

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch den Richter\*\*\*R1\*\*\* in der Beschwerdesache \*\*\*Bf1\*\*\*, \*\*\*Bf1-Adr\*\*\*, vertreten durch Mag. Werner Obermüller, Maderspergerstraße 22a, 4020 Linz, über die Beschwerde vom 21. Jänner 2018 gegen

- den Bescheid des Finanzamtes Kirchdorf Perg Steyr vom 20. Dezember 2017 betreffend Einkommensteuer 2012,
- den Bescheid des Finanzamtes Kirchdorf Perg Steyr vom 10. Jänner 2018 betreffend Einkommensteuer 2013,
- den Bescheid des Finanzamtes Kirchdorf Perg Steyr vom 10. Jänner 2018 betreffend Einkommensteuer 2014 und
- den Bescheid des Finanzamtes Kirchdorf Perg Steyr vom 10. Jänner 2018 betreffend Einkommensteuer 2015,

über die Beschwerde vom 7. Februar 2018 gegen

- den Bescheid des Finanzamtes Kirchdorf Perg Steyr vom 2. Februar 2018 betreffend Einkommensteuer 2011

und über die Beschwerde vom 13. Juli 2018 gegen

- den Bescheid des Finanzamtes Kirchdorf Perg Steyr vom 12. Juli 2018 betreffend Einkommensteuer 2016

zu Recht:

- I. Die Beschwerden gegen den Bescheid des Finanzamtes Kirchdorf Perg Steyr vom 2. Februar 2018 betreffend Einkommensteuer 2011, den Bescheid des Finanzamtes Kirchdorf Perg Steyr vom 20. Dezember 2017 betreffend Einkommensteuer 2012 und den Bescheid des Finanzamtes Kirchdorf Perg Steyr vom 10. Jänner 2018 betreffend Einkommensteuer 2013 werden gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

- II. Den Beschwerden gegen den Bescheid des Finanzamtes Kirchdorf Perg Steyr vom 10. Jänner 2018 betreffend Einkommensteuer 2014, den Bescheid des Finanzamtes Kirchdorf Perg Steyr vom 10. Jänner 2018 betreffend Einkommensteuer 2015 und den Bescheid des Finanzamtes Kirchdorf Perg Steyr vom 12. Juli 2018 betreffend Einkommensteuer 2016 wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern (Beilagen I bis III) zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

## Entscheidungsgründe

### I. Verfahrensgang

Im Zuge einer beim Beschwerdeführer für den Zeitraum 2011 bis 2015 durchgeführten Außenprüfung betreffend Einkommensteuer wurde im Wesentlichen festgestellt, dass der Beschwerdeführer den Gesellschaften \*\*\*A\*\*\* GmbH und \*\*\*B\*\*\* GmbH, bei denen der Beschwerdeführer als Geschäftsführer tätig sei, Darlehen gewährt habe. Von den Gesellschaften seien dafür jährlich Zinsen verbucht worden, wobei bereits im Zeitpunkt der Einbuchung der Gutschrift ein Zufluss an den Beschwerdeführer anzunehmen sei. Die verbuchten Zinsen seien vom Beschwerdeführer nicht in die Einkommensteuererklärungen aufgenommen worden.

Aufgrund dieser Feststellung wurden die Einkommensteuerverfahren 2011 bis 2014 von der belangten Behörde Finanzamt Kirchdorf Perg Steyr gem § 303 Abs 1 BAO wieder aufgenommen.

Mit Bescheid der belangten Behörde vom 20. Dezember 2017 wurde die Einkommensteuer 2012 unter Berücksichtigung der oa Feststellung neu festgesetzt (Ansatz der von den Gesellschaften verbuchten Zinsen als Einkünfte aus Kapitalvermögen, die keinem besonderen Steuersatz unterliegen). Mit Bescheiden der belangten Behörde vom 10. Jänner 2018 wurde die Einkommensteuer 2013, 2014 und 2015 unter Berücksichtigung der oa Feststellung neu (bzw erstmalig betreffend das Jahr 2015) festgesetzt.

Mit Schreiben vom 21. Jänner 2018 wurde gegen die oa Sachbescheide sowie auch gegen die für diese Jahre ergangenen Anspruchszinsenbescheide das Rechtsmittel der Beschwerde eingebracht. Begründend wurde darin im Wesentlichen unter Verweis auf die amtswegige Ermittlungspflicht der Abgabenbehörde sowie auf die wirtschaftliche Betrachtungsweise gem § 21 BAO ausgeführt, dass die Gesellschaften aufgrund der wirtschaftlichen Umstände massive wirtschaftliche Verluste in Kauf nehmen hätten müssen und der Geschäftsbetrieb nur durch die Zufuhr von Darlehen aufrechterhalten hätte werden können. Um eine Insolvenz zu vermeiden, sei mit dem Bankenkonsortium ua eine Vereinbarung getroffen worden, *dass „keine ‚privaten‘ Mittelabflüsse an die Gesellschafter stattfinden durften, weshalb keine Rückführung von irgendwelchen Darlehensbeträge und so auch die lediglich aus steuerrechtlichen Gründen (Fremdvergleich) verrechneten Zinsen erfolgten.“* Dies könne von der Konsortialbank (\*\*Kreditinstitut\*\*) bzw von dem in der Beschwerde namentlich genannten Mitarbeiter dieser Bank bestätigt werden. Weiters wurde vorgebracht, dass die gewährten Darlehen dem Eigenkapitalersatzgesetz unterliegen würden und eine Auszahlung der Zinsen auch faktisch nicht möglich gewesen sei, ohne die weitere Existenz des Unternehmens zu gefährden. Der Beschwerdeführer habe daher weder rechtlich noch tatsächlich über die von den Gesellschaften verbuchten Zinsen verfügen können.

Mit Bescheid der belangten Behörde vom 2. Februar 2018 wurde auch die Einkommensteuer 2011 unter Berücksichtigung der oa BP-Feststellung neu festgesetzt. In der mit Schreiben vom 7. Februar 2018 gegen diesen Bescheid sowie gegen den für dieses Jahr ergangenen Anspruchszinsenbescheid eingebrachten Beschwerde wurde begründend entsprechend der oa Beschwerde vom 21. Jänner 2018 ausgeführt.

Mit Bescheid der belangten Behörde vom 12. Juli 2018 wurde die Einkommensteuer 2016 unter Berücksichtigung der oa BP-Feststellung festgesetzt. In der mit Schreiben vom 13. Juli 2018 gegen diesen Bescheid eingebrachten Beschwerde wurde begründend entsprechend der oa Beschwerde vom 21. Jänner 2018 ausgeführt.

Mit Beschwerdevorentscheidungen der belangten Behörde vom 13. Juli 2018 wurden die Beschwerden gegen die Einkommensteuerbescheide betreffend die Jahre 2012 bis 2015 als unbegründet abgewiesen, wobei jeweils auf eine gesonderte Begründung verwiesen wurde. In dieser ebenfalls am 13. Juli 2018 ergangenen gesonderten Bescheidbegründung wurde zusammengefasst wie folgt ausgeführt:

1) Feststellungen ad \*\*A\*\* GmbH:

Der Beschwerdeführer sei an der \*\*A\*\* GmbH seit der Gründung zu 50% beteiligt. Er sei neben seinem Bruder auch selbständig vertretungsbefugter Geschäftsführer dieser Gesellschaft.

Der Beschwerdeführer habe der \*\*\*A\*\*\* GmbH in den Jahren 2011 bis 2015 jährlich Darlehen gewährt, wofür die Zahlung von Zinsen vereinbart worden sei. Sowohl die gewährten Beträge als auch die zu zahlenden Zinsen seien in der Buchhaltung der \*\*\*A\*\*\* GmbH aufgenommen worden (Konto 3490 „Darlehen Beschwerdeführer“), wobei die Zinsen jeweils mit Wirkung 31.12. des jeweiligen Jahres im Folgejahr verbucht worden seien. Eine Bezahlung der vereinbarten Zinsen an den Beschwerdeführer sei in den beschwerdegegenständlichen Jahren durch die \*\*\*A\*\*\* GmbH nicht erfolgt.

Aus den im Firmenbuch veröffentlichten Jahresabschlüssen der \*\*\*A\*\*\* GmbH sei ersichtlich, dass das Eigenkapital der \*\*\*A\*\*\* GmbH ab dem Jahr 2012 negativ war; eine Überschuldung im Sinne des Insolvenzrechtes bestehe den Anhangsangaben zufolge jedoch nicht.

Bezugnehmend auf eine Zeugenaussage des in der Beschwerde namentlich genannten Mitarbeiters der Konsortialbank (\*\*\*Kreditinstitut\*\*\*), deren Niederschrift der Begründung zu den Beschwerdevorentscheidungen beigelegt war, traf die belangte Behörde die Feststellung, dass die Konsortialbank der \*\*\*A\*\*\* GmbH keinen Kredit im beschwerdegegenständlichen Zeitraum und auch nicht danach gewährt habe.

## 2) Feststellungen ad \*\*\*B\*\*\* GmbH:

Der Beschwerdeführer sei an der \*\*\*B\*\*\* GmbH seit der Gründung zu 50% beteiligt. Er sei neben seinem Bruder auch selbständig vertretungsbefugter Geschäftsführer dieser Gesellschaft. Die \*\*\*B\*\*\* GmbH habe ein Baurecht an der Liegenschaft \*\*\*EZ1\*\*\*, \*\*\*KG1\*\*\* \*\*\*Ort1\*\*\* (\*\*\*EZ2\*\*\*, \*\*\*KG1\*\*\* \*\*\*Ort1\*\*\*). Die Liegenschaft stehe im Miteigentum des Beschwerdeführers und seines Bruders.

Der Beschwerdeführer habe der \*\*\*B\*\*\* GmbH in den Jahren 2010, 2011 und 2013 Darlehen gewährt, wofür die Zahlung von Zinsen vereinbart worden sei. Sowohl die gewährten Beträge als auch die zu zahlenden Zinsen seien in der Buchhaltung der \*\*\*A\*\*\* GmbH aufgenommen worden (Konto 3722 „Darlehen Beschwerdeführer“), wobei die Zinsen jeweils mit Wirkung 31.12. des jeweiligen Jahres im Folgejahr verbucht worden seien. Im Jahr 2012 habe die \*\*\*B\*\*\* GmbH eine Zahlung von € 10.000,- an den Beschwerdeführer geleistet. 2014 seien Zahlungen an den Beschwerdeführer in Gesamthöhe von € 280.000,- und im Jahr 2015 von € 460.000,- erfolgt.

Bezugnehmend auf eine Zeugenaussage des in der Beschwerde namentlich genannten Mitarbeiters der Konsortialbank (\*\*\*Kreditinstitut\*\*\*), deren Niederschrift der Begründung zu den Beschwerdevorentscheidungen beigelegt war, traf die belangte Behörde ua die Feststellung, dass die Konsortialbank erst seit dem Jahr 2016 in Geschäftsbeziehung mit der \*\*\*B\*\*\* GmbH stehe. Folglich habe es keine Vereinbarung der \*\*\*B\*\*\* GmbH mit der Konsortialbank gegeben, wonach keine „privaten“ Mittelabflüsse an die Gesellschafter stattfinden hätten dürfen.

### 3) Rechtliche Würdigung:

Betreffend die rechtliche Würdigung der oben zusammengefasst wiedergegebenen Sachverhaltsfeststellungen führte die belangte Behörde im Wesentlichen aus, dass eine Einnahme iSd § 19 EStG dann zugeflossen sei, sobald der Empfänger über diese tatsächlich und rechtlich verfügen könne (Verweis auf VwGH 29.4.2010, 2007/15/0293; VwGH 26.2.2013, 2010/15/0061). Nimmt eine Kapitalgesellschaft eine Gutschrift zu Gunsten ihres Geschäftsführers zB auf dem Verrechnungskonto vor, gehe die Rechtsprechung von einem Zufluss aus, wenn die GmbH zahlungsfähig ist. Der Geschäftsführer einer Kapitalgesellschaft habe grundsätzlich die tatsächliche Verfügungsmacht über die zu seinen Gunsten ausgestellten Gutschriften. Maßgeblich für den Zufluss sei dabei der Zeitpunkt der tatsächlichen Einbuchung der Gutschrift seitens der Kapitalgesellschaft und nicht ein allfälliger ruckwirkender Buchungstag. Da im gegenständlichen Fall die Zinsen jeweils ruckwirkend zum 31.12. eingebucht worden seien, komme es zu einem Zufluss der Zinsen erst im Jahr der Einbuchung, dh im folgenden Jahr (Verweis auf VwGH 30.10.2014, 2012/15/0143). Ein Zufluss im Zeitpunkt der Einbuchung sei lediglich für den Fall der Zahlungsunfähigkeit der Gesellschaften zu verneinen. Zahlungsunfähigkeit sei gegenständlich allerdings weder bei der \*\*\*B\*\*\* GmbH noch bei der \*\*\*A\*\*\* GmbH anzunehmen. Zu dem Beschwerdevorbringen, es würde gegenständlich ein Eigenkapitalersatz vorliegen, sei festzuhalten, dass die Anwendung der zivilrechtlichen Vorschriften über den Eigenkapitalersatz wegen der unterschiedlichen Zielsetzungen von keiner ertragsteuerlichen Relevanz seien (Verweis auf *Kirchmayr in Achatz/Kirchmayr*, KStG § 8 Tz 74).

Mit Beschwerdevorentscheidung der belangten Behörde vom 19. Juli 2018 wurde die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2011 als unbegründet abgewiesen, wobei begründend auf die oben zusammengefasst wiedergegebene gesonderte Bescheidbegründung vom 13. Juli 2018 verwiesen wurde.

Mit Beschwerdevorentscheidung der belangten Behörde vom 23. Juli 2018 wurde die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2016 als unbegründet abgewiesen, wobei begründend ebenfalls auf die oben zusammengefasst wiedergegebene gesonderte Bescheidbegründung vom 13. Juli 2018 verwiesen wurde.

Mit Schreiben vom 24. Juli 2018 stellte der steuerliche Vertreter des Beschwerdeführers einen Antrag auf Vorlage der Beschwerden gegen die Einkommensteuerbescheide 2011 bis 2016 sowie gegen die Anspruchszinsenbescheide 2011 bis 2015 an das Bundesfinanzgericht, wobei der Antrag keine Begründung enthielt.

Am 27. Juli 2018 erfolgte durch die belangte Behörde die Vorlage der Beschwerden gegen die Einkommensteuerbescheide 2011 bis 2016 an das Bundesfinanzgericht.

Mit Beschluss des Bundesfinanzgerichtes vom 12. Jänner 2021 wurden den Parteien ua vom Bundesfinanzgericht auf der Grundlage der im Firmenbuch veröffentlichten Jahresabschlüsse der \*\*\*B\*\*\* GmbH sowie der \*\*\*A\*\*\* GmbH durchgeführte Berechnungen vorgehalten.

Diesen Berechnungen zufolge betrug die Eigenmittelquote gem § 23 URG der \*\*\*B\*\*\* GmbH im Zeitpunkt der Gewährung der Darlehen durch den Beschwerdeführer jeweils mehr als 8%. Den Ausführungen des BFG im vorgenannten Beschluss zufolge liege eine „Überschuldung iSd § 67 IO [...] den Anhängen der im Firmenbuch veröffentlichten Jahresabschlüsse zufolge nicht vor. Die Annahme einer dauernden Zahlungsunfähigkeit stünde im Widerspruch zu den tatsächlich von der \*\*\*B\*\*\* GmbH getätigten Darlehensrückzahlungen (Anm: den von der belangten Behörde getroffenen Feststellungen zufolge hat die \*\*\*B\*\*\* GmbH auf der Grundlage der bestehenden Darlehensverträge im Jahr 2012 eine Zahlung von € 10.000, im Jahr 2014 Zahlungen von insgesamt € 280.000 und im Jahr 2015 Zahlungen von insgesamt € 460.000 an den Beschwerdeführer geleistet). Nach dem derzeitigen Akteninhalt ist die Erfüllung eines der unter § 2 Abs 1 EKEG angeführten Tatbestände aus Sicht des BFG somit nicht feststellbar.“

Die Eigenmittelquote gem § 23 URG der \*\*\*A\*\*\* GmbH betrage den vom Bundesfinanzgericht angestellten Berechnungen zufolge im Jahr 2011, das dem Jahr der Gründung der \*\*\*A\*\*\* GmbH entspricht, mehr als 8%. Ab dem Jahr 2012 habe die Eigenmittelquote jedoch 0% betragen. Zudem betrage die fiktive Schuldentilgungsdauer deutlich mehr als 15 Jahre. Vor diesem Hintergrund sei nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes gem § 2 Abs 2 EKEG für die vom Beschwerdeführer ab dem Jahr 2013 an die \*\*\*A\*\*\* GmbH gewährten Darlehen von einer Qualifikation als Eigenkapital ersetzend iSd EKEG auszugehen.

Mit Schreiben vom 13. Jänner 2021 führte das Finanzamt Österreich Bezug nehmend auf den oa Beschluss des Bundesfinanzgerichtes zusammengefasst aus, dass es außer Streit gestellt werde, dass die Kennzahlen laut § 23 URG (Eigenmittelquote) bzw § 24 URG (fiktive Schuldentilgungsdauer) für die \*\*\*A\*\*\* GmbH für die Jahre 2011 bis 2015 anhand der vorliegenden Jahresabschlüsse in der dem Beschluss angeschlossenen Berechnung rechtlich zutreffend ermittelt worden sind. Für die Beurteilung, ob die Darlehensgewährungen des Beschwerdeführers an die \*\*\*A\*\*\* GmbH als verdeckte Einlage iSd § 8 Abs 1 KStG 1988 anzusehen sind, komme es jedoch nicht darauf an, ob diese gemäß § 2 Abs 2 EKEG als Eigenkapital ersetzend anzusehen sind.

Mit Schreiben vom 24. Februar 2021 führte der steuerliche Vertreter des Beschwerdeführers Bezug nehmend auf den oa Beschluss des Bundesfinanzgerichtes zusammengefasst aus, dass gem § 21 BAO der Besteuerung der „wahre wirtschaftliche Sachverhalt“ zugrunde zu legen sei und von der belangten Behörde daher zu prüfen gewesen wäre, ob die Gesellschaften über hinreichende finanzielle Mittel verfügt hätten und damit überhaupt dazu in der Lage gewesen wären, Zinszahlungen an die Gesellschafter zu leisten. Von der \*\*\*Kreditinstitut\*\*\* seien keine finanziellen Mittel freigegeben worden. Eine Auszahlung der Zinsen hätte folglich nur erfolgen können, wenn den Gesellschaften „frisches Kapital“ zugeführt worden wäre, was wirtschaftlich

nicht sinnvoll gewesen wäre. Betreffend die an die \*\*\*B\*\*\* GmbH gewährten Darlehen führte der steuerliche Vertreter des Beschwerdeführers im Wesentlichen aus, dass die Darlehensrückzahlungen der \*\*\*B\*\*\* GmbH an den Beschwerdeführer fremdfinanziert gewesen seien (Umschuldung bzw Kreditaufnahme). Eine Zahlung der den Gesellschaftern geschuldeten Zinsen sei erst im Jänner 2021 infolge des Verkaufes einer Immobilie im Jahr 2020 erfolgt und seien die Zinsen daher im Jahr 2021 zu besteuern. Ein Zufluss von Zinsen vor dem Jahr 2021 werde bestritten.

Mit Beschluss des Bundesfinanzgerichtes vom 3. März 2021 wurde den Parteien eine vom Bundesfinanzgericht berechnete Aufteilung der von der \*\*\*A\*\*\* GmbH auf dem Konto 3490 verbuchten Darlehenszinsen zur Kenntnis gebracht und den Parteien die Möglichkeit zur Übermittlung einer diesbezüglichen Stellungnahme eingeräumt.

Mit Schreiben vom 17. März 2021 führte der steuerliche Vertreter des Beschwerdeführers Bezug nehmend auf den oa Beschluss des Bundesfinanzgerichtes zusammengefasst aus, dass die vom Bundesfinanzgericht berechnete Aufteilung der verbuchten Darlehenszinsen außer Streit gestellt werde. Darüber hinaus werde nochmals darauf hingewiesen, dass es dem Beschwerdeführer „aufgrund der Gegebenheiten“ nicht möglich sei, Geldmittel aus der Gesellschaft zu entnehmen.

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

### **1. Sachverhalt**

Auf Basis des oben geschilderten Verwaltungsgeschehens und der aktenkundigen Unterlagen wird folgender entscheidungswesentlicher Sachverhalt festgestellt:

#### **1.1. Feststellungen zur Stellung des Beschwerdeführers**

Der Beschwerdeführer war in den Streitjahren 2011 bis 2016 einzelvertretungsbefugter Geschäftsführer der im Firmenbuch zu \*\*\*Firmenbuchnummer1\*\*\* seit \*\*\*ttmm\*\*\*1999 eingetragenen \*\*\*B\*\*\* GmbH. Der Beschwerdeführer war in den Streitjahren zu 50% an dieser Gesellschaft beteiligt; die anderen 50% an der Gesellschaft wurden vom Bruder des Beschwerdeführers, Herrn \*\*\*X\*\*\* gehalten. Der Gesellschaftsvertrag sah hinsichtlich der Willensbildung in der Gesellschafterversammlung eine einfache Stimmenmehrheit vor; aufgrund seines – dem Stimmrechtsverhältnis entsprechenden – Beteiligungsverhältnisses bedurfte der Beschwerdeführer für eine Beschlussfassung stets der Zustimmung des Zweitgesellschafters und kam ihm ein beherrschender Einfluss auf die Gesellschaft nicht zu.

Zudem war der Beschwerdeführer in den Streitjahren 2011 bis 2016 einzelvertretungsbefugter Geschäftsführer der im Firmenbuch zu \*\*\*Firmenbuchnummer2\*\*\* seit \*\*\*\*ttmm\*\*\*2011 eingetragenen \*\*\*A\*\*\* GmbH. Der Beschwerdeführer war in den Streitjahren zu 50% an dieser Gesellschaft beteiligt; die anderen 50% an der Gesellschaft wurden vom Bruder des Beschwerdeführers, Herrn \*\*\*X\*\*\* gehalten. Der Gesellschaftsvertrag sah hinsichtlich der Willensbildung in der Gesellschafterversammlung eine einfache Stimmenmehrheit vor; aufgrund seines – dem Stimmrechtsverhältnis entsprechenden – Beteiligungsverhältnisses bedurfte der Beschwerdeführer für eine Beschlussfassung stets der Zustimmung des Zweitgesellschafters und kam ihm ein beherrschender Einfluss auf die Gesellschaft nicht zu.

## 1.2. Darlehensgewährung an \*\*\*B\*\*\* GmbH

Der Beschwerdeführer hat der \*\*\*B\*\*\* GmbH in den Jahren 2010, 2011 und 2013 folgende Beträge als Darlehen gewährt, wofür die Zahlung folgender Zinsen vereinbart wurde. Sowohl die gewährten Beträge als auch die zu zahlenden Zinsen sind in der Buchhaltung der \*\*\*B\*\*\* GmbH aufgenommen worden (Konto 3722 „Darlehen Beschwerdeführer“), wobei die Zinsen jeweils mit Wirkung 31.12. des jeweiligen Jahres im Folgejahr verbucht wurden:

Zeitpunkt Gewährung	Betrag	Zinssatz	Anfallende Zinsen
insgesamt 2010	€ 752.165,76	2%	2010: € 11.886,17
insgesamt 2011	€ 10.000,00	1,50%	2011: € 18.669,99
insgesamt 2012	€ -	1,50%	2012: € 18.994,28
insgesamt 2013	€ 30.000,00	1,50%	2013: € 19.556,26
insgesamt 2014	€ -	1,50%	2014: € 19.364,86
insgesamt 2015	€ -	1,50%	2015: € 14.068,24

Die \*\*\*B\*\*\* GmbH hat im Jahr 2012 eine Zahlung von € 10.000, im Jahr 2014 Zahlungen von insgesamt € 280.000, im Jahr 2015 Zahlungen von insgesamt € 460.000 und im Jahr 2016 Zahlungen von insgesamt € 133.600 an den Beschwerdeführer geleistet. In den Jahren 2014 und 2015 hat die \*\*\*B\*\*\* GmbH zudem auch Zahlungen an den Bruder des Beschwerdeführers, der der Gesellschaft ebenfalls Darlehen gewährt hatte, geleistet (2014: insgesamt € 280.000; 2015: insgesamt € 460.000).

Es lag im Zeitpunkt der Einbuchung der oa Zinsen keine Vereinbarung der \*\*\*B\*\*\* GmbH mit einem Kreditinstitut vor, derzufolge es der \*\*\*B\*\*\* GmbH untersagt gewesen wäre, Zahlungen an ihre Gesellschafter zu leisten.

Den vom erkennenden Gericht auf der Grundlage der im Firmenbuch veröffentlichten Jahresabschlüsse durchgeführten Berechnungen zufolge betrug die Eigenmittelquote (berechnet als Anteil des Eigenkapitals iSd § 224 Abs 3 A UGB an den Posten des Gesamtkapitals iSd § 224 Abs 3 UGB, vermindert um die nach § 225 Abs 6 UGB von den Vorräten absetzbaren Anzahlungen) der **\*\*\*B\*\*\* GmbH** im Zeitpunkt der Gewährung der Darlehen durch den Beschwerdeführer jeweils mehr als 8% (siehe dazu das diesem Erkenntnis als Beilage angeschlossene Berechnungsblatt [Beilage IV]). Eine Überschuldung iSd § 67 IO lag in den Streitjahren nicht vor. Eine dauernde Zahlungsunfähigkeit der **\*\*\*B\*\*\* GmbH** lag in den Streitjahren ebenfalls nicht vor.

### 1.3. Darlehensgewährung an **\*\*\*A\*\*\* GmbH**

Der Beschwerdeführer hat der **\*\*\*A\*\*\* GmbH** in den Jahren 2011 bis 2015 folgende Beträge als Darlehen gewährt, wofür die Zahlung folgender Zinsen vereinbart wurde. Sowohl die gewährten Beträge als auch die zu zahlenden Zinsen sind in der Buchhaltung der **\*\*\*A\*\*\* GmbH** aufgenommen worden (Konto 3490 „Darlehen Beschwerdeführer“), wobei die Zinsen jeweils mit Wirkung 31.12. des jeweiligen Jahres im Folgejahr verbucht wurden:

Zeitpunkt Gewährung	Betrag	Zinssatz	Anfallende Zinsen
30.09.2011	€ 150.000,00	1,50%	2011: € 567,85
insgesamt 2012	€ 550.000,00	1,50%	2012: € 6.383,52
insgesamt 2013	€ 550.000,00	1,50%	2013: € 18.483,99
insgesamt 2014	€ 300.000,00	1,50%	2014: € 21.239,22
insgesamt 2015	€ 500.000,00	0,50%	2015: € 9.561,59

Eine Bezahlung der vereinbarten Zinsen an den Beschwerdeführer erfolgte in den Streitjahren nicht.

Am 4.10.2013 wurde hinsichtlich der zu diesem Zeitpunkt bereits gewährten Darlehensbeträge (€ 1.150.000) zwischen dem Beschwerdeführer und der **\*\*\*A\*\*\* GmbH** eine schriftliche Vereinbarung getroffen, in der ua festgehalten wurde, dass es sich bei dem gegenständlichen Darlehen um ein nachrangiges Gesellschafterdarlehen handle, und das Darlehen dem Kreditnehmer *„für einen Zeitraum von 5 Jahren ab Zuzahlung des Kredites, für welchen eine Garantie des Austrian Wirtschaftsservice (aws) besteht, gewährt [wird] und [...] mit Ablauf der vereinbarten Dauer endfällig zurückzuzahlen [ist]. Eine vorzeitige Tilgung oder Rückzahlung des Darlehens an den Darlehensgeber ist nur dann möglich, wenn keine Haftungen seitens der Austria Wirtschaftsservice (aws) gegenüber den finanzierenden Instituten mehr bestehen.“*

*Zahlungen des Darlehensnehmers werden zunächst auf etwaige Kosten, dann auf die aufgelaufenen Zinsen und zuletzt auf die Hauptforderung verrechnet.“*

Im Jahr 2015 erfolgte eine Darlehensrückzahlung seitens der \*\*\*A\*\*\* GmbH an den Bruder des Beschwerdeführers, der der Gesellschaft ebenfalls Darlehen gewährt hatte, im Betrag von € 50.000.

Es lag im Zeitpunkt der Einbuchung der oa Zinsen keine Vereinbarung der \*\*\*A\*\*\* GmbH mit einem Kreditinstitut vor, derzufolge es der \*\*\*A\*\*\* GmbH untersagt gewesen wäre, Zahlungen an ihre Gesellschafter zu leisten.

Den vom erkennenden Gericht auf der Grundlage der im Firmenbuch veröffentlichten Jahresabschlüsse durchgeführten Berechnungen zufolge betrug die Eigenmittelquote (berechnet als Anteil des Eigenkapitals iSd § 224 Abs 3 A UGB an den Posten des Gesamtkapitals iSd § 224 Abs 3 UGB, vermindert um die nach § 225 Abs 6 UGB von den Vorräten absetzbaren Anzahlungen) der \*\*\*A\*\*\* GmbH im Jahr 2011, das dem Jahr der Gründung der \*\*\*A\*\*\* GmbH entspricht, mehr als 8%. Ab dem Jahr 2012 betrug die Eigenmittelquote 0%. Zudem betrug die fiktive Schuldentilgungsdauer (Nettoverbindlichkeiten : Mittelüberschuss) ab dem Jahr 2012 deutlich mehr als 15 Jahre (siehe dazu das diesem Erkenntnis als Beilage angeschlossene Berechnungsblatt [Beilage V]). Eine Überschuldung iSd § 67 IO lag in den Streitjahren nicht vor. Eine dauernde Zahlungsunfähigkeit der \*\*\*B\*\*\* GmbH lag in den Streitjahren ebenfalls nicht vor.

Von den von der \*\*\*A\*\*\* GmbH auf dem Konto 3490 verbuchten Zinsen entfielen jeweils wie folgt auf die vom Beschwerdeführer in den Jahren 2011 und 2012 gewährten Darlehensbeträge (insgesamt € 700.000) einerseits und auf die in den Jahren 2013 bis 2015 gewährten Darlehensbeträge andererseits:

Jahr	verbuchte Zinsen Konto 3490	Zinssatz	davon für Darlehensbeträge 2011 und 2012	davon für Darlehensbeträge 2013 bis 2015
2011	€ 567,85	1,50%	€ 567,85	€ 0,00
2012	€ 6.383,52	1,50%	€ 6.383,52	€ 0,00
2013	€ 16.429,03	1,50%	€ 10.500,00	€ 5.929,03
2014	€ 21.239,22	1,50%	€ 10.500,00	€ 10.739,22
2015	€ 9.561,59	0,50%	€ 3.500,00	€ 6.061,59

## 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.

### 2.1. Ad Feststellungen zur Stellung des Beschwerdeführers

Die Feststellungen, dass der Beschwerdeführer in den Streitjahren einzelvertretungsbefugter Geschäftsführer der \*\*\*B\*\*\* GmbH sowie der \*\*\*A\*\*\* GmbH (vgl zur eingetragenen Vertretungsbefugnis *Zib in Zib/Dellinger*, Großkommentar UGB § 3 FBG Rz 34) und der Beschwerdeführer zu 50% am Stammkapital dieser Gesellschaften beteiligt war, ergeben sich unmittelbar aus dem Firmenbuch. Die Feststellung, dass der Gesellschaftsvertrag beider Gesellschaften hinsichtlich der Willensbildung in der Generalversammlung eine einfache Stimmenmehrheit vorsah und den Gesellschaftern jeweils 50% der Stimmrechte zukam, ergibt sich aus den im Firmenbuch abrufbaren Gesellschaftsverträgen. Zu der Feststellung, dass dem Beschwerdeführer über die Gesellschafterversammlung kein beherrschender Einfluss auf die beiden Gesellschaften zukam, ist wie folgt auszuführen:

Ist ein Gesellschafter (nur) zu 50 % am Stammkapital einer GmbH beteiligt und besitzt er keine Stimmrechtsmehrheit, kommt ihm grundsätzlich kein beherrschender Einfluss auf die Gesellschaft zu (vgl BFH 3.2.2011, [VI R 4/10](#), Rn 16; BFH 15.5.2013, [VI R 24/12](#), Rn 20). Verfügt der Gesellschafter über keine Mehrheitsbeteiligung, kann sich ein beherrschender Einfluss unter Umständen auch aus einem Naheverhältnis zu anderen Anteilsinhabern ergeben. So kann nach der Judikatur ein beherrschender Einfluss etwa aus der Feststellung abgeleitet werden, dass der Gesellschafter im maßgeblichen Zeitpunkt mit der Zweitgesellschafterin in einer Lebensgemeinschaft gelebt hat, womit sowohl eine persönliche Nahebeziehung als auch eine gleich gerichtete Interessenslage bestand (VwGH 30.10.2014, [2012/15/0143](#)). Anhaltspunkte, die vorliegend auf gleichgerichtete finanzielle Interessen der beiden zu jeweils 50% an den beiden Gesellschaften beteiligten Gesellschafter schließen lassen, sind im Streitfall jedoch nicht erkennbar. Insbesondere ist in diesem Zusammenhang dem Umstand Beachtung zu schenken, dass es im vorliegenden Fall nicht um eine Neubegründung von Zinsforderungen der Gesellschafter gegenüber der Gesellschaft, woran beide Gesellschafter für sich ein (gleichgerichtetes) Interesse haben, das sie aufgrund der Stimmrechtsverteilung in der Gesellschafterversammlung nur durch ein Zusammenwirken umsetzen können, geht. Vielmehr geht es darum, jeweils bestehende Zinsansprüche eines Gesellschafter (nur) diesem gegenüber von Seiten der Gesellschaft zu erfüllen. Dabei wird man zum einen davon ausgehen

müssen, dass der eine Gesellschafter jedenfalls nicht ohne weiteres ein eigenes Interesse daran hat, dass die Gesellschaft Ansprüche des jeweils anderen Gesellschafters erfüllt, zumal die Erfüllung der eigenen Ansprüche nicht davon abhängt, dass auch die Ansprüche des anderen erfüllt werden. Zum anderen wäre grundsätzlich jeder Gesellschafter für sich in der Lage, seine Ansprüche gegenüber der Gesellschaft geltend zu machen und durchzusetzen, ohne dass es hierzu eines Interessengleichlaufs mit dem anderen Gesellschafter bedürfte. Tatsächliche Anhaltspunkte dafür, dass vorliegend dennoch ein Interessengleichklang gegeben gewesen sein könnte, sind weder dargetan noch sonst ersichtlich. Allein der Umstand, dass die Gesellschafter Geschwister sind, kann eine entsprechende Vermutung jedenfalls nicht begründen (vgl in diesem Zusammenhang auch BFH 3.2.2011, [VI R 4/10](#), Rn 17; BFH 15.5.2013, [VI R 24/12](#), Rn 21).

## 2.2. Ad Darlehensgewährung an \*\*\*B\*\*\* GmbH

Die Feststellungen betreffend die vom Beschwerdeführer der \*\*\*B\*\*\* GmbH gewährten Darlehen, die vom Beschwerdeführer mit der \*\*\*B\*\*\* GmbH vereinbarten Darlehenszinsen, die seitens der \*\*\*B\*\*\* GmbH durchgeführten Buchungen sowie die von der \*\*\*B\*\*\* GmbH in den Jahren 2012, 2014 und 2015 an den Beschwerdeführer geleisteten Zahlungen beruhen auf den im Rahmen der Beschwerdeentscheidung (Begründung bezüglich Beschwerdeentscheidungen Einkommensteuer 2012-2015 vom 13.7.2018) getroffenen Feststellungen der belangten Behörde, denen vom Beschwerdeführer nicht entgegengetreten wurde. In diesem Zusammenhang ist auf die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu verweisen, der zufolge es – da die Feststellungen der Beschwerdeentscheidung als Vorhalt gelten – Sache des Beschwerdeführers gewesen wäre, sich im Vorlageantrag mit dem Ergebnis dieser (in der Beschwerdeentscheidung auch inhaltlich mitgeteilten) Ermittlungen auseinander zu setzen und die daraus gewonnenen Feststellungen zu widerlegen (VwGH 23.5.1996, [94/15/0024](#); VwGH 28.5.2008, [2006/15/0125](#)).

Zu der Feststellung, dass im Zeitpunkt der Einbuchung der dem Beschwerdeführer geschuldeten Darlehenszinsen keine Vereinbarung der \*\*\*B\*\*\* GmbH mit einem Kreditinstitut vorlag, der zufolge es der \*\*\*B\*\*\* GmbH untersagt gewesen wäre, Zahlungen an ihre Gesellschafter zu leisten, ist wie folgt auszuführen:

Der steuerliche Vertreter des Beschwerdeführers hat sein Beschwerdevorbringen, es hätte Vereinbarungen „mit dem Bankenkonsortium“ gegeben, wonach keine „privaten Mittelabflüsse“ an die Gesellschafter stattfinden hätten dürfen, darauf gestützt, dass dieses Vorbringen von der \*\*\*Kreditinstitut\*\*\* als Konsortialbank bzw dem bei diesem Kreditinstitut tätigen Angestellten, Herrn \*\*\*Y\*\*\*, hätte bestätigt werden können. Die belangte Behörde hat im Zuge der Bearbeitung der Beschwerde Herrn \*\*\*Y\*\*\* am 9.7.2018 als Zeuge einvernommen und diese Zeugeneinvernahme der Begründung bezüglich Beschwerdeentscheidungen Einkommensteuer 2012-2015 vom 13.07.2018 zugrunde

gelegt. Im Zuge der Zeugeneinvernahme hat der Zeuge unter anderem ausgeführt, dass die \*\*\*Kreditinstitut\*\*\* erst seit dem Jahr 2016 Geschäftsbeziehungen mit der \*\*\*B\*\*\* GmbH pflege. Zuvor hätten Geschäftsbeziehungen zur \*\*\*C\*\*\* GmbH bestanden, die im Jahr 2016 auf die \*\*\*B\*\*\* GmbH verschmolzen worden sei. Erst durch diese Verschmelzung habe es Geschäftsbeziehungen mit der \*\*\*B\*\*\* gegeben. Diese Aussage wird durch die im Firmenbuch abrufbaren Informationen dahingehend bestätigt, dass die \*\*\*B\*\*\* laut Firmenbucheintragung vom \*\*\*ttmm\*\*\*2016 als übernehmende Gesellschaft mit der \*\*\*C\*\*\* GmbH (\*\*Firmenbuchnummer3\*\*) als übertragende Gesellschaft verschmolzen wurde. Zudem wird die oa Zeugenaussage von den aktenkundigen E-Bilanzen der \*\*\*B\*\*\* GmbH dahingehend bestätigt, dass erstmalig in der Bilanz der \*\*\*B\*\*\* GmbH für das Jahr 2016 unter dem Bilanzposten „Kassenbestand, Schecks, Guthaben bei Kreditinstituten“ sowie unter dem Bilanzposten „Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten“ eine \*\*\*Bank1\*\*\* aufscheint. In den Bilanzen der \*\*\*B\*\*\* GmbH für die Jahre 2011 bis 2015 scheint eine \*\*\*Bank1\*\*\* demgegenüber weder unter dem Bilanzposten „Kassenbestand, Schecks, Guthaben bei Kreditinstituten“ noch unter dem Bilanzposten „Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten“ auf.

Von entscheidender Bedeutung ist nach Ansicht des erkennenden Gerichts schließlich die unbestrittene Tatsache, dass seitens der \*\*\*B\*\*\* GmbH in den Jahren 2012, 2014, 2015 und 2016 in Zusammenhang mit den gegenständlichen Gesellschafterdarlehen Zahlungen in beträchtlicher Höhe an den Beschwerdeführer geleistet wurden. Diese Tatsache steht in offenkundigem Widerspruch mit dem hier erörterten Beschwerdevorbringen.

Auch in diesem Zusammenhang ist zudem darauf hinzuweisen, dass bereits von der belangten Behörde im Rahmen der Beschwerdevorentscheidung die Feststellung getroffen wurde, dass seitens der \*\*\*B\*\*\* GmbH keine Vereinbarung mit der \*\*\*Kreditinstitut\*\*\* getroffen wurde, der zufolge keine „privaten“ Mittelabflüsse an die Gesellschafter stattfinden dürften. Zu dieser Feststellung sowie zu der dieser Feststellung zugrundeliegenden Zeugeneinvernahme wurde seitens des Beschwerdeführers in keiner Weise Stellung genommen (vgl zum Vorhaltscharakter der Beschwerdevorentscheidung bereits oben).

Dass die \*\*\*B\*\*\* GmbH in den Streitjahren nicht überschuldet iSd [§ 67 IO](#) war, ergibt sich aus den Anhängen der im Firmenbuch veröffentlichten Jahresabschlüsse und ist unstrittig.

Betreffend die Feststellung, dass in den Streitjahren eine dauernde Zahlungsunfähigkeit der \*\*\*B\*\*\* GmbH nicht vorlag, ist darauf zu verweisen, dass dem Beschwerdeführer mit Beschluss des Bundesfinanzgerichtes vom 12. Jänner 2021 unter anderem vorgehalten wurde, dass die Annahme einer dauernden Zahlungsunfähigkeit im Widerspruch zu den tatsächlich von der \*\*\*B\*\*\* GmbH getätigten Darlehensrückzahlungen stünde. In der dem Bundesfinanzgericht daraufhin vom steuerlichen Vertreter des Beschwerdeführers übermittelten Stellungnahme vom 24.2.2021 wurde dem nichts entgegengesetzt. Vielmehr wurde ua erneut vorgebracht, von der \*\*\*Kreditinstitut\*\*\* seien für Zinszahlungen an den

Beschwerdeführer keine finanziellen Mittel freigegeben worden. Unter Berücksichtigung der oa Umstände kann dieses Vorbringen jedoch nicht als glaubhaft qualifiziert werden. So steht dieses Vorbringen insbesondere in Widerspruch zu der Tatsache, dass die \*\*\*B\*\*\* GmbH im Zeitpunkt der Einbuchung der beschwerdegegenständlichen Darlehenszinsen keinerlei Geschäftsbeziehungen mit der \*\*\*Kreditinstitut\*\*\* pflegte.

Die Feststellungen betreffend die Eigenmittelquote der \*\*\*B\*\*\* GmbH wurde den Parteien ebenfalls mit Beschluss des Bundesfinanzgerichtes vom 12. Jänner 2021 vorgehalten und von diesen nicht bestritten.

Im Übrigen ergeben sich die unter Punkt 1.2 angeführten Sachverhaltsfeststellungen aus den aktenkundigen Unterlagen.

### **2.3. Ad Darlehensgewährung an \*\*\*A\*\*\* GmbH**

Die Feststellungen betreffend die vom Beschwerdeführer der \*\*\*A\*\*\* GmbH gewährten Darlehen, die vom Beschwerdeführer mit der \*\*\*A\*\*\* GmbH vereinbarten Darlehenszinsen sowie die seitens der \*\*\*A\*\*\* GmbH durchgeführten Buchungen beruhen auf den im Rahmen der Beschwerdevorentscheidung (Begründung bezüglich Beschwerdevorentscheidungen Einkommensteuer 2012-2015 vom 13.7.2018) getroffenen Feststellungen der belangten Behörde, denen vom Beschwerdeführer nicht entgegengetreten wurde. In diesem Zusammenhang ist auf die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu verweisen, der zufolge es – da die Feststellungen der Beschwerdevorentscheidung als Vorhalt gelten – Sache des Beschwerdeführers gewesen wäre, sich im Vorlageantrag mit dem Ergebnis dieser (in der Beschwerdevorentscheidung auch inhaltlich mitgeteilten) Ermittlungen auseinander zu setzen und die daraus gewonnenen Feststellungen zu widerlegen (VwGH 23.5.1996, [94/15/0024](#); VwGH 28.5.2008, [2006/15/0125](#)).

Betreffend die Feststellung, es sei im Zeitpunkt der Einbuchung der beschwerdegegenständlichen Zinsen keine Vereinbarung der \*\*\*A\*\*\* GmbH mit einem Kreditinstitut vorgelegen, der zufolge es der \*\*\*A\*\*\* GmbH untersagt gewesen wäre, Zahlungen an ihre Gesellschafter zu leisten, ist wie folgt auszuführen:

Der steuerliche Vertreter des Beschwerdeführers hat sein Beschwerdevorbringen, es hätte Vereinbarungen „mit dem Bankenkonsortium“ gegeben, wonach keine „privaten Mittelabflüsse“ an die Gesellschafter stattfinden hätten dürfen, darauf gestützt, dass dieses Vorbringen von der \*\*\*Kreditinstitut\*\*\* als Konsortialbank bzw dem bei diesem Kreditinstitut tätigen Angestellten, Herrn \*\*\*Y\*\*\*, hätte bestätigt werden können. Der Zeugenaussage von Herrn \*\*\*Y\*\*\* zufolge habe die \*\*\*Kreditinstitut\*\*\* jedoch zu keinem Zeitpunkt Geschäftsbeziehungen zur \*\*\*A\*\*\* GmbH gepflegt. Zu dieser Zeugenaussage sowie zu der auf dieser Zeugenaussage beruhenden im Rahmen der Beschwerdevorentscheidung getroffenen Feststellung der belangten Behörde wurde seitens des Beschwerdeführers in keiner Weise

Stellung genommen (siehe zum Vorhaltscharakter der Beschwerdeentscheidung bereits oben in diesem Abschnitt).

Dass die \*\*\*A\*\*\* GmbH in den Streitjahren nicht überschuldet iSd [§ 67 IO](#) war, ergibt sich aus den Anhängen der im Firmenbuch veröffentlichten Jahresabschlüsse und ist unstrittig.

Dass in den Streitjahren nicht von einer dauernden Zahlungsunfähigkeit der \*\*\*A\*\*\* GmbH auszugehen war, wird einerseits durch die Tatsache gestützt, dass im Jahr 2015 eine Darlehensrückzahlung seitens der \*\*\*A\*\*\* GmbH an den Bruder des Beschwerdeführers, der der Gesellschaft ebenfalls Darlehen gewährt hatte, im Betrag von € 50.000 erfolgt ist. Hinsichtlich der Jahre 2013 bis 2015 findet sich im Anhang zu den im Firmenbuch veröffentlichten Jahresabschlüssen jeweils die Aussage, dass keine Zahlungsunfähigkeit vorliegt. Zudem wurde eine dauernde Zahlungsunfähigkeit vom Beschwerdeführer, obwohl sich in der Begründung zu den Beschwerdeentscheidungen ausführliche Darlegungen zur Zahlungsfähigkeit der \*\*\*A\*\*\* GmbH in den Jahren 2012 bis 2015 finden (siehe zum Vorhaltscharakter der Beschwerdeentscheidung oben in diesem Abschnitt), auch nicht dargetan. Vielmehr wurde zu dieser Thematik lediglich im Rahmen der Stellungnahme des steuerlichen Vertreters des Beschwerdeführers vom 24.2.2021 vorgebracht, dass eine Zahlung der Zinsen an den Beschwerdeführer einer Zuführung „frischen Kapitals“ bedurft hätte; dies wäre jedoch wirtschaftlich nicht sinnvoll gewesen („*Wirtschaftlich betrachtet ein Nonsens*“).

Die vom Bundesfinanzgericht durchgeführten Berechnungen betreffend die Eigenmittelquote der \*\*\*A\*\*\* GmbH sowie betreffend die fiktive Schuldentilgungsdauer wurde den Parteien mit Beschluss des Bundesfinanzgerichtes vom 12. Jänner 2021 vorgehalten und von diesen nicht bestritten.

Die vom Bundesfinanzgericht durchgeführten Berechnungen betreffend die Aufteilung der von der \*\*\*A\*\*\* GmbH auf dem Konto 3490 verbuchten Zinsen wurde den Parteien mit Beschluss des Bundesfinanzgerichtes vom 3. März 2021 vorgehalten und von diesen nicht bestritten.

Im Übrigen ergeben sich die unter Punkt 1.3 angeführten Sachverhaltsfeststellungen aus den aktenkundigen Unterlagen.

### **3. Rechtliche Beurteilung**

#### **3.1. Maßgeblichkeit des Zuflusses**

Bei der Ermittlung von Einkünften aus Kapitalvermögen kommt es grundsätzlich auf den Zu- und Abfluss an. Nach [§ 19 EStG 1988](#) sind Einnahmen in jenem Kalenderjahr bezogen, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind (vgl. VwGH 19.3.2013, [2010/15/0070](#)). Strittig ist im

Beschwerdefall ausschließlich der Zeitpunkt des Zuflusses der von der \*\*\*B\*\*\* GmbH und der \*\*\*A\*\*\* GmbH zu Gunsten des Beschwerdeführers gebuchten Darlehenszinsen.

Ein Betrag ist gemäß [§ 19 Abs 1 EStG 1988](#) dann als zugeflossen anzusehen, wenn der Empfänger über ihn tatsächlich und rechtlich verfügen kann (vgl zB VwGH 24.11.2016, [2013/13/0081](#); VwGH 26.2.2013, [2010/15/0061](#)).

Im Falle einer Zahlung auf ein vom Empfänger unterhaltenes Konto bei einem Geldinstitut erfolgt das Zuließen durch die Gutschrift der Einnahmen, da die Gutschrift auf einem Konto, über das der Steuerpflichtige verfügungsberechtigt ist, der baren Zuzählung des Geldbetrages gleichzusetzen ist (vgl VwGH 9.3.1982, [82/14/0011](#)).

Der obligatorische Anspruch allein begründet grundsätzlich noch kein Zuließen; daher bewirken auch Gutschriften in den Büchern des Schuldners oder die Zustellung einer Gutschriftsanzeige in der Regel kein Zuließen beim Gläubiger (vgl *Mayr/Hayden* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG<sup>18</sup> § 19 Rz 20).

Davon abweichend sind bei Leistungsabrechnungen eines Gesellschafter-Geschäftsführers gegenüber seiner Kapitalgesellschaft aber nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes für die Frage des Zuflusses – abgesehen von der Zuleitung des Barbetrages – insbesondere zwei mögliche zuflussbegründende Umstände zu unterscheiden, die beide für sich einen Zufluss beim Gesellschafter-Geschäftsführer bewirken können und daher getrennt zu prüfen sind, wobei der frühere Zeitpunkt den Zufluss bewirkt (vgl VwGH 30.10.2014, [2012/15/0143](#); VwGH 6.7.2020, [Ra 2018/13/0074](#), jeweils mwN):

Zum einen ist auf den Gutschriftszeitpunkt durch die Kapitalgesellschaft abzustellen. Nimmt eine Kapitalgesellschaft eine Gutschrift zu Gunsten ihres Geschäftsführers etwa auf dem Verrechnungskonto (oder auch auf einem Kreditorenkonto; vgl dazu VwGH 6.7.2020, [Ra 2018/13/0074](#); VwGH 23.3.2010, [2007/13/0037](#)) vor, geht die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes von einem Zufluss aus, wenn die GmbH zahlungsfähig ist. Der Geschäftsführer einer Kapitalgesellschaft hat grundsätzlich die tatsächliche Verfügungsmacht über die zu seinen Gunsten ausgestellten Gutschriften (vgl auch VwGH 26.2.2013, [2010/15/0061](#), mwN). Da es für den Zuflusszeitpunkt auf das Erlangen der Verfügungsmacht des Geschäftsführers im Sinne des [§ 19 EStG 1988](#) ankommt, ist dabei jedoch nicht die allfällige Erfassung der Gutschrift mit einem rückwirkenden Buchungstag im Rechenwerk der Kapitalgesellschaft, sondern der Zeitpunkt der tatsächlichen Einbuchung der Gutschrift seitens der Kapitalgesellschaft maßgebend.

Zum anderen kommt für den Fall, dass ein Steuerpflichtiger gleichzeitig Mehrheitsgesellschafter jener GmbH ist, die sein Schuldner ist, noch einem weiteren Umstand Bedeutung zu. So nimmt die Rechtsprechung in diesem Fall einen Zufluss auch bereits an,

sobald die Forderung fällig ist, vorausgesetzt die GmbH ist nicht zahlungsunfähig (vgl auch VwGH 23.3.2010, [2007/13/0037](#); VwGH 28.6.2006, [2002/13/0175](#)).

Entscheidend für die Annahme eines Zuflusses bereits mit deren Fälligkeit ist nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes das Vorliegen eines beherrschenden Einflusses des Gesellschafter-Geschäftsführers auf die schuldnerische Gesellschaft über deren Gesellschafterversammlung und damit ein besonderes Naheverhältnis zwischen Gläubiger und Schuldner (vgl VwGH 30.10.2014, [2012/15/0143](#)). Ob ein zuflussbegründender beherrschender Einfluss eines Gesellschafters und Gläubigers auf seine Gesellschaft vorliegt, ist eine Tatfrage, die in freier Beweiswürdigung festzustellen ist (vgl nochmals VwGH 30.10.2014, [2012/15/0143](#)).

Im gegenständlichen Beschwerdefall ist ein derartiger beherrschender Einfluss des Beschwerdeführers auf die \*\*\*A\*\*\* GmbH sowie auf die \*\*\*B\*\*\* GmbH nach Ansicht des erkennenden Gerichtes zu verneinen (siehe dazu die unter den Punkten 1.1 und 2.1 erfolgten Ausführungen).

### **3.1.1. Tatsächliche Verfügungsmacht**

Nach der Maßgabe obiger Ausführungen ist im Beschwerdefall hinsichtlich der von der \*\*\*B\*\*\* GmbH und der \*\*\*A\*\*\* GmbH (im Folgenden als „die Gesellschaften“ bezeichnet) zu Gunsten des Beschwerdeführers gebuchten Darlehenszinsen grundsätzlich von einem Zufluss dieser Zinsen im Zeitpunkt der Einbuchung der Gutschrift seitens der Gesellschaft auszugehen.

Aufgrund der dem Beschwerdeführer als einzelvertretungsbefugter Geschäftsführer der Gesellschaften zukommenden Position hatte der Beschwerdeführer die Befugnis, die Auszahlung der gutgeschriebenen Beträge zu verfügen oder selbst durchzuführen. Die somit im Beschwerdefall anzunehmende tatsächliche Verfügungsmacht des Beschwerdeführers über die gutgeschriebenen Zinsbeträge wäre nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nur dann zu verneinen, wenn die Gesellschaften zahlungsunfähig gewesen wären (vgl VwGH 30.10.2014, [2012/15/0143](#); VwGH 6.7.2020, [Ra 2018/13/0074](#)).

Zahlungsunfähigkeit bedeutet in diesem Zusammenhang eine dauernde Zahlungsunfähigkeit, die nur dann vorliegt, wenn der Schuldner objektiv generell mangels bereiter Mittel nicht nur vorübergehend außerstande ist, fällige Geldschulden regelmäßig zu erfüllen (vgl VwGH 29.07.1997, [95/14/0014](#)). Für die Beurteilung der Zahlungsfähigkeit ist es dabei ausreichend, wenn der Kapitalgesellschaft die Kreditwürdigkeit zur Aufnahme von Fremdmitteln zukommt (vgl VwGH 30.10.2014, [2012/15/0143](#)) und die Gesellschaft die erforderlichen Mittel nur mittels Kreditfinanzierung beschaffen kann (vgl VwGH 30.11.1993, [93/14/0155](#); *Mayr/Hayden in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EstG<sup>18</sup> § 19 Rz 30 mwN). Dass die Gesellschaften zahlungsunfähig im vorstehenden Sinne gewesen wären, behauptet der Beschwerdeführer nicht. Wirtschaftliche Überlegungen, aus denen der Beschwerdeführer die Auszahlung an sich

nicht vorgenommen hat, sind für die Frage, ob er die Verfügungsmacht hatte, nicht von Bedeutung (vgl VwGH 20.6.1990, [89/13/0202](#); VwGH 23.3.2010, [2007/13/0037](#)).

Im Allgemeinen ist festzuhalten, dass es für die Frage, ob die Beträge dem Beschwerdeführer gegenüber als zugeflossen zu beurteilen sind, entgegen dem dahingehenden Beschwerdevorbringen nicht entscheidend ist, über welche liquide Mittel die Gesellschaften verfügten; hatte der Beschwerdeführer doch als einzelvertretungsbefugter Geschäftsführer die Möglichkeit, das jeweilige Ausmaß der bei den Gesellschaften vorhandenen flüssigen Zahlungsmittel zu bestimmen (vgl in diesem Zusammenhang sinngemäß auch VwGH 30.11.1993, [93/14/0155](#)). Dass die Gesellschaften nicht in der Lage gewesen wären, sich die Geldmittel zur Überweisung der Beträge an den Beschwerdeführer – erforderlichenfalls durch Kreditaufnahme (vgl dazu nochmals VwGH 30.11.1993, [93/14/0155](#)) – zu beschaffen, hat dieser im Verwaltungsverfahren nie behauptet. Es muss daher davon ausgegangen werden, dass mit der Gutschrift der Darlehenszinsen dem Beschwerdeführer die tatsächliche Verfügungsmacht über diese Beträge zukam.

### 3.1.2. Rechtliche Verfügungsmacht

Seitens des Beschwerdeführers wird im vorliegenden Fall eine (rechtliche) Verfügungsmacht des Beschwerdeführers über die von den Gesellschaften gebuchten Darlehenszinsen insbesondere unter Verweis auf die Bestimmungen des EKEG bestritten.

Gem [§ 1 Eigenkapitalersatz-Gesetz](#) (EKEG) ist ein Kredit, den eine Gesellschafterin oder ein Gesellschafter der Gesellschaft in der Krise gewährt, Eigenkapital ersetzend.

Gem [§ 2 Abs 1 EKEG](#) befindet sich die Gesellschaft „in der Krise, wenn sie

1. zahlungsunfähig (§ 66 IO) oder
2. überschuldet (§ 67 IO) ist oder wenn
3. die Eigenmittelquote (§ 23 URG) der Gesellschaft weniger als 8% und die fiktive Schuldentilgungsdauer (§ 24 URG) mehr als 15 Jahre betragen, es sei denn, die Gesellschaft bedarf nicht der Reorganisation.“

Nach [§ 2 Abs 2 EKEG](#) ist Im Fall des [§ 2 Abs 1 Z 3 EKEG](#) „ein Kredit nur dann Eigenkapital ersetzend, wenn im Zeitpunkt der Gewährung

1. aus dem zuletzt aufgestellten Jahresabschluss ersichtlich ist, dass die Eigenmittelquote weniger als 8% und die fiktive Schuldentilgungsdauer mehr als 15 Jahre betragen, oder
2. dies aus einem rechtzeitig aufgestellten Jahresabschluss ersichtlich wäre oder
3. der Kreditgeber weiß oder es für ihn offensichtlich ist, dass ein Jahres- oder Zwischenabschluss dies aufzeigen würde.“

Die Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens gehen übereinstimmend davon aus, dass die Gesellschaften im Streitzeitraum weder überschuldet iSd § 67 IO noch zahlungsunfähig iSd

§ 66 IO waren. Zu prüfen bleibt somit im Beschwerdefall, ob der Tatbestand des [§ 2 Abs 1 Z 3 EKEG](#) erfüllt wurde.

Den diesem Erkenntnis als Beilage angeschlossenen Berechnungen zufolge (Beilage IV) betrug die Eigenmittelquote gem § 23 URG der \*\*\*B\*\*\* GmbH in den für die streitgegenständlichen Darlehensgewährungen maßgeblichen Jahren mehr als 8%. Gegenständlich wurde bezüglich der vom Beschwerdeführer an die \*\*\*B\*\*\* GmbH gewährten Darlehen somit keiner der unter [§ 2 Abs 1 EKEG](#) angeführten Tatbestände erfüllt.

Die Eigenmittelquote gem § 23 URG der \*\*\*A\*\*\* GmbH betrug den diesem Erkenntnis als Beilage angeschlossenen Berechnungen zufolge (Beilage V) im Jahr 2011, das dem Jahr der Gründung der \*\*\*A\*\*\* GmbH entspricht, noch 38% und damit deutlich mehr als 8%. Ab dem Jahr 2012 betrug die Eigenmittelquote (§ 23 URG) allerdings 0%. Gleichzeitig betrug die fiktive Schuldentilgungsdauer (§ 24 URG) deutlich mehr als 15 Jahre.

Vor diesem Hintergrund ist nach der Maßgabe des [§ 2 Abs 2 EKEG](#) bezüglich der vom Beschwerdeführer ab dem Jahr 2013 an die \*\*\*A\*\*\* GmbH gewährten Darlehen von einer Qualifikation als Eigenkapital ersetzend iSd EKEG auszugehen, da zu diesem Zeitpunkt gem [§ 2 Abs 1 Z 3 EKEG](#) Reorganisationsbedarf zu vermuten war (widerlegbare gesetzliche Vermutung; vgl OGH 30.1.2017, [6 Ob 246/16v](#)) und angesichts der sich in den Folgejahren stetig verschlechternden wirtschaftlichen Situation der \*\*\*A\*\*\* GmbH keine Anhaltspunkte für eine Widerlegung dieser gesetzlichen Vermutung vorliegen. Demgegenüber wurde bei den in den Jahren 2011 und 2012 erfolgten Darlehensgewährungen noch keiner der unter [§ 2 Abs 1 EKEG](#) angeführten Tatbestände erfüllt bzw kann die im Jahr 2012 erfolgte Darlehensgewährung nach der Maßgabe des [§ 2 Abs 2 EKEG](#) unabhängig von den in diesem Jahr gegebenen wirtschaftlichen Verhältnissen noch nicht gem [§ 2 Abs 1 Z 3 EKEG](#) als Eigenkapital ersetzend qualifiziert werden, da dieser Bestimmung zufolge auf die Verhältnisse des Vorjahres abzustellen ist. Diese Darlehen im Gesamtbetrag von € 700.000,- qualifizieren demnach noch nicht als Eigenkapital ersetzend iSd EKEG. Daran ändert gem § 3 Abs 1 Z 3 EKEG auch das „Stehenlassen“ dieser Darlehen in den Folgejahren nichts (vgl OGH 30.1.2017, [6 Ob 246/16v](#)).

Somit unterlagen im Beschwerdefall jene Darlehenszinsen, die von der \*\*\*A\*\*\* GmbH für die vom Beschwerdeführer ab dem Jahr 2013 gewährten Eigenkapital ersetzenden Darlehen gutgeschrieben wurden, gem [§ 14 EKEG](#) einer Auszahlungssperre.

[§ 14 Abs 1 EKEG](#) lautet wie folgt: *„Der Gesellschafter kann einen Eigenkapital ersetzenden Kredit samt den darauf entfallenden Zinsen nicht zurückfordern, solange die Gesellschaft nicht saniert ist und, wenn das Insolvenzverfahren nach einem bestätigten Sanierungsplan aufgehoben ist, soweit der Rückzahlungsanspruch die Sanierungsplanquote übersteigt; die Gesellschaft ist nicht saniert, solange sie zahlungsunfähig oder überschuldet ist oder Reorganisationsbedarf besteht oder einer dieser Umstände durch Rückzahlung des Eigenkapital ersetzenden Kredits eintreten würde. Dennoch geleistete Zahlungen hat der Gesellschafter der*

*Gesellschaft rückzuerstatten. Dasselbe gilt, wenn sich der Gesellschafter durch Aufrechnung, Pfandverwertung oder in anderer Weise Befriedigung verschafft.“*

Eine entgegen dem ausdrücklichen gesetzlichen Verbot des [§ 14 EKEG](#) erfolgende tatsächliche Zahlung der auf die Eigenkapital ersetzenden Darlehen entfallenden Zinsen hätte eine Verringerung des Haftungsfonds der Gläubiger zur Folge. Bei vorsätzlicher Bewirkung dieser Transaktion würde der Geschäftsführer daher den Tatbestand der betrügerischen Krida nach [§ 156 Abs 1 StGB](#) iVm [§ 161 Abs 1 StGB](#) verantworten (vgl OGH 7.11.2019, [12 Os 42/19x](#)). Folglich kann aber nicht von einer einen Zufluss begründenden freien Verfügungsmacht des Geschäftsführers über die von [§ 14 EKEG](#) erfassten Zinsbeträge ausgegangen werden (vgl auch BFH 16.11.1993, [VIII R 33/92](#), wonach Zinsen aus kapitalersetzenden Darlehen beim beherrschenden Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft solange nicht als zugeflossen gelten, als der Gesellschaft ein Leistungsverweigerungsrecht zusteht), solange der Geschäftsführer tatsächlich nicht über diese Beträge verfügt hat. So ist ein Betrag gemäß [§ 19 Abs 1 EStG 1988](#) der Rsp des VwGH zufolge nur dann als zugeflossen anzusehen, wenn der Empfänger über ihn tatsächlich und rechtlich verfügen kann (vgl zB VwGH 24.11.2016, [2013/13/0081](#); VwGH 26.2.2013, [2010/15/0061](#)). Die solcherart für einen Zufluss erforderliche Verfügungsmacht kommt einem Geschäftsführer jedoch nicht zu, wenn eine zu Lasten der Schuldnerin erfolgende Verfügung über den Betrag strafrechtliche Sanktionen nach sich zöge und er auch tatsächlich nicht über den Betrag verfügt hat. Anhaltspunkte für eine dem [§ 14 EKEG](#) zuwiderlaufende Verfügung des Beschwerdeführers liegen gegenständlich nicht vor.

Entgegen der von der belangten Behörde vertretenen Ansicht ist somit hinsichtlich der von der \*\*\*A\*\*\* GmbH auf dem Konto 3490 verbuchten Zinsen – soweit diese auf die in den Jahren 2013 bis 2015 gewährten Eigenkapital ersetzenden Darlehensbeträge entfallen – nicht von einem Zufluss an den Beschwerdeführer auszugehen. Im Übrigen – somit hinsichtlich der von der \*\*\*A\*\*\* GmbH auf dem Konto 3490 verbuchten Zinsen, soweit diese auf die in den Jahren 2011 und 2012 gewährten Darlehensbeträge entfallen, und hinsichtlich der von der \*\*\*B\*\*\* GmbH auf dem Konto 3722 verbuchten Zinsen – stand im Gegensatz zur Auffassung des Beschwerdeführers seiner Verfügungsmacht aber kein rechtliches Hindernis entgegen und konnte der Beschwerdeführer über die betreffenden Gutschriften sowohl tatsächlich als auch rechtlich verfügen.

An diesem Ergebnis vermag auch die seitens des Beschwerdeführers ins Treffen geführte wirtschaftliche Betrachtungsweise gem [§ 21 BAO](#) nichts zu ändern. Insbesondere kann der Besteuerung nicht unter Rückgriff auf [§ 21 BAO](#) anstelle eines aufgrund der bestehenden tatsächlichen und rechtlichen Verfügungsmacht erfolgenden Zuflusses ein davon abweichender Vorgang (hier: Verneinung der bestehenden Verfügungsmacht des Geschäftsführers) zugrunde gelegt werden, der bei Unterstellung eines (betriebs)wirtschaftlich sinnvollen Verhaltens der Beteiligten anzunehmen wäre. Darf doch eine nach der Maßgabe des [§ 21 BAO](#) vorzunehmende Beurteilung des Sachverhaltes nicht dazu führen, dass ein fiktiver

Sachverhalt der Besteuerung unterworfen wird, denn die wirtschaftliche Betrachtungsweise hat zum Ziel, die tatsächlich verwirklichten Sachverhalte zu besteuern (vgl zB VwGH 17.10.2001, [2001/13/0009](#); VwGH 29.04.2010, [2005/15/0057](#)).

Es ist somit spruchgemäß zu entscheiden.

### **3.2. Zulässigkeit der Revision**

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist gemäß [Art 133 Abs 4 B-VG](#) 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.

Zu der Frage, ob das in [§ 14 EKEG](#) vorgesehene Auszahlungsverbot einem Zufluss von gebuchten Darlehenszinsen beim Gesellschafter-Geschäftsführer, dem diese Zinsen geschuldet werden, entgegensteht, liegt eine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht vor, weshalb spruchgemäß zu entscheiden ist.

Linz, am 29. März 2021