

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch den Richter Mag. Günter Narat in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr*** Steuernummer: ***BF1StNr1***, vertreten durch die FUSSEIS Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft m.b.H., Bahnhofstraße 63, 4910 Ried im Innkreis, über die Beschwerde vom 19. Februar 2020 gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 16. Jänner 2020 betreffend **Haftung für Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 03/2017** zu Recht:

I)

Der Beschwerde wird gem. § 279 BAO Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 03/2017 wird ersatzlos aufgehoben.

II)

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist gem. Art. 133 Abs 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Nach einer bei der Beschwerdeführerin (in weiterer Folge kurz BF) durchgeführten Außenprüfung wurde von der belangten Behörde am 16.01.2020 der Bescheid betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 03/2017 erlassen. In der Bescheidbegründung wurde ausgeführt, dass die BF im September 2007 die Liegenschaft des X in Adr 2 von der Miteigentümergeinschaft GHG gekauft habe. Die aktivierten Anschaffungskosten (inkl. Nebenkosten) hätten € 6.859.360,00 für das Grundstück Adr 2 sowie € 14.641.515,00 für das darauf befindliche Gebäude betragen. Seitens der belangten Behörde sei die Fremdüblichkeit des Kaufpreises abweichend von den vorliegenden Gutachten mit Anschaffungskosten in der Höhe von € 5.291.360,00 für das Grundstück bzw € 14.602.515,00

für das Gebäude ermittelt worden. Die Differenz in Höhe von € 1.607.000,00 (€ 1.568.000,00 Grundstück und € 39.000,00 Gebäude) sei in der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 28.11.2012 als Minderung der Anschaffungskosten berücksichtigt worden. Gleichzeitig sei von der belangten Behörde laut Punkt 2 der genannten Niederschrift zum Bilanzstichtag 31.03.2008 (und in der Folge unverändert) eine Forderung in Höhe von € 1.607.000,00 an die Gesellschafter gebildet und diesbezüglich vermerkt worden, dass diese Forderung teilweise mit bestehenden Verbindlichkeiten der Gesellschafter auszugleichen sein werde. Der gebildete Bilanzposten stelle den Rückforderungsanspruch der BF an die verkaufenden Gesellschafter bezüglich des ursprünglich zu hohen Kaufpreises dar. In den Folgejahren seien die Feststellungen der belangten Behörde in die Buchhaltung sowie die Jahresabschlüsse der BF übernommen und von der BF einerseits die Anschaffungskosten der betroffenen Wirtschaftsgüter entsprechend reduziert und andererseits auch die Rückforderung an die Gesellschafter bilanziert worden, indem die noch offene Verbindlichkeit der BF aus dem Liegenschafts Kauf um den nicht anerkannten Betrag reduziert worden sei. In den Wirtschaftsjahren 2011 bis 2014 sei der Kaufpreis für die Liegenschaft durch die BF in der ursprünglichen Höhe zur Gänze entrichtet worden, wodurch im Jahresabschluss 2014 erstmals eine Forderung gegenüber den Gesellschaftern in Höhe von € 1.607.191,00 am Konto 3170 „Verrechnungskonto Grundkauf L“ ausgewiesen worden sei. Diese offene Forderung sei von der BF verzinst worden.

Mit 31.03.2017 sei die von der belangten Behörde festgestellte Kaufpreisminderung buchhalterisch durch die BF wieder rückgängig gemacht worden. Die Anschaffungskosten für das Grundstück seien um € 1.568.000,00 sowie die Anschaffungskosten für das Gebäude um € 39.000,00 erhöht worden. Gleichzeitig sei die offene Forderung an die Miteigentümergeinschaft GHG um € 1.607.000,00 reduziert worden. Im Jahresabschluss zum 31.03.2017 sei dazu auf Seite 30 ausgeführt worden: *„Die Zuschreibung in Höhe von € 1.607.000,00 betrifft die Korrektur der Kaufpreisminderung der Liegenschaft in L. Der steuerliche Wertansatz der Liegenschaft X L durch die Betriebsprüfung im Jahr 2013 wurde zivilrechtlich nicht akzeptiert und durch den handelsrechtlichen ersetzt. Der steuerrechtliche Ansatz wird dadurch nicht berührt.“*

Auf Seite 33 sei weiter ausgeführt worden: *„Im Jahresabschluss wurde der um € 1.607.000,00 niedrigere steuerliche Wertansatz der Betriebsliegenschaft in L durch den handelsrechtlichen Wertansatz ersetzt. Der Wertansatz des Verrechnungskontos GHG hat sich dadurch um diesen Betrag vermindert. Der steuerliche Wert der Verrechnungsforderung bleibt aber mit € 1.769.592,38 aufrecht.“*

Die im Jahresabschluss 2017 nunmehr erfolgte Rückgängigmachung der Kaufpreiskorrektur sowie das Ausbuchen der Kaufpreisrückforderung stelle nach Ansicht der belangten Behörde einen Forderungsverzicht der BF dar. Die Ausführungen, wonach die getroffenen Feststellungen nach jahrelanger Akzeptanz im Wirtschaftsjahr 2017 zivilrechtlich nicht mehr

akzeptiert würden, könnten nur dahingehend gedeutet werden, dass durch die beiden Gesellschafter GHH die Rückzahlung der offenen Forderung verweigert worden sei. Eintreibungsmaßnahmen seitens der BF seien nicht erfolgt, obwohl bei den beiden Gesellschaftern von guter Bonität auszugehen sei. Der Verzicht der BF auf die Rückforderung bzw. Eintreibung stelle eine verdeckte Ausschüttung im Sinne des § 8 Abs 2 KStG 1988 dar. Die von Judikatur und Lehre geforderten Voraussetzungen für das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung würden vorliegen. Den Gesellschaftern sei ein geldwerter Vorteil durch den Verzicht auf die Durchsetzung der Forderung durch die BF zugekommen. Das objektive Tatbild sei durch die Bereicherung der Gesellschafter GHH zulasten der BF im Ausmaß der nicht durchgesetzten Forderung verwirklicht worden. Das subjektive Tatbild sei durch den Verzicht der BF auf die Durchsetzung der Forderung verwirklicht worden. Dieser Verzicht sei den Büchern zu Folge mit der Ausbuchung der Forderung zum 31.03.2017 erfolgt.

Ein Auseinanderklaffen von steuerlichem und unternehmensrechtlichem Wertansatz hinsichtlich der gegenständlichen Forderung sei absolut denkbar. Die Darstellung im Jahresabschluss diene einzig dazu, die mit der Ausbuchung der Forderung bereits verwirklichte verdeckte Ausschüttung zu verschleiern. Wenn die Forderung zivilrechtlich nicht anerkannt werde, so liege dadurch – entsprechende Bonität der Schuldner vorausgesetzt – ein Forderungsverzicht der BF vor.

Mit Schreiben vom 19.02.2020 wurde von der BF eine Beschwerde gegen den angeführten Bescheid bei der belangten Behörde eingebracht. Hinsichtlich der in der Unternehmensbilanz zum 31.12.2017 (*Anmerkung: gemeint wohl 31.03.2017*) vorgenommenen Berichtigung (=Erhöhung) der Anschaffungskosten für das im September 2007 angeschaffte Grundstück/Gebäude L sei infolge unternehmens-/gesellschaftsrechtlicher Unzulässigkeit betreffend die vorgenommenen Buchungen eine erforderliche Bilanzberichtigung im Sinn der Bestimmung des § 4 (2) 2 EStG 1988 zu erkennen und mangels Vorliegen einer verdeckten Gewinnausschüttung der Haftungsbescheid betreffend Kapitalertragsteuer 2017 ersatzlos aufzuheben. Für den Fall, dass der im September 2007 auf Basis eines Gutachtens für das Grundstück/Gebäude L vertraglich vereinbarte Kaufpreis tatsächlich überhöht / nicht angemessen gewesen sein sollte, sei das daraus resultierende Vorliegen einer verdeckten Gewinnausschüttung mit Realisierung im Jahr 2007 zu erkennen gewesen.

Die erstmalige Kaufpreissetzung für die Liegenschaft in Adr 2 sei auf Basis eines zeitnah zum Kaufvorgang von einem unabhängigen Immobiliensachverständigen ausgearbeiteten Verkehrswertgutachtens erfolgt. Mangels eines eingeholten Zweit-/Gegengutachtens sei bisher nie überprüft worden und stehe deshalb auch nicht zweifelsfrei fest, ob der vom Erstgutachter rechnerisch im Jahr 2017 ermittelte Kaufpreis nicht angemessen gewesen sei. Der von der belangten Behörde verlangten Kaufpreisminderung hätten die mit Vollmacht ausgewiesenen Vertreter der BF zwar zugestimmt, allerdings habe sich im Rahmen der zivilrechtlichen Abwicklung dieser Kaufpreisberichtigung herausgestellt, dass seitens der beiden verkaufenden

Parteien dieser – ohne deren ausdrücklichen Zustimmung – mit der belangten Behörde getroffenen Vereinbarung nicht gefolgt worden sei und diese deshalb auf die Erfüllung des Kaufvertrages / Zahlung des vertraglich vereinbarten Kaufpreises bestanden hätten. Die Geschäftsleitung der BF habe im Rahmen der UGB-Bilanzerstellung 31.12.2017 (*Anmerkung: gemeint wohl 31.03.2017*) die Notwendigkeit für eine bilanzielle Korrektur der Anschaffungskosten für die betreffende Liegenschaft auf Basis des 2007 abgeschlossenen Kaufvertrages gesehen, wobei im Anhang des Jahresabschlusses 2017 der Hinweis erfolgt sei, dass für steuerliche Zwecke der mit der belangten Behörde 2012 vereinbarte Kaufpreis weitergeführt werde.

Unter der Annahme, dass die auf den Feststellungen der belangten Behörde im Jahr 2012 basierende, von der BF gebuchte Kaufpreiskorrektur zu fremdüblichen / angemessenen Anschaffungskosten dieser Liegenschaft in der Bilanz geführt hätte (was derzeit nicht unzweifelhaft feststehe), würden sich die in der Bilanz zum 31.12.2017 (*Anmerkung: gemeint wohl 31.03.2017*) anschaffungskostenerhöhend wirkenden Buchungsvorgänge als gesellschaftsrechtlich unzulässig darstellen. Nach § 82 Abs1 GmbHG könnten die Gesellschafter ihre Stammeinlage nicht zurückfordern. Unzulässig sei jeder Vermögenstransfer von der Gesellschaft zum Gesellschafter in Vertragsform oder auf andere Weise, die den Gesellschafter aufgrund des Gesellschaftsverhältnisses zu Lasten des gemeinsamen Sondervermögens bevorteile. Das Verbot der Einlagenrückgewähr umfasse somit alle Geschäfte, die einem Fremdvergleich nicht standhalten würden. Nach § 83 Abs 1 GmbHG seien Gesellschafter, zu deren Gunsten gegen die Vorschriften dieses Gesetzes Zahlungen von der Gesellschaft geleistet worden seien, der Gesellschaft zum Rückersatz verpflichtet. Im Falle eines Verstoßes gegen das in § 82 GmbHG normierte Leistungsverbot habe die Gesellschaft daher einen Anspruch auf Rückzahlung gegen jene Gesellschafter, die die verbotswidrigen Zahlungen empfangen hätten, und gegen die (schuldhaft handelnden) Geschäftsführer. Es bestehe ein zwingender / nicht disponibler Rückgewährungsanspruch der Gesellschaft gegenüber dem Gesellschafter. Eine verdeckte Ausschüttung wäre nur dann gegeben, wenn im Vermögen der GmbH keine durchsetzbare Forderung an die Stelle der ausgezahlten Beträge trete. Sowohl G als auch HH würden über ausreichende Bonität (umfangreicher Grundbesitz im Privatvermögen) verfügen, zudem sei bei der Bonitätsprüfung der Wert der Beteiligung des Gesellschafters zu berücksichtigen. Alleine der Wert der Beteiligung an der BF (Buchwert Eigenkapital zum 31.03.2017 rund € 22 Mio.) betrage mehr als das 10-fache des Rückforderungsanspruches, womit unzweifelhaft die ausreichende Bonität der Gesellschafter nachgewiesen sei. Eine verdeckte Ausschüttung sei auszuschließen, da der Gesellschaft durch die tatsächliche Auszahlung des ursprünglich vereinbarten Kaufpreises kein Vermögensverlust drohe.

Durch die auf der Seite 30 des von der BF zum 31.03.2017 erstellten Jahresabschlusses dokumentierten Anhangsangabe sei der Adressat dieses Jahresabschlusses darüber informiert worden, dass die von der belangten Behörde im Jahr 2012 gesehene Kaufpreisminderung nach

den zivilrechtlichen Grundlagen von den Verkäufern nicht akzeptiert worden sei, dessen ungeachtet aber der steuerliche Wertansatz der Liegenschaft des X in Adr 2 in Höhe der Betriebsprüfung 2012 fortgeführt werde. Da der steuerliche Wertansatz mit dem gesellschaftsrechtlich fremdüblichen Wert in Einklang stehe, habe diese ergänzende Anhangsformulierung indirekt zum Ausdruck gebracht, dass der BF auch weiterhin nach den gesellschaftsrechtlichen Bestimmungen ein Rückforderungsanspruch hinsichtlich der gegenständlichen Kaufpreisdifferenz in Höhe von € 1.607.000,00 zustehe. Ein gesellschaftsrechtlicher Verzicht auf die gegenständliche Forderung liege demnach nicht vor. Die mit 31.03.2017 in der Buchhaltung der BF gebuchte Kaufpreiserhöhung (€ 1.607.000,00) sei folglich sowohl gesellschafts- als auch unternehmensrechtlich nicht zulässig gewesen und habe daher steuerrechtlich eine Bilanzberichtigung im Sinn der Bestimmung des § 4 (2) 2 EStG dahingehend ausgelöst, dass die mit 31.03.2017 gebuchte Kaufpreiserhöhung zu stornieren sei. Alleine die Tatsache, dass die BF in ihrer Unternehmensbilanz zum 31.12.2017 (*Anmerkung: gemeint wohl 31.03.2017*) keine Forderung aus der Kaufpreiskorrektur gegenüber den Gesellschaftern ausweise und keine nachträgliche Bilanzkorrektur erfolgt sei, könne keinen Forderungsverzicht gegenüber den Gesellschaftern begründen, weil ein derartiger buchmäßiger Vorgang sich auf die Existenz und den Fortbestand der Forderung nicht auswirke (in diesem Sinne: BFH v. 05.04.2004, Az: X B 130/03).

Der darüber hinaus gestellte Eventualantrag basiere auf dem von der Judikatur herausgearbeiteten Grundsatz, dass einer im Gesellschaftsverhältnis veranlassten Zuwendung eines Vorteils durch die Gesellschaft an ihren Gesellschafter auch dann Ausschüttungscharakter zukomme, wenn der Gesellschaft ein Ersatzanspruch zustehe. Der Ersatzanspruch (konkret: die Einbuchung einer Forderung gegenüber den Gesellschaftern per 31.12.2012 (*Anmerkung: gemeint wohl 31.03.2012*)) stelle das Gegenstück zu der Ausschüttung (konkret: der eventuell überhöhte / unangemessene Kaufpreis im Jahr 2007) dar und sei nach der Judikatur eine verdeckte Einlage, die die vorangegangene Ausschüttung nicht rückgängig machen könne. Der eventuell im Jahr 2007 überhöhte Kaufpreis hätte folglich in dieser Höhe zu einer verdeckten Gewinnausschüttung an die Gesellschafter im Jahr 2007 geführt.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 15.07.2020 wies die belangte Behörde die Beschwerde als unbegründet ab. Ergänzend wurde ausgeführt, dass seitens der belangten Behörde die im Jahr 2012 getroffene Prüfungsfeststellung mit dem gesetzlichen Vertreter der BF sowie dessen steuerlicher Vertretung ausgiebig besprochen und diskutiert worden sei. Seitens der belangten Behörde sei durch Adaptierung des vorliegenden Gutachtens ein fremdüblicher Kaufpreis ermittelt worden. Die durch die belangte Behörde abgeänderten Bescheide seien ohne Einlegung eines Rechtsmittels rechtskräftig geworden. Im Zuge der nächsten Betriebsprüfung über die Jahre 2011 – 2014 sei im Prüfbericht bzw der Niederschrift erneut auf die Feststellungen der Betriebsprüfung 2008 – 2010 Bezug genommen und die geltend gemachte AfA im Sinne dieser Betriebsprüfung korrigiert worden. Erst im Jahresabschluss 2017 sei mit der Korrektur der Anschaffungskosten und der Ausbuchung der Forderung erstmalig die Höhe

der Anschaffungskosten und vor allem das Bestehen der Forderung bestritten worden. Eine Anwendbarkeit des § 4 Abs 2 Z 2 EStG sei nach Ansicht der belangten Behörde nicht gegeben, da kein Fehler in der durch die belangte Behörde korrigierten Bilanz erkennbar sei.

Das Argument, dass den Feststellungen der Betriebsprüfung 2008 – 2010 lediglich von der vertretungsbefugten steuerlichen Vertretung zugestimmt worden und dies mit den Eigentümern der BF bzw den Verkäufern nicht abgestimmt gewesen sei, widerspreche den Tatsachen und sei nicht von größerer Relevanz, als die Akzeptanz der Feststellung auch durch die Bilanzierung der Forderung sowie der adaptierten Anschaffungskosten in den Folgejahren bestätigt worden sei. Jeder einzelne Jahresabschluss sei durch Herrn HH in seiner Eigenschaft als Geschäftsführer unterschrieben worden, wodurch er die Existenz der Forderung bestätigt habe. Die Bescheide mit den Änderungen im Zuge der früheren Betriebsprüfungen seien korrekt zu Handen Herrn HH zugestellt und ohne Beschwerde rechtskräftig geworden.

Die im Wirtschaftsjahr 2017 erfolgte bilanzielle Behandlung sei somit als Verzicht der BF auf eine bestehende und durchsetzbare Forderung gewürdigt worden, womit nun im Jahr 2017 die Tatbestandsvoraussetzungen einer verdeckten Ausschüttung erfüllt gewesen seien. Die Argumentation, wonach zwar der UGB-Jahresabschluss 2017 korrigiert worden wäre, für steuerliche Zwecke jedoch der mit der belangten Behörde 2012 vereinbarte Kaufpreis weitergeführt werde, stehe im Widerspruch zu den sonstigen Ausführungen, nach denen die Feststellungen dem Grunde nach bestritten würden. Wenn die Forderung zivilrechtlich nicht anerkannt werde und das Nichtmehrbestehen dieser Forderung auch in der UGB-Bilanz offengelegt werde, so liege dadurch ein Forderungsverzicht der BF vor. Eine unterschiedliche Behandlung nach Unternehmensrecht bzw Steuerrecht sei diesbezüglich nicht vorstellbar.

Der Verweis auf § 82 Abs 1 GmbHG sei nicht nachvollziehbar, da es sich beim betroffenen Vorgang um keine Rückzahlung von Stammkapital handle. Vielmehr sei davon auszugehen, dass Teile des in ausreichender Höhe vorhandenen Bilanzgewinnes (ca. € 18,8 Mio. zum 31.03.2017) ohne Beschluss der relevanten Organe an die Gesellschafter zugewendet worden seien. Es sei richtig, dass gesellschaftsrechtlich alle Vermögenszuwendungen an Gesellschafter außerhalb von satzungskonformen Ausschüttungen des Bilanzgewinnes unzulässig seien und gleichzeitig zu einem Rückforderungsanspruch der Gesellschaft führen würden. Die steuerlichen Rechtsfolgen einer verdeckten Ausschüttung seien jedoch unabhängig von einer gesellschaftsrechtlichen Unzulässigkeit festzustellen.

Es sei unter Umständen möglich, eine steuerlich verdeckte Ausschüttung durch eine nachträgliche Anmeldung gem. § 96 Abs 3 EStG an das zuständige Finanzamt zu korrigieren. Dabei müsse das Unterbleiben eines KeSt-Abzuges mit der Behandlung als steuerliche Einlagenrückzahlung begründet werden. Dies sei im gegenständlichen Fall nicht passiert, so dass auch das Vorliegen einer Einlagenrückzahlung ausgeschlossen und eine verdeckte Ausschüttung anzunehmen sei.

Zum Eventualantrag, wonach die verdeckte Ausschüttung im Jahr 2007 verwirklicht worden sei, werde ausgeführt, dass zum damaligen Zeitpunkt nicht alle Tatbestandsmerkmale einer verdeckten Ausschüttung vorgelegen seien. Es sei ein Kaufvorgang unter nahestehenden Personen / Gesellschaften vorgelegen, dessen Kaufpreis durch ein Gutachten bestätigt worden sei. Im Zuge der Überprüfung des Kaufpreises auf das Vorliegen von Fremdüblichkeit sei das Gutachten durch die belangte Behörde überprüft und der Kaufpreis entsprechend angepasst worden. Diese Feststellung sei unter Zustimmung der BF getroffen und eine Forderung an die Verkäufer (=Gesellschafter) bilanziert worden. Eine verdeckte Ausschüttung im Jahr 2008 (und nicht wie in der Beschwerde angeführt 2007, Kaufvertrag vom 31.01.2008) sei nicht vorgelegen, da sich die Vertreter der BF auf ein Gutachten eines sachkundigen Experten verlassen hätten und der (vermeintlich) fremdübliche Kaufpreis auf der Bewertung dieses Gutachtens beruht hätte. Im Zeitpunkt des Erkennens der Tatsache, dass dieses Gutachten und damit der Kaufpreis unrichtig gewesen seien, sei einer Korrektur des Kaufpreises zugestimmt und eine Forderung an die Verkäufer gebildet worden.

Mit Schreiben vom 29.07.2020 wurde von der BF ein Vorlageantrag bei der belangten Behörde eingebracht. Laut Aktenlage der belangten Behörde (Punkt 1 der Niederschrift über die am 28.11.2012 durchgeführten Schlussbesprechung) habe der beschwerdegegenständliche Liegenschaftsverkauf im September 2007 stattgefunden, weshalb dieser Stichtag im Eventualantrag für die Realisierung der verdeckten Gewinnausschüttung herangezogen worden sei.

Am 10.11.2020 wurde die Beschwerde von der belangten Behörde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

Mit Eingabe der steuerlichen Vertreterin vom 12.01.2021 wurde von der BF eine Gegenäußerung zum Vorlagebericht der belangten Behörde vom 10.11.2020 beim Bundesfinanzgericht eingebracht. Es entspreche nicht den Tatsachen, dass der gesetzliche Vertreter der BF (Herr HH) an der am 28.11.2012 stattgefundenen Schlussbesprechung betreffend die Betriebsprüfung 2008 – 2010 teilgenommen habe, weshalb in diesem Rahmen von Herrn HH auch die von der belangten Behörde vorgenommenen Änderungen in der Kaufpreisfindung nicht akzeptiert hätten werden können.

Ein Auseinanderklaffen vom steuerlichen und vom unternehmensrechtlichen Wertansatz sei hinsichtlich der beschwerdegegenständlichen Forderung nach dem aktuellen Stand der zur Maßgeblichkeit ergangenen Judikatur / Literatur möglich, wobei im Anschluss auf diverse Literaturmeinungen und Judikatur verwiesen wurde.

Die von der belangten Behörde getroffene Feststellung, wonach der Kaufpreis anzupassen gewesen sei, sei nicht unter Zustimmung der BF und schon gar nicht mit Zustimmung der

beiden Verkäufer der betreffenden Liegenschaft getroffen worden, da weder Herr HH (Geschäftsführer der BF, zugleich Verkäufer der Liegenschaft) noch Frau GH (Verkäuferin der Liegenschaft) an der am 28.11.2012 stattgefundenen Schlussbesprechung teilgenommen hätten.

Mit Beschluss des Bundesfinanzgerichtes vom 18.09.2023 wurde die Eingabe der BF vom 12.01.2021 an die belangte Behörde weitergeleitet und dieser Gelegenheit gegeben, eine abschließende Stellungnahme abzugeben.

Mit Schreiben der belangten Behörde vom 26.02.2024 wurde eine Stellungnahme zur Eingabe des BF vom 12.01.2021 an das Bundesfinanzgericht übermittelt, wobei hinsichtlich des Sachverhaltes auf die Ausführungen im Prüfungsbericht vom 16.01.2020 und in der Beschwerdeentscheidung vom 15.07.2020 verwiesen und die Eckpunkte des Sachverhaltes nochmals zusammengefasst wurden. Für den Fall, dass das Bundesfinanzgericht zur Ansicht gelangen sollte, dass – entgegen der Ansicht der belangten Behörde – im Zeitpunkt des ursprünglichen Kaufes, also in 2008, eine verdeckte Ausschüttung vorgelegen sei, hätte dies nachfolgende Auswirkungen auf die rechtliche Beurteilung der in den späteren Jahren erfolgten Buchungen bzw Zahlungsflüsse: Gesellschaftsrechtlich seien alle Vermögenszuwendungen an Gesellschafter außerhalb von satzungskonformen Ausschüttungen des Bilanzgewinns unzulässig und würden gleichzeitig zu einem Rückforderungsanspruch der Gesellschaft führen. Im konkreten Fall wäre die mit 31.03.2013 erfolgte Einbuchung der Forderung in Höhe von € 1.607.000,00 als Geltendmachung des gesellschaftsrechtlichen Rückforderungsanspruchs aus der gesellschaftsrechtlich verbotenen Einlagenrückgewähr zu beurteilen. Das Einbuchen des Ersatzanspruchs gegenüber den Gesellschaftern würde grundsätzlich nichts an einer verwirklichten verdeckten Ausschüttung in der Vergangenheit ändern (ein allfälliger Vorteilsausgleich wäre mit steuerlicher Wirkung nur im Jahr der Verwirklichung der verdeckten Ausschüttung von Relevanz). Der potenzielle Anspruch der Gesellschaft aus der verbotenen Einlagenrückgewähr sei grundsätzlich nicht bilanzierungsfähig, erst mit der Einbuchung der Forderung bzw Geltendmachung durch das Unternehmen entstehe das diesbezügliche Wirtschaftsgut „Forderung“ (vgl Raab/Renner in Lachmayer/Strimitzer/Vock (Hrsg), Die Körperschaftsteuer - KStG 1988 (32. Lfg 2019) 4. Verdeckte Ausschüttungen, Tz 609). Mit der gegenständlich erfolgten Einbuchung der Forderung zum 31.03.2013 sei somit die Forderung an die Gesellschafter, die steuerlich als Einlage nach § 6 Z 14 EStG zu beurteilen sei, entstanden. Diese nunmehr neu entstandene Forderung sei in der Folge unabhängig vom gesellschaftsrechtlich veranlassten Entstehungsgrund zu beurteilen (VwGH 7.12.1982, 82/14/0110) und in der Folge durch das Unternehmen zu Recht verzinst und fortlaufend über mehrere Jahre bilanziert worden. Im Jahr 2013 liege keine verdeckte Ausschüttung aus der Überzahlung vor, weil die bilanzierte Forderung dem überzahlten Betrag gegenüberstehe und daher die Gesellschaft nicht entreichert worden sei.

Es liege seither eine „normale“ Forderung der GmbH aus einem Verrechnungskonto vor. Eine verdeckte Ausschüttung im Zeitpunkt des Zahlungsflusses könne durch die belangte Behörde nicht erkannt werden. Die VwGH- Rechtsprechung stelle nämlich im Zusammenhang mit dem Verrechnungskonto insbesondere auf die Einbuchung der Forderung ab (VwGH 23.1.2019, Ra 2018/13/0007 mwN). Die Einbuchung sei offenbar nicht nur zum Schein erfolgt, die ausreichende Bonität des Schuldners sei auch gegeben. Die Forderung sei in den Folgejahren durch die GmbH sogar verzinst worden, was ein weiteres Indiz für die beabsichtigte Geltendmachung durch die BF sei. In Rz 610 des o.a. Kommentars werde folgendes ausgeführt: *„Im Verzicht auf eine Forderung aus der Geltendmachung eines Rückgriffsanspruches kann keine weitere vA gelegen sein. Es handelt sich dabei um eine steuerlich irrelevante Wertänderung im Einlagenbereich (aA Paukowitsch, FJ 9/1985,140). Auf der Seite des in Anspruch genommenen Anteilsinhabers könnte eine Einlagenrückgewähr vorliegen.“* Dies wäre zutreffend, wenn der Rückforderungsanspruch gar nicht durch die Gesellschaft geltend gemacht worden wäre. In diesem Falle würde durch den Verzicht auf die Geltendmachung keine weitere verdeckte Ausschüttung verwirklicht werden. Gegenständlich sei die Forderung aber durch die Bilanzierung tatsächlich geltend gemacht worden. Somit sei diese neu entstandene Forderung – wie bereits dargestellt – in der Folge unabhängig vom gesellschaftsrechtlich veranlassten Entstehungsgrund zu beurteilen und stelle somit ab der Bilanzierung eine ganz „normale“ Forderung dar, welche nach allgemeinen Regeln zu beurteilen sei. Zu beachten sei dabei noch, dass im Jahr 2013 die Forderung durch die Überzahlung entstanden sei, dh im Sinne der VwGH-Judikatur zum Verrechnungskonto eventuell sogar als „Darlehen“ gedeutet werden könne. Jedenfalls liege ein bilanzierter Anspruch der Gesellschaft vor. Im Übrigen sei darauf hinzuweisen, dass in der Stellungnahme der BF im Rahmen der SB am 23.10.2019 das grundsätzliche Entstehen der Forderung durch die Aufnahme in das Rechenwerk der GmbH bekräftigt worden sei (vorletzter Absatz Seite 1). Allerdings wurde (vorletzter Absatz Seite 2) behauptet, dass die Forderung trotz bzw. auch nach Ausbuchung noch immer bestehe. Auf Grund der oben beschriebenen Vorgangsweise (Ausbuchung der Forderung) und dem eindeutigen Erklärungswert dieser Vorgangsweise iSd zitierten VwGH-Judikatur ergebe sich aus Sicht der belangten Behörde, dass durch die Ausbuchung der Forderung von der BF eindeutig auf die Geltendmachung der Forderung verzichtet worden sei. Der Verzicht auf diese 2013 entstandene Forderung stelle daher eine verdeckte Ausschüttung im WJ 2017 dar (VwGH 24.9.2008, 2008/15/0110). Diese sei mit Ablauf des Wirtschaftsjahres 2017 verwirklicht und könne nachträglich weder saniert, noch in Einlagenrückzahlung umgedeutet werden (VwGH 5.2.2021, Ro 2019/13/0027). Eine Hinzurechnung nach § 8 Abs 2 KStG im Zuge der Gewinnermittlung im WJ 2017 unterbleibe, weil der steuerliche Buchwert der Wirtschaftsgüter unverändert geblieben sei (vgl Anlagenverzeichnis 2017 - Wert lt Steuerrecht) und daher keine steuerliche Gewinnauswirkung vorgelegen sei. Unabhängig davon würden durch den Forderungsverzicht Vermögenszuwendungen vorliegen, die bei den Empfängern Einkünfte aus KV darstellen würden. Dafür sei zu Recht die Kapitalertragsteuer in voller Höhe von € 441.925,00 von der

Bemessungsgrundlage des Forderungsverzichtes (€ 1.607.000,00) vorgeschrieben und im Haftungswege geltend gemacht worden.

Mit Beschluss des Bundesfinanzgerichtes vom 04.03.2024 wurde die Stellungnahme der belangten Behörde vom 26.02.2024 der BF zur Kenntnisnahme übermittelt.

Mit Schreiben der BF vom 06.03.2024 wurde mitgeteilt, dass die Verbindlichkeit aus dem Erwerb des X L (Kaufvertrag vom 31.01.2008) in Höhe von € 20.575.000,00 von der BF mit 31.03.2008 auf den beiden Sachkonten Nr. 3180 „Verrechnung HH“ (Höhe der gebuchten Verbindlichkeit € 16.460.000,00) sowie Nr. 3190 „Verrechnung GH“ (Höhe der gebuchten Verbindlichkeit € 4.115.000,00) gebucht worden sei. Mit 30.12.2009 sei die Übertragung der zu diesem Stichtag auf den beiden Sachkonten Nr. 3180 und 3190 offenen Salden auf das neu eröffnete Sachkonto Nr. 3170 „Verrechnungskonto Grundkauf L“ erfolgt. Die BF habe laut Bilanz zum 31.03.2008 über ein Vermögen in Höhe von gerundet € 31.786.100,00 (darunter Anteile an verbundenen Unternehmen in Höhe von € 1.643.050,00 mit sehr hohen stillen Reserven) sowie über ein Eigenkapital in Höhe von gerundet € 8.231.000,00 verfügt. Eine erstklassige Bonität der BF sei aufgrund der gegebenen Eigenkapitalausstattung sowie der vorhandenen stillen Reserven zum 31.03.2008 als gegeben festzustellen.

Zum Zeitpunkt des Verkaufes des X L habe sich die Liegenschaft bereits länger als 10 Jahre im privaten Eigentum von Herrn HH (80 % EK-Quote) sowie Frau GH (20 % EK-Quote) befunden. Da nach der zum 31.03.2008 geltenden Rechtslage nach Ablauf der 10-jährigen Spekulationsfrist Wertsteigerungen von Grundstücken nicht der Einkommensteuerpflicht unterlegen seien, seien die Verkäufer zwecks Maximierung des Steuervorteils bestrebt gewesen, einen möglichst hohen Veräußerungspreis zu erzielen. Das von den Verkäufern GHH bei den beiden Ziviltechnikern Dipl. Ing. Dr. Y / Dipl. Ing. W in Auftrag gegebene Zeitwertfeststellungsgutachten vom 20.09.2007 habe die Grundlage für die Kaufpreisfestsetzung gebildet und habe die BF (alleiniger Geschäftsführer sei zu diesem Zeitpunkt HH gewesen) die Überprüfung des verlangten Kaufpreises durch ein von der Käuferin selbst in Auftrag gegebenes Zweitgutachten unterlassen. Dieses Unterlassen der Kaufpreisüberprüfung, welches in Anbetracht des zwischen den Verkäufern und der Käuferin bestehenden gesellschaftsrechtlichen Naheverhältnisses jedenfalls geboten gewesen wäre, bringe zum Ausdruck, dass die BF eine mögliche Minderung des Gesellschaftsvermögens durch den Anteilsinhaber akzeptiert habe.

Mit weiterem Schreiben der BF vom 06.03.2024 wurden die Anträge auf Entscheidung durch den Senat im Rahmen einer mündlichen Verhandlung zurückgezogen.

Mit Beschluss des Bundesfinanzgerichtes vom 07.03.2024 wurde die Eingabe der BF vom 06.03.2024 der belangten Behörde zur Kenntnisnahme übermittelt.

Seitens der belangten Behörde wurde mit Schreiben vom 19.03.2024 abschließend vorgebracht, dass sich nicht erschließe, inwieweit ein vom Geschäftsführer HH zu beauftragendes Zweitgutachten eine andere Wertermittlung herbeiführen hätte können. Insoweit bleibe auch fraglich, ob eine Einvernahme der Sachverständigen zielführend wäre. Darüber hinaus sei von der BF im Verfahren teilweise argumentiert worden, dass Aussagen durch die steuerliche Vertretung ohne Wissen bzw Billigung von Herrn HH vorgenommen worden seien (zB Seite 2 der Beschwerde vorletzter Absatz), sodass nicht klar sei, ob Herr HH den in der Eingabe vom 06.03.2024 getätigten Aussagen zustimme.

Verwiesen werde nochmals darauf, dass bereits in der Stellungnahme des vom 26.02.2024 dargelegt worden sei, warum selbst bei Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung im Jahr 2008 der Verzicht auf die Forderung 2017 eine verdeckte Ausschüttung darstelle.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die BF kaufte mit Kaufvertrag vom 31.01.2008 von der Miteigentümergeinschaft GHH die Liegenschaft des X in Adr 2. Als Kaufpreis für die Liegenschaft inklusive X wurde ein Betrag von € 20.575.000,00 vereinbart.

Punkt 3 „II. Kaufpreis“ des Kaufvertrages lautet: *„Der Kaufpreis wird im Verrechnungswege berichtet.“*

Zum Zeitpunkt des Liegenschaftskaufes wurde das Stammkapital der BF zu 67 % von Herrn HH, zu 31,22 % von Frau GH und zu 1,78 % von Frau EH gehalten. Herr HH war sowohl im Wirtschaftsjahr 2008 als auch im Wirtschaftsjahr 2017 alleiniger Geschäftsführer der BF. Die BF hat ein abweichendes Wirtschaftsjahr mit Stichtag 31.03.

Das von der Miteigentümergeinschaft GHH bei den Ziviltechnikern DI Dr. Y und DI Arch. W in Auftrag gegebene Gutachten vom 20.09.2007 bildete die Grundlage für die Kaufpreisfestsetzung. Die BF, vertreten durch ihren Geschäftsführer HH, überprüfte das Gutachten vom 20.09.2007 nicht auf Fremdüblichkeit.

Die von der BF aktivierten Anschaffungskosten (inklusive Nebenkosten) betrugen € 6.564.000,00 für Grund und Boden (ohne Grunderwerbsteuer und Eintragungsgebühr in Höhe von € 295.360,00) sowie € 14.011.000,00 für das darauf befindliche Gebäude (ohne Grunderwerbsteuer und Eintragungsgebühr in Höhe von € 630.515,00).

Die Verbindlichkeit aus dem Erwerb der Liegenschaft in Höhe von € 20.575.000,00 wurde von der BF am 31.03.2008 auf den beiden Sachkonten 3180 „Verrechnung HH“ in Höhe von € 16.460.000,00 und 3190 „Verrechnung GH“ in Höhe von € 4.115.000,00 eingebucht. Mit 30.12.2009 wurden die offenen Salden der beiden Sachkonten 3180 und 3190 auf das neu eröffnete Sachkonto 3170 „Verrechnungskonto Grundkauf L“ übertragen.

Im Zuge einer Außenprüfung für den Zeitraum überprüfte die belangte Behörde den Kaufpreis auf Fremdüblichkeit und korrigierte die Anschaffungskosten auf € 4.996.000,00 für Grund und Boden (inklusive Grunderwerbsteuer und Eintragungsgebühr € 5.291.360,00) bzw € 13.972.000,00 (inklusive Grunderwerbsteuer und Eintragungsgebühr € 14.602.515,00) für das Gebäude.

Der Kaufpreis für die Liegenschaft Adr 2 in Höhe von € 20.575.000,00 war in der Höhe von € 1.607.000,00 fremdunüblich. Die BF, vertreten durch ihren Geschäftsführer HH, wollte den Gesellschaftern GHH (= Verkäufer der Liegenschaft als Miteigentümergemeinschaft GHH) einen Vermögensvorteil in Höhe des fremdunüblichen Kaufpreises verschaffen.

Die BF verfügte zum 31.03.2008 über ein Vermögen von rund € 31 Mio sowie über ein Eigenkapital über rund € 8 Mio.

Hinsichtlich des nicht fremdüblichen Teiles des Kaufpreises in Höhe von € 1.607.000,00 (€ 1.568.000,00 Grund und Boden, € 39.000,00 Gebäude) wurde von der belangten Behörde im Rahmen der Betriebsprüfung für den Zeitraum 2008 – 2010 folgende Feststellung getroffen:

„Punkt 2: Forderung an die Gesellschafter

Resultierend aus den Punkten 1A sowie 1B ist folgende Forderung in die Bilanz einzustellen:

31.03.2008 1.607.000,00

31.03.2009 1.607.000,00

31.03.2010 1.607.000,00

Diese Forderung wird mit teilweise bestehenden Verbindlichkeiten der Gesellschafter auszugleichen sein.“

Zum Bilanzstichtag 31.03.2013 (abweichendes Wirtschaftsjahr 2012/2013) buchte die BF den fremdunüblichen Teil des Kaufpreises in Höhe von € 1.607.000,00 am passiven Bestandskonto

3170 „Verrechnungskonto Grundkauf L“ im Soll (Buchungstext: „Reduktion Kaufpreis lt. BP“). Zu diesem Bilanzstichtag bestand auf dem Konto 3170 „Verrechnungskonto Grundkauf L“ noch eine Verbindlichkeit in Höhe von € 9.079.808,00 Mio. Im abweichenden Wirtschaftsjahr 2013/2014 wurde der Rest des ursprünglichen Kaufpreises durch die BF entrichtet. Ab diesem Zeitpunkt bestand auf dem Konto 3170 „Verrechnungskonto Grundkauf L“ eine Forderung der BF in Höhe von € 1.607.000,00. Diese Forderung wurde in den Bilanzen der Wirtschaftsjahre 2014/2015 und 2015/2016 bilanziert und verzinst. Die Anschaffungskosten der betroffenen Wirtschaftsgüter wurden entsprechend gekürzt.

Mit dem Jahresabschluss zum 31.03.2017 machte die BF die von der belangten Behörde festgestellte Minderung des Kaufpreises buchhalterisch wieder rückgängig und erhöhte die Anschaffungskosten für Grund und Boden um € 1.568.000,00 sowie für das Gebäude um € 39.000,00. Gleichzeitig wurde die offene Forderung an die Gesellschafter GHH um € 1.607.000,00 reduziert.

Im Jahresabschluss zum 31.03.2017 wurde dazu Seite 30 ausgeführt: *„Die Zuschreibung in Höhe von € 1.607.000,00 betrifft die Korrektur der Kaufpreisminderung der Liegenschaft in L. Der steuerliche Wertansatz der Liegenschaft X L, durch die Betriebsprüfung im Jahr 2013, wurde zivilrechtlich nicht akzeptiert und durch den handelsrechtlichen ersetzt. Der steuerrechtliche Ansatz wird dadurch nicht berührt.“*

Auf Seite 33 des Jahresabschlusses wurde ausgeführt: *„Im Jahresabschluss wurde der um € 1.607.000,00 niedrigere steuerliche Wertansatz der Betriebsliegenschaft in L durch den handelsrechtlichen Wertansatz ersetzt. Der Wertansatz des Verrechnungskontos GHH hat sich dadurch um diesen Betrag vermindert. Der steuerliche Wert der Verrechnungsforderung bleibt aber mit € 1.769.592,38 aufrecht.“*

2. Beweiswürdigung

Gem. § 167 Abs 2 BAO haben die Abgabenbehörde und das Bundesfinanzgericht unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. In Befolgung dieser Grundsätze ist der oben dargestellte Sachverhalt deshalb wie folgt zu würdigen:

Die getroffenen Feststellungen hinsichtlich der vorliegenden Beteiligungsverhältnisse bzw des für die BF handelnden Organs (Geschäftsführer), des Erwerbes der Liegenschaft durch die BF von der Miteigentümergeinschaft mit Kaufvertrag vom 31.01.2008, der von der BF durchgeführten Buchungen (Einbuchung der Verbindlichkeit aus der Kaufpreisforderung,

Einbuchung einer Forderung gegenüber den Gesellschaftern bzw Ausbuchung der Forderung) erschließen sich aus den vorgelegten Urkunden (zB Kaufvertrag, Firmenbuchauszug) und dem diesbezüglich übereinstimmenden Vorbringen der BF bzw der belangten Behörde.

Die Feststellung, dass der mit Kaufvertrag vom 31.01.2008 vereinbarte Kaufpreis für die Liegenschaft im Ausmaß von € 1.607.000,00 fremdunüblich war, ergibt sich aus den im Rahmen der Betriebsprüfung für den Zeitraum 2008 – 2010 von der belangten Behörde diesbezüglich getroffenen Feststellungen und wird dies auch von der BF mit ihren Ausführungen in der Eingabe des steuerlichen Vertreters vom 06.03.2024 (letzter Absatz) zugestanden.

Hinsichtlich der vorliegenden Fremdunüblichkeit des Kaufpreises wird seitens des Bundesfinanzgerichtes ergänzend ausgeführt, dass das von den Ziviltechnikern DI Dr. Y und DI Arch. W erstellte Gutachten vom 20.09.2007 jedenfalls hinsichtlich der Ermittlung des Bodenwertes nicht nachvollziehbar ist. Seitens der Gutachter wird ausgeführt, dass keine tatsächlich vergleichbaren Liegenschaftsverkäufe in vergleichbarer Größe und mit einigermaßen vergleichbaren Wertparametern gefunden hätten werden können.

Bei einem lege artis erstellten Gutachten wären die in zeitlicher und örtlicher Nähe durchgeführten Liegenschaftsverkäufe aufgelistet und anschließend angeführt worden, warum eine Vergleichbarkeit mit der zu bewertenden Liegenschaft nicht gegeben sei. Die von den Gutachtern zur Ermittlung des Bodenwerts durchgeführte Vergleichswertermittlung anhand eines von der Immobilienabteilung der Z (ZS) angegebenen Wertes für die betreffende Gegend von mindestens € 210,00 – 310,00 je m² erweist sich nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts als nicht schlüssig, da nicht dargelegt wird, wie die angegebene Bandbreite (€ 210,00 – 310,00) ermittelt wurde.

Die Feststellungen hinsichtlich der Vermögenslage der BF ergeben sich aus der Bilanz zum 31.03.2008.

Hinsichtlich der einzig strittigen Sachverhaltsfrage, ob im Wirtschaftsjahr 2008 (mit Vereinbarung des Kaufpreises in fremdunüblicher Höhe und Einbuchung der Kaufpreisverbindlichkeit durch die BF) eine Vorteilsgewährungsabsicht der maßgeblichen Organe der BF vorgelegen ist, ist festzuhalten, dass sich die Absicht der Vorteilsgewährung nach der Rechtsprechung des VwGH grundsätzlich schlüssig aus den Umständen des Falles ergeben kann.

Im Konkreten hat die BF, vertreten durch ihren Geschäftsführer HH, von der Miteigentümergeinschaft GHH die Liegenschaft Adr 2 samt X zu einem fremdunüblichen,

spricht erhöhten, Kaufpreis mit Kaufvertrag vom 31.01.2008 erworben. Dass damit – entgegen der Argumentation der belangten Behörde – bereits im Zeitpunkt des Kaufes im Wirtschaftsjahr 2008 eine Vorteilsgewährungsabsicht der BF, vertreten durch den Gesellschaftergeschäftsführer HH, gegenüber der Miteigentümergeinschaft GHH (mit 31,22 % GH bzw 67 % HH an der BF beteiligt) verbunden war, erschließt sich für das Bundesfinanzgericht ua aus dem entsprechenden Beschwerdevorbringen der BF, wonach Herr HH immer auf die Entrichtung des zivilrechtlich vereinbarten Preises gepocht und sich auch nie an das zwischen der steuerlichen Vertretung der BF und der belangten Behörde im Rahmen der Betriebsprüfung hergestellte Einvernehmen hinsichtlich des Einstellens einer Forderung – auch wenn dies von der BF im Jahresabschluss zum 31.03.2013 so umgesetzt wurde – gebunden gefühlt hat.

Aufgrund des zu einem erheblichen Teil fremdunüblichen Kaufpreises (um rund € 1,6 Mio überhöht) geht das Bundesfinanzgericht davon aus, dass im Zeitpunkt des Abschlusses des Kaufvertrages und der damit einhergehenden Einbuchung der Verbindlichkeit in dieser Höhe dem für die BF handelnden Organ (HH) bewusst war, dass der auf Grundlage des Gutachtens der Ziviltechniker DI Dr. Y und DI Arch. W vereinbarte Kaufpreis für die angeführte Liegenschaft in der genannten Höhe fremdunüblich war und der alleinige Geschäftsführer HH mit der Vereinbarung des Kaufpreises in dieser Höhe in Ausnutzung seiner Eigenschaft als Organ der BF der Miteigentümergeinschaft GHH einen Vermögensvorteil in der genannten Höhe zuwenden wollte.

Dafür spricht auch umso mehr der Umstand, dass – wie von der BF im Schreiben vom 06.03.2024 ausgeführt wird – das gegenständliche Gutachten, welches Grundlage für die Höhe des Kaufpreises war, von der Miteigentümergeinschaft GHH in Auftrag gegeben wurde und das vorliegende Gutachten in weiterer Folge durch den alleinigen Geschäftsführer der BF, Herrn HH, nicht einer genaueren Überprüfung, etwa durch die Einholung eines eigenen Sachverständigengutachtens, unterzogen wurde. Gerade aufgrund des vorhin angeführten Umstandes, dass das vorgelegte Gutachten vom 20.09.2007 hinsichtlich der Ermittlung des Bodenwertes nicht nachvollziehbar ist, hätte ein fremdüblich handelnder Geschäftsführer jedenfalls eine Überprüfung des Gutachtens vornehmen lassen. Es liegt somit eine Sorgfaltspflichtverletzung des für die BF handelnden Geschäftsführer HH vor, welche nur mit dem gegebenen Naheverhältnis erklärbar ist. Das von der BF im Schreiben vom 06.03.2024 weiter erstattete Vorbringen, wonach es der Miteigentümergeinschaft vor allem darum gegangen sei, zwecks Maximierung des Steuervorteils einen möglichst hohen Kaufpreis für die Liegenschaft zu erzielen, erscheint damit umso glaubwürdiger.

Vor diesem Hintergrund durfte das Bundesfinanzgericht die obigen Sachverhaltsfeststellungen gem. § 167 Abs 2 BAO als erwiesen annehmen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Stattgabe)

Außer in den Fällen des § 278 BAO hat das Verwaltungsgericht immer in der Sache selbst zu entscheiden. Es ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Bescheidbeschwerde als unbegründet abzuweisen (§ 279 Abs 1 BAO).

Nach § 93 Abs 1 EStG 1988 wird bei inländischen Einkünften aus Kapitalvermögen die Einkommensteuer durch Steuerabzug erhoben (Kapitalertragsteuer). Zu den kapitalertragsteuerpflichtigen Kapitalerträgen gehören auch verdeckte Ausschüttungen nach § 8 Abs 2 KStG 1988 (vgl etwa Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, § 27 Tz 11.1, § 93 Tz 29 sowie etwa VwGH 28.05.2015, Ro 2014/15/0046). Gem. § 95 Abs 1 EStG 1988 ist Schuldner der Kapitalertragsteuer der Empfänger der Kapitalerträge. Der Abzugsverpflichtete haftet dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer. Gem. § 95 Abs 3 EStG 1988 hat der Abzugsverpflichtete die Kapitalertragsteuer im Zeitpunkt des Zufließens der Kapitalerträge abziehen. Dem Empfänger der Kapitalerträge ist die Kapitalertragsteuer ausnahmsweise vorzuschreiben, wenn der zum Abzug Verpflichtete die Kapitalerträge nicht vorschriftsmäßig gekürzt hat und die Haftung nach Abs 1 nicht oder nur erschwert durchsetzbar wäre oder der Empfänger weiß, dass der Abzugsverpflichtete die einbehaltene Kapitalertragsteuer nicht vorschriftsmäßig abgeführt hat und dies dem Finanzamt nicht unverzüglich mitteilt (§ 95 Abs 4 EStG 1988).

Gründe, wonach die Haftung nach Abs 1 nicht oder nur erschwert durchsetzbar wäre, liegen im gegenständlichen Fall nicht vor. Es stößt daher grundsätzlich auf keine Bedenken, die BF zur Haftung für die Kapitalertragsteuer aus verdeckten Ausschüttungen heranzuziehen (vgl VwGH 28.05.2015, Ro 2014/15/0046, mwN). Die Geltendmachung der Kapitalertragsteuer gegenüber der zum Abzug verpflichteten Körperschaft hat dabei im Wege eines Haftungsbescheides nach § 224 BAO zu erfolgen.

Gem. § 224 BAO ist in Haftungsbescheiden der Haftungspflichtige unter Hinweis auf die gesetzliche Vorschrift, die seine Haftungspflicht begründet, aufzufordern, die Abgabenschuld,

für die er haftet, binnen einer Frist von einem Monat zu entrichten. Aus einem solchen Hinweis ergibt sich in Bezug auf den Haftungstatbestand auch die Festlegung der „Sache“ des Verfahrens.

Gem. § 4 Abs 2 lit. a Z 2 und 3 BAO entsteht der Abgabenanspruch bei der Einkommensteuer und bei der Körperschaftsteuer für die zu veranlagende Abgabe in der Regel mit Ablauf des Kalenderjahres, für das die Veranlagung vorgenommen wird (Z 2), und für Steuerabzugsbeträge im Zeitpunkt des Zufließens der steuerabzugspflichtigen Einkünfte (Z 3). Bei Steuerabzugsbeträgen ist entscheidend, wann steuerabzugspflichtige Einkünfte als zugeflossen gelten. Dies richtet sich nach den Regelungen in den Abgabengesetzen. Die Kapitalertragsteuer ist eine Erhebungsform der Einkommensteuer (vgl VwGH 15.9.2016, Ra 2014/15/0025), ihre Entstehung richtet sich nach § 4 Abs 2 lit a Z 3 leg. cit. (vgl Fischerlehner/Brennsteiner, Abgabenverfahren I³, § 4 Rz 11).

§ 202 Abs 1 BAO normiert ua die sinngemäße Geltung des § 201 BAO.

§ 201 BAO lautet auszugsweise wie folgt:

"(1) Ordnen die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe durch den

Abgabepflichtigen an oder gestatten sie dies, so kann nach Maßgabe des Abs 2 und muss nach Maßgabe des Abs 3 auf Antrag des Abgabepflichtigen oder von Amts wegen eine erstmalige Festsetzung der Abgabe mit Abgabenbescheid erfolgen, wenn der Abgabepflichtige, obwohl er dazu verpflichtet ist, keinen selbst berechneten Betrag der Abgabenbehörde bekannt gibt oder wenn sich die bekanntgegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweist.

(2) Die Festsetzung kann erfolgen,

(...)

3. wenn kein selbstberechneter Betrag bekannt gegeben wird oder wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens vorliegen würden,

(...)

(4) Innerhalb derselben Abgabenart kann die Festsetzung mehrerer Abgaben desselben Kalenderjahres (Wirtschaftsjahres) in einem Bescheid zusammengefasst erfolgen."

§ 202 Abs 1 trifft eine eigenständige Regelung zur Anwendung des § 201 auf abgabenrechtlich Haftungspflichtige. Somit gelten für Haftungspflichtige die Vorschriften des § 201 sinngemäß nur unter den Voraussetzungen des § 202 (vgl VwGH 16. 10. 2014, 2013/16/0105). Die Selbstberechnung einer Abgabe obliegt einem abgabenrechtlich Haftungspflichtigen nach § 79 EStG 1988 (Lohnsteuer), § 95 EStG 1988 (Kapitalertragsteuer), § 99 EStG 1988 (Steuerabzug bei beschränkter Steuerpflicht) oder § 27 Abs 4 UStG 1994 (Abfuhrpflicht des Leistungsempfängers bezüglich Umsatzsteuer „ausländischer“ Unternehmer). Der Zeitpunkt, für den zu beurteilen ist, ob den Vertreter diese Pflicht getroffen hat, bestimmt sich danach, wann die Abgabe nach den abgabenrechtlichen Vorschriften zu entrichten gewesen wäre. Bei Selbstbemessungsabgaben ist maßgebend, wann die Abgabe bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung zu entrichten oder abzuführen gewesen wäre (vgl VwGH 22. 4. 2015, 2013/16/0208).

Im Beschwerdefall erging ein Haftungsbescheid, bei dem im Spruch des angefochtenen Bescheides auf den Zufluss von Kapitalerträgen gem. § 93 EStG 1988 an GHH und die Heranziehung der zum Abzug verpflichteten BF (§ 95 Abs 2 EStG 1988) gemäß den Bestimmungen des § 95 Abs 1 EStG 1988 iVm § 202 BAO und § 224 BAO hingewiesen wurde. Die „Sache“ des Verfahrens und die konkrete Haftungsnorm wurden von der belangten Behörde im angefochtenen Bescheid somit eindeutig festgelegt.

Nach der Bestimmung des § 8 Abs 2 KStG 1988 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. Auf Grund des Trennungsprinzips sind Rechtsbeziehungen zwischen Körperschaften und ihren Gesellschaftern (Mitgliedern) steuerlich grundsätzlich anzuerkennen (vgl VwGH 23.2.2010, 2008/15/0097, 26.1.2011, 2007/13/0084; 28.4.2011, 2007/15/0031). Es zählt zu den Grundsätzen des Ertragsteuerrechts, dass die Einkommensverwendung, im Unterschied zur Einkommenserzielung, die Höhe des steuerpflichtigen Einkommens nicht beeinflussen darf. 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 Ressler/Stürzlinger in Lang/Rust/Schuch/Staringer, KStG, 2. Aufl. 2016, § 8 Tz. 96 mwN.). Verdeckte Ausschüttungen sind alle außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung gelegene Zuwendungen einer Körperschaft an Anteilsinhaber, die das Einkommen der Körperschaft vermindern und ihre Wurzel in der Anteilsinhaberschaft haben (vgl Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger, KStG § 8 Tz 111). Verdeckte Ausschüttungen sind Vorteile, die eine Gesellschaft ihren Gesellschaftern aus ihrem Vermögen in einer nicht als Gewinnausschüttung erkennbaren Form

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 (vgl VwGH 22.11.2018, Ra 2018/15/0037; VwGH 22.5.2014, 2011/15/0003).

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. Diese Ursache wird an Hand eines Fremdvergleiches ermittelt (vgl VwGH 4.2.2009, 2008/15/0167).

Das durch eine Zuwendung an einen Anteilsinhaber bewirkte objektive Tatbild bedeutet eine Vermögensminderung oder verhinderte Vermögensvermehrung der Körperschaft (dh „zu ihren Lasten“; vgl VwGH 20. 4. 1995, 94/13/0228; UFS 12. 12. 2013, RV/2531–W/11; BFG 6. 2. 2019, RV/2100808/2016).

Weitere Voraussetzung für die Beurteilung eines Sachverhaltes als verdeckte Ausschüttung ist eine subjektive, auf Vorteilsgewährung gerichtete Willensentscheidung der Körperschaft, die - im Rahmen der Beweiswürdigung - aus den Umständen erschließbar sein kann (vgl VwGH 19.04.2018, Ra 2017/15/0039 mit Verweis auf VwGH 24.7.2007, 2007/14/0013; VwGH 26.4.2017, Ra 2015/13/0049; VwGH 1.6.2017, Ra 2016/15/0059, je mwN; vgl auch - zum subjektiven Element des "Bereichernwollens" - VwGH 23.4.2014, 2010/13/0139, mwN).

Die Absicht der Vorteilsgewährung kann sich also auch schlüssig aus den Umständen des Falles ergeben, was etwa auch dann zu unterstellen ist, wenn die Gesellschaft nach Kenntnis des vom Gesellschafter in Anspruch genommenen Vorteils nichts unternimmt, um ihn rückgängig zu machen. Es bedarf somit zur Verwirklichung einer verdeckten Ausschüttung rechtlich eines der Gesellschaft zuzurechnenden Verhaltens des geschäftsführenden Organs, welches, besteht es auch in einem bloßen Dulden oder Unterlassen, den Schluss erlaubt, dass die durch ihre Organe vertretene Gesellschaft die Entnahme von Gesellschaftsvermögen durch den Gesellschafter akzeptiert haben (vgl VwGH 23.02.2010, 2005/15/0148; VwGH 30.10.2003, 99/15/0072).

Das zwischen dem Gesellschafter einer GmbH und der GmbH bestehende Naheverhältnis gebietet es, Vereinbarungen an jenen Kriterien zu messen, welche für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen entwickelt wurden. Die Vereinbarung muss demnach nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen werden. Diese Kriterien haben – so die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes – ihre Bedeutung im Rahmen der Beweiswürdigung (vgl VwGH 29.1.2002, 2001/14/0074).

Aufgrund der getroffenen Feststellungen ergibt sich für das Bundesfinanzgericht zweifelsfrei, dass der, durch den alleinigen Geschäftsführer HH vertretenen, BF bewusst war, dass mit der Vereinbarung des Kaufpreises aus dem Liegenschafts Kauf vom 31.01.2008 in fremdunüblicher Höhe eine Bereicherung der Gesellschafter GHH zu Lasten der BF einhergegangen ist.

Durch das nicht fremdübliche Vorgehen der BF wurden sowohl die objektiven als auch die subjektiven Voraussetzungen, nämlich die auf eine Vorteilsgewährung gerichtete Willensentscheidung durch ein Organ der BF in Person des Geschäftsführers Herrn HH, einer verdeckten Ausschüttung, erfüllt.

Kapitalertragsteuer ist im Zeitpunkt des Zufließens von Kapitalerträgen abzuziehen (§ 95 Abs 3 EStG 1988). Bei verdeckten Ausschüttungen ist der Zufluss nach Maßgabe des § 19 Abs 1 EStG 1988 anzunehmen (vgl VwGH 25.06.2007, 2007/14/0002). Verdeckte Ausschüttungen fließen daher zu, wenn der Gesellschafter über den Vorteil verfügen kann (vgl VwGH 26.6.2014, 2011/15/0028; VwGH 25.9.2012, 2008/13/0241; 16.12.1986, 86/14/0064). Dafür genügt es, dass die Vermögensmehrung bereits wirtschaftlich eingetreten ist oder die Verwirklichung eines Anspruches bereits derart nahegerückt und gesichert ist, dass dies wirtschaftlich der tatsächlichen Realisierung gleichkommt (vgl Quantschnigg/Schuch, ESt-HB, § 19 Tz 4.1).

Da nach den getroffenen Feststellungen eine entsprechende Bonität der BF zum 31.03.2008 jedenfalls gegeben war, ist der Zuflusszeitpunkt des fremdunüblichen Kaufpreisan teiles mit dem Zeitpunkt der Einbuchung der Verbindlichkeit zum 31.03.2008 durch die BF anzunehmen, da die Gesellschafter GHH mit diesem Zeitpunkt über den fremdunüblichen Anteil ihrer Forderung gegen die BF verfügen konnten.

Es entspricht der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, dass nach Ablauf des Bilanzstichtages des betroffenen Wirtschaftsjahres eine verdeckte Ausschüttung nicht mehr rückgängig gemacht werden kann, auch nicht durch die Einstellung einer Forderung der Kapitalgesellschaft auf einen (höheren) Kaufpreis oder Werklohn, etc. Ist aber eine verdeckte Ausschüttung bereits erfolgt, führt dies aus steuerlicher Sicht ebenfalls nicht zur Einstellung einer Forderung, weil der zugewendete Vorteil als (verdeckt) ausgeschüttet gilt (vgl VwGH 05.02.2021, Ro 2019/13/0027; VwGH 06.09.2023, Ra 2021/15/0027).

Nachdem im gegenständlichen Fall zum Bilanzstichtag 31.03.2008 keine Rückgängigmachung der verdeckten Ausschüttung getätigt wurde, ist die verdeckte Ausschüttung des fremdunüblichen Kaufpreisanteils mit Einbuchung der Verbindlichkeit durch die BF zum 31.03.2008 erfolgt.

Forderungen entstehen aus rechtsgeschäftlichem oder deliktischem Verhalten. Durch den Umstand, dass die steuerliche Vertretung der BF im Jahr 2012 im Rahmen der Außenprüfung für die Jahre 2008 bis 2010 zugestimmt hat, dass seitens der belangten Behörde eine Forderung eingestellt wurde, kann keine Forderung der BF an die Gesellschafter GHG entstanden sein. Diese Vorgangsweise ist nicht geeignet, einen Schuldtitel aufzuzeigen, also den Umstand, wodurch (durch welches Rechtsgeschäft) die Forderung entstanden sein soll.

Zum ergänzenden Vorbringen der belangten Behörde im Schriftsatz vom 26.02.2024 im Hinblick auf die von der BF zum 31.03.2013 eingebuchte Forderung in Höhe von € 1.607.000,00 wird wie folgt ausgeführt:

Verdeckte Ausschüttungen iSd § 8 Abs 2 KStG 1988 stellen aus gesellschaftsrechtlicher Sicht idR eine verbotene Einlagenrückgewähr dar (vgl Karollus in Brandl/Karollus/Kirchmayr/Leitner, Handbuch Verdeckte Gewinnausschüttung³ 7; Koppensteiner/Rüffler, GmbHG³ § 82 Rz 15). Zivilrechtlich besteht für den Gesellschafter bzw für den Empfänger der verdeckten Gewinnausschüttung die Verpflichtung, den empfangenen Vorteil an die Gesellschaft zurückzuerstatten (vgl Karollus, aaO 54).

Zu einer Berichtigung der Handelsbilanz könnte es bei einer verdeckten Gewinnausschüttung nur kommen, wenn der Rückforderungsanspruch zum Bilanzstichtag bereits den Charakter eines Vermögensgegenstandes hätte. Ähnlich dem Wirtschaftsgut muss ein Vermögensgegenstand Bewertbarkeit aufweisen, es muss sich um einen Gegenstand handeln, den man sich im kaufmännischen Leben "etwas kosten lässt" und den man letztlich - insbesondere im Bereich der Forderungen - wertmäßig auch realisieren kann. Ist ein Anspruch überhaupt nicht bekannt oder wird dieser bewusst unterdrückt bzw negiert, so handelt es sich dabei mangels Bewertbarkeit bzw. Realisierungsabsicht weder um einen Vermögensgegenstand noch um ein Wirtschaftsgut. Daraus folgt, dass Rückforderungsansprüche aus verdeckter Gewinnausschüttung, zumindest solange sie verdeckt bleiben, keine bilanzierungsfähigen Vermögensgegenstände (Wirtschaftsgüter) darstellen. Die verdeckte Gewinnausschüttung zieht daher keineswegs automatisch die Einstellung eines Rückforderungsanspruches nach sich. Sie bewirkt somit auch keine bloße Vermögensumschichtung, sondern eine Vorteilszuwendung der Körperschaft an den Anteilsinhaber, die die entsprechenden steuerlichen Konsequenzen auslöst (vgl VwGH 21.12.1993, 93/14/0216).

Wird ein handelsrechtlicher Rückgriffsanspruch tatsächlich durchgesetzt und die verdeckte Ausschüttung rückgezahlt bzw eine Forderung eingestellt, ist aus steuerlicher Sicht zu beachten, dass die Rückzahlung der verdeckten Ausschüttung (bzw die Einstellung der Forderung) als steuerneutrale Einlage gewertet wird (vgl Ressler/Rohm in Kofler et al, WU-KStG3 § 8 Rz 22; VwGH 21. 12. 1993, 93/14/0216, mwN). Dies ist daraus erklärbar, dass die Erhöhung des Vermögens (durch das Einbuchen eines Vermögensgegenstandes, hier einer Forderung) grundsätzlich eine Gewinnerhöhung bedeutet. Steuerlich ist aber bereits für das Wirtschaftsjahr, in welchem die verdeckte Ausschüttung getätigt wurde, die Gewinnkorrektur (Gewinnerhöhung) vorgenommen worden. Um eine doppelte gewinnmäßige Erfassung zu verhindern, muss, sollte es zur Rückzahlung der verdeckten Ausschüttung bzw zur Aktivierung eines Rückforderungsanspruches tatsächlich kommen, dieser Vorgang als steuerlich neutrale Einlage gewertet werden (vgl Zorn, RdW 2023/610).

Wenn die belangte Behörde unter Verweis auf das Erkenntnis des VwGH 07.12.1982, 82/14/0110 ausführt, dass die nunmehr neu entstandene Forderung (gemeint, die durch die BF mit 31.03.2013 eingebuchte Forderung in Höhe von € 1.607.000,00 gegenüber GHH) in der Folge unabhängig vom gesellschaftsrechtlich veranlassten Entstehungsgrund zu beurteilen sei, ist festzuhalten, dass der VwGH zum dieser Entscheidung zu Grunde liegenden Sachverhalt ausgeführt hat, dass *„wirtschaftlich betrachtet die ausstehenden Forderungen (aus nicht voll eingezahlten Stammeinlagen) der Beschwerdeführerin gegen ihre Gesellschafter trotz ihrer Begründung in gesellschaftsrechtlichen Vereinbarungen unter dem Gesichtspunkt der Liquidität Forderungen wie andere seien“*.

Die von der BF gegenüber den Gesellschaftern GHH eingebuchte Forderung in Höhe von € 1.607.000,00 ist die nämliche Forderung aus der (ursprünglichen) verdeckten Ausschüttung im Wirtschaftsjahr 2007/2008 und kann nicht isoliert betrachtet bzw umqualifiziert werden. Es handelt sich dabei gerade eben nicht um eine „normale“ Forderung der BF aus einem Verrechnungskonto. Dies steht somit nicht im Widerspruch zur oben angeführten Aussage des VwGH, wonach Forderungen einer GmbH gegen ihre Gesellschafter rein unter dem Gesichtspunkt der Liquidität wie andere Forderungen (gegen fremde Dritte) zu behandeln seien. Die von der belangten Behörde ins Treffen geführte Rechtsprechung des VwGH zum Verrechnungskonto gelangt nicht zur Anwendung.

Das Einstellen der Forderung in die Bilanz ist nach Rechtsprechung und Literatur als steuerneutrale Einlage zu werten (vgl VwGH 21.12.1993, 93/14/0216; Zorn, RdW 2023/610;

Ressler/Rohm in Kofler et al, WU-KStG³ § 8 Rz 22; Raab/Renner in Lachmayer/Strimitzer/Vock (Hrsg), Die Körperschaftsteuer – KStG 1988³², Rz 609).

Im Verzicht auf die Forderung aus der Geltendmachung des Rückgriffsanspruches, konkret durch die Ausbuchung der Forderung im Wirtschaftsjahr 2017, kann sohin keine weitere verdeckte Ausschüttung gelegen sein (Raab/Renner in Lachmayer/Strimitzer/Vock (Hrsg), Die Körperschaftsteuer – KStG 1988³², Rz 610).

Die diesbezüglichen Ausführungen der belangten Behörde im Schriftsatz vom 26.02.2024, wonach dies zutreffend wäre, wenn der Rückforderungsanspruch durch die BF gar nicht geltend gemacht worden wäre, sind für das Bundesfinanzgericht nicht nachvollziehbar. Gerade mit dem Einstellen der Forderung ist der Rückforderungsanspruch als Wirtschaftsgut erst entstanden. Nachdem dieser Vorgang – wie ausgeführt – als steuerlich neutrale Einlage zu werten ist, kann es sich beim im Wirtschaftsjahr 2017 erfolgten Verzicht auf diese Forderung durch die BF nur um eine steuerlich irrelevante Wertänderung im Einlagenbereich handeln (vgl nochmals Raab/Renner in Lachmayer/Strimitzer/Vock (Hrsg), Die Körperschaftsteuer – KStG 1988³², Rz 610).

Es ist daher spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Das Verwaltungsgericht hat im Spruch seines Erkenntnisses oder Beschlusses auszusprechen, ob die Revision gem. Art. 133 Abs 4 B-VG zulässig ist. Der Ausspruch ist kurz zu begründen (§ 25a Abs 1 VwGG).

Gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes ist eine 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 (Art. 133 Abs 4 B-VG).

Dies trifft nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht zu, wenn die in Betracht kommenden Normen klar und eindeutig sind (vgl VwGH vom 6.4.2016, Ro 2016/16/0006 mit vielen weiteren Nachweisen).

Die im Beschwerdefall strittige Frage, ob die verdeckte Ausschüttung im Wirtschaftsjahr 2008 erfolgt ist, ist eine Sachverhaltsfrage, die nach dem objektiven Gesamtbild des jeweiligen Falles zu beantworten ist (vgl zB VwGH 29.7.2010, 2008/15/0093) und die als solche einer Revision

nicht zugänglich ist. Die Beurteilung der weiters zu klärenden Frage, ob im Zeitpunkt des Ausbuchens der Forderung eine weitere verdeckte Ausschüttung vorliegen kann, ist Ausfluss der Entscheidung des VwGH vom 21.12.1993, 93/14/0216.

Es ist daher spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 21. März 2024