

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Albert Salzmann in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Grant Thornton Verax GmbH Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, Gertrude-Fröhlich-Sandner-Straße 1 Tür 13, 1100 Wien, über die Beschwerden vom 25.4.2019 und 28.5.2019 gegen die Bescheide des Finanzamtes Salzburg-Land (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 18.3.2019 betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer 2016, vom 19.3.2019 betreffend Körperschaftsteuer 2016 sowie vom 17.5.2019 betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer 2017 und betreffend Körperschaftsteuer 2017 zur Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

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

Nach Durchführung eines Außenprüfungsverfahrens hat das Finanzamt (FA) am 18.3.2019 einen Haftungsbescheid für Kapitalertragsteuer 2016 erlassen. Mit Bescheiden vom 19.3.2019 hat das FA das Verfahren betreffend Körperschaftsteuer 2016 wiederaufgenommen und einen neuen Körperschaftsteuerbescheid für 2016 erlassen.

Mit Schriftsatz des damaligen steuerlichen Vertreters vom 25.4.2019 hat die beschwerdeführende Partei (bP) Beschwerde gegen den og Körperschaftsteuerbescheid 2016 und og Haftungsbescheid 2016 erhoben.

Am 30.4.2019 hat das FA einen Körperschaftsteuerbescheid für 2017 erlassen.

Mit Bescheiden vom 17.5.2019 hat das FA den og Körperschaftsteuerbescheid 2017 gem § 299 BAO aufgehoben, einen neuen Körperschaftsteuerbescheid 2017 und einen Haftungsbescheid für Kapitalertragsteuer 2017 erlassen.

Mit Schriftsatz des damaligen steuerlichen Vertreters vom 28.5.2019 hat die bP Beschwerde ua gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2017 vom 30.4.2019, den Aufhebungsbescheid gem § 299 BAO vom 17.5.2019, den Körperschaftsteuerbescheid 2017 vom 17.5.2019 und den Haftungsbescheid für Kapitalertragsteuer 2017 vom 17.5.2019 erhoben.

Mit Beschwerde vorentscheidung vom 9.7.2019 hat das FA

- die Beschwerde vom 25.4.2019 als unbegründet abgewiesen,
- die Beschwerde vom 28.5.2019, soweit sich diese gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2017 vom 30.4.2019 richtet, zurückgewiesen und
- die Beschwerde vom 28.5.2019, soweit sich diese gegen den Aufhebungsbescheid gem § 299 BAO vom 17.5.2019, den Körperschaftsteuerbescheid 2017 vom 17.5.2019 und den Haftungsbescheid für Kapitalertragsteuer 2017 vom 17.5.2019 richtet, als unbegründet abgewiesen.

Mit Schriftsatz des steuerlichen Vertreters vom 2.8.2019 hat die bP die Entscheidung über die og Beschwerden durch das Bundesfinanzgericht betreffend folgender Bescheide beantragt:

- Körperschaftsteuerbescheid 2016 vom 19.3.2019
- Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Körperschaftsteuer 2016 vom 19.3.2019
- Haftungsbescheid für Kapitalertragsteuer 2016 vom 18.3.2019
- Körperschaftsteuerbescheid 2017 vom 17.5.2019
- Haftungsbescheid für Kapitalertragsteuer 2017 vom 17.5.2019

Mit Vorlagebericht vom 3.9.2019 hat das FA dem Bundesfinanzgericht die og Beschwerden zur Entscheidung vorgelegt.

Mit Beschluss vom 18.12.2019 hat das Bundesfinanzgericht den Vorlageantrag vom 2.8.2019, insoweit sich dieser gegen den Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Körperschaftsteuer 2016 vom 19.3.2019 richtet, mangels Erhebung einer Beschwerde als unzulässig zurückgewiesen.

Mit Schriftsatz des steuerlichen Vertreters vom 13.3.2025 hat die bP die Anträge auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem gesamten Senat zurückgenommen.

Am 12.8.2025 fand am Bundesfinanzgericht ein Erörterungsgespräch gem § 269 Abs 3 BAO statt, in dessen Verlauf der Alleingesellschafter und Geschäftsführer ***Ges-GF*** als Zeuge befragt worden ist.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Strittig ist die Anerkennung von Kursverlusten aus einem Fremdwährungsdarlehen, welches vom Gesellschafter-Geschäftsführer der bP aufgenommen worden ist.

Beweis wurde erhoben durch Einsichtnahme in die vom FA vorgelegten Akten. Insbesondere wurden als Beweismittel gewürdigt die angefochtenen Bescheide, der Betriebsprüfungsbericht, die Rechtsmittelschriftsätze, der ursprüngliche Unternehmenspachtvertrag vom 27.4.1990, der erste Nachtrag zum Unternehmenspachtvertrag vom 30.6.2007, der zweite Nachtrag zum Unternehmenspachtvertrag vom 1.7.2015 und der Unternehmenskaufvertrag vom 28.7.2015. Darüber hinaus wurde in den elektronischen Akt des Finanzamtes samt Abgabenkonto und das Firmenbuch Einsicht genommen. Weiter wurde ***Ges-GF*** am 12.8.2025 als Zeuge einvernommen. Danach steht folgender Sachverhalt fest:

1. Entscheidungsrelevanter Sachverhalt

1.1. Die bP ist eine juristische Person in der Rechtsform einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung. Diese wurde am 31.3.2015 errichtet. Seit der Gründung ist ***Ges-GF*** Alleingesellschafter und Geschäftsführer der bP. Der Gegenstand des Unternehmens ist die Ausübung des Gast- und Beherbergungsgewerbes (***Hotel X***).

1.2. Das Hotel wurde beginnend mit 1972 vom Vater des ***Ges-GF*** errichtet und 1974 eröffnet. Seit 1988 ist ***Ges-GF*** Geschäftsführer der ***GmbH A*** (vor 1993 ***GmbH A alt***; FN ***11111***), welche das Hotelgebäude samt Einrichtung gepachtet und betrieben hat. Am 1990 hat der Vater von ***Ges-GF*** das Hotelgebäude samt Einrichtung an einen fremden Investor verkauft (***GmbH B***; FN ***22222***). Die ***GmbH A*** hat den Hotelbetrieb von diesem Investor mit Unternehmenspachtvertrag vom 27.4.1990 gepachtet. Am 29.6.2007 hat ***Ges-GF*** das Hotelgebäude samt Einrichtung vom Rechtsnachfolger des og Fremdinvestors, der ***AG B*** (FN ***33333***), gekauft. Mit erstem Nachtrag zum Unternehmenspachtvertrag vom 30.6.2007 wurde das Hotelgebäude samt Einrichtung von ***Ges-GF*** an die ***GmbH A*** verpachtet.

1.3. Mit Unternehmenskaufvertrag vom 28.7.2015 hat die bP den Hotelbetrieb von der ***GmbH A*** übernommen. Mit zweitem Nachtrag zum Unternehmenspachtvertrag (datiert mit 1.7.2015) ist die bP in den bestehenden Pachtvertrag zwischen ***Ges-GF*** als Verpächter und der ***GmbH A*** eingetreten.

1.4. Die bP hat mit dem Eintritt in den Pachtvertrag die Verpflichtung übernommen, die Kursverluste aus einem Fremdwährungsdarlehen zu übernehmen. Dieses Darlehen wurde 2007 von ***Ges-GF*** aufgenommen, um den Kauf des Hotelgebäudes samt Einrichtung zu finanzieren.

1.5. Die Grundlage für die Übernahme der Kursverluste bildet der mit 1.7.2015 datierte „Nachtrag zum Unternehmenspachtvertrag vom 27.4.1990 in der Fassung vom 30.6.2007“ (= zweiter Nachtrag zum Unternehmenspachtvertrag), der als Verpächter ***Ges-GF*** und als Pächter die bP anführt. Diese Vereinbarung ist nicht nach außen in Erscheinung getreten und hat keinen klaren, jeden Zweifel ausschließenden Inhalt. Wesentliche Teile der

Vereinbarung wurden nicht umgesetzt. Eine Vereinbarung mit dem vorliegenden Inhalt wäre unter Fremden nicht abgeschlossen worden.

1.6. Die bP hat 2016 Kursverluste aus dem Fremdwährungsdarlehen in Höhe von € 53.758,64 und 2017 in Höhe von € 58.905,02 gewinnmindernd berücksichtigt.

1.7. Die Kapitalertragsteuer wird von der GmbH getragen und beträgt für 2016 € 20.391,21 und für 2017 € 22.343,28. Die übernommenen Kursverluste zuzüglich Kapitalertragsteuer betragen für 2016 € 74.149,85 und für 2017 € 81.248,30.

2. Beweismwürdigung

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

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes genügt es, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt. Die Abgabenbehörde muss dieser Rechtsprechung zufolge den Bestand einer Tatsache nicht im "naturwissenschaftlich-mathematisch exakten Sinn" nachweisen (vgl etwa VwGH 31.05.2017, Ro 2014/13/0025; Ritz/Koran, BAO7, § 167, Rz 8, mwN).

Gem § 21 BAO ist für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend. Nach der Rechtsprechung des VwGH handelt es sich bei der Bestimmung des § 21 BAO um eine Richtlinie zur Beurteilung abgabenrechtlich relevanter Sachverhalte, sohin um eine Beweismwürdigungsregel (Ritz/Koran, BAO7, § 21, Rz 10, mwN).

Vertragliche Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen können für den Bereich des Steuerrechts nur als erwiesen angenommen werden und damit Anerkennung finden, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären. Dies gilt vor allem deshalb, weil der in der Regel zwischen fremden Geschäftspartnern bestehende Interessengegensatz bei nahen Angehörigen auszuschließen ist und durch die rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten abweichend von den tatsächlichen wirtschaftlichen Gegebenheiten steuerliche Folgen entsprechend beeinflusst werden könnten. Auch die Erfüllung der vertraglichen Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen muss diesen Anforderungen genügen (VwGH 17.09.2024, Ra 2021/15/0080, mwN).

Das zwischen dem Gesellschafter einer GmbH und der GmbH bestehende Naheverhältnis gebietet es, behauptete 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 (VwGH 03.09.2024, Ra 2023/13/0162).

Die Feststellungen zu **1.1.** ergeben sich aus dem Notariatsakt über die Errichtung der Gesellschaft vom 31.3.2015 und dem Firmenbuchauszug vom 11.8.2025.

Die Feststellungen zu **1.2.** ergeben sich aus dem Betriebsprüfungsbericht, den Firmenbucheintragungen der angeführten Gesellschaften, der Zeugenaussage des ***Ges-GF*** vom 12.8.2025 und der grafischen Darstellung der Eigentums- und Pachtvertragsänderungen betreffend dem Hotelgebäude samt Einrichtung (siehe Beilage).

Die Feststellungen zu **1.3.** ergeben sich aus dem Unternehmenskaufvertrag vom 28.7.2015, dem ursprünglichen Unternehmenspachtvertrag vom 27.4.1990, dem „Nachtrag zum Unternehmenspachtvertrag vom 27.04.1990 i.d.g.F.“ vom 30.6.2007 (= erster Nachtrag zum Unternehmenspachtvertrag) und dem „Nachtrag zum Unternehmenspachtvertrag vom 27.04.1990 in der Fassung vom 30.06.2007“ datiert mit 1.7.2015 (= zweiter Nachtrag zum Unternehmenspachtvertrag).

Die Feststellungen zu **1.4.** ergeben sich aus den og Nachträgen zum Unternehmenspachtvertrag vom 30.6.2007 und 1.7.2015 sowie aus der Zeugenaussage des ***Ges-GF***.

Die Feststellungen zu **1.5.** ergeben sich aus folgenden Feststellungen:

1.5.1. Die Grundlage für die Übernahme der Kursverluste durch die bP bildet der zweite Nachtrag zum Unternehmenspachtvertrag datiert mit 1.7.2015. Durch Verweise auf den ersten Nachtrag zum Unternehmenspachtvertrag vom 30.6.2007 und dem ursprünglichen Unternehmenspachtvertrag vom 27.4.1990 wurden auch diese zum Bestandteil der Vereinbarung. Weiter verweist der Unternehmenspachtvertrag auf einen „Unternehmenskaufvertrag vom 1.7.2015“.

1.5.2. Die Vereinbarung, datiert vom 1.7.2015, tritt nach außen nicht in Erscheinung.

Der Finanzverwaltung und dem Bundesfinanzgericht wurde ein Schriftstück vorgelegt, welches nicht unterfertigt ist. Auf Vorhalt durch den Richter in der Zeugenbefragung am 12.8.2025 führt ***Ges-GF*** aus, dass er nicht wisse, warum die Vereinbarung nicht unterfertigt sei. Jedenfalls hätte er als Verpächter und als Pächter (Geschäftsführer der bP) unterfertigen sollen. Eine nicht unterfertigte Vereinbarung, bei der eine natürliche Person beide Vertragsparteien vertritt, entwickelt keine Publizitätswirkung.

Auch der Umstand, dass die Vereinbarung auf einen „Unternehmenskauf vom 1.7.2015“ verweist, zeigt, dass die vorgelegte und nicht unterfertigte Vereinbarung nicht nach außen in Erscheinung getreten ist, weil der Unternehmenskaufvertrag mit 28.7.2015 datiert und ebenfalls nicht unterfertigt ist, wobei ***Ges-GF*** wiederum als Geschäftsführer der Verkäuferin (***GmbH A***) und als Geschäftsführer der Käuferin (bP) unterfertigen hätte sollen.

Darüber hinaus sind im Unternehmenskaufvertrag vom 28.7.2015 Wirtschaftsgüter angeführt, die nicht im Eigentum der Verkäuferin standen. Es handelt sich dabei um die Einrichtung des Hotelgebäudes, welche auf Grundlage des ursprünglichen Unternehmenspachtvertrages vom 27.4.1990 und dem ersten Nachtrag zum Unternehmenspachtvertrag vom 30.6.2007 Eigentum von ***Ges-GF*** darstellen.

Wäre die Vereinbarung, datiert vom 1.7.2015, nach außen in Erscheinung getreten, wären die hier dargestellten Widersprüche und die fehlenden Unterschriften umgehend aufgefallen.

1.5.3. Die Vereinbarung hat keinen klaren, jeden Zweifel ausschließenden Inhalt.

Der ursprüngliche Unternehmenspachtvertrag vom 27.4.1990 wurde zwischen Fremden abgeschlossen. Dementsprechend detailliert wurde darin der Pachtgegenstand, der Pachtzins und die weiteren Rechte und Pflichten des Pächters und Verpächters festgehalten.

Nachdem ***Ges-GF*** 2007 den Hotelbetrieb vom (fremden) Investor erworben hat, wurde der ursprüngliche Pachtvertrag vom 27.4.1990 grundsätzlich fortgeführt und durch den ersten Nachtrag vom 30.6.2007 ergänzt. Dieser Nachtrag wurde von ***Ges-GF*** als Verpächter und als Pächtervertreter (Geschäftsführer der ***GmbH A***) unterfertigt.

Punkt 2 lautet: *„Für den nachweislich nachteiligen Gebrauch, sowie den diversen nicht erfüllten behördlichen Auflagen und den überhöhten Kaufpreis ist ein Schadenersatz zu bezahlen, der nach Ablauf des Jahres 2007 zu berechnen ist. Der Verpächter hat auf ausdrückliches Anraten der Pächterin zur Finanzierung des Kaufes der Liegenschaft einen Kreditvertrag in CHF abgeschlossen. Sämtliche Kursverluste aber auch Kursgewinne hat die Pächterin aus Eigenem zu tragen. Sie hat nach eigener Einschätzung unter Umständen nötige Kurssicherungsgeschäfte abzuschließen oder Vorsorgen zu bilden.“*

Aus Punkt 2 geht nicht hervor, um welchen Schaden es sich handelt und wie dieser zu berechnen ist. Auch ist unklar, wie die Pächterin, vertreten durch ***Ges-GF***, den Verpächter ***Ges-GF*** ausdrücklich angeraten haben soll, einen Kreditvertrag in CHF abzuschließen und welche rechtliche Relevanz dieses „Anraten“ haben soll. Im Zuge seiner Befragung führte ***Ges-GF*** aus, dass es seine alleinige Entscheidung gewesen sei, den Hotelbetrieb (Hotelgebäude samt Einrichtung) zu erwerben.

Punkt 3 lautet: *„Der Pächter ist verpflichtet, auf Aufforderung des Verpächters CHF in der Höhe der vom Verpächter zu tätigen Kredittilgungen zum Kurs vom Tag der Kreditaufnahme bis zur Höhe des aushaftenden Kredites zu liefern. Der Verpächter hat Kredittilgungen rechtzeitig, mindestens aber ein Monat vor dem Zahlungstermin, an die Pächterin zu melden, sodass diese*

die CHF besorgen kann. Der Verpächter wird im Gegenzug die dafür benötigten EUR, wenn es keine offenen Pachtzahlungen gibt, rechtzeitig zur Verfügung stellen, ansonsten werden diese CHF Lieferungen mit den offenen Pachtzahlungen gegen verrechnet.“

Diese Regelung ist unklar und lässt keinen wirtschaftlichen oder rechtlichen Zweck erkennen. Das Gericht kommt hier zur Ansicht, dass die Umwechslung der CHF ausschließlich deshalb durch die Pächterin erfolgen sollte, weil es sich dabei um jenen Vorgang gehandelt hat, der den Kursverlust realisiert hat und diese Realisierung im betrieblichen Bereich erfolgen sollte.

Punkt 4 lautet: „Weiter verpflichtet sich der Pächter, laufend alle nötigen Sanierungs- und Verbesserungsarbeiten durchzuführen und den Hotelbetrieb, wie im Unternehmenspachtvertrag vereinbart, auf Stand der Zeit zu halten und auch die Herstellung der behördlich vorgeschriebenen Auflagen zu erfüllen.“

Weder wird der Ist-Zustand des Pachtobjektes festgehalten, noch das Ausmaß der hier vereinbarten Sanierungs- und Verbesserungsarbeiten, noch der Umfang der nicht erfüllten behördlichen Auflagen.

Punkt 5 lautet: „Im Gegenzug gewährt der Verpächter einen Zahlungsaufschub von 50 % der laufenden Pacht, wenn die freien Finanzmittel der Pächterin es nicht ermöglichen, ihren Sanierungs- und Verbesserungsarbeiten nachzukommen bzw. laufende Vorsorgen für drohende Kursverluste zu bilden.“

Weder ist erkennbar, was mit einem Zahlungsaufschub gemeint ist, ob dafür Zinsen anlaufen, ob und wann der aufgeschobenen Pachtzins zu zahlen ist und wie ermittelt werden soll, ob die freien Finanzmittel der Pächterin ausreichend sind. Es ist auch nicht klar, was unter diesen „freien Finanzmittel“ zu verstehen ist.

*Im zweiten Nachtrag zum Unternehmenspachtvertrag, datiert mit 1.7.2015, wird in der Präambel ausgeführt: „Mit Unternehmensvertrag vom 1.7.2015 hat die Firma ***bP*** den Hotelbetrieb von der *** GmbH A *** erworben (Anm: Verb fehlt, ergibt sich aber aus dem Unternehmenskaufvertrag datiert mit 28.7.2015), damit ist der Unternehmenspachtvertrag i.d.g.F. auf die *** bP *** übergegangen. Die *** bP *** anerkennt auch Ausdrücklich den Nachtrag vom 30.06.2007 und übernimmt diese Verpflichtungen vollinhaltlich. Der Verpächter stimmt der Fortsetzung des Pachtvertrages unter den unten stehenden Bedingungen zu. Insbesondere müssen die angelaufen Kursverluste übernommen werden. Weiter verpflichtet sich die neue Pächterin umfangreiche Sanierungs- und Reparaturmaßnahmen in den nächsten Jahren zu setzen um den Hotelbetrieb wieder auf den Stand der Zeit zu bringen.“*

Es ist unklar, welchen Hotelbetrieb die bP von der ***GmbH A*** erworben haben soll, wenn sich die Liegenschaft und der Hotelbetrieb im Eigentum von ***Ges-GF*** befindet. Auf Vorhalt im Zuge der Zeugenbefragung konnte ***Ges-GF*** die entsprechenden Fragen nicht beantworten.

Da kein Stichtag genannt wird, ist nicht klar, ab wann und in welcher Höhe die „angelaufenen Kursverluste“ übernommen werden.

Es ist weiter unklar, was mit „umfangreiche Sanierungs- und Reparaturmaßnahmen“ in den nächsten Jahren zu verstehen ist. Vor allem vor dem Hintergrund, dass vor dem Kauf der Liegenschaft samt Hotelbetrieb durch ***Ges-GF*** im Jahr 2007 ein langwieriger Zivilprozess mit dem Fremdinvestor geführt worden ist, der insbesondere aufgestaute Sanierungs- und Reparaturmaßnahmen betroffen hat, hätte ein fremder Käufer darauf bestanden, die Art und Höhe der vereinbarten Sanierungs- und Reparaturmaßnahmen genau zu bestimmen.

1.5.4. Wesentliche Teile der Vereinbarung, datiert mit 1.7.2015, wurden nicht umgesetzt.

- Die Ermittlung des Schadenersatzes gem Punkt 2 des ersten Nachtrags vom 30.6.2007 ist nicht erfolgt (Aussage ***Ges-GF***).
- Die Vereinbarung betreffend Besorgung der CHF (Punkt 3 des ersten Nachtrags vom 30.6.2007) wurde nicht umgesetzt, weil wesentliche Teile der CHF vom Verpächter besorgt worden sind (Buchhaltungsbeleg 32).
- Die Vereinbarung betreffend die behördlichen Auflagen wurde nicht umgesetzt (lt Aussage von ***Ges-GF*** waren selbst 2025 noch nicht alle Auflagen erfüllt).
- Die vereinbarte Vorsorge für Kursverluste wurde nicht getroffen, weil ***Ges-GF*** persönlich die Hoffnung hatte, dass sich der CHF-Kurs wieder positiv entwickelt (Aussage ***Ges-GF***).
- Die Sanierungs- und Reparaturmaßnahmen laut erstem Nachtrag zum Unternehmenspachtvertrag vom 30.6.2007 wurden nicht durchgeführt.
- Die vereinbarten Pachtzinse laut erstem und zweitem Nachtrag zum Unternehmenspachtvertrag wurden nicht bzw nicht vollständig geleistet.

1.5.5. Diese Vereinbarung wäre unter Fremden nicht abgeschlossen worden.

- Der CHF-Kredit wurde von ***Ges-GF*** zum Kurs von 1,6561 CHF für einen Euro aufgenommen. Am 1.7.2015 war der Kurs des CHF auf 1,09 für einen Euro gestiegen. Ein Kursverlust war zu diesem Zeitpunkt nicht nur möglich, sondern stand ein solcher bereits fest. Eine Vorsorge für diese Kursverluste war nicht mehr möglich. Ein fremder Dritter wäre aufgrund der bloßen „Hoffnung auf eine Kurswende“ (Anm: Zeugenaussage ***Ges-GF*** nicht bereit gewesen, die bereits feststehenden Kursverluste ohne Gegenleistung zu übernehmen.
- Ein fremder Dritter wäre nicht bereit gewesen, die unbestimmten Formulierungen betreffend Sanierungs- und Reparaturaufwand bzw Erfüllung von Behördenauflagen zu akzeptieren. Vor dem Hintergrund des Gerichtsverfahrens mit dem Fremdinvestor, bei dem der nachteilige Gebrauch der Liegenschaft durch den Pächter und dessen Verpflichtung zur Sanierung, Reparatur und Erfüllung von behördlichen Auflagen Verfahrensgegenstand war (BG Salzburg ***XY***), hätte ein fremder Dritter einer solch unbestimmten Formulierung nicht zugestimmt. Ein fremder Dritter hätte genau wissen wollen, welche Sanierungs- und Reparaturkosten zu erwarten sind (siehe dazu auch BFG-Erkenntnis RV/xxxxxxx/xxxx vom 23.10.2024 zum gleichen Sachverhalt).

Die Feststellungen zu **1.6.** ergeben sich aus den vorgelegten Belegen der bP, dem Betriebsprüfungsbericht sowie den angefochtenen Bescheiden.

Die Feststellungen zu **1.7.** ergeben sich aus dem E-Mail des steuerlichen Vertreters vom 18.3.2019 sowie den angefochtenen KöSt-Bescheiden und KeSt-Haftungsbescheiden.

3. Rechtliche Beurteilung

Gem § 27 EStG 1988 sind Einkünfte aus der Überlassung von Kapital (zB Gewinnanteile und sonstige Bezüge aus Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung) Einkünfte aus Kapitalvermögen.

Bei inländischen Einkünften aus Kapitalvermögen wird die Einkommensteuer gemäß § 93 Abs 1 EStG 1988 durch Steuerabzug erhoben (Kapitalertragsteuer). Die Kapitalertragsteuer ist eine Quellensteuer auf inländische Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 27 EStG) mit Ausnahme der in § 27a Abs 2 EStG 1988 genannten Einkünfte.

Neben offenen Gewinnausschüttungen zählen auch verdeckte Gewinnausschüttungen zu den kapitalertragsteuerpflichtigen Kapitalerträgen iSd § 27 Abs 2 Z 1 iVm § 93 Abs 1 EStG 1988 (Franke/Kirchmayr in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG24, § 93 Tz 32 mwN).

Gem § 95 Abs 1 EStG 1988 schuldet der Empfänger der Kapitalerträge die Kapitalertragsteuer. Gem § 95 Abs 2 EStG 1988 haftet der Abzugsverpflichtete (hier die bP) dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer.

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

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

Das Gesetz selbst enthält keine Definition des Begriffs der verdeckten Ausschüttung (Kirchmayr in Brandl/Karollus/Kirchmayr/Leitner, Handbuch Verdeckte Gewinnausschüttung³ [2021] 205). Aus der ständigen VwGH-Rechtsprechung 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 (etwa VwGH 1.3.2007, 2004/15/0096; Raab/Renner in Lachmayer/Strimitzer/Vock, KStG 1988, § 8 Tz 568 und die dort zit Jud).

Für das Vorliegen einer verdeckten Gewinnausschüttung müssen grundsätzlich folgende Voraussetzungen kumulativ erfüllt sein:

- Zuwendung eines geldwerten Vorteils
- Eigentums- oder Nahebeziehung des Vorteilsempfängers zur Körperschaft

- objektives Tatbild (Bereicherung des Empfängers zulasten der Körperschaft)
- subjektives Tatbild (auf Vorteilsgewährung gerichtete Willensentscheidung)

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

Der Verwaltungsgerichtshof stellt für die Beurteilung der sozietären Veranlassung in vielen Fällen darauf ab, ob Leistungsbeziehungen unter auch gegenüber gesellschaftsfremden Personen üblichen Bedingungen erfolgen (Fremdvergleich; zB VwGH 23.9.2005, 2002/15/0010). Demnach scheidet eine verdeckte Ausschüttung aus, wenn ein Geschäft mit fremden Personen unter denselben wirtschaftlichen Voraussetzungen und in der gleichen Rechtsform abgeschlossen worden wäre (bereits VwGH 23.11.1977, 410, 618/77). Die Frage, ob eine Rechtsbeziehung auch unter Fremden in gleicher Weise zustande gekommen und abgewickelt worden wäre, ist eine Tatfrage und daher aufgrund entsprechender Erhebungen in freier Beweiswürdigung zu lösen (Kofler/Lang/Rust/Schuch/Spies/Staringer (Hrsg), KStG³, § 8 RZ 117 - 118 und die dort zitierte Judikatur).

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

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

Im vorliegenden Fall hat ***Ges-GF*** als Verpächter und als Alleingesellschafter-Geschäftsführer der bP mit sich selbst vereinbart, dass die bereits feststehenden Kursverluste aus einem Fremdwährungskredit, welche der Gesellschafter 2007 für den Erwerb des Hotelgebäudes samt Einrichtung aufgenommen hat, von der bP zu tragen sind. Es handelt sich dabei um eine Vereinbarung zwischen einer Körperschaft und ihrem Anteilseigner. Die Judikatur des VwGH zur Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen ist

anzuwenden. Die vom VwGH entwickelten und og Kriterien werden von der Vereinbarung nicht erfüllt (siehe dazu 1.5.2., 1.5.3. und 1.5.5.). Darüber hinaus wurde diese nicht fremdübliche Vereinbarung in wesentlichen Punkten nicht umgesetzt (siehe dazu 1.5.4.). Die der Übernahme der Kursverluste zugrunde liegende Vereinbarung hält einen Fremdvergleich nicht stand.

Das Bundesfinanzgericht gelangte zur Überzeugung, dass die Gestaltung und Abwicklung der Vereinbarung des Unternehmensverkaufes in der gewählten Form im Geschäftsleben unüblich sind. Ein fremder Dritter würde bereits feststehende Kursverluste nicht ohne Gegenleistung übernehmen.

Ein fremder Dritter würde auch genau wissen wollen, welche Sanierungs- und Reparaturaufwendungen in welcher Höhe auf ihn zukommen werden. Ein fremder Dritter würde nicht in bestehende Pachtverträge eintreten, deren Formulierungen so unklar sind, dass die daraus entstehenden Verpflichtungen nicht konkretisierbar sind.

Einander fremd gegenüberstehende Vertragsparteien würden neben einem genauen Inventar der übernommenen Anlagegüter auch die zu übernehmenden Verpflichtungen in ein Bestandsverzeichnis aufnehmen und diese bewerten. Erst dann würde ein fremder Käufer seine Kaufentscheidung treffen.

Hätte eine solche Inventarisierung stattgefunden, wäre ***Ges-GF*** auch aufgefallen, dass vom Unternehmenskaufvertrag, datiert vom 28.7.2015, Anlagevermögen umfasst ist, dass sich in seinem Eigentum befunden hat und noch immer befindet.

Neben der Nichterfüllung der vom VwGH entwickelten Kriterien für die Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen verweist das Gericht auf die Zeugenaussage von ***Ges-GF***, in der er ausführt, dass es sich beim ***Hotel X*** um ein Familienunternehmen handelt. Um dieses Hotel drehte sich bisher das gesamte Leben von ***Ges-GF***. Alle Entscheidungen wurden und werden von ihm persönlich getroffen, ohne dabei die unterschiedlichen Positionen als Verpächter (natürliche Person) und Pächter (Alleingesellschafter und Geschäftsführer der bP) zu trennen.

Aus diesem Verständnis resultieren nach Ansicht des Gerichts die zahlreichen Feststellungen zur Fremdunüblichkeit der Vereinbarung. Tatsächlich hat ***Ges-GF*** keine tatsächliche Unterscheidung seiner Rollen als Verpächter bzw Pächter vorgenommen – weil es sich eben um den Familienbetrieb gehandelt hat.

Die bP hat mit dieser nicht fremdüblichen Gestaltung ihrem Alleingesellschafter ***Ges-GF*** einen Vorteil zugewendet. Vorteilszuwendungen an Gesellschafter stellen verdeckte Ausschüttungen dar. Eine steuerliche Erfassung beim Gesellschafter setzt voraus, dass dieser

den entscheidenden Einfluss betreffend die Vorteilszuwendung ausübt (Ziegler/Kauba in Praxisfragen zum Körperschaftsteuerrecht, S 349).

Ges-GF war alleiniger Geschäftsführer und 100%iger Gesellschafter der bP und konnte in dieser Eigenschaft den entscheidenden Einfluss betreffend die Gestaltung der Vereinbarung ausüben. Somit ist von einer bewussten Vorteilszuwendung an ihn auszugehen.

Für das Gericht steht fest, dass ***Ges-GF*** in der Lage war, die Vereinbarung betreffend die Übernahme von Kursverlusten ausschließlich nach seinen Vorstellungen zu treffen und umzusetzen. Er hat eine auf Vorteilsgewährung gerichtete Willensentscheidung getroffen. Für diese Ansicht reicht es aus, wenn objektive Gesichtspunkte vorliegen, die auf die subjektive Vorteilsgewährungsabsicht schließen lassen (Raab/Renner in R/S/V, KöSt 32. Lfg, § 8 Tz 764 mwN).

Ges-GF hat sich als Alleingesellschafter und Geschäftsführer der bP durch die gewählte Vorgangsweise einen geldwerten Vorteil zugewendet und sich damit zulasten der bP bereichert. Damit liegt sowohl das objektive als auch das subjektive Tatbild einer verdeckten Ausschüttung vor.

Im Anschluss an die Zeugenbefragung von ***Ges-GF*** hat der steuerliche Vertreter auf die deutliche Reduktion des Pachtzinses im zweiten Nachtrag zum Unternehmenspachtvertrag, datiert vom 1.7.2015, hingewiesen und diese Reduktion in Zusammenhang mit der Übernahme der Kursverluste gebracht.

Insoweit der steuerliche Vertreter hier einen Vorteilsausgleich erkennt, ist diesem entgegenzuhalten, dass laut Zeugenaussage von ***Ges-GF*** die Reduktion des Pachtzinses ausschließlich deshalb erfolgt sei, damit die bP die Sanierungs- und Reparaturaufwendungen in den nächsten Jahren vornehmen könne. Ein Zusammenhang mit den übernommenen Kursverlusten hat ***Ges-GF*** bei seiner Zeugenaussage nicht hergestellt. Auch hätte dann ***Ges-GF*** die von der bP übernommenen Kursverluste in seiner Einkommensteuererklärung als Einnahme aus Verpachtung des Hotelgebäudes berücksichtigen müssen, was nicht erfolgt ist. Ein Vorteilsausgleich, der eine verdeckte Gewinnausschüttung ausschließen würde, liegt daher nicht vor.

Vielmehr kommt das Gericht in der Zusammenschau der hier getroffenen Feststellungen zur Ansicht, dass die gegenständliche Vereinbarung den Zweck verfolgt hat, die im außerbetrieblichen Bereich des ***Ges-GF*** entstandenen Kursverluste in den betrieblichen Bereich der bP zu verschieben, um diese einkommens- und steuermindernd berücksichtigen zu können. Auf die Nichtabzugsfähigkeit von Kursverlusten aus Fremdwährungsdarlehen iZm Einkünften aus Vermietung und Verpachtung wird hingewiesen (VwGH vom 24.10.2019, Ra 2018/15/0114; 2.7.2025, Ro 2024/13/0016).

Aus den genannten Gründen stellen die übernommenen Kursverluste verdeckte Gewinnausschüttungen der bP an den Gesellschafter ***Ges-GF*** dar, welche das Einkommen der bP nicht reduzieren, sondern gem § 8 Abs 2 KöStG 1988 Einkommensverwendung darstellen. Beim Gesellschafter ***Ges-GF*** stellen die verdeckten Gewinnausschüttungen gem § 27 EStG 1988 Einkünfte aus Kapitalvermögen dar. Gem § 95 Abs 2 EStG 1988 haftet der Abzugsverpflichtete (hier die bP) dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer. Daher war spruchgemäß zu entscheiden.

4. Zulässigkeit einer Revision

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

Im vorliegenden Beschwerdefall wurden keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen im Sinne des Art 133 Abs 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukäme. Das Bundesfinanzgericht orientierte sich bei den zu lösenden Rechtsfragen an der zitierten einheitlichen höchstgerichtlichen Judikatur, darüber hinaus hing die Entscheidung im Wesentlichen von den Umständen des Einzelfalles sowie Fragen der Beweiswürdigung ab. Die (ordentliche) Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist daher unzulässig.

Salzburg, am 12. Februar 2026