbot der Einlagenrückgewähr zu verhindern. Wird eine solche Begleitmaßnahme (wie etwa eine offene Gewinnausschüttung) gesetzt, so wird diese vom Umgründungssteuergesetz steuerneutral behandelt. Dies hat den Hintergrund, dass die unternehmensrechtlich geforderte Maßnahme als Bestandteil des Umgründungsvorgangs nicht durch steuerliche Auswirkungen verhindert oder erschwert werden soll. Wäre dies nicht der Fall, so wäre der Umgründungsvorgang steuerfrei nicht möglich. Aus dem Umstand, dass derartige Kompensationsmaßnahmen steuerneutral sind, schließt der Bf nun, dass die Steuerneutralität des Umgründungsvorgangs somit auf die Gewinnausschüttungseffekte bei den Anteilsinhabern ausstrahlt, weshalb im Ergebnis auch allfällige verdeckte Ausschüttungen von der Steuerneutralität erfasst sein müssen.

Diese Argumentation vermag nicht zu überzeugen. Im zu beurteilenden Fall geht es nämlich nicht um die steuerliche Beurteilung einer Maßnahme, die erforderlich war, um einen gesellschaftsrechtlichen Verstoß gegen das Verbot der Einlagenrückgewähr zu verhindern. Vielmehr besteht im vorliegenden Fall der up-stream Verschmelzung gerade kein Recht, Anteile zu gewähren (§ 224 Abs 1 Z 1 AktG). Es besteht auch kein Anwendungsfall einer verbotenen Einlagenrückgewähr, wenn eine überschuldete Tochtergesellschaft up-stream verschmolzen wird (siehe zB *Walter, Umgründsteuerrecht* [2021], Rz 48c mit weiteren Nachweisen), entsprechend erübrigt sich auch die Frage nach der steuerlichen Behandlung der (nicht erforderlichen und nicht vorhandenen) unternehmensrechtlichen Begleitmaßnahme. Vielmehr geht es um die steuerliche Beurteilung eines sich aus dem Verschmelzungsvorgang ergebenden Vermögensvorteils. Im vorliegenden Fall liegt viel mehr eine verdeckte Ausschüttung vor, deren Existenz gerade nicht unternehmensrechtliche Voraussetzung für das Zustandekommen der Verschmelzung ist. Daher erstreckt sich die Steuerneutralitätswirkung des UmgrStG nach Ansicht des erkennenden Senats nicht auf den Vorteil, der hinsichtlich der Wertaufholung der Forderung der beiden Gesellschaft eingetreten ist.

Darüber hinaus ist ergänzend auf die Rechtsprechung des BFH in der Entscheidung vom 21. Februar 2018, V I R 46/16 hinzuweisen. Dort hat der BFH wie folgt ausgeführt: *„Zum einen hat das FG in revisionsrechtlich bindender Weise festgestellt, dass die Verschmelzung ausschließlich durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst war. Demgemäß geht es vorliegend nicht um den Regelfall einer Umwandlung aus betriebswirtschaftlich sinnvollen Gründen, die der Gesetzgeber des UmwStG aus wirtschaftspolitischen Gründen nicht behindern möchte. Kennzeichen des Streitfalls ist vielmehr, dass das Instrumentarium des UmwStG genutzt wurde, um die Werthaltigkeit der Gesellschafterdarlehensforderungen durch einen Schuldnerwechsel im Interesse und zum alleinigen Vorteil der Gesellschafter zu erhöhen. Da hierdurch das von der Klägerin erzielte Einkommen des Jahres 1996 aus außerbetrieblichen Gründen verringert wurde, ist eine Einkommenskorrektur gerechtfertigt“*. Der bloße Hinweis auf die grundsätzliche Steuerneutralität einer Umgründung („Umwandlung“ nach deutscher Diktion) ist daher nicht maßgebend – vielmehr kann nach Ansicht des BFH ein Verschmelzungsvorgang zu einer verdeckten Ausschüttung führen.

3.1.2.9. Zwischenfazit: Voraussetzungen für verdeckte Ausschüttung liegen vor

Somit ist festzuhalten, dass alle von der Judikatur des VwGH geforderten Merkmale einer verdeckten Ausschüttung im zu beurteilenden Sachverhalt vorliegen. Die Argumente des Bf gegen das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung sind demgegenüber nicht überzeugend.

3.1.3. Höhe der verdeckten Ausschüttung

Die Höhe der verdeckten Ausschüttung bemisst sich nach der Höhe des Vermögensvorteils, der an die Anteilseigner außerhalb der regulären Gewinnverteilung geflossen ist. Der im vorliegenden Fall zugeflossene Vorteil ist das Erlangen der Werthaltigkeit der Forderung des Bf und des Zweitgesellschafters aufgrund des verschmelzungsbedingten Schuldnerwechsels. Demnach bestimmt sich die Höhe der verdeckten Ausschüttung nach diesem verschmelzungsbedingten Schuldnerwechsel. Wäre es nicht zum beschriebenen Vorgang gekommen, hätten der Bf und der Zweitgesellschafter ihre Forderung in Höhe von insgesamt EUR 348.951,10 gerichtlich gegenüber der ***X GmbH*** geltend machen können. Da das vorhandene Vermögen auf Ebene der ***X GmbH*** nicht ausgereicht hat, um die Forderung gänzlich zu befriedigen, wäre es nur zur teilweisen Befriedigung gekommen. Nach den Feststellungen bei **Punkt 1.10.** standen der Forderung des Bf und des Zweitgesellschafters unmittelbar vor dem Verschmelzungsvorgang bloß Vermögenswerte in Höhe von EUR 8.279,64 gegenüber, weshalb die Forderung im Ausmaß von EUR 340.671,46 nicht werthaltig war. In dieser Höhe liegt eine verdeckte Ausschüttung vor.

Der Betrag von EUR 340.671,46 teilt sich verhältnismäßig auf die beiden Gesellschafter wie folgt auf:

- Bf: EUR 141.946,44
- Zweitgesellschafter: EUR 198.725,02

Maßgebend für die Beurteilung der Höhe der verdeckten Ausschüttung ist der Vorteil, der den Gesellschaftern tatsächlich zugekommen ist. Wie in der Bilanz der ***Stb GmbH*** zum 30. November 2010 ersichtlich, wurde die Forderung nicht zu gleichen Teilen, sondern im Verhältnis EUR 145.396,29 (Bf) zu EUR 203.554,81 (Zweitgesellschafter) eingebucht, was annähernd dem Beteiligungsverhältnis entspricht. Zieht man von diesen Beträgen den werthaltigen Teil der Forderung (EUR 8.279,64) aliquot ab, so ergibt sich daraus die genannte Höhe der verdeckten Ausschüttung je Gesellschafter.

Der Umstand, dass die Forderung nach dem Forderungsabtretungsvertrag vom ***Tag September 2010*** zu gleichen Teilen von den beiden Gesellschaftern erworben wurde (siehe **Punkt 1.5.**), steht dieser Beurteilung somit nicht entgegen.

3.1.4. Kapitalertragsteuer: Verdeckte Ausschüttungen führen zu abzugsteuerpflichtigen Kapitalerträgen

3.1.4.1. Kapitalertragsteuer ist auch bei verdeckten Ausschüttungen einzubehalten – *Stb GmbH*** haftet dem Bund für Einbehaltung und Abfuhr**

Nachdem in den vorigen Punkten das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung dem Grunde nach (**Punkt 3.1.2.**) bejaht sowie deren Höhe (**Punkt 3.1.3.**) ermittelt wurde, ist nachfolgend zu klären, ob auch Kapitalertragsteuer einzubehalten war bzw bejahendenfalls, ob die ***Stb GmbH*** für die Nichteinbehaltung haftet.

§ 93 EStG 1988 in der im Beschwerdefall maßgeblichen Fassung lautet auszugsweise wie folgt:

"(1) Bei inländischen Kapitalerträgen (Abs. 2) sowie bei im Inland bezogenen Kapitalerträgen aus Forderungswertpapieren (Abs. 3) wird die Einkommensteuer durch Abzug vom Kapitalertrag erhoben (Kapitalertragsteuer).

(2) Inländische Kapitalerträge liegen vor, wenn der Schuldner der Kapitalerträge Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz im Inland hat [...] und es sich um folgende Kapitalerträge handelt:

1. a) Gewinnanteile (Dividenden), Zinsen und sonstige Bezüge aus Aktien, Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung. [...]"

§ 95 EStG 1988 in der im Beschwerdefall maßgeblichen Fassung lautet auszugsweise wie folgt:

"(1) Die Kapitalertragsteuer beträgt 25%.

(2) Schuldner der Kapitalertragsteuer ist der Empfänger der Kapitalerträge. Die Kapitalertragsteuer ist durch Abzug einzubehalten. Der zum Abzug Verpflichtete (Abs. 3) haftet dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer. [...].

(3) Zum Abzug der Kapitalertragsteuer ist verpflichtet:

1. Bei inländischen Kapitalerträgen (§ 93 Abs. 2) der Schuldner der Kapitalerträge. [...]"

Im zu beurteilenden Fall liegen sohin inländische Kapitalerträge im Sinne des § 93 Abs 1 EStG 1988 vor, da die ***Stb GmbH*** als Schuldnerin der Kapitalerträge (verdeckte Ausschüttung) ihren Sitz im Inland hat (siehe **Punkt 1.7.**). Darüber hinaus ist anzumerken, dass nach der Rechtsprechung des VwGH zu den abzugsteuerpflichtigen Kapitalerträgen auch verdeckte Ausschüttungen zählen (siehe zB VwGH 5.2.2021, Ro 2019/13/0027, VwGH 28.5.2015, Ro 2014/15/0046 oder 19.7.2000, 97/13/0241). Die ***Stb GmbH*** war sohin als Schuldnerin der Kapitalerträge zur Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer in Höhe von 25 % der verdeckten Ausschüttung verpflichtet (zur Höhe der verdeckten Ausschüttung siehe oben **Punkt 3.1.3.**, zur konkreten Höhe der Haftung siehe nachfolgend **Punkt 3.1.4.4.**). Da die Einbehaltung und Abfuhr nicht erfolgt ist (siehe Feststellung bei **Punkt 1.14.**), haftet die ***Stb GmbH*** dem Bund.

3.1.4.2. Haftungsinanspruchnahme der *Stb GmbH*** liegt im Ermessen**

§ 95 EStG 1988 in der im Beschwerdefall maßgeblichen Fassung lautet auszugsweise wie folgt:

„(5) Dem Empfänger der Kapitalerträge ist die Kapitalertragsteuer ausnahmsweise vorzuschreiben, wenn

1. der zum Abzug Verpflichtete die Kapitalerträge nicht vorschriftsmäßig gekürzt hat oder

2. der Empfänger weiß, daß der Schuldner die einbehaltene Kapitalertragsteuer nicht vorschriftsmäßig abgeführt hat und dies dem Finanzamt nicht unverzüglich mitteilt.“

Zur Frage, ob die Kapitalertragsteuer entweder der ***Stb GmbH*** im Haftungswege (bzw dem Bf als Rechtsnachfolger) oder dem Gesellschafter im Wege einer Direktvorschreibung vorzuschreiben ist, ist festzuhalten: Nach § 95 Abs 5 EStG 1988 ist dem Empfänger der Kapitalerträge die Kapitalertragsteuer ausnahmsweise vorzuschreiben, wenn der zum Abzug Verpflichtete die Kapitalerträge nicht vorschriftsmäßig gekürzt hat oder der Empfänger weiß, dass der Schuldner die einbehaltene Kapitalertragsteuer nicht vorschriftsmäßig abgeführt hat und dies dem Finanzamt nicht unverzüglich mitteilt. Bei Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung sind die Voraussetzungen des § 95 Abs 5 EStG 1988 nach der Rechtsprechung

des VwGH gegeben (siehe etwa vgl VwGH 28.5.2015, Ro 2014/15/0046; 29.3.2012, 2008/15/0170; 31.5.2011, 2008/15/0153). Daher liegt es im Ermessen der belangten Behörde, ob die Haftung gegenüber der gewinnausschüttenden Körperschaft geltend gemacht wird oder eine Vorschreibung an den Empfänger der Kapitalerträge erfolgt (vgl VwGH 26.1.2017, Ra 2015/15/0063 oder VwGH 28.5.2015, Ro 2014/15/0046).

Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessensentscheidungen), müssen sich gemäß § 20 BAO *"in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen"*. Dem Gesetzesbegriff „Billigkeit“ ist dabei die Bedeutung „berechtigzte Interessen der Partei“, dem Gesetzesbegriff „Zweckmäßigkeit“ die Bedeutung „öffentliches Anliegen an der Einbringung der Abgaben“ beizumessen (vgl zB VwGH 28.6.2016, 2013/17/0828).

Wurde die Ermessensübung von der Abgabenbehörde nicht oder unzureichend begründet, liegt es am Bundesfinanzgericht, zu den diesbezüglichen Ermessensparametern erforderlichenfalls ergänzende Ermittlungen und Feststellungen zu treffen und auf dieser Grundlage im Sinne des § 279 BAO zu entscheiden, ob gemäß § 95 EStG 1988 die Haftung gegenüber der gewinnausschüttenden Körperschaft geltend gemacht werden kann (vgl VwGH 26.1.2017, Ra 2015/15/0063). Dabei kommt dem Bundesfinanzgericht gemäß Art 130 Abs 3 B-VG zwar insofern eine besondere Position zu, als ihm auch in Ermessensfragen eine volle Kognition eingeräumt ist; es hat dabei aber die im Erkenntnis des VwGH vom 28.5.2015, Ro 2014/15/0046, vorgegebenen Grundsätze zu beachten (vgl nochmals VwGH 26.1.2017, Ra 2015/15/0063).

Nach Ansicht des erkennenden Senats erscheint die Inanspruchnahme der Körperschaft (bzw dem Bf als Rechtsnachfolger) zunächst deshalb dem § 20 BAO entsprechend, da das Unterlassen der Einbehaltung der Kapitalertragsteuer der Körperschaft – in Gestalt des Geschäftsführers (Bf) – anzulasten ist. Darüber hinaus auch deshalb, da der Bf als Rechtsnachfolger der Körperschaft sich noch im aktiven Berufsleben befindet, wohingegen der Zweitgesellschafter sich seit einigen Jahren im Ruhestand befindet (siehe Feststellung bei **Punkt 1.18.**). Sohin erweist sich die Inanspruchnahme des Bf im Haftungswege durch die belangte Behörde aus diesem Blickwinkel als rechtmäßig.

3.1.4.3. Zuflusszeitpunkt der verdeckten Ausschüttung liegt in Übereinstimmung mit dem angefochtenen Bescheid im Dezember 2010

Nachdem in den vorigen Punkten das Vorliegen einer verdeckte Ausschüttung dem Grunde nach (**Punkt 3.1.2.**) bejaht, deren Höhe (**Punkt 3.1.3**) ermittelt sowie das Bestehen der haftungsbewährten Verpflichtung zur Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer (**Punkt 3.1.4.1.**) bestätigt wurden, ist nachfolgend zu klären, wann es zum Zufluss gekommen ist. Der

Zuflusszeitpunkt ist für die Beurteilung der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Haftungsbescheides entscheidend: Wie unter **Punkt 3.1.1.** ausgeführt, ist der gegenständliche Haftungsbescheid nämlich für den Zeitraum Dezember 2010 ergangen. Die Sache des Verfahrens ist somit auf steuerpflichtige Kapitalerträge aus dem Zeitraum 1. Dezember 2010 bis 31. Dezember 2010 eingeschränkt, womit auch nur für diesen Zeitraum eine Entscheidungsbefugnis des Bundesfinanzgerichtes gegeben ist.

Der Zuflusszeitpunkt für Zwecke der Kapitalertragsteuer wird in der maßgebenden Fassung des § 95 Abs 4 EStG 1988 geregelt. Da verdeckte Ausschüttungen jedoch nicht als Dividenden beschlossen werden, richtet sich die Beurteilung des Zuflusszeitpunkts nach § 19 EStG 1988 (siehe VwGH 25.6.2007, 2007/14/0002).

Nach § 19 Abs 1 erster Satz EStG 1988 sind Einnahmen in jenem Kalenderjahr bezogen, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind. Nach der Rsp des VwGH ist der Zufluss eines Betrages dann anzunehmen, wenn der Empfänger über ihn tatsächlich und rechtlich verfügen kann (VwGH 25.6.2007, 2007/14/0002 mit weiteren Nachweisen). Ist eine Person gleichzeitig Mehrheitsgesellschafter jener GmbH, die der Schuldner ist, so ist der Zufluss grundsätzlich anzunehmen, sobald die Forderung fällig ist, vorausgesetzt, dass die GmbH nicht zahlungsunfähig ist. Diese Sicht gebietet, so die Rechtsprechung des VwGH, der beherrschende Einfluss des Mehrheitsgesellschafters der GmbH (Siehe zB VwGH 24.11.2016, 2013/13/0081 mit weiteren Nachweisen der Rechtsprechung des VwGH).

Sache des vorliegenden Verfahrens ist die Haftung für Kapitalertragsteuer aufgrund der verdeckten Ausschüttung an den Zweitgesellschafter, der mit einer Beteiligung von 60 % der Anteile Mehrheitsgesellschafter der ***Stb GmbH*** war (siehe **Punkt 1.7.**). Entscheidend sind somit im vorliegenden Fall die Fragen nach der Fälligkeit der Forderung sowie der Zahlungsfähigkeit der Schuldnerin.

Wie unter **Punkt 1.13.** festgestellt, war die Fälligkeit dieser Forderung zum ***Tag Dezember 2010*** bereits gegeben.

Zu beachten ist jedoch, dass vor dem Verschmelzungsvorgang die Forderung gegenüber einer zahlungsunfähigen Gesellschaft bestand (siehe auch **Punkt 1.10.**), somit kann der Zufluss im Sinne der Rechtsprechung des VwGH im Zeitpunkt vor der Verschmelzung noch nicht angenommen werden.

Anders stellt sich die Situation jedoch infolge der Verschmelzung dar: Trotz Berücksichtigung des Verschmelzungsverlustes in Höhe von EUR 347.084,94, der bei der übernehmenden Gesellschaft zu einem Jahresverlust von EUR 182.184,73 führte, konnte aufgrund der Berücksichtigung des Gewinnvortrags ein Bilanzgewinn von EUR 195.585,72 und positives Eigenkapital in Höhe von EUR 250.604,64 ausgewiesen werden (siehe bereits **Punkt 1.11.**). Rechtswirksam wurde die Verschmelzung durch die Eintragung in das Firmenbuch und somit

am ***Tag Dezember 2010***. Hintergrund ist, dass eine Verschmelzung nach § 225a Abs 3 Z 1 AktG zum Vermögensübergang im Wege der Gesamtrechtsnachfolge führt. Die gesellschaftsrechtliche Gesamtrechtsnachfolge betrifft sämtliche privatrechtlichen Rechtsverhältnisse und tritt nach § 225a Abs 3 AktG mit der Eintragung der Verschmelzung in das Firmenbuch ein (vgl auch etwa *Kofler/Six in Kofler* [Hrsg], UmgrStG¹⁴ [2025] § 3 Rz 2).

Da die Forderung zu diesem Zeitpunkt somit einerseits bereits fällig war und andererseits (aufgrund der Verschmelzung) gegenüber einer zahlungsfähigen Schuldnerin bestand, ist nach Ansicht des erkennenden Senats davon auszugehen, dass hinsichtlich der verdeckten Ausschüttung an den Zweitgesellschafter zum ***Tag Dezember 2010*** von einem Zufluss auszugehen ist. Entsprechend erweist sich der angefochtene Haftungsbescheid, der für den Zeitraum 2010/12 erging, als rechtmäßig.

3.1.4.4. Höhe der Kapitalertragsteuer

Wie unter **Punkt 3.1.4.1.** ausgeführt, beträgt die Kapitalertragsteuer im streitgegenständlichen Zeitraum 25 %. Dieser Betrag berechnet sich nach der Höhe der verdeckten Ausschüttung. Wie unter **Punkt 3.1.3.** ausgeführt, beträgt die verdeckte Ausschüttung an den Zweitgesellschafter EUR 198.725,02. Die entsprechende Kapitalertragsteuer in Höhe von 25 % beträgt somit EUR 49.681,26. Die Vorschreibung der Kapitalertragsteuer im Haftungswege im Ausmaß von EUR 50.888,70 erweist sich somit als zu hoch. Der Haftungsbetrag war sohin zu reduzieren.

3.1.4.5. Zwischenfazit: Haftungsbescheid für Kapitalertragsteuer 2010/12 erging dem Grunde nach zu Recht, die Höhe der Haftung ist jedoch zu reduzieren

Somit ist festzuhalten: Der Haftungsbescheid der belangten Behörde erging dem Grunde nach zu Recht. Hinsichtlich der Höhe der Haftung ist jedoch anzumerken, dass der Haftungsbetrag der Höhe der verdeckten Ausschüttung entsprechend (**Punkt 3.1.3.**) zu reduzieren ist. Der angefochtene Bescheid war daher abzuändern.

3.1.5. Die zehnjährige Verjährungsfrist ist auf den zu beurteilenden Fall anwendbar – daher stand die Verjährung der Haftungsinanspruchnahme nicht entgegen

3.1.5.1. Allgemeines zur Verjährungsfrist und Haftungsbescheiden

Schließlich ist noch zu klären, ob die Verjährung einer Haftungsinanspruchnahme im Wege stand. Die Erlassung eines Haftungsbescheides – auch nach § 95 Abs 2 EStG 1988 – ist eine Einhebungsmaßnahme, sie ist daher nur innerhalb der Einhebungsverjährungsfrist nach § 238 BAO zulässig (siehe etwa VwGH 25.11.2010, 2009/15/0157).

Jedoch ist auch die Festsetzungsverjährungsfrist für die Beurteilung der Rechtmäßigkeit eines Haftungsbescheides maßgebend: Nach § 224 Abs 3 BAO ist die erstmalige Geltendmachung eines Abgabenspruchs anlässlich der Erlassung eines Haftungsbescheides nach Eintritt der Festsetzungsverjährung nicht mehr zulässig. Weiters knüpft auch der Wortlaut des § 238 BAO unmittelbar an die Festsetzungsverjährungsfrist an, da die Einhebungsverjährung nach § 238 Abs 1 „*keinesfalls [...] früher als das Recht zur Festsetzung der Abgabe*“ abläuft.

Zu beantworten ist somit, ob im Zeitpunkt der Erlassung des angefochtenen Bescheides – dem 16. August 2018 – die Festsetzung der Abgabe noch zulässig war. Da die Kapitalertragsteuer eine Erhebungsform der Einkommensteuer ist (vgl auch § 4 Abs 2 lit a Z 3 BAO), hängt das Recht auf Festsetzung der Kapitalertragsteuer somit von der Frage ab, ob die Festsetzung der Jahreseinkommensteuer noch zulässig war (vgl VwGH 25.11.2010, 2009/15/0157).

Nach § 207 Abs 2 BAO beträgt die Verjährungsfrist unter anderem bei der Einkommensteuer fünf Jahre. Soweit eine vorsätzlich verkürzte Abgabe vorliegt („*hinterzogene Abgabe*“ nach dem Wortlaut der Bestimmung – zur begrifflichen Kritik im Lichte der EMRK etwa Zorn, Unschuldsvermutung des Art 6 EMRK bei "hinterzogenen" Abgaben, RdW 2025, 77), beträgt die Verjährungsfrist demgegenüber gemäß § 207 Abs 2 BAO idF BGBl I 2010/105 zehn Jahre (siehe zum zeitlichen Anwendungsbereich der von sieben auf zehn Jahre verlängerten Frist für Abgabensprüche, die nach dem 31. Dezember 2002 entstanden sind, § 323 Abs 27 BAO).

Die Verjährungsfrist beginnt in den Fällen des § 207 Abs 2 BAO mit Ablauf des Jahres zu laufen, in dem der Abgabenspruch entstanden ist. Da nach § 4 Abs 2 lit a Z 3 BAO der Abgabenspruch bei der Einkommensteuer und bei der Körperschaftsteuer für Steuerabzugsbeträge im Zeitpunkt des Zufließens der steuerabzugspflichtigen Einkünfte entsteht, was nach den Ausführungen unter **Punkt 3.1.4.3.** im Dezember 2010 der Fall war, begann im zu beurteilenden Fall auch die Verjährungsfrist mit Ablauf des Jahres 2010 zu laufen.

3.1.5.2. Vorsätzlich verkürzte Abgabe liegt vor

Die Beurteilung, dass eine vorsätzlich verkürzte Abgabe im Sinne des § 207 Abs 2 BAO vorliegt, setzt konkrete und nachprüfbare Feststellungen über die Abgabenhinterziehung voraus. Es handelt sich dabei nicht um einen Vorwurf im finanzstrafrechtlichen Sinn, sondern um eine notwendige Beurteilung zur Prüfung der Verjährungsfrist. Der Unterschied liegt dabei nicht zuletzt im anwendbaren Beweismaß (vgl etwa Zorn, Unschuldsvermutung des Art 6 EMRK bei "hinterzogenen" Abgaben, RdW 2025, 77).

Eine Abgabenhinterziehung im Sinne des § 207 Abs 2 BAO begeht, wer vorsätzlich unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht eine Abgabenverkürzung bewirkt. Damit von einer vorsätzlich verkürzten Abgabe im Sinne des § 207 Abs 2 BAO auszugehen ist, ist somit nicht bloß die Feststellung einer objektiven

Abgabenverkürzung erforderlich. Vielmehr ist dafür ebenso das Vorliegen von Vorsatz als Schuldform gefordert (siehe zB VwGH 3.9.2024, Ra 2023/13/0118). Die objektive und subjektiven Tatseite sind nun nachfolgend zu prüfen.

Der objektive Tatbestand der Abgabenhinterziehung liegt im Lichte der vorstehenden Feststellungen vor: Infolge der Verschmelzung wurde die Forderung der beiden Gesellschafter zulasten der aufnehmenden Gesellschaft wieder voll werthaltig, worin nach den obigen Ausführungen eine verdeckte Ausschüttung zu erblicken ist. Jedoch wurde die Kapitalertragsteuer für die verdeckte Ausschüttung nicht einbehalten und abgeführt. Ebenso wurde keine Kapitalertragsteueranmeldung abgegeben, obwohl sowohl für die Einbehaltung und Abfuhr als auch für die Anmeldung der Kapitalertragsteuer eine Verpflichtung bestanden hätte. Da damit sowohl eine Abgabenverkürzung (Kapitalertragsteuer entgegen § 96 Abs 1 Z 1 EStG 1988 nicht abgeführt) als auch eine Verletzung der Offenlegungs- und Wahrheitspflicht vorliegt (keine Anmeldung der Kapitalertragsteuer entgegen § 96 Abs 3 EStG 1988), ist der objektive Tatbestand der Abgabenhinterziehung im Sinne des § 207 Abs 2 BAO erfüllt.

Zur subjektiven Tatseite ist anzumerken: Vorsätzliches Handeln beruht nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zwar auf einem nach außen nicht erkennbaren Willensvorgang, ist aber aus dem nach außen in Erscheinung tretenden Verhalten erschließen, wobei sich die diesbezüglichen Schlussfolgerungen als Ausfluss der freien Beweiswürdigung erweisen (vgl VwGH 3.9.2024, Ra 2023/13/0118, VwGH 11.12.2019, Ra 2019/13/0091 oder VwGH 17.1.2024, Ro 2021/13/0019 jeweils mit weiteren Nachweisen).

Bedingter Vorsatz liegt vor, wenn der Täter die Verwirklichung eines Sachverhaltes, der einem gesetzlichen Tatbild entspricht, ernstlich für möglich hält und sich damit abfindet. Der Täter muss dabei den Eintritt des Taterfolgs als nahe liegend ansehen und gewillt sein, einen solchen Erfolg hinzunehmen (vgl etwa VwGH 18.5.2006, 2005/16/0260). Für die Annahme eines bedingten Tatvorsatzes reicht es aus, wenn der Täter die Abgabenverkürzung ernsthaft als mögliche Folge seiner Handlungsweise erkennt und in Kauf nimmt. Es wird nicht verlangt, dass der Abgabepflichtige diese anstrebt oder als untrennbar mit seiner Handlungsweise verbunden ansieht. Ausschlaggebend ist, dass der Täter die Abgabenverkürzung billigt und damit einverstanden ist.

Wie unter **Punkt 1.15.** festgestellt wurde, hielt es die ***Stb GmbH*** in Gestalt ihres Geschäftsführers zumindest ernstlich für möglich und fand sich damit ab, dass die den beiden Gesellschaftern durch die Verschmelzung zukommende Bereicherung in Gestalt des Wiedererlangens der Werthaltigkeit ihrer Forderung ohne entsprechende Entrichtung der Kapitalertragsteuer zu einer Abgabenverkürzung im Sinne des § 207 Abs 2 zweiter Satz BAO führt (siehe dazu auch die entsprechende Beweiswürdigung). Es liegt daher zumindest bedingter Vorsatz vor.

Der erkennende Senat sieht daher sowohl die objektive als auch die subjektive Tatseite als erfüllt an, womit die Voraussetzungen für die Anwendung der verlängerten Verjährungsfrist vorliegen. Der Erlassung des angefochtenen Haftungsbescheides kann daher auch aus dieser Perspektive nicht entgegengetreten werden.

3.1.6. Begründungsmangel

Soweit der Bf in seinen schriftlichen Eingaben und im Rahmen der mündlichen Verhandlung im Hinblick auf die Anwendung der zehnjährigen Verjährungsfrist einen Begründungsmangel moniert, ist dazu abschließend wie folgt auszuführen:

Gemäß § 93 Abs 3 lit a BAO hat ein Bescheid unter anderem eine Begründung zu enthalten, wenn ihm ein Anbringen (§ 85 Abs 1 oder 3 BAO) zugrunde liegt, dem nicht vollinhaltlich Rechnung getragen wird, oder wenn er von Amts wegen erlassen wird. Dem Bf ist zwar insoweit zuzustimmen, dass der VwGH in seiner Rsp bestimmte Mindestanforderungen an die Tragfähigkeit der Begründung eines Bescheides herausgearbeitet hat (vgl zB VwGH 24.6.2003, 2002/14/0134). Der Bf übersieht jedoch, dass bloße Begründungsmängel erstinstanzlicher Bescheide – abgesehen von gegenständlich nicht in Betracht zu ziehenden Ausnahmen (zu den Grenzen der zulässigen Sanierung von Begründungsmängeln siehe VwGH 26.4.2012, 2009/15/0119) – im Rechtsmittelverfahren saniert werden können und für sich das Bundesfinanzgericht nicht zu einem Vorgehen nach § 278 Abs 1 BAO (Kassation) berechtigen (vgl VwGH 30.06.2015, 2012/15/0045; 29.6.2022, Ro 2021/15/0002, mwH). Die Sanierung eines etwaigen Begründungsmangels ist im zu beurteilenden Fall durch das vorliegende Erkenntnis erfolgt.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision zulässig)

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.

Zuzulassen war die Revision hinsichtlich der bislang nicht vom VwGH beantworteten Rechtsfrage, ob der durch eine Verschmelzung bedingte Schuldnerwechsel, der für die übernehmende Gesellschaft wirtschaftlich nachteilig ist und für die Gesellschafter zur Erlangung der Werthaltigkeit einer Forderung führt, eine verdeckte Ausschüttung darstellen kann.