

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr*** vertreten durch Oberösterreichische Steuerberatungs- u. Wirtschaftstreuhand-Gesellschaft m.b.H., Blütenstraße 15 Tür 4, 4040 Linz, über die Beschwerde vom 17. Juli 2018 gegen die Bescheide des ***FA*** datiert vom 15. Juni 2018 betreffend Körperschaftsteuer 2016, Körperschaftsteuer 2017 und Haftung Kapitalertragsteuer 2016 datiert vom 18. Juni 2018, Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2016 wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen

Der der Körperschaftsteuerbescheid 2017 wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Körperschaftsteuer 2017 sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

Der Beschwerde wird gegen den Haftungsbescheid 2016 betreffen Zuflusses von Kapitalerträgen gemäß § 93 EStG 1988 wird teilweise Folge gegeben und insofern der angefochtene Bescheid gemäß § 279 BAO abgeändert.

[...]

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Im am 18. Juni gemäß § 150 BAO (Bundesabgabenordnung, BGBl. Nr. 194/1961) erstellten **Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung**, welche unter anderem auch die Körperschaftsteuer 2014 bis 2017 umfasste, stellte der Prüfer für das Jahr 2016 eine verdeckte Gewinnausschüttung in Höhe von € 383.042,93 fest und berechnete davon 27,5 % Kapitalertragsteuer in Höhe von € 105.336,81

Dazu führte der Prüfer in der Tz. 1 der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 30. Mai 2018 aus, dass die Beschwerdeführerin, welche den Namen ihres damaligen Geschäftsführers, ***2*** ***3*** trägt, im Jahr 2011 ihren operativen Teil durch eine Spaltung in die „***1*** ***16***- Handelsgesellschaft m.b.H. verlagert habe. Die Grundstücke und Gebäude seien in der Beschwerdeführerin verblieben und an die „***1*** ***16***- Handelsgesellschaft m.b.H. vermietet worden. Dabei seien die mit den Liegenschaften in Verbindung stehenden Verbindlichkeiten, laut Spaltungsbilanz € -1.103.455,64 (bei der Beschwerdeführerin), (darauf folgend) in die „***1*** ***16***- Handelsgesellschaft m.b.H. umgeschichtet worden, wodurch sich das Verrechnungskonto der „***1*** ***16***- Handelsgesellschaft m.b.H. auf € 991.055,25 am 31. Dezember 2011 erhöht habe. Dieser Kreditumschichtung habe die darlehensgewährende Bank nur unter der Bedingung einer Besicherung (des Obligos) durch die Beschwerdeführerin zugestimmt. Aufgrund einer schweren Erkrankung des Geschäftsführers der „***1*** ***16***- Handelsgesellschaft m.b.H. GmbH (und der Beschwerdeführerin), Herrn ***2*** ***3***, welche im Mai 2016 zu seinem Tod geführt habe, sei es zu einem Gewinneinbruch gekommen. Die Bank_01 habe den Verkaufserlös aus dem Verkauf der Liegenschaft ***4*** im Jahr 2016 nur zum Teil der Beschwerdeführerin gutgeschrieben, sondern auch verwendet, um Schulden der „***1*** ***16***- Handelsgesellschaft m.b.H. zu tilgen. Dazu habe die Bank auf die Bürgschaft der Beschwerdeführerin zugunsten der „***1*** ***16***- Handelsgesellschaft m.b.H. zurückgegriffen.

Im Zuge der Insolvenz der „***1*** ***16***- Handelsgesellschaft m.b.H. sei die Beschwerdeführerin zur Haftung herangezogen und seien die Forderungen an die „***1*** ***16***- Handelsgesellschaft m.b.H. abgeschrieben worden, was sich in einem Aufwand der Beschwerdeführerin von € 466.027,97 niedergeschlagen habe. Im Jahr 2017 sei es durch die Auflösung der Rückstellung Haftung Bürgschaft und der Wertberichtigung zu Forderungen „***1*** ***16***- Handelsgesellschaft m.b.H. zu einem Ertrag von € 82.985,04 gekommen.

Dieser Sachverhalt wurde durch in der Niederschrift über die Schlussbesprechung wiedergegebene Mail des steuerlichen Vertreters vom 19. August 2018 akzentuiert dargestellt.

Danach seien die Verbindlichkeiten der Beschwerdeführerin laut Spaltungsbilanz von € -1.103.455,64 im Laufe der Jahre auf die „***1**“ ***16***-Handelsgesellschaft m.b.H. umgeschichtet und dadurch das Verrechnungskonto ausgeglichen worden.

Dadurch sei es im Konkurs der „***1**“ ***16***-Handelsgesellschaft m.b.H. nicht zu einem Fordungsausfall der Beschwerdeführerin gekommen, sondern sei nach diesem Konkurs die zugunsten der „***1**“ ***16***-Handelsgesellschaft m.b.H. eingegangene Bürgschaft schlagend geworden. Dies habe die Beschwerdeführerin 2016 mit € 295.000,00 belastet und zur Auflösung der diesbezüglichen Rückstellung 2017 von € 66.610,00 (saldiert € 228.390,00) geführt.

Die Kreditumschichtung mit gleichzeitigem Eingehen einer Bürgschaft sei wirtschaftlich sinnvoll und notwendig gewesen und habe die Beschwerdeführerin vor noch größeren Schadensfällen bewahrt. Dadurch hätten beide Gesellschaften viele Jahre Gewinn erwirtschaften und Körperschaftssteuer bezahlen können.

Dem im Jahr 2016 eingetretenen Schaden von € 466.028,00 seien Auflösungen von Rückstellungen 2017 (€ 66.610,00) gegenüberzustellen, woraus sich ein Betrag von € 399.418,00 ergebe, der einem Anteil von 40,3 % der ursprünglichen Schuld von € 991.055,00 entspreche. Der Schaden wäre ohne die durch die Bürgschaft gestützte Umschuldung wesentlich höher gewesen.

In diesem Betrag seien auch die Garantie für Anbote und Aufträge der „***1**“ ***16***-Handelsgesellschaft m.b.H. enthalten gewesen, welche eingegangen hätten werden müssen, um den laufenden Betrieb der Mieterin, der „***1**“ ***16***-Handelsgesellschaft m.b.H. aufrecht zu erhalten. Ohne das Übernehmen der Bürgschaft wäre die „***1**“ ***16***-Handelsgesellschaft m.b.H. wirtschaftlich akut gefährdet gewesen.

Für den Betriebsausgabencharakter einer Bürgschaftsübernahme komme es entscheidend auf die eindeutige und unmittelbare Verknüpfung zwischen künftiger Einnahmenerzielung und Übernahme der Garantenstellung an. Bei einem Konkurs der „***1**“ ***16***-Handelsgesellschaft m.b.H. wären für die Beschwerdeführerin der Mieter und auch sämtliche Einnahmen weggefallen.

Weiter führte der Prüfer in der Niederschrift über die Schlussbesprechung aus, dass es für ihn nicht nachvollziehbar sei, dass, wie es der steuerliche Vertreter darstelle, durch die Kreditumschichtung von der direkten Kreditfinanzierung der Verrechnungssaldo auf von ursprünglich € -991.055,00 zum 31. Dezember 2011 im Jahr 2011 auf null reduziert habe werden können. Vielmehr sei der Verrechnungssaldo von € 991.055,25 erst durch die Umschichtung der Darlehen entstanden.

Die auf dem Verrechnungskonto 2016 aufscheinende Forderung an die „***1**“ ***16***-Handelsgesellschaft m.b.H. seien durch die Haftungsinanspruchnahme durch die Bank entstanden, da ein Teil des Erlöses aus dem Verkauf der Liegenschaft ***4*** zur Kreditabdeckung bei der „***1**“ ***16***-Handelsgesellschaft m.b.H. herangezogen worden sei.

Diese Forderung an die „***1**“ ***16***-Handelsgesellschaft m.b.H. sei in der Folge (2016) wertberichtigt und wie folgt abgeschrieben worden:

	2016	2017
Bildung Wertberichtigung	-171.027,97	
Forderungsabschreibung		-154.652,96
Auflösung Wertberichtigung		171.027,97
	<u>-171.027,97</u>	<u>16.375,01</u>
	16.375,01	
Aufwand	<u>-154.652,96</u>	

Durch die Haftungsinanspruchnahme sei folgender Aufwand entstanden:

	2016	2017
Bildung Rückstellung	-295.000,00	
Haftung für „***1**“		-263.595,74
ADK „***1**“ Quote		37.155,77
„***1**“ Bankgarantie		-1.950,00
Auflösung Rückstellung		295.000,00
	<u>-295.000,00</u>	<u>66.610,03</u>
	66.610,03	
Aufwand	<u>-228.389,97</u>	

In Summe ergebe dies:

	2016	2017
Aufwand Forderungsabschreibung	-154.652,96	
Aufwand Haftungsinanspruchnahme	<u>-228.389,97</u>	
	<u>-383.042,93</u>	

Durch die Kreditumschichtung sei bei der Beschwerdeführerin also insgesamt ein Aufwand von € 383.042,93 entstanden, den es ohne die Umschichtung der Darlehen bei der Beschwerdeführerin so nicht gegeben hätte. Diese sei nicht betrieblich, sondern durch die gesellschaftsrechtlichen Beziehungen (der „***1**“ ***16***-Handelsgesellschaft m.b.H. und der Beschwerdeführerin) veranlasst, eine verdeckte Gewinnausschüttung und deshalb keine Betriebsausgabe.

Dies führe 2016 zu einer verdeckten Gewinnausschüttung von € 383.042,93 und entsprechender Gewinnerhöhung und Kapitalertragsteuer von 27,5 % (€ 105.336,81).

Die sich aus der verdeckten Gewinnausschüttung ergebende Gewinnerhöhung von € 383.042,93 verrechnete der Prüfer mit dem Verlustvortrag der Beschwerdeführerin von € -205.401,96, sodass der Verlustvortrag damit aufgebraucht wurde und für das Jahr 2017 nicht zur Verfügung stand.

Das Finanzamt folgte diesen Feststellungen im **Körperschaftsteuerbescheid 2016** der Beschwerdeführerin **datiert vom 15. Juni 2018** und verwies zur Begründung auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung und der darüber aufgenommenen Niederschrift, welche dem Prüfungsbericht zu entnehmen seien. Dabei wich das Finanzamt insofern von der elektronischen Abgabenerklärung der Beschwerdeführerin ab, als die Summe der übrigen Betriebsausgaben nach Kennzahl 9230 von € 517.583,71 um € 383.042,93 auf € 134.540,78 gekürzt wurde.

Am gleichen Tag erstellte das Finanzamt den **Körperschaftsteuerbescheid 2017** mit gleichlautender Begründung. Dabei blieb der von der Beschwerdeführerin erklärte Verlustabzug unberücksichtigt.

Den an die Beschwerdeführerin gerichteten **Haftungsbescheid** aufgrund des Zuflusses von Kapitalerträgen gemäß § 93 EStG 1988 für Mag. ***6*** ***3*** (€ 52.668,41) und Mag. ***7*** ***3*** (€ 52.668,40) hat das Finanzamt am 18. Juni 2018 erstellt.

Mit der **Beschwerdeschrift vom 17. Juli 2018** wandte sich die Beschwerdeführer gegen alle oben genannten Bescheide und gab der Vertreter der Beschwerdeführerin bekannt, dass die Begründung der der Körperschaftsteuerbescheide (der Bericht über die Außenprüfung), ebenso wie der Haftungsbescheid, am 20. Juni 2018 zugestellt worden seien. Die Beschwerde richte sich gegen das Nichtanerkennen der Aufwendungen aus der Haftungsinanspruchnahme in Höhe von € 383.042,93 als Betriebsausgaben, gegen die Qualifizierung dieser Aufwendungen als verdeckte Gewinnausschüttung und gegen die Vorschreibung der Kapitalertragsteuer für die verdeckte Gewinnausschüttung.

Die Beschwerdeführerin stellt infolge dessen die Anträge, die Körperschaftsteuerbescheide 2016 und 2017 durch Bescheide zu ersetzen, die den Beschwerdegründen Rechnung tragen würden, den Haftungsbescheid ersatzlos aufzuheben und eine mündliche Verhandlung entsprechend § 274 Abs. 1 Z 1 BAO durchzuführen.

Als Begründung brachte die Beschwerdeführerin vor, dass 2011 der Kommanditist der Firma „***1*** ***16***- Handelsgesellschaft m.b.H. & Co KG, Herr ***2*** ***3***, seinen Gesellschafts- und Mitunternehmeranteil an der Firma „***1*** ***16***- Handelsgesellschaft m.b.H. & Co KG unter Inanspruchnahme der umgründungssteuerrechtlichen Begünstigungen des Art. III UmgrStG zu Buchwerten in die unbeschränkt haftende Gesellschafterin der Firma „***1*** ***16***-

Handelsgesellschaft m.b.H. & Co KG, in die Firma „***1**“ ***16***-
Handelsgesellschaft m.b.H., eingebracht habe.

Im nächsten Umgründungsschritt sei entsprechend des Umgründungsplans der operative Betrieb der Firma „***1**“ ***16***- Handelsgesellschaft m.b.H. (alt) unter Zurückbehaltung der Betriebsliegenschaften auf die im Zuge einer Spaltung neu gegründete Firma „***1**“ ***16***- Handelsgesellschaft m.b.H. (neu) verhältnismäßig abgespalten worden. Der Firmenname der Firma „***1**“ ***16***- Handelsgesellschaft m.b.H. (alt) sei anlässlich der Spaltung in ***2*** ***3*** GmbH, die Beschwerdeführerin, geändert worden. Der operative Betrieb habe sich somit nach der Umgründung in der Firma „***1**“ ***16***- Handelsgesellschaft m.b.H. (neu), die Betriebsliegenschaften in der ***2*** ***3*** GmbH befunden.

Entsprechend der Spaltungsbilanz zum 1. Januar 2011 hätten bei der Bank_01 Kredite in Höhe von € 1.103.455,64 ausgehäftet. Diese Kredite der Beschwerdeführerin seien durch eine hinterlegte Pfandurkunde vom 16. September 2002 besichert gewesen.

Im Laufe der Jahre seien die Bankverbindlichkeiten der Beschwerdeführerin teilweise auf die „***1**“ GmbH (neu) umgeschichtet worden. Die Bank sei zu dieser Kreditumschichtung nur gegen Aufrechterhaltung der bestehenden Sicherheiten (Pfandrechte) der ***2*** ***3*** GmbH bereit gewesen. Im Rahmen dieser Kreditumschichtung sei das bestehende Pfandrecht (an den Grundstücken der Beschwerdeführerin) mit Pfandurkunde vom 17. März 2012 auf die Kredite der „***1**“ ***16***- Handelsgesellschaft m.b.H. (neu) übertragen.

Bezüglich des Forderungsausfalles in Höhe von € 154.652,96 (2016: Bildung Wertberichtigung € 171.027,97; 2017: Auflösung Wertberichtigung € 16.375,01) sei anzumerken, dass die Bank_01 den Verkaufserlös aus dem Verkauf der Liegenschaft ***4*** nicht zur Gänze der Beschwerdeführerin gutgeschrieben, sondern einen Teil davon zur Abdeckung des Obligos bei der „***1**“ ***16***- Handelsgesellschaft m.b.H. verwendet habe. Auch dies sei unter Heranziehung des seit 2002 bestehenden Pfandrechts für Kredite der „***1**“ ***16***- Handelsgesellschaft m.b.H. geschehen.

Nach dem Konkurs der „***1**“ ***16***- Handelsgesellschaft m.b.H. (neu) sei ebenfalls auf Grund des Pfandrechts die Haftung schlagend geworden, wodurch das Ergebnis der Beschwerdeführerin mit € 228.389,97 belastet worden sei (2016: Schadensfall € 295.000,00; 2017: Auflösung Rückstellung € 66.610,03).

Die Aufrechterhalten der grundbücherlichen Sicherheiten für die Bankverbindlichkeiten der „***1**“ ***16***- Handelsgesellschaft m.b.H. nach der Spaltung sei aus rein wirtschaftlichen Gründen erfolgt und habe die Beschwerdeführerin vor einem noch größeren Schaden bewahrt. Denn durch diese beiden Maßnahmen hätten beide Gesellschaften über viele Jahre Gewinne erwirtschaften und Körperschaftsteuer leisten können.

Der Einbruch in den Gewinnen der „***1**“ ***16***- Handelsgesellschaft m.b.H. sei erst durch die schwere Erkrankung des Geschäftsführers entstanden, welche im Mai 2016 zum Tod geführt habe, in den letzten Jahren eingetreten.

Wenn keine Spaltung durchgeführt worden wäre, wären die Pfandrechte genauso schlagend geworden. Für den Betriebsausgabencharakter einer Bürgschaftsübnahme komme es entscheidend auf die eindeutige und unmittelbare Verknüpfung zwischen künftiger Einnahmenerzielung und Übernahme der Garantenstellung an.

Diese eindeutige und unmittelbare Verknüpfung zwischen der künftigen Einnahmenerzielung und der Aufrechterhaltung der Garantenstellung sei eindeutig gegeben, da ohne diese grundbücherlichen Sicherheiten die „***1**“ ***16***- Handelsgesellschaft m.b.H. ihren Geschäftsumfang nicht hätte aufrechterhalten können und wirtschaftlich akut gefährdet gewesen wäre.

Bei einem Konkurs der „***1**“ ***16***- Handelsgesellschaft m.b.H. wäre für die Beschwerdeführerin der einzige Mieter und somit sämtliche Einnahmen weggefallen. Es liege somit eine ausschließliche Abhängigkeit der Gesellschaft von der Aufrechterhaltung der grundbücherlichen Sicherheiten für die „***1**“ ***16***- Handelsgesellschaft m.b.H. vor.

Folglich sei die grundbücherliche Sicherstellung der Bankverbindlichkeiten betrieblich veranlasst und seien die daraus resultierenden Inanspruchnahmen Betriebsausgaben.

Aus dem Schreiben der Bank_01 vom 10. Juli 2018 gehe hervor, dass die Betriebsliegenschaft in ***8*** sowohl vor als auch nach der Spaltung zur Besicherung der Finanzierung des operativen Betriebes der „***1**“ ***16***- Handelsgesellschaft m.b.H. dienen sollte.

Bereits 2002 hatte die „***1**“ ***16***- Handelsgesellschaft m.b.H. (alt), welche im Zuge der Spaltung in ***2*** ***3*** GmbH, die Beschwerdeführerin, umbenannt worden sei, der Bank ein Pfandrecht an diesen Liegenschaften eingeräumt. Da das Pfandrecht ohnehin bestanden habe, sei auch der Abschluss einer schriftlichen Vereinbarung zwischen der „***1**“ ***16***- Handelsgesellschaft m.b.H. und der ***2*** ***3*** GmbH in Hinblick auf die Haftung nicht notwendig gewesen.

Da das Aufrechterhalten der grundbücherlichen Sicherheiten betrieblich veranlasst gewesen sei und die daraus resultierenden Inanspruchnahmen somit Betriebsausgaben seien, liege keine verdeckte Gewinnausschüttung vor.

Das Vorschreiben der Kapitalertragsteuer entbehre daher jeder Grundlage und sei der Haftungsbescheid ersatzlos aufzuheben.

Dazu brachte die Beschwerdeführerin noch vor, dass die Höhe der Kapitalertragsteuer bezüglich der in ***9*** ansässigen Gesellschafterin Mag. ***6*** ***3*** nicht 27,5 %,

sondern lediglich 15 % betragen würde: Eine verdeckte Gewinnausschüttung unterliege als Beteiligungsertrag im Sinne des § 27 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 dem Kapitalertragsteuerabzug nach § 93 Abs. 2 Z 1 EStG, sodass ein im Ausland ansässiger Steuerpflichtiger damit der beschränkten Steuerpflicht unterliege. Verdeckte Gewinnausschüttungen seien Dividenden im Sinne von Art. 10 des Doppelbesteuerungsabkommens Österreich - Deutschland. Sie würden dem uneingeschränkten Besteuerungsrecht des Ansässigkeitsstaates (***9***) unterliegen. Darüber hinaus dürfe der Quellenstaat (Österreich) eine Steuer von 15 % des Bruttobetrag der Dividende erheben. Die DBA-Entlastungs-VO ermögliche die direkte Anwendung der Bestimmungen des Doppelbesteuerungsabkommens und somit eine vollständige oder teilweise Entlastung von Abzugssteuern an der Quelle. Insoweit der Kapitalertrag in weiterer Folge beim Empfänger von der Einkommen- beziehungsweise Körperschaftsteuer befreit sei, entfalle die Haftung aufgrund ihrer materiellen Akzessorietät. Da hier die Voraussetzungen der DBA-Entlastungs-VO vorliegen würde, bestehe die Haftung bezüglich der Gesellschafterin, die ihren Wohnsitz in ***9*** habe, allenfalls im Ausmaß von 15 % und nicht von 27,5 %).

Der Beschwerdeschrift war ein **Schreiben der Bank_01** vom 10. Juli 2018 an den Liquidator der Beschwerdeführerin beigelegt, in welchem ausgeführt wurde, dass die Besicherung der Verbindlichkeiten der „***1**“ ***16***- Handelsgesellschaft m.b.H. durch die Beschwerdeführerin sich daraus ergeben habe, dass bis zum 23. August 2011 sowohl die Betriebsliegenschaft als auch der operative Betrieb in einem Unternehmen, nämlich der „***1**“ ***16***- Handelsgesellschaft m.b.H. (alt FN ***10***) vereinigt gewesen seien. Zu diesem Zeitpunkt sei die damals schon bestehende „***1**“ ***16***- Handelsgesellschaft m.b.H." ***16*** Handelsgesellschaft m.b.H. (FN ***10***) in die ***2*** ***3*** GmbH umbenannt, die „***1**“ ***16***- Handelsgesellschaft m.b.H. ***16*** Handelsgesellschaft m.b.H. (FN ***11***) neu gegründet und der operative Betrieb (ausgenommen der Betriebsliegenschaft) in diese eingebracht worden. Bereits mit Pfandurkunde vom 16. September 2002 sei der Bank_01 von der „***1**“ ***16***- Handelsgesellschaft m.b.H.(alt) ein Pfandrecht auf der Liegenschaft EZ ***12***, GB ***13***, eingeräumt worden, wobei dieses nie verbüchert worden sei und ab August 2011 auch nicht mehr hätte verbüchert werden können. Für die Beteiligten sei jedoch klar und in dieser Weise auch besprochen gewesen, dass die Betriebsliegenschaft in ***8*** als Besicherung der Finanzierung des operativen Betriebes dienen sollte. Diese Tatsache sei auch für die gewährte Finanzierung wesentlich gewesen und sei bei jeder Kreditbewilligung auch besprochen und intern dokumentiert worden. Im Sinne dieses Einverständnisses sei der Bank_01 mit Pfandurkunde vom 17. März 2012 wieder ein Pfandrecht auf der oben angeführten Liegenschaft eingeräumt worden, welches im Jahr 2014 auch verbüchert worden sei.

Mit den **Beschwerdevorentscheidungen datiert vom 21. November 2018**, nachweislich zugestellt am 21. und 22. November 2018 wurden die verfahrensgegenständlichen Beschwerden abgewiesen und dort ausgeführt, dass mit der im Jahr 2011 erfolgten Spaltung in

die operativ tätige „***1**“ ***16***- Handelsgesellschaft m.b.H. und die Beschwerdeführerin die Firmen in einer Weise getrennt worden seien, dass ihre Betriebsgegenstände und ihre Tätigkeit keine wirtschaftliche Beziehung aufweisen würden. Der laut Beschwerde drohende Mietausfall sei keine wirtschaftliche Begründung für die Umschichtung der Kredite auf die „***1**“ ***16***- Handelsgesellschaft m.b.H..

Ein fremder Dritter hätte im Zuge eines Mietverhältnisses nicht ohne Gegenleistungen und entsprechende vertragliche Grundlagen Bankverbindlichkeiten des Vermieters in Höhe von rund einer Million Euro übernommen.

Ebenso würde ein Vermieter unter fremdüblichen Bedingungen nicht die Haftung für die Kreditschulden seines Mieters in selber Höhe übernehmen. Ein möglicher Mietausfall und ein damit einhergehender Gewinnentgang von rund € 80.000,00 jährlich vermag daran nichts zu ändern. Der verwirklichte Sachverhalt sei nur durch die gesellschaftsrechtliche Beziehung zu erklären.

Der Hauptwohnsitz der Gesellschafterin Mag. ***6*** ***3*** sei laut Aktenlage durchgehend in Österreich. Weshalb die Ansässigkeit im Sinne des Doppelbesteuerungsabkommens Österreich-Deutschland in ***9*** liegen solle, sei der Beschwerdeschrift nicht zu entnehmen.

Im **Antrag auf Wiedereinsetzung** in den vorigen Stand gemäß § 308 BAO vom **25. August 2021** legte die Beschwerdeführerin den mit 29. November 2018 datierten Antrag auf Vorlage der Beschwerden an das Bundesfinanzgericht vor und behauptete, dieser am 12. Dezember 2018 nicht eingeschrieben aufgegebene Schriftsatz sei am Postweg verloren gegangen und sei es ihrer steuerlichen Vertreterin am 19. August 2021 aufgefallen, dass der Vorlageantrag im FinanzOnline nicht angemerkt sei.

Mit **Mängelbehebungsauftrag vom 15. September 2021** forderte das Finanzamt die Beschwerdeführerin auf, die tatsächliche Postaufgabe in geeigneter Form nachzuweisen.

Als **Antwort** darauf übermittelte die Beschwerdeführerin am **20. September 2021** einen Auszug aus ihrem Buch über die Einreichungen an die Finanzämter für den Zeitraum 23. November 2018 bis 27. Dezember 2018.

Mit **Bescheid datiert vom 5. Oktober 2021** wurde der Beschwerde dem **Antrag auf Wiedereinsetzung** in Hinblick auf die verfahrensgegenständlichen Bescheide **stattgegeben**. Dieser Bescheid ist in Rechtskraft erwachsen.

Im **nunmehr rechtzeitig eingebrachten Antrag auf Vorlage der Beschwerden an das Bundesfinanzgericht datiert mit 19. November 2018** brachte die Beschwerdeführerin ergänzend vor, dass es nicht zutreffe, dass die Betriebsgegenstände und die Tätigkeiten der die „***1**“ ***16***- Handelsgesellschaft m.b.H. und der Beschwerdeführerin keine

wirtschaftliche Beziehung aufweisen würden. Das in den Jahren 2011 bis 2016 mit der die „***1**“ ***16***- Handelsgesellschaft m.b.H. bestehende Mietverhältnis sei für die Beschwerdeführerin von eminenter Bedeutung gewesen. In Anbetracht des Bauzustandes sei die Miete mit einer Gesamthöhe von rund € 850.000,00 sehr attraktiv gewesen. Dies gelte auch dann, wenn man den eingetretenen Schaden durch Forderungsausfall in einer Höhe von € 154.652,96 und den Schadensfall aufgrund der Haftungsinanspruchnahme in einer Höhe von € 228.389,97 in Relation zu den gesamten Mieterlösen setze. Es habe nicht damit gerechnet werden können, dass die Bürgschaft schlagend werde. Die unvorhergesehene Erkrankung des Geschäftsführers, die innerhalb kurzer Zeit zum Tod geführt habe, habe zur Haftungsinanspruchnahme geführt.

Die Gesellschafterin Mag. ***6*** ***3*** sei nach Art. 4 Abs. 2 lit. a. des Doppelbesteuerungsabkommens Österreich-Deutschland nur in ***9*** ansässig, da sie dort ihren Mittelpunkt der Lebensinteressen habe. Sie verfüge zwar nach wie vor in Österreich über eine Wohnstätte, verbringe aber den überwiegenden Teil des Jahres in ***9***, da sie in ***15*** studiere und ihr Lebensgefährte dort eine Gaststätte betreibe. Die Haftung bezüglich dieser Gesellschafterin bestehe daher allenfalls im Ausmaß von 15 %.

Beigelegt war eine vom zuständigen ***9*** Finanzamt abgezeichnete Erklärung natürlicher Personen für Zwecke der DBA-Quellensteuerentlastung vom 4. Oktober 2018, in welcher die Ansässigkeit von Mag. ***6*** ***3*** in ***9*** bestätigt wurde.

Im am 14. Dezember 2021 erstellten und auch der Beschwerdeführerin übermittelten Bericht über die Vorlage der Beschwerden an das Bundesfinanzgericht, welcher daher insofern als Vorhalt zu werten ist, vertrat das Finanzamt das bisherige Vorbringen ergänzend die Ansicht, dass zu hinterfragen sei, ob ein fremder Dritter unter denselben Bedingungen für seinen Vermieter eine Bankverbindlichkeit in Höhe von rund einer Millionen Euro übernommen hätte und ob jener Vermieter sich für eine Haftung der Kreditschulden des Mieters zur Verfügung gestellt hätte.

Aufgrund der Stellung von Herrn ***2*** ***3*** als Gesellschafter und Geschäftsführer, sowohl der Beschwerdeführerin, als auch der die „***1**“ ***16***- Handelsgesellschaft m.b.H. sei die Zuwendung des Vermögensvorteiles, also die Übernahme der Bankverbindlichkeit beziehungsweise der Haftung, als Ergebnis der gesellschaftsrechtlichen Beziehung zu sehen.

Es sei nicht davon auszugehen, dass ein fremder Dritter ohne Gegenleistung und ohne einer entsprechenden vertraglichen Grundlage Bankverbindlichkeiten in dieser Größe übernommen hätte. Auch in der Haftung der Beschwerdeführerin für die Kreditschulden ist kein fremdübliches Geschäft zu sehen, selbst unter der Annahme eines kompletten Mietausfalls und einem damit einhergehenden Gewinnentgang von jährlich € 80.000,-.

In Hinblick auf das Doppelbesteuerungsabkommen Österreich-Deutschland und der vorgelegten Ansässigkeitsbescheinigung für Mag. ***6*** ***3*** werde angemerkt, dass diese im Jahr 2018 ausgestellt worden sei und somit keinen Aufschluss über den maßgeblichen Zeitraum, nämlich 2016 gebe. Weiteres seien keine geeigneten Unterlagen vorgelegt worden, aus denen glaubhaft ersichtlich wäre, dass die Gesellschafterin Mag. ***6*** ***3*** nicht in Österreich ansässig wäre.

Mit **Mail 13. Oktober 2022 ergänzte die Beschwerdeführerin ihr Vorbringen** noch insofern als erklärt wurde, dass in beiden Fällen der vom Finanzamt angenommenen verdeckten Ausschüttung eine auf Vorteilsgewährung gerichtete Willensentscheidung der Körperschaft fehle.

Letztlich gehe die Forderungsabschreibung wegen Insolvenz auf die Inanspruchnahme einer Haftung durch die Bank zurück. Die Haftung der ***2*** ***3*** GmbH für Bankverbindlichkeiten der „***1*** ***16***- Handelsgesellschaft m.b.H. sei nicht gesellschaftsrechtlich, sondern wirtschaftlich bedingt, da beide Gesellschaften vor der Abspaltung in einer Gesellschaft, nämlich der „***1*** ***16***- Handelsgesellschaft m.b.H & Co KG, vereinigt gewesen seien.

Die Beschwerdeführerin habe weiterhin das wirtschaftliche Interesse gehabt, den Betrieb der Mieterin „***1*** ***16***- Handelsgesellschaft m.b.H. aufrecht zu erhalten.

Dieses Ziel wäre unter normalen Umständen auch erreichbar gewesen, wäre nicht der langjährige Geschäftsführer schwer erkrankt, was schließlich zu seinem Tod im Mai 2016 geführt habe.

Jahrzehntelang habe das Unternehmen unter seiner Führung stattliche Gewinne erwirtschaftet.

Die Haftungsübernahmen seien aus wirtschaftlichen Gründen und nicht „*causa societatis*“ eingegangen worden. Hätte die Bank nicht kurzfristig alle Kredite fällig gestellt, wäre eine positive Fortführung und Sanierung des Betriebes möglich gewesen.

Die Inanspruchnahme aus den Haftungen gegenüber der Bank sei nicht im Verhältnis Gesellschafter zu Gesellschaft begründet, sondern durch die Einstellung der Bank bezüglich der Kreditgewährung wegen des unerwarteten Todes des Geschäftsführers. Somit sei aber auch das objektive Tatbild, nämlich die Bereicherung des Gesellschafters ***2*** ***3*** zu Lasten der Körperschaft, nicht erfüllt.

Im am 15. Juli 2024 am Bundesfinanzgericht stattgefundenen Erörterungstermin nach § 269 Abs. 3 BAO verzichtete die Beschwerdeführerin auf das Abhalten einer mündlichen Verhandlung nach § 274 Abs. 1 BAO.

Übereinstimmend hielten die Verfahrensparteien fest, dass Herr ***2*** ***3*** für die Kreditlinie der Beschwerdeführerin auch eine persönliche Haftung in Höhe von € 100.000,00 mit Deckungswechsel übernommen habe, was aber nicht ausgereicht habe um die Schulden der „***1*** ***16***- Handelsgesellschaft m.b.H. zu besichern, da diese Kreditlinien ohne zusätzliche Sicherheiten insbesondere der in der Beschwerdeführerin befindlichen Grundstücke nicht möglich gewesen wäre. Im Rahmen des Konkurses der „***1*** ***16***- Handelsgesellschaft m.b.H. seien ausschließlich die Pfandrechte geltend gemacht und nicht die persönliche Haftung des Herrn ***2*** ***3***.

Die Mietzahlungen der „***1*** ***16***- Handelsgesellschaft m.b.H.b. seien zur Tilgung des Verrechnungskontos bei der Beschwerdeführerin verwendet worden, sodass beim Konkurs der „***1*** ***16***- Handelsgesellschaft m.b.H.b. keine Forderung der Beschwerdeführerin gegen die „***1*** ***16***- Handelsgesellschaft m.b.H.b. aus der Kreditübernahme mehr bestanden habe.

Es bestand auch Übereinstimmung bei den Parteien, dass wenn man eine verdeckte Gewinnausschüttung, wie das Finanzamt dies vertritt, annehme und die Rückstellungen (beziehungsweise Wertberichtigungen), welche im Jahr 2016 gebildet worden seien, als Basis für die verdeckten Gewinnausschüttungen verwende und diese im Jahr 2016 rückgängig mache, auch das Jahr 2017 in dergleichen Weise hätte korrigiert werden müsse.

Der steuerliche Vertreter betonte, dass die Verhältnisse zwischen der Beschwerdeführerin und der „***1*** ***16***- Handelsgesellschaft m.b.H.b. wirtschaftlich immer begründet gewesen seien und ihre Ursache im Verhältnis zwischen beiden Gesellschaften hatten und nicht im Verhältnis zu ihrem gemeinsamen Geschäftsführer gelegen sei. Die Höhe der Miete sei im Hinblick auf den Zustand der gemieteten Gebäude großzügig gewesen und es bei Konzerngesellschaften durchaus üblich, dass für solche Bürgschaften beziehungsweise Pfandbestellungen Konzernintern kein zusätzliches Entgelt geleistet werde.

Der steuerliche Vertreter der Beschwerdeführerin kündigte noch die Vorlage von Unterlagen an, aus welchen die Ansässigkeit von Frau Mag. ***6*** ***3*** in den Beschwerdejahren in ***9*** hervorgehe.

Darauf übermittelte die steuerliche Vertreterin der Beschwerdeführerin im Weg des FinanzOnline dem Finanzamt **am 16. Juli 2024** ein vom Notgeschäftsführer der Beschwerdeführerin beauftragtes **Verkehrswertgutachten** der an die „***1*** ***16***- Handelsgesellschaft m.b.H. vermieteten Liegenschaft zum Bewertungsstichtag 11. Oktober 2016, in welchem ein Verkehrswert von € 535.000,00 errechnet wurde. Dabei wurde bei der Ermittlung des Ertragswertes ein Jahresrohertrag von € 72.111,48 angenommen.

Am **8. August 2024** legte der steuerliche Vertreter der Beschwerdeführerin ein **Unterlagenkonvolut** dem Finanzamt vor, welches von diesem dem Bundesfinanzgericht übermittelt wurde.

Nach der Darstellung des steuerlichen Vertreters der Beschwerdeführerin ist daraus ersichtlich, dass sich der Mittelpunkt der Lebensinteressen von Mag. ***6*** ***3*** im Zuge des Studiums der Betriebswirtschaft insbesondere durch die gemeinsame Wohnung seit 2013 mit ihrem Lebensgefährten und die Beschäftigung in seinem Betrieb seit 2014 nach ***15*** verlagert habe. Mag. ***6*** ***3*** sei auch seit dem Beginn des Zweitstudiums der Medizin in ***15*** wohnhaft und berufstätig.

Beigelegt waren eine Anmeldebestätigung vom 30. März 2009 im Sinne des ***9*** Meldegesetzes, eine Ummeldung der Wohnadresse vom 9. Dezember 2009 in ***15***, eine Bestätigung des Bezirksamtes Mitte von ***15*** vom 15. März 2011 über die ***9*** Steuer-ID, ein Sozialversicherungsausweis der ***9*** Rentenversicherung vom 31. März 2011, eine Mitgliedsbescheinigung einer ***9*** Krankenversicherung vom 10. Oktober 2011, ein Trainee-Arbeitsvertrag vom 1. Oktober 2011, ein Arbeitsvertrag als Aushilfe in einer ***15***er Apotheke vom 1. November 2012. Ein gemeinsam mit ihrem Lebensgefährten abgeschlossenem Mietvertrag über eine Dreizimmerwohnung in ***15*** vom 1. Dezember 2013, die ***9*** Lohnsteuerbescheinigung für das Jahr 2014, der unbefristete Arbeitsvertrag im Betrieb ihres Lebensgefährten vom 1. November 2014, eine ***9*** Sozialversicherungsbestätigung über den Zeitraum 1. Oktober 2011 bis 1. Mai 2023 vom 8. September 2023, eine ***15***er Studienbescheinigung für die Immatrikulation vom 1. Oktober 2015, eine Arbeitsvertrag vom 3. Januar 2022 mit dieser ***15***er Universität und die ***9*** Approbationsurkunde als Ärztin vom 24. Juli 2023.

Zu diesen nachträglich vorgelegten Unterlagen hat das Finanzamt bislang nicht Stellung genommen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Mit Einbringungsvertrag vom 22. August 2011 mit Wirkung zum 15. September 2011 wurde das Vermögen der „***1*** ***16***- Handelsgesellschaft m.b.H & Co KG in die Beschwerdeführerin eingebracht und deren Vermögen übernommen.

Einziger Kommanditist der seit 15 Oktober 1982 bestehenden „***1*** ***16***- Handelsgesellschaft m.b.H & Co KG war zu diesem Zeitpunkt ***2*** ***3***.

Komplementärin war die Beschwerdeführerin, deren alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer ebenfalls ***2*** ***3*** war.

Mit Generalversammlungsbeschluss vom 26. September 2011 wurde die „***1*** ***16***-Handelsgesellschaft m.b.H. neu gegründet und dieser der gesamte operative Bereich des Handels mit ***16*** und ***17*** entsprechend des Spaltungsplanes vom 23. August 2011 übertragen.

Wie bei der Beschwerdeführerin war auch bei der „***1*** ***16***-Handelsgesellschaft m.b.H. ***2*** ***3*** Alleingesellschaftergeschäftsführer.

Die Beschwerdeführerin, welche vorher den gleichen Namen wie die neu gegründete „***1*** ***16***-Handelsgesellschaft m.b.H. trug, wurde so umbenannt, dass sie seither den Vor- und Familiennamen ihres damaligen Alleingesellschaftergeschäftsführers trägt.

Dabei blieben im Vermögen der Beschwerdeführerin Grundstücke und Bauten (€ 1.442.685,00), Wertrechte des Anlagevermögens, das Stammkapital (€ 31.830,70), der Jahresgewinn, die Bewertungsreserve (€ 171.893,00), die Rückstellung für Pensionen (€ 231.198,00), sonstige Rückstellungen (€ 2.300,00) und vor allem die Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten (€ 1.103.455,64) und weitere Verbindlichkeiten in Höhe von € 929,38). Die Summe des Eigenkapitals war € 56.635,98.

Einziges Geschäftsfeld der Beschwerdeführerin war ab diesem Zeitpunkt die Vermietung der Betriebsliegenschaften an die (neu gegründete) „***1*** ***16***-Handelsgesellschaft m.b.H & Co KG.

Die übernommenen Bankverbindlichkeiten von € 1.103.455,64 waren zur Finanzierung des nunmehr abgespaltenen operativen Bereiches aufgenommen worden und finden sich in Ergänzungen zu den Avalkrediten und den Kontokorrentkreditverträgen der Bank_01 und waren dort zum Teil mit Pfandrechten an den bei der Beschwerdeführerin verbleibenden Liegenschaften und im geringeren Maß mit persönlicher Bürgschaft des Alleingesellschaftergeschäftsführers samt Deckungswechsel abgesichert.

Die „***1*** ***16***-Handelsgesellschaft m.b.H & Co KG übernahm in der Spaltungsbilanz die technischen Anlagen und Maschinen (€ 1.854,00), die anderen Anlagen, Betriebs- und Geschäftsausstattung (€ 106.425,00), die Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe (€ 2.600,00), die Waren (€ 794.606,08), die geleisteten Anzahlungen (€ 82.799,24), die Forderungen aus Lieferungen und Leistungen (€ 921.930,20), Forderungen gegen (ehemalige) Gesellschafter (€ 33.266,75), sonstige Forderungen (€ 3.438,03), den Kassenbestand, Guthaben bei Kreditinstituten (€ 14.419,60), die satzungsmäßige Kapitalrücklage (€ 5.087,10), die nicht gebundene Kapitalrücklage (€ 1.336,42), Bewertungsreserve (€ 8.579,00), Rückstellungen für Abfertigungen (€ 1.047,57), sonstige Rückstellungen (€ 183.810,38), Verbindlichkeiten

gegenüber Kreditinstituten (€ 7.827,85), erhaltene Anzahlungen auf Bestellungen (€ 148.800,00), Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen (€ 1.146.976,22), Verbindlichkeiten gegenüber Gesellschaftern (€ 40.111,74) und sonstige Verbindlichkeiten 387.559,19). Die Summe des Eigenkapitals war € 41.423,52.

Wie aus diesen Zahlen ersichtlich, wäre es nicht möglich gewesen, die zur Finanzierung des operativen Bereiches der „***1**“ ***16***- Handelsgesellschaft m.b.H & Co KG aufgenommenen Kredite und übernommenen Haftungen, der „***1**“ ***16***- Handelsgesellschaft m.b.H ohne die bei der Beschwerdeführerin verbliebenen Grundstücke von vornherein zuzuordnen, da diese dann weitaus überschuldet und eine Abspaltung nicht möglich gewesen wäre.

Genausowenig wären die Banken bereit gewesen, die für den Betrieb der „***1**“ ***16***- Handelsgesellschaft m.b.H. notwendigen Kredite ohne Besicherung durch die Grundstücke der Beschwerdeführerin zur Verfügung zu stellen.

Deswegen verblieben diese Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten (der Bank_01) vorerst bei der Beschwerdeführerin und waren diese, wie schon gesagt, einerseits mit Pfandrechten an den Liegenschaften der Beschwerdeführerin und auch persönlichen Bürgschaften von ***2*** ***3*** samt Deckungswechsel abgesichert.

Insofern bestand bereits in diesem Zeitpunkt der Wille der Beschwerdeführerin die „***1**“ ***16***- Handelsgesellschaft m.b.H. insofern zu bereichern, als ihr die Finanzierungsmöglichkeit des laufenden Geschäftsbetriebes auf Risiko der Beschwerdeführerin zur Verfügung gestellt wurden.

Am 7. März 2012 ist die „***1**“ ***16***- Handelsgesellschaft m.b.H. in die Kontokorrent- und Avalkredite der Beschwerdeführerin mit Zustimmung der Bank_01 eingetreten, wodurch sich das Verrechnungskonto der „***1**“ ***16***- Handelsgesellschaft m.b.H. bei der Beschwerdeführerin auf € -991.055,25 erhöht hat.

Das Risiko der Finanzierung verblieb aber weiterhin durch die Besicherung mit den Grundstücken der Beschwerdeführerin bei der Beschwerdeführerin und hat daher auch zu diesem Zeitpunkt der Wille der Beschwerdeführerin bestanden, die „***1**“ ***16***- Handelsgesellschaft m.b.H. einerseits durch die Möglichkeit der kostenlosen Besicherung und andererseits durch die Haftungsübernahme im Falle des Schlagendwerdens der Kredite, wie nach dem Tod des ehemaligen Geschäftsführers beider Gesellschaften geschehen, zu bereichern.

Auf diese Weise wurden die zum operativen Bereich gehörenden Verbindlichkeiten der „***1**“ ***16***- Handelsgesellschaft m.b.H. wieder zugeordnet und in den folgenden

Jahren das Verrechnungskonto durch die Mietzahlungen und an die Beschwerdeführerin wieder ausgeglichen.

Die Beschwerdeführerin hat nach ihrem Vorbringen über die Jahre insgesamt ungefähr € 850.000,00 (€ 80.000,00 im Jahr) an Mietzahlungen erhalten.

Die Pfandrechte und Bürgschaften blieben allerdings unverändert. Die Beschwerdeführerin haftete daher weiterhin mit ihren Betriebsliegenschaften, also im Wesentlichen ihrem einzigen Vermögen für die Kredite der „***1**“ ***16***- Handelsgesellschaft m.b.H..

Nach dem Vorbringen der Beschwerdeführerin wurde diese Vorgangsweise gewählt, um möglichen Schaden von der Beschwerdeführerin abzuwenden, denn, wenn keine Spaltung durchgeführt worden wäre, wären die Pfandrechte (wenn die Kredite nicht bedient hätten werden können) genauso schlagend geworden. Ohne die Pfandrechte an den Liegenschaften der Beschwerdeführerin hätte die „***1**“ ***16***- Handelsgesellschaft m.b.H. ihren Geschäftsbetrieb nicht aufrechterhalten können und wäre wirtschaftlich akut gefährdet gewesen (Vorbringen in der Beschwerdeschrift).

Diese Motivation für die gewählte Vorgangsweise erläutert die Beschwerdeführerin in ihrem Vorbringen, dass es ihr Ziel gewesen sei, den Betrieb der „***1**“ ***16***- Handelsgesellschaft m.b.H. aufrecht zu erhalten.

Die Forderungsabschreibung beziehungsweise die Haftung der Beschwerdeführerin sei wirtschaftlich bedingt, da beide Gesellschaften vor der Abspaltung vereinigt gewesen seien.

Damit erklärt die Beschwerdeführerin selbst eine Nahebeziehung, wie sie Mieter und Vermieter ohne gesellschaftliche Verknüpfung nicht vorzufinden ist.

In Hinblick auf das Risiko einer Zahlungsunfähigkeit der „***1**“ ***16***- Handelsgesellschaft m.b.H. legte die Beschwerdeführerin im Vorlageantrag klar, dass es für die Beschwerdeführerin ein eminenter Vorteil gewesen sei, diese Konstruktion gewählt zu haben, da der durch die Insolvenz eingetretene Schaden sich auf den Forderungsausfall von € 154.652,96 und die Haftungsinanspruchnahme von € 228.389,97 beschränkt habe.

Daraus folgt der Schluss, dass ohne diese Konstruktion (Spaltung) auch das gesamte Vermögen der Beschwerdeführerin den Gläubigern des operativen Bereichs zur Verfügung gestanden wäre und im Fall der Zahlungsunfähigkeit die (Konkurs-) Quote erhöht hätte.

Im Jahr 2016 ist der Alleingesellschaftergeschäftsführer der Beschwerdeführerin und der „***1**“ ***16***- Handelsgesellschaft m.b.H. erkrankt und am tt.mm.2016 verstorben. Mit Einantwortungsbeschluss des Bezirksgerichtes Traun vom tt.mm.2017 wurde dessen Nachlass den beiden Erbinnen Frau Mag. ***6*** ***3***, und Frau Mag. ***7*** ***3*** je zur Hälfte eingewantwortet.

Über die „***1**“ ***16***- Handelsgesellschaft m.b.H. wurde am tt.mm.2016 der Konkurs eröffnet und die Firma nach der Schlussverteilung am 11. August 2017 nach § 40 FBG (Firmenbuchgesetz, BGBl. Nr. 10/1991) am tt.mm.2018 gelöscht.

Im Zuge dessen wurde die Liegenschaft „***4***“ am tt. März 2016 von der Beschwerdeführerin verkauft und wurden die € 1.030.000,00 gegen Freistellung vom Pfandrecht zu ihren Gunsten an dieser Liegenschaft an die Bank_01 geleistet. Die dem Pfandrecht zugrundeliegende (Rest-)Forderung gegen die „***1**“ ***16***- Handelsgesellschaft m.b.H. ging an die Beschwerdeführerin über und führte im Konkurs der „***1**“ ***16***- Handelsgesellschaft m.b.H. dazu, dass die Beschwerdeführerin dafür nur die entsprechende Quote erhielt.

Am tt. März 2017 wurde in gleicher Weise die Liegenschaft „***14***“ von der Beschwerdeführerin verkauft, wobei vom Nettokaufpreis von € 495.000,00 € 343.357,74 auf die (Aval-)Kreditkonten bei der Bank_01 gegen Aufgabe des Pfandrechtes gingen, womit sämtliche Liegenschaften der Beschwerdeführerin veräußert waren.

Damit wurde das von der Beschwerdeführerin übernommene Haftungsrisiko, welches ein fremder Vermieter nicht eingegangen wäre, vollständig schlagend.

Wie aus den vorgelegten Unterlagen erwiesen, liegt der Mittelpunkt des Lebensinteresses und der gewöhnliche Aufenthalt von Mag. ***6*** ***3***, jedenfalls im Beschwerdezeitraum, wahrscheinlich jedoch schon deutlich früher, in ***9***.

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus dem Vorbringen der Parteien, den vorgelegten Unterlagen und dem Einblick in die Datenbanken der Finanzverwaltung und öffentliche Register. Die Feststellung der objektiven und subjektiven Seite der auf Vorteilsgewährung gerichteten Willensentscheidung in Hinblick auf eine verdeckte Ausschüttung wird wegen der besseren Verständlichkeit unter den Punkten II 1 und 3.1 (Sachverhalt und Rechtliche Beurteilung) behandelt.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung/Abänderung/Stattdage)

§ 8 Abs. 2 KStG 1988 in der Fassung BGBl. I Nr. 163/2015 lautet:

„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.“

Danach ist es für die Ermittlung des Einkommens einer Körperschaft ohne Bedeutung, ob das Einkommen im Weg offener oder verdeckter Ausschüttungen verteilt oder entnommen oder in anderer Weise weitergegeben wird.

Da das Gesetz selbst keine Definition des Begriffs der verdeckten Ausschüttung enthält, sind für die Beurteilung der Tatbestandsmerkmale Kriterien aus einschlägiger Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes heranzuziehen. Aus dieser *„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 (vergleiche zum Beispiel 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)“*. Als objektives Tatbestandsmerkmal setzt somit eine verdeckte Ausschüttung voraus, dass *„[a]ußerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung [...] einem Anteilseigner oder eine einem Anteilseigner nahestehenden Person ein Vorteil gewährt [wird], der das Vermögen der Körperschaft mindert oder eine Vermögensmehrung verhindert und durch die Anteilseignerschaft veranlasst ist [...]“*.

Zusätzlich erfordert die verdeckte Ausschüttung das Vorliegen eines subjektiven Tatbilds, das durch eine auf Vorteilsgewährung gerichtete Willensentscheidung der Körperschaft verwirklicht wird.

Dies ist ein der Körperschaft zuzurechnendes Verhalten des geschäftsführenden Organes, das in einem aktiven Tun, Dulden oder Unterlassen besteht und das den Schluss erlaubt, dass die durch die Organe vertretene Gesellschaft die Entnahme von Gesellschaftsvermögens durch den Gesellschafter (oder eine ihm nahestehende Person) akzeptiert hat.

Wie oben festgehalten, hat die Beschwerdeführerin ursprünglich die Darlehen und auch die Besicherung dieser Darlehen mit dem wesentlichen Betriebsvermögen (den Grundstücken der Beschwerdeführerin) übernommen ohne welche ein Geschäftsbetrieb der „***1**“ ***16***-Handelsgesellschaft m.b.H. und auch die Ausgliederung der „***1**“ ***16***-Handelsgesellschaft m.b.H. nicht möglich gewesen wäre.

2 ***3*** war sowohl Geschäftsführer und Eigentümer als auch Geschäftsführer beider Gesellschaften. Wie auch die steuerliche Vertretung der Beschwerdeführerin ausgeführt hat, wurde die geschilderte Vorgangsweise gewählt, da ansonsten die „***1**“ ***16***-Handelsgesellschaft m.b.H. nicht lebensfähig gewesen wäre.

Es war daher objektiv ein wesentlicher Vorteil dieser Konstruktion für die vom Geschäftsführer und Eigentümer beider Gesellschaften geführten „***1**“ ***16***-Handelsgesellschaft

m.b.H., dass die Beschwerdeführerin das Risiko und die Haftung mit ihren eigenem gesamten Betriebsvermögen für die notwendigen Betriebskredite der „***1**“ ***16***-Handelsgesellschaft m.b.H. übernommen hat. Dies hätte ein Geschäftsführer einer Vermietungsgesellschaft ohne Nahebeziehung zur „***1**“ ***16***-Handelsgesellschaft m.b.H. in Hinblick auf den Mietertrag, welcher im Wesentlichen dem im Nachhinein im vorgelegten Bewertungsgutachten festgestellten Rohertragswert entspricht, keinesfalls in Erwägung gezogen hätte.

Die Begründung der Beschwerdeführerin, dass dadurch das wirtschaftliche Wohlergehen beider Gesellschaften gefördert worden sei, macht die Vorteilsgewährungsabsicht nur noch augenscheinlicher. Ein im Sinne der zu den nahen Angehörigen ergangenen Judikatur fremder Geschäftsführer in der Position des Geschäftsführers der Beschwerdeführerin einer im solchen Sinn fremden Gesellschaft, wäre nicht bereit gewesen, zuerst die Finanzierung des Geschäftsbetriebes der „***1**“ ***16***-Handelsgesellschaft m.b.H. und auch die Absicherung dieser Finanzierung durch die Belehnung der Grundstücke der Beschwerdeführerin hinzunehmen, auch wenn vielleicht zum geringen Teil im Mietertrag eine Komponente für Abgeltung des eingegangenen Risikos durch die Beschwerdeführerin stecken mag.

Dieses Verhalten kann nur dadurch erklärt werden, dass der ehemalige Geschäftsführer der Beschwerdeführerin und auch die beteiligten Banken auf seine Geschäftstüchtigkeit vertraut haben. Die wirtschaftliche Entwicklung der „***1**“ ***16***-Handelsgesellschaft m.b.H. nach dem Tod des ehemaligen Geschäftsführers hat auch gezeigt, dass dessen Persönlichkeit das wesentliche Geschäftskapital der „***1**“ ***16***-Handelsgesellschaft m.b.H. war.

Ein im oben beschriebenen Sinne Dritter Vermieter, wäre jedoch keinesfalls bereit gewesen, das Risiko des Verlustes des eigenen Betriebsvermögens von der Geschäftstüchtigkeit einer fremden Person abhängig zu machen. Dass trotzdem die im Sachverhalt beschriebene Vorgangsweise gewählt wurde, zeigt die Absicht des Geschäftsführers durch diese Vorgangsweise im wirtschaftlichen Endeffekt sich selbst zu bereichern und allfällige Gläubiger in Falle eines Konkurses zu benachteiligen.

Das entscheidende Merkmal einer verdeckten Ausschüttung im Sinne des § 8 Abs. 2 KStG 1988 ist die Zuwendung von Vermögensvorteilen, die ihrer äußeren Erscheinungsform nach nicht unmittelbar als Einkommensverwendung erkennbar sind und ihre Ursache in den gesellschaftsrechtlichen Beziehungen haben, was an Hand eines Fremdvergleiches zu ermitteln ist, wobei auch darauf Bedacht zu nehmen ist, wie ein gewissenhafter, nur auf die Interessen der Körperschaft Bedacht nehmender Geschäftsleiter gehandelt hätte (vergleiche. VwGH 03.03.2022, Ra 2020/15/0031). Genau dies ist im Fall der Beschwerdeführerin geschehen, wie sich aus den Argumenten der vorigen Absätze ergibt.

Wird eine Bürgschaft oder wie hier die Haftung mit Grundstücken übernommen, ist dies für sich allein noch keine verdeckte Ausschüttung, da ja im Fall der Inanspruchnahme der Haftung die Möglichkeit des Regresses besteht. Da aber im konkreten Fall der Zahlungsunfähigkeit der „***1**“ ***16***- Handelsgesellschaft m.b.H. ein Regressanspruch nur in der Höhe der Konkursquote geltend gemacht werden kann, verwirklicht sich die von vornherein für den Fall der Zahlungsunfähigkeit der „***1**“ ***16***- Handelsgesellschaft m.b.H. gewollte Vorteilszuwendung in dem Zeitpunkt, in welchem die Wertberichtigung vorgenommen, beziehungsweise die Rückstellung für die Haftung gebildet wurde. Dass die „***1**“ ***16***- Handelsgesellschaft m.b.H. ohne die Kreditübernahme und Haftung durch die Beschwerdeführerin von vornherein wirtschaftlich nicht lebensfähig gewesen wäre macht den subjektiven Bereicherungswillen überdeutlich. Dass der Regress auf die Konkursquote beschränkt blieb, ist nur die Verwirklichung des Risikos, welches von Anfang an billigend in Kauf genommen wurde.

Das Einkommen der Beschwerdeführerin ist daher für die Jahre 2016 und 2017 so zu berechnen, als ob die Beschwerdeführerin weder Betriebskredite der „***1**“ ***16***- Handelsgesellschaft m.b.H. übernommen hätte oder sich dazu bereit erklärt hätte, für diese Kredite zu haften und nur Vermieter der Betriebsliegenschaft der „***1**“ ***16***- Handelsgesellschaft m.b.H. gewesen wäre.

Dies ist für das Jahr 2016 in der Tz. 1 der Niederschrift über die Schlussbesprechung über die Außenprüfung geschehen und der dort festgehaltene Betrag von € 383.042,93 als verdeckte Ausschüttung zu behandeln und die Beschwerde insofern abzuweisen.

Beim Jahr 2017 ist konsequenterweise der die Differenz aus der 2016 nicht zu bildenden Wertberichtigung und der Forderungsabschreibung (€ 16.375,01) nicht dem Gewinn der Beschwerdeführerin dem Einkommen der Beschwerdeführerin hinzuzurechnen.

Analog ist bei der Auflösung der Rückstellung für die Haftungsinanspruchnahme im Jahr 2017 alles rückgängig zu machen, was nicht in die Gewinnermittlung aufgenommen worden wäre, hätte die Beschwerdeführerin nicht das Haftungsrisiko für die Betriebskredite der „***1**“ ***16***- Handelsgesellschaft m.b.H. übernommen. Es ist daher die gesamte 2016 gebildete Rückstellung gewinnneutral aufzulösen, also das Einkommen der Beschwerdeführerin aus diesem Grund um € 66.610,03 und insgesamt um € 82.985,04 auf € 107.006,20 zu mindern und insofern der Körperschaftsteuerbescheid 2017 abzuändern.

Das zum Körperschaftsteuerbescheid 2026 gesagte gilt an sich auch für Kapitalertragsteuerhaftungsbescheid 2016 aufgrund des Zuflusses von Kapitalerträgen gemäß § 93 EStG 1988.

Bei der Haftung für die Kapitalertragsteuer entsprechend des angefochtenen Bescheides datiert vom 18. Juni 2018, ist der Berechnungsgrundlage auf die beiden Erbinnen aufzuteilen.

Beim auf Mag. ***7*** ***3*** entfallenden Anteil von € 52.668,40 ist nichts gegenüber dem angefochten Bescheid zu ändern und insofern die Beschwerde abzuweisen.

Anderes gilt jedoch für den auf Mag. ***6*** ***3*** entfallenden Anteil.

Wie die Beschwerdeführerin richtig angeführt hat, war Mag. ***6*** ***3*** im Beschwerdezeitraum nicht in Österreich ansässig und lag der Mittelpunkt ihres Lebensinteresses in ***9*** (Art. 4 Abs. 2 lit. a DBA Deutschland).

Art. 10 des Abkommen zwischen der Republik Österreich und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen und zur Verhinderung der Steuerverkürzung und -umgehung (DBA Deutschland BGBl. III Nr. 182/2002) lautet:

„Dividenden

(1) Dividenden, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Gesellschaft an eine im anderen Vertragsstaat ansässige Person zahlt, dürfen im anderen Staat besteuert werden.

(2) Diese Dividenden dürfen jedoch auch in dem Vertragsstaat, in dem die die Dividenden zahlende Gesellschaft ansässig ist, nach dem Recht dieses Staates besteuert werden; die Steuer darf aber, wenn der Nutzungsberechtigte der Dividenden eine in dem anderen Vertragsstaat ansässige Person ist, nicht übersteigen:

a) 5 vom Hundert des Bruttobetrags der Dividenden, wenn der Nutzungsberechtigte eine Gesellschaft (jedoch keine Personengesellschaft) ist, die unmittelbar über mindestens 10 vom Hundert des Kapitals der die Dividenden zahlenden Gesellschaft verfügt;

b) 15 vom Hundert des Bruttobetrags der Dividenden in allen anderen Fällen.

Dieser Absatz berührt nicht die Besteuerung der Gesellschaft in Bezug auf die Gewinne, aus denen die Dividenden gezahlt werden.

(3) Der in diesem Artikel verwendete Ausdruck „Dividenden“ bedeutet Einkünfte aus Aktien, Genussrechten oder Genussscheinen, Kuxen, Gründeranteilen oder sonstige Einkünfte, die nach dem Recht des Staates, in dem die ausschüttende Gesellschaft ansässig ist, den Einkünften aus Aktien steuerlich gleichgestellt sind. Der Ausdruck „Dividenden“ umfasst auch Einkünfte eines stillen Gesellschafters aus seiner Beteiligung als stiller Gesellschafter, Einkünfte aus partiarischen Darlehen, Gewinnobligationen und ähnliche Vergütungen, wenn sie nach dem Recht des Staates, aus dem sie stammen, bei der Ermittlung des Gewinns des Schuldners nicht abzugsfähig sind, sowie Ausschüttungen auf Anteilscheine an einem Investmentvermögen.

(4) Die vorstehenden Absätze 1 und 2 sind nicht anzuwenden, wenn der in einem Vertragsstaat ansässige Nutzungsberechtigte im anderen Vertragsstaat, in dem die die Dividenden zahlende Gesellschaft ansässig ist, eine gewerbliche Tätigkeit durch eine dort gelegene Betriebsstätte oder eine selbständige Arbeit durch eine dort gelegene feste Einrichtung ausübt und die Beteiligung, für die die Dividenden gezahlt werden, tatsächlich zu dieser Betriebsstätte oder festen Einrichtung gehört. In diesem Fall ist Artikel 7 beziehungsweise Artikel 14 anzuwenden.

(5) Bezieht eine in einem Vertragsstaat ansässige Gesellschaft Gewinne oder Einkünfte aus dem anderen Vertragsstaat, so darf dieser andere Staat weder die von der Gesellschaft gezahlten

Dividenden besteuern, es sei denn, dass diese Dividenden an eine im anderen Staat ansässige Person gezahlt werden oder dass die Beteiligung, für die die Dividenden gezahlt werden, tatsächlich zu einer im anderen Staat gelegenen Betriebsstätte oder festen Einrichtung gehört, noch Gewinne der Gesellschaft einer Steuer für nichtausgeschüttete Gewinne unterwerfen, selbst wenn die gezahlten Dividenden oder die nichtausgeschütteten Gewinne ganz oder teilweise aus im anderen Staat erzielten Gewinnen oder Einkünften bestehen.“

Angewendet auf den Fall der Beschwerdeführerin bedeutet dies, die von der Beschwerdeführerin zuzurechnenden Kapitalerträge nach Art. 10 Abs. 1 DBA Deutschland von ***9*** besteuert werden dürfen, da Frau Mag. ***6*** ***3*** im Jahr 2016 in ***15*** ansässig war. Nach Art. 10 Abs. 2 lit. b DBA Deutschland, darf dieser Kapitaltrag aber auch in Österreich besteuert werden. Da Frau Mag. ***6*** ***3*** entsprechend der Erbteilung der 50 % der Beschwerdeführerin im Jahr 2016 besaß und ist dieses Besteuerungsrecht Österreichs nach Art. 10 Abs. 2 lit. b DBA Deutschland allerdings mit 15 % beschränkt.

Daraus ergibt sich in Österreich einhebbare Kapitalertragsteuer von 15 % berechnet von ihr zuzurechnender verdeckter Ausschüttung von € 191.521,47 in Höhe von € 28.728,22 und war der Beschwerde insofern stattzugeben.

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.

Da sich dieses Erkenntnis im Kern auf die Beweiswürdigung und das Anwenden der ständigen Judikatur und Lehre beziehungsweise des bloßen Gesetztextes beschränkt, wurde keine Rechtsfrage berührt, deren Bedeutung über die Entscheidung dieser Beschwerden hinausgeht.

Linz, am 13. Juni 2025