

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senatsvorsitzenden Mag. Armin Treichl, den Richter Dr. Roman Galehr sowie die fachkundigen Laienrichter Mag. Eva-Maria Düringer und Mag. Tino Ricker in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch ZKS Steuerberatung Bludenz GmbH & Co KG, Werdenbergerstraße 14, 6700 Bludenz, über die Beschwerde vom 30. November 2021 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 17. Juni 2021 betreffend Kapitalertragsteuer 2019 Steuernummer ***BF1StNr1*** nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 29. Juni 2023 in Anwesenheit der Schriftführerin Claudia Zengin zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde 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.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die belangte Behörde hat die Bescheidbeschwerde der (Bf) gegen den Haftungsbescheid Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 2019 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

Aufgrund des in diesem Zuge elektronisch übermittelten Beschwerdeaktes der belangten Behörde, stellt sich der Verfahrensgang für das Bundesfinanzgericht wie folgt dar:

Die (Bf) ist zu 99,8 % an der ***1*** ***2*** GmbH, künftig ((***21*** GmbH)) genannt beteiligt. Die restlichen 0,2 % der Beteiligung hält ***3*** ***1***. Geschäftsführer der

(***21*** GmbH) ist ***4*** ***1***. An der (Bf) sind ***4*** ***1*** mit 32,69% beteiligt, ***3*** ***1*** mit 67,31%. Geschäftsführer der (Bf) ist ***4*** ***1***.

Bei der (Bf), als auch bei der (***21*** GmbH) fand eine Außenprüfung auf Grundlage der § 147 ff BAO statt. Der Prüfungszeitraum erstreckte sich von 2014 bis 2018, der Zeitraum der Nachschau von 2019 bis 2020. Prüfungs- bzw Nachschauegegenstand waren die Umsatzsteuer, die Körperschaftsteuer, die Kammerumlage, die Kraftfahrzeugsteuer und die zusammenfassende Meldung. Über das Ergebnis der Außenprüfung wurde ein Bericht gemäß § 150 BAO abgefasst. Darin wurden die getroffenen Feststellungen ausführlich dargetan.

TZ 2 Umschuldung 2018/2019 des BP Berichts der (***21*** GmbH) führt im Wesentlichen wie folgt aus:

Im Zuge der Umschuldung von der ***16*** hin zur ***17*** seien die folgenden Liegenschaften von ***4*** ***1*** lastenfrei gestellt worden:

Grundbuch	Adresse	Eigentümer
EZ ***5*** KG 90005 ***6***	***7*** 39, 32, 34	***4*** ***1***
EZ ***8*** KG 90005 ***6***	***9*** 31, 31a	***4*** ***1***

Durch die Bereicherung von ***4*** ***1*** zu Lasten der (***21*** GmbH) und die Vorteilsgewährung durch die Löschung der grundbücherlichen Lasten (Sachhaftungen) liege eine verdeckte Ausschüttung in der Höhe von € 1.817.241,38 (Bruttoausschüttung) vor. Das Vorliegen einer verdeckten Gewinnausschüttung sei etwa in den Besprechungen am 30. April 2021 und am 07. Mai 2021 thematisiert worden. Im Zuge der Schlussbesprechung habe die steuerliche Vertretung moniert, dass die von der Betriebsprüfung angenommene verdeckte Gewinnausschüttung in der (***21*** GmbH) keine direkten Auswirkungen zeige. Die steuerliche Vertretung halte vielmehr fest, dass keine verdeckte Gewinnausschüttung vorliege.

Die belangte Behörde argumentierte betreffend objektivem und subjektivem Tatbild der verdeckten Ausschüttung wie folgt:

*Hinsichtlich des objektiven Tatbildes in Bezug auf die verdeckte Gewinnausschüttung werde festgehalten, dass die (***21*** GmbH) Haftungen bzw Bürgschaften übernommen habe, bei welchen eine Sachhaftung der angeführten Liegenschaften vorgelegen sei. Die verpfändeten Liegenschaften, welche sich im Eigentum des ***4*** ***1*** befinden, seien lastenfrei*

*gestellt worden. Es liege folglich eine Vermögensminderung bei der (***21*** GmbH) vor, weil diese Haftungen und Bürgschaften zur Gänze übernommen habe.*

*Das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung wurde seitens des steuerlichen Vertreters u.a. mit dem Einwand der Regressforderung verneint. Es wurde ein Schreiben vom 24. August 2020 vorgelegt, in welchem ***4*** ***1*** auf die Verjährung einer allfälligen Regressforderung der (***21*** GmbH) verzichtet habe. Einen Eingang in die Bücher der (***21*** GmbH) fand die Regressforderung allerdings nicht.*

*Die subjektive Bereicherungsabsicht liege durch die Kenntnis von ***4*** ***1*** in Bezug auf die langwierigen Verhandlungen und jahrelangen Rechtsstreitigkeiten mit der ***16*** vor. Diese Rechtsstreitigkeiten seien durch den abschließenden Vergleich und die erfolgte Umschuldung abgeschlossen worden. Die (***21*** GmbH) vertreten durch den Geschäftsführer ***4*** ***1*** wolle durch die Löschung der Sachhaftungen aus dem Grundbuch ***4*** ***1*** einen Vorteil gewähren.*

*Eine auf Vorteilsgewährung gerichtete Willensentscheidung liege deshalb vor. Hinsichtlich der Angemessenheitsprüfung bleibe festzuhalten, dass gegenüber fremden Dritten eine Übernahme einer Bürgschaftsverpflichtung durch die (***21*** GmbH) nicht erfolgt wäre. Die vollständige Haftungsübernahme und Lastenfreistellung sei deshalb nicht fremdüblich.*

*Hinsichtlich der Angemessenheitsprüfung der Vermögensminderung führt der BP Bericht aus, dass die (***21*** GmbH) gegenüber fremden Dritten keine Bürgschaftsverpflichtung übernommen hätte. Aus diesem Grunde sei die gänzliche Haftungsübernahme und Lastenfreistellung als nicht fremdüblich anzusehen. Aufgrund der Beteiligungsverhältnisse der (***21*** GmbH) liege ein zweistufiger Vorgang vor. Einerseits handle es sich um eine verdeckte Ausschüttung der (***21*** GmbH) an die (Bf), andererseits liege eine verdeckte Ausschüttung der (Bf) an ***4*** ***1*** vor. Der Haftungsbescheid sei somit an die (Bf) zu richten.*

Mit Datum 17. September 2021 erließ die belangte Behörde den Haftungsbescheid Kapitalertragsteuer 2019 und schrieb der (Bf) für den Empfänger ***4*** ***1*** Kapitalertragsteuer in der Höhe von € 499.741,38 vor und begründete dies im Wesentlichen wie folgt:

*Im Zuge der Umschuldung von der ***16*** zur ***17*** seien die Liegenschaften EZ ***8***, KG ***6*** und EZ ***5*** KG ***6*** – beide jeweils im Eigentum von ***4*** ***1*** - lastenfrei gestellt worden. Die dazugehörige Löschungserklärung datiere vom 21. Juni 2019. Durch die Bereicherung von ***4*** ***1*** zu Lasten der (***21*** GmbH) und die Vorteilsgewährung durch die Löschung der grundbücherlichen Lasten liege eine verdeckte Ausschüttung vor. Der Wert der Ausschüttung belaufe sich auf € 1.817.241,38, die darauf anfallende Kapitalertragsteuer in der Höhe von 27,5 % betrage € 499.741,38.*

Der Wertansatz ergebe sich aus einem Quadratmeterpreis von € 250,-- für die beiden Grundstücke mit jeweils 2453 m² und 1217 m². Der Wertansatz für Gebäude sei mit € 400.000,- - veranschlagt.

Bezüglich den einzelnen Tatbildern der verdeckten Ausschüttung kann der ausführlichen Bescheidebegründung wie folgt entnommen werden:

„Objektives Tatbild (Vermögensverminderung bzw. verhinderte Vermögensvermehrung)

*Hinsichtlich des objektiven Tatbildes für das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung wird festgehalten: Die ***1*** GmbH hat Haftungen bzw. Bürgschaften übernommen, bei welchen eine Sachhaftung der angeführten Liegenschaften vorgelegen hat. Die verpfändeten Liegenschaften im Eigentum des Herrn ***1*** wurden dabei lastenfrei gestellt. Es liegt folglich eine Vermögensverminderung bei der ((***21*** GmbH)) vor, weil diese die Haftungen und Bürgschaften zur Gänze übernommen hat. Das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung wurde seitens der steuerlichen Vertreter ua mit dem Einwand einer Regressforderung verneint. Es wurde ein Schreiben datiert mit 24. August 2020 vorgelegt, in welchem Herr ***1*** ***4*** auf die Verjährung einer allfälligen Regressforderung der ***1*** GmbH verzichtet. In der per 07. Jänner 2021 beim Firmenbuch eingereichten Unternehmensbilanz der ((***21*** GmbH)) des Jahres 2019 ist allerdings keine Regressforderung in entsprechender Höhe ausgewiesen. Dazu wird angemerkt, dass eine verdeckte Ausschüttung nicht rückgängig gemacht werden kann, indem ein Regressanspruch eingewendet wird (vgl. KStG: Kommentar. Renner/Strimitzer/Vock, Rz 1217 ff)*

Subjektives Tatbild (Vorteilsgewährungsabsicht)

*Die subjektive Bereicherungsabsicht liegt durch die Kenntnis des Herrn ***1*** von den langwierigen Verhandlungen und jahrelangen Rechtsstreitigkeiten mit der ***16*** vor. Diese wurden mit dem abschließenden Vergleich und der erfolgten Umschuldung abgeschlossen. Die ((***21*** GmbH)), vertreten durch Herrn ***1*** ***4*** als Geschäftsführer, wollte durch die Löschung der Haftungen aus dem Grundbuch Herrn ***1*** einen Vorteil gewähren. Eine auf Vorteilsgewährung gerichtete Willensentscheidung liegt daher zweifelsfrei vor.*

*Der Eigentümer einer Liegenschaft erfährt nach den Erfahrungen des täglichen Lebens von der Löschung von Haftungen bzw. Bürgschaften aus dem Grundbuch. Der Einwand, Herr ***1*** vertraue auf seine Rechtsberater und habe keine Kenntnis von der Löschung gehabt, ist daher unbeachtlich. Angemessenheitsprüfung der Vermögensverminderung, hinsichtlich der Angemessenheitsprüfung bleibt festzuhalten, dass gegenüber fremden Dritten eine Übernahme der Bürgschaftsverpflichtung durch die ((***21*** GmbH)) nicht erfolgt wäre. Die vollständige Haftungsübernahme und Lastenfreistellung ist daher jedenfalls nicht fremdüblich. Ansatz bei der (Bf) (Haftungsbescheid). Die Beteiligungsverhältnisse der ((***21*** GmbH)) stellen sich wie folgt dar:*

Siehe Beilage 1.

*Es liegt daher ein zweistufiger Vorgang vor und damit einerseits eine vA der ((***21*** GmbH)) an die (Bf) und andererseits eine vA der (Bf) an Herrn ***1*** ***4***. Die Festsetzung der vA hat daher bei der (Bf) zu erfolgen. Der Haftungsbescheid wird folglich bei der (Bf) erledigt.“*

Gegen den Haftungsbescheid Kapitalertragsteuer 2019 wurde in verlängerter offener Frist Bescheidbeschwerde erhoben. Darin führte der steuerliche Vertreter der (Bf) zusammengefasst aus wie folgt:

Die ((***21*** GmbH)) (vormals ***1*** ***10*** und ***11*** GmbH) sei ein Tochterunternehmen der (Bf). Die ((***21*** GmbH)) sei im Besitz wesentlicher Liegenschaften für mehrere Standorte für den Betrieb von ***14***. Die ((***21*** GmbH)) habe diese Einrichtungen bereits vor 2010 an ihre Schwesternunternehmen ***1*** ***12*** ***13*** GmbH und ***1*** ***14*** GmbH, welche ebenfalls Töchter der (Bf) gewesen seien verpachtet. Die beiden GmbH's seien von der ***16*** finanziert worden. Als Sicherheit für die Kredite habe die finanzierende Bank von der ((***21*** GmbH)), der (Bf) und auch gegenseitig von ***1*** ***14*** GmbH gegenüber ***1*** ***12*** ***13*** GmbH und vice versa Bürge- und Zahlungsverpflichtungen für Kredite.

Ausschließlich für die ***1*** ***14*** GmbH habe die ***16*** anlässlich der dritten Aufstockung der Großkredite zusätzlich Sachhaftungen durch Liegenschaften welche sich im Eigentum von ***4*** ***1*** befinden gefordert. Die diesbezüglichen Kreditaufnahmen fanden in den Jahren 2006 und 2009 statt. Die Insolvenz der beiden Schwesternunternehmen sei 2010 eingetreten. Im Zuge der Konkursöffnung über die ***1*** ***12*** ***13*** GmbH und ***1*** ***14*** GmbH im Jahre 2010 habe die finanzierende Bank die Haftungen gegenüber der ((***21*** GmbH)) geltend gemacht.

In den Folgejahren habe die ((***21*** GmbH)) auf Grundlage der schlagend gewordenen Haftung laufend Zahlungen geleistet. Parallel dazu habe es einen Rechtsstreit mit der ***16*** gegeben, welcher im Jahre 2019 zu einem gerichtlichen Vergleich geführt habe. Aus dem Vergleich habe ein Schuldnachlass von € 2.800.000,-- aus den Haftungskrediten resultiert. Dies sei verbunden gewesen mit der Bedingung der Umschuldung auf eine andere Bank.

Im Jahre 2019 sei es zur Umschuldung von der ***16*** hin zur ***17***, dem Schuldnachlass in Höhe von € 2.800.000,-- , der Löschung der noch verbücherten Sachhaftung und dem Verzicht auf gegenseitige Rechtsansprüche gekommen.

Die Betriebsprüfung habe in der „Umschuldung 2018/2019“ eine verdeckte Gewinnausschüttung an ***4*** ***1*** erblickt. Im Zuge der nunmehr bekämpften Bescheidausfertigung habe die belangte Behörde in der grundbücherlichen Löschung der

Sachhaftungen im Zuge der Umschuldung von der ***16*** hin zur ***17*** eine verdeckte Ausschüttung zu Gunsten von ***4*** ***1*** in Höhe des Verkehrswertes der betroffenen Liegenschaften erblickt. Die verdeckte Ausschüttung sei mit dem Ausstellungsdatum der Löschungserklärung (21. Juni 2019) verwirklicht. Die belangte Behörde erkenne in der Lastenfreistellung der Grundstücke von ***4*** ***1*** das objektive Tatbild der Bereicherung und in der Einigung mit der ***16*** nach jahrelang andauerndem Rechtsstreit und der damit verbundenen Löschung der Haftungen im Grundbuch das subjektive Tatbild.

Aufgrund des im Raum stehenden möglichen Regressanspruches habe ***4*** ***1*** im Rahmen der abgabenrechtlichen Prüfung am 24. August 2020 einen Verjährungsverzicht abgegeben.

Zum objektiven Tatbild führt die Beschwerdeschrift aus, dass die ((***21*** GmbH)) den Vergleich mit der ***16*** aus rein eigennützigen Interessen vorgenommen habe. Die Reduktion der Haftungszahlungen sei einzig ein Vorteil für die ((***21*** GmbH)). Die Löschung der Sachhaftung sei eine unmittelbare Folge der Umschuldung. Die Sachhaftung bestehe gegenüber der ***16*** und nicht gegenüber der ((***21*** GmbH)). Durch den Wegfall der originären Schuld falle auch die Sachhaftung weg. Eine Vorteilsgewähr durch Löschung der Sachhaftung sei somit nicht ersichtlich. Die Sachhaftung von ***4*** ***1*** sei erst im Jahre 2009 bei der dritten Aufstockung der Kreditlinien hinzugekommen.

Bei der Annahme einer Regressforderung in Höhe des Verkehrswertes der Liegenschaft im Jahr 2019 sei außer Acht gelassen worden, dass

- zwischen den Parteien immer klar gewesen sei, dass die Sachhaftung lediglich subsidiär gelten solle
- die Vorteile aus der Umschuldung einzig und allein der ((***21*** GmbH)) zu Gute gekommen seien
- lediglich für einen Teil der Bürgschaften der ((***21*** GmbH)) auch Sachhaftungen von ***4*** ***1*** bestanden hätten

Die Feststellung der BP würde dazu führen, dass die Sachhaftung zur Gänze schlagend werde, während die Bürge- und Zahlerhaftungen nur im Ausmaß des um die Sachhaftungen reduzierten Haftungsvolumens in Anspruch genommen würden. Soweit aus der Literatur ersichtlich sei, stünden Haftungen gleichberechtigt nebeneinander.

Da die zu klärende Rechtsfrage komplex sei, habe ***4*** ***1*** unmittelbar nach Kenntnis der rechtlichen Problematik einen Verjährungsverzicht hinsichtlich allfälliger Regressforderungen der ((***21*** GmbH)) gegenüber seiner eigenen Person abgegeben und somit als Geschäftsführer verantwortungsvoll gehandelt.

Nicht einzusehen sei, die von der BP mit Lösungsdatum der Sachhaftung unterstellte verdeckte Ausschüttung. Ob eine Regressforderung bestehe sei unsicher. Ein Zufluss einer verdeckten Ausschüttung sei nicht erkennbar.

Das Argument der BP wonach in der Unternehmensbilanz der ((***21*** GmbH)) für das Jahr 2019 keine Regressforderung eingebucht worden sei, gehe ins Leere. Die Einbuchung einer Regressforderung könne erst nach abschließender rechtlichen Klärung des Sachverhaltes erfolgen.

Zum subjektiven Tatbild – der Vorteilsgewährungsabsicht sei auszuführen, dass ***4*** ***1*** die ganzen Jahre hindurch umfassend steuerlich, betriebswirtschaftlich und zivilrechtlich betreut worden sei. Die Thematik eines Bürgenregreßes sei von keinem der Berater jemals thematisiert worden. Für eine subjektiv gewollte Vorteilszuwendung und somit einer gewollten verdeckten Gewinnausschüttung durch die ((***21*** GmbH)) an ***4*** ***1*** würden somit jegliche Anhaltspunkte fehlen.

In der dazu ergangenen Beschwerdeentscheidung wiederholt die belangte Behörde eingangs umfänglich den Verfahrensgang und Prüfungsablauf. In Bezug auf die verdeckte Ausschüttung verweist die Beschwerdeentscheidung einerseits auf die Begründung des Erstbescheides und nimmt anschließend auf die Ausführungen der Beschwerdeschrift im Wesentlichen wie folgt Stellung:

An die Anerkennung von Rechtsgeschäften zwischen einer Kapitalgesellschaft und ihren Gesellschaftern seien strenge Maßstäbe anzusetzen welche einem Fremdvergleich standzuhalten haben. Das Begleichen sämtlicher Schulden durch die ((***21*** GmbH)) ohne Inanspruchnahme von ***4*** ***1*** sei fremdunüblich. Es sei keine Inanspruchnahme für Rückzahlungen an die ***16*** von ***4*** ***1*** durch die ((***21*** GmbH)) erfolgt. Die Regressforderung sei erst im Jahre 2020 erhoben worden, nach dem seitens der BP das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung thematisiert worden sei. Ein sorgfältiger Geschäftsführer der ((***21*** GmbH)) hätte bereits im Jahr 2009 zumindest einen Teil der Haftungsverpflichtungen der Gesellschaft um seine eigenen Sachhaftungen gekürzt.

Betreffend dem Zufluss Zeitpunkt der verdeckten Ausschüttung werde den Ausführungen in der Beschwerde entgegengetreten und festgehalten, dass diese spätestens mit der abgeschlossenen Umschuldung und der Lastenfreistellung im Grundbuch Mitte des Jahres 2019 erfolgt sei.

Dem Einwand in der Bescheidbeschwerde, wonach der gesamte Vorteil der Haftungsreduktion ausschließlich der ((***21*** GmbH)) zu Gute komme, werde widersprochen. Die bedingungslose Lastenfreistellung der Grundstücke von ***4*** ***1*** sei jedenfalls nicht im Interesse der ((***21*** GmbH)) sondern einzig und allein im Interesse von ***4*** ***1*** gelegen. Vielmehr wäre es im Interesse der ((***21*** GmbH)) gelegen gewesen, dass

eine Reduktion der eigenen Verbindlichkeiten aufgrund schlagend werdenden Sachhaftung erfolge.

Bezüglich des Regressanspruches bzw des im Laufe der Prüfung abgegebenen Verjährungsverzichtes sei bereits im Erstbescheid festgehalten worden, dass eine verdeckte Ausschüttung nicht rückgängig gemacht werden könne. Die in der Bescheidbeschwerde geltend gemachte Subsidiarität der Sachhaftung könne aus den vorliegenden Unterlagen nicht entnommen werden. Zudem widerspreche das der zeitlich frühen Pfandbestellung zu Gunsten der ***16***, welche im Jahr 2008 geschehen sei.

Der Argumentation wonach ein gänzlich Schlagendwerden der Sachhaftung rechtswidrig gewesen wäre werde entgegengehalten, dass keine Zahlung durch ***4*** ***1*** an die finanzierende Bank erfolgt sei.

In Bezug auf die Bereicherungsabsicht verweise die Beschwerdeentscheidung auf die bereits ausführlich im Erstbescheid erfolgte Begründung.

Gegen die Beschwerdeentscheidung vom 31. August 2022 wurde fristgerecht ein Vorlageantrag eingebracht. Weiteres Vorbringen erfolgte nicht.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Das Bundesfinanzgericht hat folgenden entscheidungsrelevanten Sachverhalt festgestellt:

Die (Bf) ist zu 99,8 % an der ***1*** ***2*** GmbH, künftig ((***21*** GmbH)) genannt beteiligt. Die restlichen 0,2 % der Beteiligung hält ***3*** ***1***. Geschäftsführer der (***21*** GmbH) ist ***4*** ***1***. An der (Bf) sind ***4*** ***1*** mit 32,69 % beteiligt, ***3*** ***1*** mit 67,31 %. Geschäftsführer der (Bf) ist ***4*** ***1***.

Die (***21*** GmbH) (vormals ***1*** ***10*** und ***11*** GmbH) ist ein Tochterunternehmen der (Bf). Die (***21*** GmbH) ist im Besitz wesentlicher Liegenschaften für mehrere Standorte für den Betrieb von ***14***. Die (***21*** GmbH) hat diese Einrichtungen bereits vor 2010 an ihre Schwesternunternehmen ***1*** ***12*** ***13*** GmbH und ***1*** ***14*** GmbH, welche ebenfalls Töchter der (Bf) waren verpachtet. Die beiden GmbH's wurden von der ***16*** finanziert. Als Sicherheit für die Kredite hat die finanzierende Bank von der (***21*** GmbH), der (Bf) und auch gegenseitig von ***1*** ***14*** GmbH gegenüber ***1*** ***12*** ***13*** GmbH und vice versa Bürge- und Zahlungshaftungen für Kredite verlangt.

Ausschließlich für die ***1*** ***14*** GmbH hat die ***16*** anlässlich der dritten Aufstockung der Girokredite zusätzlich Sachhaftungen durch Liegenschaften welche sich im Eigentum von ***4*** ***1*** befinden gefordert. Die Sachhaftungen wurden im Jahre 2008 eingegangen und im April 2009 nochmals erhöht. Auch die Pfandurkunde (Konto ***15*** mit Kreditvertrag ausgefertigt am 21. April 2008) wurde von ***4*** ***1*** als Pfandbesteller am 23. April 2008 für einen Höchstbetrag von € 817.000,-- gezeichnet. Durch die Pfandurkunde (Konto ***15*** mit Kreditvertrag ausgefertigt am 29. April 2009) wurde von ***4*** ***1*** als Pfandbesteller mit Datum 18. Mai 2009 für einen Höchstbetrag von € 2.600.000,-- gezeichnet.

Die diesbezüglichen Kreditaufnahmen fanden in den Jahren 2006 und 2009 statt. Die Insolvenz der beiden Schwesterunternehmen ist 2010 eingetreten. Im Zuge der Konkursöffnung über die ***1*** ***12*** ***13*** GmbH und ***1*** ***14*** GmbH im Jahre 2010 hat die finanzierende Bank die Haftungen gegenüber der (***21*** GmbH) geltend gemacht.

In den Folgejahren hat die (***21*** GmbH) auf Grundlage der schlagend gewordenen Haftung laufend Zahlungen geleistet. Parallel dazu gab es einen Rechtsstreit mit der ***16***, welcher im Jahre 2019 mit einem gerichtlichen Vergleich geendet hat. Aus dem Vergleich resultierte ein Schuldnachlass von € 2.850.000,-- aus den Haftungskrediten. Damit verbunden war die Bedingung der Umschuldung auf eine andere Bank.

Im Jahre 2019 ist es zur Umschuldung weg von der ***16*** hin zur ***17***, dem Schuldnachlass in Höhe von € 2.800.000,-- , der Löschung der noch verbücherten Sachhaftung und dem Verzicht auf gegenseitige Rechtsansprüche gekommen. Die Löschung der grundbücherlich besicherten Sachhaftung datiert vom 21. Juni 2019.

Aufgrund des im Raum stehenden möglichen Regressanspruches der (***21*** GmbH) hat ***4*** ***1*** im Rahmen der abgabenrechtlichen Prüfung am 24. August 2020 einen Verjährungsverzicht abgegeben.

Der Wert der Grundstücke hat € 1.317.500,00 betragen.

2. Beweiswürdigung

Beweisen heißt, ein behördliches Urteil über die Gewissheit des Vorliegens einer entscheidungsrelevanten Tatsache herbeiführen (VwGH 14.12.1994, 93/16/0191; 28.6.1995, 89/16/0014).

Das Beweisverfahren wird vor allem beherrscht vom

- Grundsatz der Unbeschränktheit und Gleichwertigkeit der Beweismittel (§ 166),
- Grundsatz der freien Beweiswürdigung (§ 167),

- Verbot vorweggenommener (antizipativer) Beweiswürdigung,
- Fehlen des Unmittelbarkeitsgrundsatzes (vgl § 183 Abs 2),
- grundsätzlichen Fehlen von Beweisverwertungsverboten (vgl hierzu Ritz, BAO⁶, RZ 6 zu § 166)

Der Grundsatz der freien Beweiswürdigung bedeutet, dass alle Beweismittel grundsätzlich gleichwertig sind und es keine Beweisregeln (keine gesetzliche Rangordnung, keine formalen Regeln) gibt. Ausschlaggebend ist der innere Wahrheitsgehalt der Ergebnisse der Beweisaufnahmen (zB VwGH 24.3.1994, 92/16/0031; 25.9.1997, 97/16/0067; 24.10.2001, 2000/17/0017; 24.2.2005, 2004/16/0232) (vgl hierzu Ritz BAO⁶, RZ 6 zu § 167).

Unbestrittenes Faktum ist, dass die (***21*** GmbH) als Bürge und Zahler für die Verbindlichkeiten der beiden Tochterunternehmen eingestanden ist. Unbestritten ist weiters, dass die privaten Liegenschaften des ***4*** ***1*** als Sachhaftung für die aushaftenden Verbindlichkeiten dienten. Das rechtliche Zusammenspiel zwischen der Bürge- und Zahlerhaftung auf der einen Seite und der Sachhaftung auf der anderen Seite, ergibt sich aus den einschlägigen Bestimmungen des ABGB. Der entscheidungsrelevante Sachverhalt ist somit unstrittig.

Der Wert der Grundstücke wurde in der mündlichen Verhandlung vom 29. Juni 2023 außer Streit gestellt.

Die Lösung der Rechtsfrage obliegt nicht der Beweiswürdigung.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

§ 8 KStG 1988 lautet auszugsweise wie folgt:

(1) Bei der Ermittlung des Einkommens bleiben Einlagen und Beiträge jeder Art insoweit außer Ansatz, als sie von Personen in ihrer Eigenschaft als Gesellschafter, Mitglieder oder in ähnlicher Eigenschaft geleistet werden. § 6 Z 14 lit. b des Einkommensteuergesetzes 1988 ist sinngemäß anzuwenden. Bei einem Forderungsverzicht auf Seiten des Gesellschafters ist der nicht mehr werthaltige Teil der Forderung steuerwirksam.

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

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

Neben offenen Ausschüttungen stellen auch verdeckte Ausschüttungen eine steuerneutrale Einkommensverwendung iSd § 8 Abs 2 dar. Die Notwendigkeit der Erfassung verdeckter Ausschüttungen ergibt sich aufgrund der Steuerrechtssubjektivität von Körperschaften und der damit einhergehenden Trennung der Sphäre des Gesellschafters von der Sphäre der Gesellschaft (Trennungsprinzip; vgl *W/S/S/K*, KStG § 8 Anm 14).

Grundsätzlich sind daher Rechtsverhältnisse zwischen der Gesellschaft und dem Gesellschafter auch für steuerrechtliche Zwecke anzuerkennen (vgl zB *Wiesner*, SWK 1984, A I 167; *Raab/Renner* in *R/S/V*, KStG³² § 8 Tz 537).

Gleichzeitig stellt das Einkommen der Körperschaft aber die Grundlage für die Bemessung der Körperschaftsteuer dar und muss daher die persönliche Leistungsfähigkeit der Körperschaft widerspiegeln (vgl *Paukowitsch/Achatz* in *Bertl/Mandl/Mandl/Ruppe*, Steuerreform 1988, 125).

Es zählt zu den Grundsätzen des Ertragssteuerrechts, dass die Einkommensverwendung, im Unterschied zur Einkommenserzielung, die Höhe des steuerpflichtigen Einkommens nicht beeinflussen darf (*Jiresch/Langer*, KStG 1966, § 8 Anm 9; *Gassner* in *Raupach*, Werte und Wertermittlung im Steuerrecht 254). Folglich dürfen nur betrieblich veranlasste Vorgänge bei der Ermittlung des körperschaftsteuerpflichtigen Einkommens berücksichtigt werden, während Ausschüttungen und Einlagen, die ihre Ursache im Gesellschaftsverhältnis haben, außer Ansatz bleiben müssen (vgl VwGH 29.1.1998, 96/15/0013, ÖStZB 1999, 52; *Paukowitsch/Achatz* in *Bertl/Mandl/Mandl/Ruppe*, Steuerreform 1988, 125) (vgl dazu *Kofler/Lang/Rust/Schuch/Spies/Staringer* (Hrsg), KStG³ 2022, RZ 96 zu § 8).

Das Gesetz selbst enthält keine Definition des Begriffs der verdeckten Ausschüttung (*Kirchmayr* in *Brandl/Karollus/Kirchmayr/Leitner*, Handbuch Verdeckte Gewinnausschüttung³ [2021] 205; *Kirchmayr* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG § 8 Tz 155; *Raab/Renner* in *R/S/V*, KStG³² § 8 Tz 554). Aus der Rspr ergibt sich, dass verdeckte Ausschüttungen alle außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung gelegenen Vorteilsgewährungen einer Körperschaft an Anteilseigner sind, die das Einkommen der Körperschaft mindern und ihre Wurzeln in der Anteilseignerschaft haben (vgl zB VwGH 7.2.1989, 86/14/0121, 0122, ÖStZB 1989, 309; 18.12.1990, 89/14/0133, ÖStZB 1991, 514; 1.3.2007, 2004/15/0096, ÖStZB 2007, 574; so auch bereits *Putschögl/Bauer/Mayr*, KStG § 8 Rz 43; *Raab/Renner* in *R/S/V*, KStG³² § 8 Tz 555) (vgl dazu *Kofler/Lang/Rust/Schuch/Spies/Staringer* (Hrsg), KStG³ 2022, RZ 100 zu § 8).

Wie sich bereits aus den genannten Definitionen ergibt, liegen einer verdeckten Ausschüttung folgende objektive Tatbestandsmerkmale zugrunde:

Außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung wird einem Anteilseigner oder einer einem Anteilseigner nahestehenden Person ein Vorteil gewährt, der das Vermögen der

Körperschaft mindert oder eine Vermögensmehrung verhindert und durch die Anteilseignerschaft veranlasst ist (sozietäre Veranlassung; s § 8 Rz 117 ff).

Zusätzlich zu den genannten Tatbestandsmerkmalen fordert die Rspr das Vorliegen eines subjektiven Tatbilds:

Der verdeckten Ausschüttung muss eine auf Vorteilsgewährung gerichtete Willensentscheidung der Körperschaft zugrunde liegen (vgl dazu Kofler/Lang/Rust/Schuch/Spies/Staringer (Hrsg), KStG³ 2022. RZ 101 zu § 8).

Entscheidend für das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung ist die sozietäre Veranlassung der Vermögensminderung oder verhinderten Vermögensmehrung. Nach der Judikatur des VwGH ist zu prüfen, ob eine Zuwendung nach ihrem inneren Gehalt ihre Ursache in einer schuldrechtlichen Beziehung zwischen Gesellschafter und Gesellschaft oder im Gesellschaftsverhältnis hat (vgl zB VwGH 23.9.2005, 2002/15/0010, ÖStZB 2006, 370; *Kirchmayr in Brandl/Karollus/Kirchmayr/Leitner*, Handbuch Verdeckte Gewinnausschüttung³ [2021] 234 f; *Kirchmayr in Achatz/Kirchmayr*, KStG § 8 Tz 275). Um festzustellen, ob ein Vorgang sozietär veranlasst ist, kann sowohl ein Fremdvergleich (vgl § 8 Rz 118 ff) als auch die Denkfigur eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters (vgl § 8 Rz 125 ff) herangezogen werden.

Der VwGH stellt für die Beurteilung der sozietären Veranlassung in vielen Fällen darauf ab, ob Leistungsbeziehungen unter auch gegenüber gesellschaftsfremden Personen üblichen Bedingungen erfolgen (Fremdvergleich; vgl zB VwGH 23.9.2005, 2002/15/0010, ÖStZB 2006, 370). Demnach scheidet eine vA aus, wenn ein Geschäft mit fremden Personen unter denselben wirtschaftlichen Voraussetzungen und in der gleichen Rechtsform abgeschlossen worden wäre (vgl zB VwGH 23.11.1977, 410, 618/77, ÖStZB 1978, 132) vgl dazu Kofler/Lang/Rust/Schuch/Spies/Staringer (Hrsg), KStG³ 2022. RZ 117 - 118 zu § 8).

Für die Beurteilung von Vereinbarungen zwischen Körperschaften und ihren Anteilseignern und für Vereinbarungen zwischen einander nahestehenden Gesellschaften verweist der VwGH auch auf die Kriterien, welche für die steuerliche Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen entwickelt wurden (vgl zB VwGH 17.12.1996, 95/14/0074, ÖStZB 1997, 611; 31.5.2006, 2002/13/0168, ÖStZB 2006, 624; 17.10.2007, 2006/13/0069; umfassend dazu *Ruppe in Ruppe*, Handbuch der Familienverträge 101 ff). Demnach sollen Vereinbarungen zwischen Körperschaften und ihren Anteilseignern und Vereinbarungen zwischen einander nahestehenden Gesellschaften

- nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen,
- einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und
- zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen werden (vgl dazu Kofler/Lang/Rust/Schuch/Spies/Staringer (Hrsg), KStG³ 2022. RZ 119 zu § 8).

Werden ohne zugrundeliegende rechtsgeschäftliche Vereinbarung Aufwendungen im unmittelbaren oder mittelbaren Interesse des Gesellschafters (zB Kosten der privaten Lebensführung des Anteilseigners) getätigt, liegt eine vA vor. Aufgrund des fehlenden betrieblichen Interesses sind die Aufwendungen zur Gänze als vA zu qualifizieren (vgl dazu Kofler/Lang/Rust/Schuch/Spies/Staringer (Hrsg), KStG³ 2022, RZ 108 zu § 8).

Eine Vorteilszuwendung liegt auch dann vor, wenn eine im Eigentum einer GmbH (Muttergesellschaft, Holding) stehende Tochtergesellschaft dem Anteilsinhaber Vermögensvorteile zuwendet, deren wirtschaftliche Veranlassung nicht in gegenüber der Tochtergesellschaft erbrachten Leistungen, sondern in der Stellung des Anteilsinhabers als Gesellschafter erblickt werden können. Bei einem solchen Sachverhalt ist von einem zweistufigen Vorgang auszugehen. In einem ersten Schritt liegt eine verdeckte Ausschüttung von der Tochtergesellschaft an die Muttergesellschaft vor. In einem zweiten Schritt liegt eine verdeckte Ausschüttung von der Muttergesellschaft an ihren Gesellschafter, den Begünstigten vor. Es handelt sich hierbei um eine sog durchgeleitete verdeckte Ausschüttung.

Das Rechtsinstitut der Bürgschaft ist in den §§ 1346 ff ABGB geregelt. Bürge ist, wer sich zur Befriedigung eines anderen als Nachschuldner verpflichtet, also für den Fall, dass der erste Schuldner (Hauptschuldner) die fällige Verbindlichkeit nicht erfüllt. Die Bürgschaft hat damit – im Vergleich zu anderen Interzessionen – zwei Merkmale:

- Die Verpflichtung, die Schuld eines anderen zu erfüllen (Akzessorietät) sowie
- die Verpflichtung zur Erfüllung der fremden Schuld, wenn der Hauptschuldner nicht erfüllt (Subsidiarität) (vgl hierzu Fenyves/Kerschner/Vonkilch, ABGB³, RZ 1 zu § 1346).

Das wichtigste Prinzip der Bürgschaftsschuld ist die Akzessorietät. Dieses Prinzip ergibt sich aus den Bestimmungen § 1346, § 1351 und § 1363 S 1. Jede Bürgschaft (auch die Verpflichtung des Bürgen und Zahlers) ist gegenüber der Hauptschuld akzessorisch. Dieses Prinzip bringt zum Ausdruck, dass die Haftung des Bürgen vom Entstehen und Fortbestand der gesicherten Verbindlichkeit des Schuldners abhängt und nie darüber hinausgeht (vgl hierzu Fenyves/Kerschner/Vonkilch, ABGB³, RZ 2 - 3 zu § 1346).

Das Wesensmerkmal der Subsidiarität bringt zum Ausdruck, dass der Bürge nur subsidiär also in zweiter Linie, nach dem Schuldner für die Schuld aushilfsweise einzustehen hat. Der Gläubiger hat zuvor (erfolglos) den Hauptschuldner zu mahnen. Subsidiarität bedeutet Nachrangigkeit. Ausformungen zum Subsidiaritätsprinzip § 1355 RZ 1 ff. Der Grundsatz der Subsidiarität ist nicht bei allen Bürgschaften gleich ausgestaltet vielmehr gibt es bei der Subsidiarität eine gewisse Bandbreite an Ausgestaltungsmöglichkeiten:

- Bei der Haftung als Bürge und Zahler (auch selbstschuldnerische Bürgschaft oder solidarische Bürgschaft oder Bürge zur ungeteilten Hand bezeichnet) obliegt es dem Gläubiger zu wählen, ob er zuerst den Hauptschuldner oder gleich den Bürgen und Zahler in Anspruch nimmt. Bei dieser Bürgschaftsart ist das Subsidiaritätsprinzip somit durchbrochen, wenngleich der Unterschied zwischen einfacher Bürgschaft und Bürge und Zahler in der Mahnung von wenig praktischer Relevanz ist. Details zur Haftung als „Bürge und Zahler“ siehe § 1357 RZ 1 ff (vgl. hierzu Fenyves/Kerschner/Vonkilch, ABGB³, RZ 6 - 7 zu § 1346).

§ 1357 statuiert ebenso wie § 1356 eine Ausnahme vom Subsidiaritätsprinzip die sogenannte Haftung als Bürge und Zahler (auch selbstschuldnerische Bürgschaft oder solidarische Bürgschaft oder Bürge zur ungeteilten Hand bezeichnet). Diese Bürgschaftsverpflichtung ist in der Praxis die am häufigsten vorkommende Bürgschaftsform.

Es besteht keine eigentliche Solidarhaftung von Bürge und Zahler sowie des Hauptschuldners. Dem Gläubiger steht es zwar im Sinne eines Wahlrechtes (wie im § 891 zur Mitschuld) frei, ob er sich nach Fälligkeit der Hauptschuld zuerst an den Hauptschuldner oder sogleich an den Bürgen und Zahler oder gleichzeitig an beide wendet; dies gilt jedoch mit der Besonderheit, dass dem Bürgen nach herrschender Meinung ein voller Regressanspruch nach § 1358 und nicht bloß ein solcher nach § 896 zusteht.

Der Gläubiger ist grundsätzlich in der Ausübung seines Wahlrechtes frei. Selbst wenn er im Einverständnis mit dem Hauptschuldner (in der Absicht diesen zu schonen) auf den Bürgen greift handelt es sich dabei um keinen Rechtsmissbrauch (vgl. hierzu Fenyves/Kerschner/Vonkilch, ABGB³, RZ 3 zu § 1357).

§ 1358 ABGB lautet wie folgt:

Wer eine fremde Schuld bezahlt, für die er persönlich oder mit bestimmten Vermögensstücken haftet, tritt in die Rechte des Gläubigers und ist befugt, von dem Schuldner den Ersatz der bezahlten Schuld zu fordern. Zu diesem Ende ist der befriedigte Gläubiger verbunden, dem Zahler alle vorhandenen Rechtsbehelfe und Sicherungsmittel auszuliefern.

Wurden für eine Forderung mehrere Sicherheiten von verschiedenen Sicherungsgebern bestellt, gilt - sofern keine andere Abrede getroffen wurde - das Prinzip der Gleichwertigkeit: Jeder Sicherungsgeber hat einen Teil der Schuld zu tragen, unabhängig davon, ob es sich um eine persönliche Haftung oder um eine solche mit dinglicher Wirkung handelt.

Die Sicherungsgeber können untereinander (nur) anteilig Regress nehmen, auch ein außenstehender Pfandbesteller, der also die Sicherheit aus eigenem Vermögen zur Verfügung gestellt hat, kann demnach wie alle sonstigen Interzedenten nur einem anteiligen Regress ausgesetzt sein.

Der Zahlende kann also etwa bei mehreren Mitschuldnern solidarisch Rückgriff nehmen. Sind aber mehr als zwei Drittsicherungsgeber involviert und haften diese auch noch mit unterschiedlichen Beträgen, ist die Aufteilung der Haftungsbeiträge umstritten und schwierig festzulegen (vgl hierzu Fenyves/Kerschner/Vonkilch, ABGB³, RZ 103 bis 105 zu § 1358).

§ 1359 ABGB lautet wie folgt:

Haben für den nämlichen ganzen Betrag mehrere Personen Bürgschaft geleistet; so haftet jede für den ganzen Betrag. Hat aber eine von ihnen die ganze Schuld abgetragen; so gebührt ihr gleich dem Mitschuldner (§ 896) das Recht des Rückersatzes gegen die übrigen.

Ein Pfandrecht kann sowohl an beweglichen, als auch an unbeweglichen Sachen begründet werden. Wird dein Pfandrecht an beweglichen Sachen begründet, spricht man von einem Faustpfand, wird es an unbeweglichen Sachen begründet, handelt es sich um eine Hypothek. Das Pfandrecht setzt das Entstehen und regelmäßig auch das Fortbestehen einer Forderung aus gültigen Rechtsgrund voraus.

Pfandgläubiger und Pfandschuldner können auch eine reine Sachhaftung vereinbaren, was zur Folge hat, dass sich der Pfandgläubiger nur aus dem Pfand befriedigen, aber nicht auf einen persönlich haftenden Schuldner greifen kann. Auch bei der Verpfändung für fremde Schuld liegt eine reine Sachhaftung vor, wenngleich die persönliche Haftung fehlt (vgl hierzu Venyves/Kerschner/Vonkilch, ABGB³, RZ 10 zu § 449).

Über das Vermögen der ***1*** ***12*** ***13*** GmbH und der ***1*** ***14*** GmbH wurde vom Landesgericht Feldkirch am 2. April 2010 das Konkursverfahren eröffnet.

Die Inanspruchnahme für Haftungen im Ausmaß von € 11.158.000,-- als Bürge und Zahler ist im Jahr 2010 erfolgt. Die im Jahr 2010 von der ***16*** geltend gemachten Bürgschaften betreffen die Schwesterunternehmen ***1*** ***14*** GmbH und ***1*** ***12*** ***13*** GmbH und wurden im Ausmaß des offenen Rückstandes zum 31. Dezember 2010 unter den Verbindlichkeiten gegenüber Instituten ausgewiesen. Mit Schreiben von Rechtsanwalt Mag. Martin Mennel vom 12. September 2014 machte die ***1*** ***10*** und ***1*** ***11*** die Nichtigkeit der übernommenen Bürgschaft mit der Begründung geltend, die Bürgschaften würden eine unzulässige Einlagenrückgewähr darstellen.

Bisherige Zahlungen auf die Haftungskonten wurden bereicherungsrechtlich zurückverlangt. Resultat der Verhandlungen der (***21*** GmbH) und der (Bf) mit der ***16*** war der Vergleich vom 11. Dezember 2018 sowie das Schuldanerkenntnis vom 5. Dezember 2018 basierend auf dem anwaltlichen Schriftverkehr. Von der ***16*** wurden mit Vereinbarung vom 24. Juli 2020 € 2.850.000,-- nachgelassen.

Die (***21*** GmbH) wurde als Bürge und Zahler in Anspruch genommen und tilgte folglich die noch offenen Verbindlichkeiten nach einem Ratenzahlungsplan zur Gänze.

Bei den Grundstücken von ***4*** ***1*** handelt es sich um eine reine Sachhaftung. Aufgrund der auch für Sachhaftungen bedeutsamen Akzessorietät, fiel die Haftung somit zum Zeitpunkt der vollständigen Begleichung der noch offenen Verbindlichkeiten durch den Bürgen und Zahler - die (***21*** GmbH) - weg. Somit bestand ein Rechtsanspruch des ***4*** ***1*** auf Löschung dieser Sachhaftung im Grundbuchkörper der belasteten Liegenschaften.

Bei Zahlungsverzug hätte die Gläubigerin auf die Sachhaftung greifen können und wäre diese somit schlagend geworden. Eine solche Rechtshandlung setzte die Gläubigern nicht. Es liegt außerhalb des Einflussbereiches von ***4*** ***1*** und dessen Gesellschaften, ob die Gläubigerin zur Befriedigung ihrer Forderungen die Sachhaftung schlagend werden lässt, oder eben nicht.

Allerdings ist in diesem Zusammenhang auf die oben angeführten Regelungen der §§ 1358 und 1359 ABGB hinzuweisen. Die (***21*** GmbH) hat in Bezug auf die von ihr bezahlten Schulden aus ihrer Funktion als Bürge und Zahler jedenfalls einen Regressanspruch gegen ***4*** ***1***.

Fremde Dritte untereinander hätten auf eine Regressierung nach erfolgter Inanspruchnahme als Bürge und Zahler nicht verzichtet.

Aufgrund der Tatsache, dass eine aliquote Regressierung an ***4*** ***1*** nicht stattgefunden hat, ist sowohl das objektive, als auch das subjektive Tatbild einer verdeckten Ausschüttung im Sinne des § 8 KStG vorliegend.

Neben offenen Gewinnausschüttungen zählen auch verdeckte Gewinnausschüttungen zu den KEST-pflichtigen Kapitalerträgen iSd § 27 Abs 2 Z 1 iVm § 93 Abs 1 (§ 27 Tz 39 f; vgl VwGH 22.11.2018, Ra 2018/15/0037; VwGH 28.5.2015, Ro 2014/15/0046; Renner, RdW 2014, 741; derselbe, ÖStZ 2015, 249).

Verdeckte Gewinnausschüttungen werden meist erst im Nachhinein erkannt, weshalb von der abzugsverpflichteten Körperschaft im maßgeblichen Zeitpunkt (eine Woche nach Zufließen; § 96 Abs 1 Z 1 iVm § 95 Abs 3 Z 2 erster TS) idR keine KEST einbehalten und abgeführt wird. Da dem Empfänger der Kapitalerträge die KEST nur in bestimmten Fällen „ausnahmsweise“ vorzuschreiben ist (§ 95 Abs 4) – bei verdeckten Ausschüttungen insb, wenn er positive Kenntnis von der Nichteinbehaltung hat – ist der Körperschaft die KEST bei verdeckten Ausschüttungen grds primär vorzuschreiben (vgl § 95 Tz 65 ff; Kirchmayr/Zorn, SWK 2015, 979).

Wird im Zeitpunkt des Zufließens die KEST nicht abgezogen, so ist grds in diesem Zeitpunkt der Vorteil des Gesellschafters, die KEST nicht tragen zu müssen, eingetreten (§ 27 Abs 5 Z 2; vgl VwGH 5.9.2012, 2010/15/0018; VwGH 25.11.2010, 2007/15/0104; siehe auch § 27 Tz 222). In

diesem Fall beträgt die KESt rechnerisch 37,93 %, weil der Gesellschafter den Brutto-Kapitalertrag erhält (vgl Pkt 4. BMF-Info 5.10.2015, AFS 2015, 164; Hendl/Pülzl, SWK 2017, 471; Kirchmayr/Achatz, taxlex 2017, 69; Kirchmayr/Bodis/Hammerl in Doralt/Ruppe I12 Tz 760; Jakom/Marschner 2022 § 93 Tz 9; Renner, SWK 2015, 1365). Fordert die Körperschaft die auf die verdeckte Gewinnausschüttung entfallende KESt in angemessener Frist zurück, dann bemisst sich nach Ansicht des VwGH die KESt nach dem Vermögensvorteil (brutto) ohne KESt (VwGH 11.6.2021, Ro 2020/13/005; VwGH 5.9.2012, 2010/15/0018; VwGH 25.11.2010, 2007/15/0104; VwGH 23.10.1997, 96/15/0180; vgl auch Kirchmayr in Leitner, HB Verdeckte Gewinnausschüttung² 174 f; Zorn, Geschäftsführung 268, 279).

Wird die KESt nach formeller Rechtskraft oder nach Wirksamkeit der Entscheidung des BFG zurückgefordert, dann liegt eine nachträgliche Kürzung der Kapitalerträge vor (§ 95 Abs 5; ebenso Kirchmayr, in Brandl/Karollus/Kirchmayr/Leitner, Verdeckte Ausschüttung³ 255). In diesem Fall hat der Abzugsverpflichtete die auf die gekürzten Kapitalerträge entfallende KESt gutzuschreiben (§ 95 Tz 73 ff).

Da im gegenständlichen Fall die KESt nicht rückgefordert wurde, beträgt die KESt 37,93%.

Die einzelnen Bemessungsgrundlagen stellen sich wie folgt dar:

Kredit (***21*** GmbH)	11.400.000,00
Kredit ***4*** ***1***	5.000.000,00
Kreditvolumen gesamt	19.400.000,00

Haftung (***21*** GmbH)	19.400.000,00	100%
Haftung ***4*** ***1***	1.317.500,00	6,79%

von (***21*** GmbH) bezahlte Schulden	11.800.000,00
Regressanspruch (***21*** GmbH) an ***4*** ***1*** (6,79 % von 11.800.000,00)	801.220,00
Hochrechnung KESt	37,9310344828%
37,93% von 801.220,00	303.911,03

verdeckte Ausschüttung brutto	1.105.131,41
KEst	303.911,14

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

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

Im beschwerdegegenständlichen Fall ist die ordentliche Revision zulässig, da die oben entschiedene Rechtsfrage seitens des Verwaltungsgerichtshofes noch nicht geklärt wurde.

Feldkirch, am 8. August 2023