

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Mag. Ulrike Hofer, Hummelgasse 14, 1130 Wien, über die Beschwerde gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 16. Oktober 2019 betreffend Kapitalertragsteuer 2016, Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Gemäß § 95 Abs 1 EStG 1988 iVm § 202 BAO und § 224 BAO wird die gem. § 95 Abs 2 EStG 1988 zum Abzug verpflichtete beschwerdeführende GmbH zur Haftung der Kapitalertragsteuer in Höhe von gesamt € 115.497,25 herangezogen.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem Ende der Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Strittig im Beschwerdeverfahren ist die Kapitalertragsteuer für das Jahr 2016 im Zusammenhang mit der Qualifizierung einer Vorteilsgewährung an den Gesellschafter-Geschäftsführer durch die Bf als verdeckte Gewinnausschüttung iHv € 117.425,00.

In der Zeit von Mai bis September 2019 fand bei der Beschwerdeführerin, einer Versicherungsmakler und Werbeagentur GmbH (in der Folge kurz: Bf), eine **Betriebsprüfung**

gem. § 150 Bundesabgabenordnung (BAO) betreffend Umsatzsteuer, Körperschaftsteuer und die Kapitalertragsteuer für die Jahre 2014 bis 2016 statt.

Die Betriebsprüfung wurde in der Folge auf die 100 %ige Tochtergesellschaft der Bf, die Firma Tochter GmbH (in der Folge kurz: Tochter GmbH) ausgeweitet.

Im Rahmen der Betriebsprüfung wurden unter anderem nachstehende Feststellungen getroffen:

„... Die Bf ist eine GmbH und wurde mit 06.06.2000 gegründet.

Gesellschafter-Geschäftsführer der Bf ist G., der die Bf seit 19.07.2000 selbständig vertritt.

Weitere Gesellschafterinnen der Bf im Streitzeitraum sind die beiden Kinder des G., G12. Die Bf hat zum Betriebsgegenstand den Abschluss von Versicherungen, insbesondere Reiseversicherungen.

Am Verrechnungskonto „Gesellschafter“ ist eine über den Prüfungszeitraum hinweg unveränderte Verbindlichkeit des Gesellschafters G. an die Tochter GmbH in Höhe von € 162.000,00 ausgewiesen. Die steuerliche Vertretung gab an, dass es sich dabei um eine Ausschüttung handle, die bislang nicht der KEST unterzogen worden ist. Dies sei deshalb geschehen, da für den Geschäftspartner die Europäische Reiseversicherung, die Bilanz kapitalstark präsent sein sollte und in den Folgezeiträumen wurde dann vergessen, die Ausschüttung zu versteuern. Nach Angaben bei der Schlussbesprechung trägt der Gesellschafter G. die KEST selbst, der Steuersatz beträgt daher 27,5% der zu versteuernden Ausschüttung (BP-Bericht, Tz 3).

Die 100%ige Tochtergesellschaft der Bf wurde mit 07.04.2010 gegründet. Betriebsgegenstand ist der Handel mit Bildern bzw. die Vermietung von Bildern (siehe Firmenbuchauszug, FN 11111).

Geschäftsführer der Tochter GmbH der Bf ist G..

Die Tätigkeit der Tochter GmbH gestaltet sich in 2 Bereiche:

1) Verkauf von Bildern/Handel mit Bildern:

Zum Zeitpunkt der Gründung der Gesellschaft wurden Bilder von Kubanischen Künstlern gehandelt.

Die Einkäufe dieser Bilder wurden am Wareneinkaufskonto erfasst. Der Verkaufswert der verkauften Bilder bewegt sich jeweils zwischen € 1.500,00 und € 8.200,00.

Der Umsatz der Tochter GmbH von Gründung bis laufend stellt sich wie folgt dar:

[...]

Ab 2014 werden mit Ausnahme eines Umsatzes durch den Verkauf von Kosmetiktiegel keine Umsätze getätigt.

2) Vermietung von Bildern:

Es werden sehr wertvolle Bilder eingekauft von namhaften Künstlern z.B.: Andy Warhol, Milo, Kaufman etc. Angekauft werden diese alle von der ***Galerie*** in New York. Buchhalterisch werden diese als Anlagevermögen "Betriebs- und Geschäftsausstattung" erfasst, da, nach Angaben die Absicht der Vermietung dieser Bilder und nicht der Verkauf bestehe. Sie werden mit dem Einkaufswert erfasst, eine Afa erfolgt nicht, sodass alle seit Gründung erworbenen Bilder mit dem Einkaufswert in der Bilanz ausgewiesen sind.

Finanziert wurden die Ankäufe aller Bilder durch die 100%ige Muttergesellschaft, der Bf. Das Verrechnungskonto der Tochter GmbH weist folgende Verbindlichkeiten zum Bilanzstichtag des jeweiligen Jahres an die Bf aus:

	31.12.2014	31.12.2015	31.12.2016
Verbindlichkeit lt. Bilanz	943.747,67	977.785,50	1.466.401,51

Es wurde in der gesamten Zeit, von Gründung 04/2010 bis dato kein Umsatz getätigt, der aus der Vermietung der Bilder erzielt wurde.

Der Finanzstatus der Tochter GmbH stellt sich wie folgt dar:

Die Tochter GmbH erwirbt zum 31.12.2019 (gemeint ist wohl 31.12.2016) von dem Gesellschafter/Geschäftsführer G. Bilder im Gesamtwert von € 427.000,00. Geldfluss erfolgte keiner. Die so entstehende Forderung des G. gegenüber der Tochter GmbH, tritt dieser, ebenfalls am 31.12.2016, an die Bf ab (vgl. dazu BP-Bericht, Tz 5).

In der Bilanz der Tochter GmbH 2016 (Werte zum 31.12.) werden die Aktiva/Passiva wie folgt ausgewiesen:

<u>Anlagevermögen z. 31. 12.2016:</u>	
Investitionen i. Fremden Betriebsgebäuden	24.260,95
Andere Betriebsausstattung	11.418,00
Waren	33.168,06
Lieferforderungen Inland	14.683,44
Betriebs u Geschäftsausstattung (= Bilder zu 99%)	<u>1.207.898,30</u>
SM Aktiva lt. Bilanz:	1.291.428,75

[...]

Die Tochter GmbH ist gegenüber der Muttergesellschaft überschuldet.

Da durch die Forderungsübernahme der Bf von 427.000,00, die Verbindlichkeiten der Tochter GmbH gegenüber der Bf noch erhöht werden, wird dieser Geschäftsvorfall, um den finanziellen Status der beiden Gesellschaften zueinander zum Zeitpunkt der Forderungsannahme ermitteln zu können, bei der unten angeführten Berechnung außer Ansatz gelassen.

<u>Anlagevermögen z. 31. 12.2016 ohne Bildererwerb -€ 427.000,00:</u>	
Betr.u~Geschusst ohne Bilderankauf	780.898,30
Andere Betriebsausstattung	24.260,95
Waren	11.418,00
Lieferforderungen Inland	33.168,06
SM AKTIVA	849.745,31

[...]

Die Überschuldung der Tochter GmbH gegenüber der Bf ist auch vor der Übernahme der Forderung von € 427.000,00 erheblich.

Folgende Geschäftsvorgänge zwischen den beiden Gesellschaften und dem Gesellschafter G. wurden seitens der Betriebsprüfung ermittelt:

Der Gesellschafter G. nimmt in den Jahren 2011 bis 2015 folgende Kredite von der Bf auf:

[...]

Die Recherchen der Betriebsprüfung ergaben, welche Bilder exakt für welchen Zusatz zum betreffenden Darlehensvertrag als Besicherung dienten.

Aufstellung lt. Angaben des G.:

Anschaffung	Bildtitel	Künstler	Besicherung für
20.12.2010	Frank Sinatra	Kaufman	1. Zusatzvereinbarung
20.12.2010	Marilyn Dior	Kaufman	1. Zusatzvereinbarung
20.12.2010	Marilyn Pop sig.	Kaufman	1. Zusatzvereinbarung
20.12.2010	Marilyn Hollywood	Kaufman	1. Zusatzvereinbarung
20.12.2010	Bar Dream	Kaufman	1. Zusatzvereinbarung
20.12.2010	Campells Tomato Soup	Kaufman	1. Zusatzvereinbarung
11.10.2011	Air Battle	Kaufman	2. Zusatzvereinbarung
11.10.2011	Cobra	Kaufman	2. Zusatzvereinbarung
11.10.2011	Liberty	Kaufman	2. Zusatzvereinbarung
31.10.2012	Pretty Woman	Kaufman	2. Zusatzvereinbarung
31.10.2012	Vcastro Cohiba	Kaufman	2. Zusatzvereinbarung
31.10.2012	Gone With the Wind	Kaufman	2. Zusatzvereinbarung
20.11.2013	Michael jackson	Kaufman	3. Zusatzvereinbarung
20.11.2013	The Beatles Welcome	Kaufman	3. Zusatzvereinbarung

Am 31.12.2016 verkauft der Gesellschafter G. aus seinem privaten Besitz diverse Bilder – "lt. Rechnung gemäß anliegender Aufstellung" um € 427.000,00 an die Tochter GmbH.

Sowohl die Rechnung, als auch die Aufstellung der veräußerten Bilder liegen vor. Unbestritten, dies wurde auch in der Schlussbesprechung am 11.09.2019 nochmals dezitiert festgestellt, sind ALLE Bilder, die seinerzeit den Kreditbesicherungen dienten und noch immer dienen - in dieser Aufstellung enthalten.

Es wurden also dieselben Bilder an die Tochter GmbH verkauft, die der Bf als Pfand zur

Besicherung der Kredite in den Jahren 2011 bis 2015 hingegeben wurden. Geldfluss gab es keinen, die Bilder wurden mangels Liquidität nicht bezahlt, es entstand eine Forderung des Gesellschafters der Bf G. an die Tochter GmbH.

Das Gesellschafterverrechnungskonto " G. Kto. 00000" weist zum 31.12.2015 eine Verbindlichkeit der Bf gegen den Gesellschafter G. in Höhe von rd. € 415.000,00 aus, die bis zum 31.12.2016 auf rd. € 480.000,00 anwächst.

Ebenfalls am 31.12.2016 tritt der Gesellschafter der Bf, G., in weiterer Folge seine Forderung (als Privatperson) gegenüber der Tochter GmbH an die Bf um € 427.000,00 ab. Die Forderungsabtretung vom 31.12.2016 liegt vor. So verringern sich die Verbindlichkeiten des G. gegenüber der Bf auf rd. € 54.000,00.

Gleichzeitig finden sich diese Bilder als "Betriebs- und» Geschäftsausstattung" im Anlageverzeichnis der Tochter GmbH als Zugang per 31.12.2016 und die Verbindlichkeiten der bereits weit bei der Bf überschuldeten Tochter GmbH wachsen um diese € 427.000,00 an. Die Betriebsprüfung kam in ihrer rechtlichen Würdigung zum Ergebnis, dass die Forderung des G. an die Tochter GmbH unter fremden Dritten nie angenommen worden wäre. Zum einen, weil die Tochter GmbH bei ihrer Muttergesellschaft, der Bf, bereits extrem überschuldet war, sodass die Verwertung der Bilder die Verbindlichkeiten nie ausgleichen hätte können. Die Bf nahm eine Forderung an, deren Besicherung Gegenstände betraf, für die sie bereits seit Jahren die Pfandrechte innehielt. Es handelt sich bei dem Verkauf der privaten Bilder des G. um Bilder, die er gar nicht verkaufen hätte dürfen. Die seinerzeitige Besicherung für die damals bereits erhaltenen Darlehnsauszahlungen war noch immer aktuell. Nach herrschender Lehre und Judikatur liegt eine verdeckte Ausschüttung vor, wenn die Gesellschaft ihrem Gesellschafter oder diesem nahestehenden Personen Vorteile zukommen lässt, die sie fremden Dringen nicht gewähren würde.

Dem Gesellschafter G. wurde durch die Annahme der Forderung gegen die Tochter GmbH eine Vorteilsgewährung seitens der Bf erbracht, welcher seine Verbindlichkeiten gegenüber der Gesellschaft um € 427.000,00 verringerte.

Es liegt damit eine verdeckte Gewinnausschüttung iHv € 427.000,00 vor, die der KEST zu unterziehen ist. Nach Angaben des Gesellschafters G. bei der Schlussbesprechung vom 11.09.2019 liegt keine Vereinbarung mit der Bf über die Übernahme der KEST vor.

Demnach trägt der Gesellschafter G. die KEST selbst. Der Steuersatz beträgt daher 27,5% der verdeckten Gewinnausschüttung (27,5 % von € 427.000,00 = € 117.425,00)..."

Das Finanzamt erließ aufgrund der Feststellungen der Betriebsprüfung am **16.10.2019** einen **Haftungsbescheid**, womit die Bf zur Abfuhr von Kapitalertragsteuer (KESt) iHv gesamt € 161.975,00 verpflichtet wurde:

Ausschüttung	Betrag	KESt
--------------	--------	------

Vergessene Ausschüttung	€ 162.000,00	€ 44.550,00
Verdeckte Ausschüttung	€ 427.000,00	€ 117.425,00
Gesamt	€ 589.000,00	€ 161.975,00

Am **19.11.2019** wurde gegen den Haftungsbescheid vom 16.10.2019 **Beschwerde** erhoben. Gleichzeitig wurde der Antrag gem. § 274 Bundesabgabenordnung (BAO) gestellt, bei Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht (BFG) gem. § 274 BAO **eine mündliche Verhandlung anzuberaumen**.

Die Begründung zur Beschwerde selbst erging am 17.02.2020, gleichzeitig mit der Beantwortung des Mängelbehebungsauftrages durch das Finanzamt vom 20.11.2019, worin unter anderem folgendes ausgeführt wurde:

„... Wir fordern die Abschreibung der KEST iHv € 117.425.

Die Tochtergesellschaft der Bf ist ein, sich im Aufbau befindliches, Unternehmen, welches es sich zur Aufgabe gemacht hat, Bilder namhafter Künstler anzukaufen und dann vornehmlich an Unternehmen zu vermieten.

G. hat im Prüfungszeitraum und davor Darlehen bei der Bf aufgenommen, welche schriftlich vereinbart wurden, verzinst, mit Laufzeit versehen und besichert waren. Diese wurden der Behörde lückenlos vorgelegt und seitens der Behörde auch nicht beanstandet.

Mit der unternehmerischen Entscheidung, in der Tochtergesellschaft die Vermietung der Bilder zu forcieren und starke Marketingmaßnahmen zu setzen, wurden die privat angeschafften Bilder an die Tochtergesellschaft verkauft.

Der Verkauf der Bilder und die gleichzeitige Abtretung der Kaufpreisforderung an die Bf wird seitens der Finanz als versteckte Gewinnausschüttung gewertet, da die Bf eine Forderung annahm, deren Besicherung Gegenstände betraf, für die sie bereits seit Jahren die Pfandrechte innehielt. Es handelt sich bei dem Verkauf der privaten Bilder des G. um Bilder, die er gar nicht verkaufen hätte dürfen. Die seinerzeitige Besicherung für die damals erhaltenen Darlehenszahlungen war noch immer aktuell.

Die Schlussfolgerung der Finanzverwaltung enthält insofern einen Rechtsirrtum, als die Bf zwar richtiger Weise eine Forderung annahm, die Gegenstände betraf, für die sie bereits Pfandrechte innehielt, allerdings wurde in der Folge das Eigentum an ihre Tochtergesellschaft übertragen. Damit hatte sie jetzt mehr als nur das Pfandrecht, weil sie ja aufgrund der Tatsache, dass sie die 100% Muttergesellschaft ist auch die absolute Verfügungsbefugnis darüber eingeräumt erhalten hat und jetzt wie ein Eigentümer agieren kann.

Es ist auch nicht richtig, dass der G. die Bilder hätte gar nicht verkaufen dürfen. Tatsache ist ja, dass mit Zustimmung des Pfandgläubigers, wie es hier erfolgt ist, jedenfalls der Verkauf stattfinden kann. Dies kann aber selbstverständlich auch ohne Zustimmung des Pfandgläubigers erfolgen, wobei allerdings dann das Pfandrecht aufrecht bleibt. Hier im

gegenständlichen Fall liegt aber zweifellos die Zustimmung von sämtlichen Beteiligten, also der Bf, des G. und der Tochtergesellschaft vor. Daran ändert nichts, dass zum Zeitpunkt der Übertragungen, die alle gleichzeitig am selben Tag stattgefunden haben, das Pfandrecht damals aufrecht war, weil es ja von der Zustimmung jedenfalls umfasst war.

Die Argumentation, dass eine mit einem Pfandrecht belastete Sache nicht veräußert werden kann, ist aber definitiv zivilrechtlich falsch. Selbst wenn das Pfandrecht wirksam begründet ist und an den Pfandgläubiger übergeben ist, könnte der Eigentümer die verpfändeten Sachen an einen Dritten verkaufen und die Übergabe (der Modus) würde im Wege der so genannten Besitzeinweisung erfolgen. Das heißt, dass der Pfandgläubiger die Anweisung vom Eigentümer erhalten würde, dass aufgrund der Eigentumsübertragung an den Dritten er nunmehr für diesen die Sachen innehätte. Das wäre zivilrechtlich jedenfalls möglich. Das Pfandrecht bliebe im Falle des Verkaufes auch aufrecht, sofern der Erwerber nicht gutgläubig und redlich ist (§ 367 Abs 2 ABGB).

Somit ist die einzig entscheidende Frage, ob das Ganze einem Drittvergleich standhalten würde, was im Wesentlichen wohl vom Wert der Bilder abhängen wird. Die Werte der Bilder wurden so angesetzt, wie sie sich aus den Ankaufspreisen durch G. von den Galerien ergeben haben, ohne Aufschlag. Das heißt, dass die Werte, die hier tatsächlich angesetzt wurden, auch absolut realistisch sind...“.

Die Beschwerde wurde mit **Beschwerdevorentscheidung vom 15.02.2021** mit der Begründung abgewiesen, dass diese vertragliche Konstruktion ohne Vorlage entsprechender Expertisen zwischen fremden agierenden Parteien nie erfolgt wäre und daher einem Fremdvergleich nicht standhalten würde. Zwischen fremden Personen hätte dieser Handel nie stattgefunden.

Dagegen wurde **am 03.03.2021 der Antrag gestellt, die Beschwerde dem BFG zur Entscheidung vorzulegen (Vorlageantrag).**

Am 02.11.2021 wurde durch das BFG Frau Mag. A. als allgemein beeidete, gerichtlich zertifizierte Sachverständige für Internationale Bildende Kunst des 20./21.Jahrhunderts beauftragt, den jeweiligen Verkehrswert der streitgegenständlichen 21 Bilder (laut Aufstellung) zu ermitteln.

Das am 02.02.2022 erstellte Gutachten wurde den Parteien am 09.02.2022 zur Kenntnisnahme übermittelt.

Der Antrag der Bf auf Anberaumung einer mündlichen Verhandlung wurde mit Schriftsatz vom 28.03.2022 zurückgenommen.

II. entscheidungsrelevanter Sachverhalt

Die Bf ist eine GmbH und wurde mit 06.06.2000 gegründet.

G. ist seit 19.07.2000 Gesellschafter-Geschäftsführer der Bf. Weitere Gesellschafterinnen der

Bf sind die beiden Kinder des G., G12. Die Bf hat zum Betriebsgegenstand den Abschluss von Versicherungen, insbesondere Reiseversicherungen (siehe dazu Firmenbuchauszug, FN ***1***).

In den Jahren 2011-2015 wurden folgende Darlehen von G. bei der Bf aufgenommen:

Darlehensvertrag vom 21.06.2011

Darlehenssumme € 80.000,00

Verzinsung 2%, die bei Nichtzahlung per 31.12. der Darlehenssumme zugeschlagen wird

1. Zusatz zum Darlehensvertrag vom 28..12.2013

Darlehenssumme € 140.000,00

Verzinsung bleibt gleich

2. Zusatz zum Darlehensvertrag vom 27.12.2014

Darlehenssumme € 100.000,00

Verzinsung bleibt gleich

3. Zusatz zum Darlehensvertrag vom 29.12.2015

Darlehenssumme € 50.000,00

Verzinsung bleibt gleich

Besichert wurden die Darlehensverträge mit folgenden Bildern:

Anschaffung	Bildtitel	Künstler	Besicherung für
20.12.2010	Frank Sinatra	Kaufman	1. Zusatzvereinbarung
20.12.2010	Marilyn Dior	Kaufman	1. Zusatzvereinbarung
20.12.2010	Marilyn Pop sig.	Kaufman	1. Zusatzvereinbarung
20.12.2010	Marilyn Hollywood	Kaufman	1. Zusatzvereinbarung
20.12.2010	Bar Dream	Kaufman	1. Zusatzvereinbarung
20.12.2010	Campells Tomato Soup	Kaufman	1. Zusatzvereinbarung
11.10.2011	Air Battle	Kaufman	2. Zusatzvereinbarung
11.10.2011	Cobra	Kaufman	2. Zusatzvereinbarung
11.10.2011	Liberty	Kaufman	2. Zusatzvereinbarung
31.10.2012	Pretty Woman	Kaufman	2. Zusatzvereinbarung
31.10.2012	Vcastro Cohiba	Kaufman	2. Zusatzvereinbarung
31.10.2012	Gone With the Wind	Kaufman	2. Zusatzvereinbarung
20.11.2013	Michael Jackson	Kaufman	3. Zusatzvereinbarung
20.11.2013	The Beatles Welcome	Kaufman	3. Zusatzvereinbarung

Das Gesellschafterverrechnungskonto „G. Kto 00000“ weist zum 31.12.2015 eine Verbindlichkeit der Bf gegen den Gesellschafter G. von rd. € 415,000,00 aus, die bis 31.12.2016 auf rund 480.000 anwächst (siehe dazu BP-Bericht, Anhang zu Tz 4).

Firma Tochter GmbH ist die 100%ige Tochtergesellschaft (Tochter GmbH) der Bf und wurde mit 07.04.2010 gegründet (siehe Firmenbuchauszug, FN 11111).

Geschäftsführer der Tochter GmbH der Bf ist ebenfalls G.

Betriebsgegenstand des Unternehmens ist der 1) Handel mit Bildern bzw. 2) die Vermietung von Bildern.

1) Nach einigen anfänglichen Verkäufen von Bildern kubanischer Künstler durch die Tochter war ab 2014 keine (mit Ausnahme eines Umsatzes durch den Verkauf von Kosmetikartikel) diesbezügliche Geschäftstätigkeit mehr erkennbar.

2) Die Bilder werden von der ***Galerie*** in New York angekauft. Diese wurden als Anlagevermögen „Betriebs- und Geschäftsausstattung“ erfasst und in der Bilanz mit dem Einkaufswert ausgewiesen (keine AFA). Finanziert wurden die Ankäufe aller Bilder durch die 100% ige Muttergesellschaft, der Bf. sämtliche Bilder, die die Tochter GmbH erwarb, wurden von der Bf bezahlt und am Verrechnungskonto der Bf als Schuld der Tochter erfasst (siehe dazu BP-Bericht, Anhang zu Tz 2).

Am 31.12.2016 verkauft der Gesellschafter der Bf, G., aus seinem privaten Besitz Bilder um € 427.000,00 an die Tochter GmbH der Bf (siehe dazu BP-Bericht, Anhang zu Tz 4, S 2, Niederschrift zur Schlussbesprechung vom 11.09.2019). Es handelt sich unter anderem um jene Bilder, die seinerzeit den Kreditsicherungen dienten.

Geldfluss gab es keinen. Es entstand eine Forderung des Gesellschafters/Geschäftsführers G. an die Tochter GmbH.

Die Bilder wurden als Zugang per 31.12.2016 im Anlageverzeichnis „Betriebs- und Geschäftsausstattung“ der Tochter GmbH ausgewiesen.

Ebenfalls am 31.12.2016 tritt der Gesellschafter der Bf, G., diese Forderung gegenüber der Tochter GmbH an die Bf um € 427.000,00 ab. Das dem BFG vorliegende Schriftstück, bezeichnet als „Forderungsabtretung“ weist schwere formale Mängel auf.

Die „Forderungsabtretung“ wurde von G. und seinen Töchtern G12 unterfertigt (siehe dazu „Forderungsabtretung vom 31.12.2016). Es handelt sich dabei um eine einseitige Willenserklärung des G..

Die Tochter GmbH war gegenüber der Bf bereits vor der Übernahme der Forderung in Höhe von € 427.000,00 überschuldet (siehe BP- Bericht, S. 2).

Am 02.11.2021 wurde Frau Mag. A. als allgemein beeidete, gerichtlich zertifizierte Sachverständige für Internationale Bildende Kunst des 20./21.Jahrhunderts beauftragt, den jeweiligen Verkehrswert der streitgegenständlichen 21 Bilder (laut Aufstellung) zu ermitteln.

Der Wert der Bilder wurde mit € 169.010,00 ermittelt.

Das beauftragte Gutachten wurde dem BFG am 02.02.2022 übermittelt und in der Folge den Parteien am 09.02.2022 zur Kenntnisnahme weitergeleitet.

Am Verrechnungskonto „Gesellschafter“ ist eine über den Prüfungszeitraum hinweg unveränderte Verbindlichkeit des Gesellschafters G. an die Tochter GmbH in Höhe von €

162.000,00 ausgewiesen. Die Ausschüttung wurde nicht der KESt unterzogen. Nach Angaben in der Schlussbesprechung trägt G. die KESt selbst (Tz 3 der BP- Berichtes, Ausschüttung 2016).

Aufgrund des Zuflusses von Kapitalerträgen gem. § 93 EStG 1988 in Höhe von € 162.000,00 bzw. € 427.000,00 an G. wurde die Bf mit Haftungsbescheid vom 16.10.2019 zur Haftung der Kapitalertragsteuer in der Höhe von gesamt € 161.975,00 herangezogen.

Der Antrag der Bf gem. § 274 BAO auf Anberaumung einer mündlichen Verhandlung wurde mit Schriftsatz vom 28.03.2022 zurückgenommen.

III. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt stützt sich auf die Angaben der Bf, auf die dem Gericht vorgelegten Unterlagen des Finanzamtes bzw. der Bf sowie auf die Ergebnisse der vom Gericht durchgeführten Ermittlungen.

IV. Rechtsausführungen

Gemäß § 8 Abs 2 KStG 1988 idgF ist es für die Ermittlung des Einkommens ohne Bedeutung, ob das Einkommen

- im Wege offener oder verdeckter Ausschüttungen verteilt oder
- entnommen oder
- in anderer Weise verwendet wird.

Nach § 93 Abs 1 EStG 1988 idgF wird bei inländischen Einkünften aus Kapitalvermögen die Einkommensteuer durch Steuerabzug erhoben (Kapitalertragsteuer).

Gemäß § 93 Abs 2 Z 1 EStG 1988 idgF liegen inländische Einkünfte aus Kapitalvermögen vor, bei Einkünften aus der Überlassung von Kapital (§ 27 Abs 2), wenn sich die auszahlende Stelle (§ 95 Abs 2 Z 1 lit b) im Inland befindet.

Gemäß § 95 Abs 1 EStG 1988 (EStG) idgF ist Schuldner der Kapitalertragsteuer der Empfänger der Kapitalerträge. Der Abzugsverpflichtete (Abs 2) haftet dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer.

Gemäß § 27 Abs 1 EStG 1988 idgF sind Einkünfte aus Kapitalvermögen Einkünfte aus der Überlassung von Kapital (Abs. 2),..... .

Gemäß § 27 Abs 2 Z 1 lit a EStG idgF gehören zu den Einkünften aus der Überlassung von Kapital Gewinnanteile (Dividenden) und sonstige Bezüge aus Aktien oder Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung.

Gemäß § 202 Abs 1 BAO 1961 idGF sind Nachforderungen, wenn die Selbstberechnung einer Abgabe einem abgabenrechtlich Haftungspflichtigen obliegt, mittels Haftungsbescheid (§ 224 Abs.1 BAO) geltend zu machen.

Gemäß § 21 BAO ist bei der Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen im Allgemeinen vom wahren wirtschaftlichen Gehalt und nicht von der äußeren Erscheinungsform des Sachverhaltes auszugehen.

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

In Umsetzung der Rechtsgrundsätze des § 21 BAO haben Lehre und Rechtsprechung für Verträge zwischen nahen Angehörigen, wozu auch GmbH und Gesellschafter-Geschäftsführer sowie GmbH und (beherrschender) Gesellschafter zählen, deshalb verschiedene Kriterien entwickelt, deren Vorliegen einen gewissen Ausgleich der fehlenden Interessensgegensätze zwischen den Geschäftspartnern gewährleisten soll.

Um auszuschließen, dass eine Leistungsbeziehung zwischen nahen Angehörigen tatsächlich nicht primär durch das familiäre Naheverhältnis veranlasst ist, setzt die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen demnach voraus, dass sie

- ausreichend zum Ausdruck kommen,
- einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifelausschließenden Inhalt haben und
- einem Fremdvergleich standhalten, d. h. dass sie auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (VwGH 17.9.1990, 89/15/0019 stellvertretend für viele andere).

Diese Kriterien kommen im Rahmen der Beweiswürdigung dann zum Tragen, wenn berechnete Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt von behaupteten, vertraglichen Gestaltungen bestehen (VwGH 30.6.1994, 92/15/0221).

Da der Interessensgegensatz bei Verträgen mit juristischen Personen, an denen Vertragspartner und/oder deren Angehörige als Gesellschafter beteiligt sind, in gleicher Weise gefährdet erscheint, kommen diese Grundsätze auch bei derartigen Rechtsgeschäften zur Anwendung (z.B. VwGH 15.12.1994, 93/15/0083, 97/13/0215 vom 1.7.2003 und 97/13/0208 vom 1.6.2003)

V. Erwägungen

Die belangte Behörde hat die Beschwerdeführerin (Bf) im angefochtenen Bescheid vom 16.10.2019 zur Haftung für Kapitalertragsteuer für 2016 (Haftungszeitraum) herangezogen. Strittig ist dabei, ob im Streitzeitraum eine Vorteilsgewährung der Beschwerdeführerin mit

Zuwendungsabsicht an ihren Gesellschafter G. durch Forderungsverzicht erfolgt ist.

Nach Ansicht des Finanzamtes liegt eine verdeckte Ausschüttung in Höhe von € 427.000,00 vor, die der Kapitalertragsteuer zu unterziehen ist.

Zu den KEST-pflichtigen Kapitalerträgen zählen auch verdeckte Ausschüttungen (siehe Kirchmayr in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG20, § 93 Tz 32).

Nur Aufwendungen und Erträge, die durch den Betrieb veranlasst sind, dürfen das Einkommender Körperschaft beeinflussen. Verdeckte Ausschüttungen sind aber nicht durch den Betrieb veranlasst. Verdeckte Ausschüttungen sind Vorteile, die eine Gesellschaft ihren Gesellschaftern aus ihrem Vermögen in einer nicht als Gewinnausschüttung erkennbaren Form außer der Dividende oder sonstigen offenen Gewinnverteilung unter welcher Bezeichnung auch immer gewährt, die sie anderen Personen, die nicht ihre Gesellschafter sind, nicht oder nicht unter den gleichen günstigen Bedingungen zugestehen würde. Die Wertung von Leistungsbeziehungen zwischen Körperschaften und ihren Anteilsinhabern als betriebliche Vorgänge setzt voraus, dass die Leistungsbeziehungen im Sinne der „Angehörigenrechtsprechung“ auch unter gegenüber gesellschaftsfremden Personen üblichen Bedingungen stehen (siehe dazu auch Punkt IV. Rechtsausführungen).

Voraussetzungen für das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung sind somit

- a) eine Eigentums- oder Nahebeziehung zu einer Körperschaft,
- b) das subjektive Tatbild einer auf eine Vorteilsgewährung gerichteten Willensentscheidung und
- c) das objektive Tatbild der Bereicherung des Anteilsinhabers oder einer ihm nahestehenden Person zu Lasten der Körperschaft.

Die genannten Voraussetzungen haben kumulativ vorzuliegen.

Wie im Vorlagebericht bzw. in der BVE dargelegt, sieht das Finanzamt das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung darin gelegen,

- dass der Gesellschafter der Bf, G., am 31.12.2016 aus seinem Privatbesitz 21 Bilder im Gesamtwert von € 427.000,00 an die Tochter GmbH (deren Geschäftsführer er ist) verkauft,
- dass G. die so entstandene Kaufpreisforderung gegenüber der Tochter GmbH mit 31.12.2016 an die Bf (deren Gesellschafter er ist) abtrat,
- dass die Bf am 31.12.2016 der Forderungsübernahme zustimmte, ohne den tatsächlichen Wert der Bilder zu kennen und

- dass durch die Forderungsübernahme seitens der Bf in Höhe € 427.000,00 die Verbindlichkeiten des G. gegenüber der Bf um € 427.000,00 gekürzt wurden.

- dass die Tochter GmbH bei ihrer Muttergesellschaft, der Bf, bereits stark überschuldet war, sodass die Verwertung der Bilder die Verbindlichkeiten nie ausgleichen hätte können.

Das Finanzamt sieht das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung sohin darin gelegen, dass es absolut fremdunüblich wäre, dass die Bf der vertraglichen Konstruktion (Forderungsübernahme in Höhe von € 427.000,00 und Abschreibung der Verbindlichkeiten des G. in Höhe von € 427.000,00 zustimmte, ohne den wahren Wert der verfahrensgegenständlichen Bilder zu kennen. Zwischen fremdem agierenden Personen hätte dieser „Handel“ nie stattgefunden.

Dazu ist auszuführen:

a) Nahebeziehung zwischen Vorteilsempfänger und Körperschaft (Bf)

Außer Zweifel steht nach den obigen Ausführungen, dass es sich bei G. als Gesellschafter der Bf um eine der Körperschaft nahestehende Person handelt. Die weiteren Feststellungen zur Gesellschafter- bzw. Geschäftsführerstellung ergeben sich aus den Eintragungen im Firmenbuch.

b) subjektive Tatbild einer auf eine Vorteilsgewährung gerichteten Willensentscheidung, Wissen und Wollen der Körperschaft

Subjektive Voraussetzung ist eine ausdrücklich auf die Vorteilsgewährung gerichtete Willensentscheidung - das Wissen und Wollen der Körperschaft, wobei sich die Absicht der Vorteilsgewährung auch schlüssig aus den Umständen des betreffenden Falles ergeben kann. So sieht es der VwGH als zulässig an, aus den Umständen des betreffenden Falles, zumeist aus der offenkundigen tatsächlichen Vorteilsgewährung, auf die Absicht der Vorteilsgewährung zu schließen (vgl. VwGH 1.6.2017, Ra 2016/15/0059), wozu es eines entsprechenden Verhaltens des vertretungsbefugten Organs bedarf (VwGH 16.11.2006, 2002/14/0010, 0122).

Nach dem oben festgestellten Sachverhalt ist bei den verfahrensgegenständlichen Vorgängen von einem solchen Willen auszugehen.

Der Vorteilszuwendungswille gründet sich auf die ungewöhnliche und teils undokumentierten Vorgänge zwischen der Bf und ihrem Gesellschafter, deren Fremdüblichkeit mit keinem Beweisanbot nachvollziehbar gemacht werden konnte und deren Vornahme sich nur mit der Vorteilsgewährungsabsicht erklären lässt.

Je mehr und je stärker fremdunübliche Umstände vorliegen, umso eher ist von einer gesellschaftsrechtlichen Veranlassung auszugehen. Im beschwerdegegenständlichen Fall liegen diesbezüglich zahlreiche und schwerwiegende Umstände vor, wie die fehlende Qualität der Ankaufsrechnungen, die „Forderungsabtretung“ als solche, keine dokumentierte

Bonitätsprüfung, Überschuldung der Tochtergesellschaft, fehlende betriebliche Rechtfertigung der Gesellschaft, fehlende Expertisen über den tatsächlichen Wert der Bilder, sodass der Schluss zulässig ist, dass die Zuwendung bzw. Vorteilsgewährung durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst war.

Eine Zurechnung einer verdeckten Ausschüttung kann weiters nur dann erfolgen, wenn die Bf im Haftungszeitraum auf die Forderung mit Zuwendungsabsicht verzichtet hat und dies mit Abschreibung zum Ausdruck gebracht hat. Das bloße Aufgeben des Rückzahlungswillens eines Schuldners bringt dabei die Schuld noch nicht in Wegfall (vgl. VwGH 20.01.2010, 2007/13/0009, unter Hinweis auf VwGH 04.02.2009, und VwGH 28.04.2009, 2004/13/0059).

Nach Einsichtnahme in das Verrechnungskonto des Gesellschafters G. ist klar erkennbar, dass auf dem Konto 00000 zum 31.12.2016 die Forderung des Gesellschafters an die Bf eingebucht wurde, was zu einer Reduzierung der am Verrechnungskonto des Gesellschafters G. aushaftenden Verbindlichkeiten in Höhe von € 427.000,00 (Saldo € 54.080,00) führte.

Daraus ist zu schließen, dass die Bf zum 31.12.2016 verbindlich auf aushaftende Verbindlichkeiten gegenüber ihrem Gesellschafter verzichtet hat und deren Verzicht eine subjektive Absicht der Bf zugrunde liegt, dem Gesellschafter G. einen Vorteil in Höhe von € 427.000,00 zu verschaffen.

c) Objektive Tatbild der Bereicherung des Anteilsinhabers zu Lasten der Körperschaft

Entscheidendes Merkmal einer verdeckten Ausschüttung ist die Zuwendung von Vermögensvorteilen, die ihrer äußeren Erscheinungsform nach nicht unmittelbar als Einkommensverteilung erkennbar sind und ihre Ursache in den gesellschaftsrechtlichen Beziehungen haben. Verträge zwischen Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern sind an jenen Kriterien zu messen sind, die für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen entwickelt wurden. Die Vereinbarung muss demnach nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen werden (VwGH 17.12.1996, 95/14/0074, m.w.N.). Für Verträge, die zwischen Gesellschaften abgeschlossen werden, die von der gleichen Person vertreten oder wirtschaftlich dominiert werden, sind wegen des in solchen Fällen typischerweise zu besorgenden Wegfalls der sonst bei Vertragsabschlüssen zu unterstellenden Interessengegensätze aus dem Gebot der Gleichmäßigkeit der Besteuerung die gleichen Anforderungen zu erheben.

Für die Beurteilung, ob die Zuwendung durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist, ist entscheidend, ob die gegenständliche Forderungsabtretung einem Fremdvergleich (VwGH 20.01.2010, 2007/13/0009, unter Hinweis auf VwGH 04.02.2009, 2008/15/0167) standhält und damit, ob die Annahme der streitgegenständlichen Forderung durch die Bf mit gleichzeitiger

Anrechnung auf bestehende Verbindlichkeiten ihres Gesellschafters auch bei einem außenstehenden Dritten unter diesen Umständen so erfolgt wäre.

Es ist daher in einem nächsten Schritt die von G., als Geschäftsführer der Tochter GmbH, an die Bf abgetretene Forderung auf ihre tatsächliche Werthaltigkeit zu prüfen (Verkaufswert der 21 Bilder).

Die Beschwerdeausführungen vom 17.02.2020 lassen den Schluss zu, dass die Bf selbst der Argumentationslinie des Gerichtes folgt und die Qualifizierung der Forderungsabtretung vom 31.12.2016 als mögliche verdeckte Gewinnausschüttung davon abhängig sehen möchte, ob „das Ganze einem Drittvergleich standhalten würde, was im Wesentlichen wohl vom Wert der Bilder abhängen wird“.

Ein Fremdvergleich hat zur Voraussetzung, dass die erbrachten und honorierten Leistungen im Einzelnen konkret und detailliert erfasst und dargestellt werden. Die Leistungsbeschreibung muss in einem solchen Maße konkret sein, dass die Einschätzung des genauen Marktwerts der Leistung möglich ist und in der Folge die Feststellung getroffen werden kann, ob auch ein fremder Dritter jene Gegenleistung zu erbringen bereit gewesen wäre, welche von der nahestehenden Gesellschaft geleistet worden ist (VwGH 17.03.2021, Ra 2020/15/0113). Im Geschäftsleben ist es zu prüfen ist daher in einem nächsten Schritt die tatsächliche Werthaltigkeit der von der Bf übernommenen Forderung.

Die dem Gericht von der Bf vorgelegten Ankaufsrechnungen der verfahrensgegenständlichen 21 Bilder aus den Jahren 2010 bis 2014, ausgestellt von der ***Galerie*** of London Ltd./New York, lassen eine konkrete Leistungsbeschreibung bzw. die Prüfung der Angemessenheit der tatsächlich bezahlten Ankaufspreise nicht zu, da die auf den Ankaufsrechnungen angeführten Summen 5 Konvolute von Kunstwerken der Künstler Steve Alan Kaufman, Tom Wesselmann und Charles Fazzino betreffen. Der Ankaufspreis der jeweiligen Werke wurden nicht einzeln ausgewiesen.

Zur Entscheidungsfindung war es daher erforderlich, die 21 Kunstwerke auf ihre Originalität, Unversehrtheit bzw. Echtheit zu prüfen und ihre handelsüblichen Verkehrswerte zum Stichtag 31.12.2016 festzustellen.

Das Gericht selbst verfügt nicht über die entsprechenden Kenntnisse für eine entsprechende Beurteilung, sodass für die Bewertung der Bilder das Gutachten einer Sachverständigen und Fachexpertin eingeholt wurde. Das vollständige und umfassende Begutachtungsergebnis für die 21 Bilder durch die gerichtlich beeidete Sachverständige findet sich im Detail im Anhang 1, der dem Erkenntnis angeschlossen ist (siehe dazu Anhang 1).

Auszugsweise wurde im Gutachten ausgeführt:

„...Die auf den vorliegenden Ankaufsrechnungen angeführten Summen betreffen 5 Konvolute von Kunstwerken der Künstler Steve Alan Kaufman, Tom Wesselmann und Charles Fazzino. Der Ankaufspreis der jeweiligen Werke wurde nicht im einzelnen ausgewiesen. ...Da das Preisniveau

*der Arbeiten von Steve Alan Kaufman gemäß Marktbeobachtung am 31.12.2016 ca. 15% über dem Niveau der Ende 2010 veranschlagten Preise liegt, muss der 2010 gültige €/cm²-Umrechnungsschlüssel berechnet werden... .Die Preisforderungen amerikanischer Galerien und Kunsthandelsplattformen, abseits der New Yorker „***Galerie*** of London Ltd“, lassen erkennen, dass ein € 0,77/cm² Umrechnungsschlüssel handelsüblich war... .Berechnet man vergleichsweise den €/cm² -Umrechnungsfaktor der New Yorker ***Galerie*** of London Ltd. aus dem Jahr 2010, ...,so ergibt sich der Schlüssel € 2,17/cm², also ein Vielfaches des Umrechnungsfaktors, der 2010 im redlichen geschäftlichen Verkehr auf einer bestimmten Handelsstufe als angemessen angesehen wurde... . Da der Käufer offensichtlich bereit war, ein Vielfaches des handelsüblichen Preises zu bezahlen, handelt es sich im vorliegenden Fall um sogenannte Werte der besonderen Vorliebe (außerordentliche Preise), die jenseits von kaufmännischen und wirtschaftlichen Überlegungen liegen... .*

*...Da sich die von der New Yorker ***Galerie*** of London Ltd geforderten Preise somit nicht zur Berechnung der handelsüblichen Verkehrswerte zum Stichtag 31.12.2016 eignen, wird in einer Gesamtschau aller mir bekannten Galerieverkäufe der im redlichen Warenverkehr angemessene Umrechnungsschlüssel € 0,77/cm² herangezogen und die sich daraus ergebende Werte zum Stichtag 31.12.2016 laut Marktbeobachtung um 15% angehoben.“*

Im Ergebnis wurde der Verkaufswert der verfahrensgegenständlichen 21 Bilder mit € 169.010,00 ermittelt.

Nach herrschenden Lehre und Judikatur liegt eine verdeckte Ausschüttung vor, wenn die Gesellschaft ihrem Gesellschafter Vorteile zukommen lässt, die sie fremden Dritten nicht gewähren würde.

Unter fremden Dritten wäre im vorliegenden Fall die Forderung aus dem Verkauf der Bilder durch die Bf nie angenommen worden. Dem Gesellschafter G. wurde durch die Annahme seiner Forderung gegenüber der Tochter GmbH eine Vorteilsgewährung seitens der Bf erbracht, welcher seine Verbindlichkeiten gegenüber der Gesellschaft um 427.000,00 verringerte. Es erfolgte eine Bereicherung des Gesellschafters G. zu Lasten der Bf. Erwirbt die Gesellschaft, die Bf, eine Forderung, deren Werthaltigkeit mit € 169.010,00 ermittelt wurde, und steht dieser Forderungsübernahme eine Forderungsabschreibung in Höhe von € 427.000,00 zugunsten G. gegenüber, so ist von einer verdeckten Ausschüttung in Höhe von € 257.990,00 auszugehen.

Zusammenfassend wird die verdeckte Ausschüttung derart begründet, dass die obgenannte Vorgangsweise ihre Ursache in der Verflechtung zwischen dem Gesellschafter/Geschäftsführer G. und der Bf bzw. ihrer Tochtergesellschaft hat, für die kein eigenständiges betriebliches Interesse (wirtschaftlicher Vorteil) der Bf vorlag.

Der Beschwerde wird sohin teilweise stattgegeben.

Berechnung der Kapitalertragsteuer 2016:

Gemäß § 93 Abs 1 EStG 1988 wird die Einkommensteuer bei inländischen Kapitalerträgen durch Abzug vom Kapitalertrag erhoben (Kapitalertragsteuer). Zu solchen Kapitalerträgen gehören gemäß Abs 2 Z 1 lit a dieser Gesetzesstelle auch verdeckte Ausschüttungen (vgl. Doralt, EStG⁸, § 93 Tz 20 mit Verweis auf § 27 Tz 23 ff; VwGH 24.07.2007, 2007/14/0013 mwN).

Schuldner der Kapitalertragsteuer ist gemäß § 95 Abs 2 EStG 1988 der Empfänger der Kapitalerträge. Die Kapitalertragsteuer ist durch Abzug einzubehalten. Der zum Abzug Verpflichtete haftet aber dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer. Bei inländischen Kapitalerträgen (§ 93 Abs 2 EStG 1988) ist der Schuldner der Kapitalerträge zum Abzug der Kapitalertragsteuer verpflichtet. Im vorliegenden Fall ist daher die Bf zum Abzug und zur Abfuhr der Kapitalertragsteuer verpflichtet. Die Kapitalertragsteuer wird nach den Feststellungen im Prüfungsbericht (Tz 4) vom Gesellschafter G. selbst getragen.

Der Steuersatz beträgt 27,5% der (verdeckten) Ausschüttung.

Berechnung der Ausschüttungsbeträge 2016:

1) Die Ausschüttung 2016 laut BP, Tz 3, beträgt:

Ausschüttung 2016 lt. BP, Tz 3	162.000,00 €
--------------------------------	--------------

2) Die verdeckte Ausschüttung 2016 beträgt:

verdeckte Ausschüttung lt. BP, Tz 4	427.000,00 €
Wertbetrag der Bilder (Forderung) lt. BE:	-169.010,00 €
Verdeckte Ausschüttung laut BE:	257.990,00 €

Die Kapitalertragsteuer errechnet sich wie folgt:

Ausschüttung 2016 gesamt	419.990,00 €
Kapitalertragsteuer 2016 27,5% gesamt	115 497,25 €

VI. Zulässigkeit der Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche

Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Da es sich bei der Streitfrage (Fremdüblichkeit der Übernahme der Forderung durch die Beschwerdeführerin bzw. der Vereinbarung) um eine Tatfrage handelt und diese in freier Beweiswürdigung zu lösen ist (vgl. VwGH 5.4.2011, 2010/16/0168 unter Verweis auf VwGH 4.3.2009, 2004/15/0135), ist eine ordentliche Revision nicht zuzulassen.

Salzburg, am 9. Jänner 2023