

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Volker Mayer in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Glatzhofer & Matschek Steuerberatungsgesellschaft mbH, Bahnhofstraße 45, 9020 Klagenfurt/Wörthersee, über die Beschwerde vom 7. März 2024 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich vom 8. Februar 2024 betreffend Körperschaftsteuer 2019 und vom 09. Februar 2024 betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 2019, Steuernummer ***BF1StNr1***, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 24. August 2026,

zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2019 wird gemäß § 279 BAO **teilweise Folge gegeben**.

Der angefochtene Bescheid wird insofern **abgeändert**, als er im Spruch zu lauten hat:

Die Körperschaftsteuer wird für das Jahr 2019 festgesetzt mit 1.750 €

(bisher war vorgeschrieben: 2.156 €)

II. Der Beschwerde gegen den Haftungsbescheid betreffend Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 2019 wird gemäß § 279 BAO **teilweise Folge gegeben**.

Der angefochtene Bescheid wird **abgeändert**.

Die ***Bf1*** wird gemäß § 95 Abs. 1 EStG 1988 i.V.m. § 202 und § 224 BAO als zum Abzug Verpflichtete zur Haftung für Kapitalertragsteuer des Empfängers der Kapitalerträge, Herrn

*****GF*****, für den Zeitraum 2019 im Betrag von **31.555,71** Euro (27,5 % der Bemessungsgrundlage von 114.748,05 Euro) herangezogen.

(bisher waren vorgeschrieben: 65.133,74 €)

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind dem Ende der Entscheidungsgründe (II.3.1./3.2.) zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

nicht zulässig.

beschlossen:

IV. Der Vorlageantrag vom 13.08.2024, soweit er die Beschwerde vom 7.3.2024 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 9.2.2024 über die Festsetzung eines ersten Säumniszuschlages gem. § 217 Abs. 2 BAO betrifft, wird gemäß § 264 Abs. 4 lit. e i.V.m. § 260 Abs. 1 lit. a BAO

als nicht zulässig zurückgewiesen.

V. Gegen diesen Beschluss (Spruchpunkt IV.) ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 und 9 B-VG

nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgegenstand, Verfahrensgang und Vorbringen der Parteien

Strittig war im vorliegenden Fall insbesondere, ob eine von der beschwerdeführenden Partei gegebene Bürgschaftserklärung als Bürge und Zahler aus wirtschaftlichen Gründen und daher

fremdüblich erfolgte, oder (lediglich) aufgrund der gesellschaftlichen Verflechtungen abgegeben wurde, was in Folge durch die Nichteinstellung einer Regressforderung gegenüber einem Gesellschafter die Annahme und Feststellung einer verdeckten Ausschüttung durch die belangte Behörde an den Gesellschafter-Geschäftsführer indizierte.

Im Bericht nach § 150 BAO über die Außenprüfung gem. § 147 BAO vom 10. Februar 2024, Prüfungszeitraum 2018-2022 (Kapitalertragsteuer 2018-2019), durchgeführt vom Finanzamt Österreich wurde (ua) festgestellt, dass von der geprüften Gesellschaft (der nunmehrigen Beschwerdeführerin) eine Bürgschaft übernommen worden wäre, welche rein auf Grund des Gesellschaftsverhältnisses (Gesellschafter und Gesellschaft) erfolgt wäre. Die Bezahlung der Bürgschaft durch die Beschwerdeführerin stelle eine Vorteilsgewährung gegenüber dem Gesellschafter und Geschäftsführer ***GF*** dar.

Mit Datum vom 8. Februar 2024 wurde von der belangten Behörde ein neuer **Körperschaftsteuerbescheid** für das Jahr 2019 erlassen. Begründend wurde amplifiziert, dass die Veranlagung unter Zugrundelegung der Feststellungen der abgabenbehördlichen Außenprüfung ausgeführt in der darüber aufgenommenen Niederschrift und dem Prüfungsbericht erfolgt sei.

Mit Datum vom 9. Februar 2024 wurde von der belangten Behörde ein **Haftungsbescheid** für den Zeitraum 2019 erlassen. Die belangte Behörde explizierte hierbei, dass aufgrund des Zuflusses von Kapitalerträgen gemäß § 93 EStG an den Empfänger der Kapitalerträge, Herrn ***GF***, gegenüber der Beschwerdeführerin Kapitalertragsteuer in der Höhe von € 65.133,74 geltend gemacht werde. Gemäß § 95 Abs. 1 EStG i.V.m. § 202 BAO und § 224 BAO werde die gemäß § 95 Abs. 2 EStG zum Abzug verpflichtete Firma ***Bf1*** zur Haftung der Kapitalertragsteuer herangezogen. Begründend wurde weiterführend auf die Niederschrift und den Bericht zur Außenprüfung vom 25. Jänner 2024 verwiesen.

Mit Schriftsatz, eingebracht über FinanzOnline am 7. März 2024, wurde **Beschwerde** gemäß § 243 BAO gegen den Haftungsbescheid für Kapitalertragsteuer des Jahres 2019, den Körperschaftsteuerbescheid des Jahres 2019 sowie den Bescheid über die Festsetzung von Säumniszuschlägen erhoben.

Begründend führte die beschwerdeführende Partei in der Beschwerde zusammengefasst aus, dass die ***Bf1*** ein Vertriebspartner von ****Marke 2**** sei. Der ursprüngliche Plan sei gewesen, dass die ***Bf1*** auch den Motorradvertrieb der Marke ****Marke **** an denselben Standorten der ***Bf1*** umsetzen sollte. Für die Finanzierung des Ausbaus dieser Marke sei bei der ****Bank**** eine Finanzierung beantragt worden. Von Seiten von ****Marke 2**** sei danach jedoch der ***Bf1*** der Vertrieb von Motorrädern der Marke ****Marke **** versagt worden, weil es gegen die „One Brand Strategie“ von ****Marke 2**** verstoße und dies folglich eine Kündigung des Händlervtrages nach sich ziehen würde. Aus diesem Grunde sei man gezwungen gewesen, eine zweite Gesellschaft mit identer

Gesellschaftsstruktur wie bei der Beschwerdeführerin zu gründen. Die neue Gesellschaft sei schließlich unter dem Namen „****Firma 3 **** GmbH“ eingetragen worden. Diese Entwicklung sei dann der finanzierenden Bank offengelegt worden, was zur Folge gehabt hätte, dass der Kreditantrag auf die „****Firma 3 **** GmbH“ abgeändert worden sei. Die finanzierende ****Bank**** sei jedoch nicht einverstanden gewesen, dass anstelle der finanziell gut aufgestellten ***Bf1*** (Beschwerdeführer) nunmehr eine neue, vermögenslose GmbH Kreditnehmerin sein sollte. Aus diesem Grunde wurden letztlich Bürgschaften von der Beschwerdeführerin und Herren ***GF7*** eingefordert.

Im Jahr 2014 wurde über die „****Firma 3 **** GmbH“ das Insolvenzverfahren eröffnet. Folgend machte die ****Bank**** den Wechselzahlungsauftrag gegenüber der Beschwerdeführerin und Herrn ***GF7*** geltend. Man hätte sich danach jedoch auf eine Ratenzahlung zu einem Sanierungszinssatz geeinigt. Die Bank habe dann aber willkürlich Abrechnungen vorgenommen, die nicht zusammenpassten und sich nicht an den Sanierungszinssatz gehalten. Daher seien die Ratenzahlungen eingestellt worden. Dies zog die Einklagung des offenen Kreditbetrages durch die ****Bank**** nach sich. Da die vom Gericht geforderte Sicherheitsleistung von der beschwerdeführenden Partei nicht erbracht werden konnte, sei dieser Betrag von der Mutter des Gesellschafters ***GF*** zur Verfügung gestellt worden.

Die Klage sei mit Urteil vom 2. August 2019 abgeschlossen worden, die Inanspruchnahme der Haftung wurde nach dem Abschluss des Verfahrens in der Bilanz am 31.10.2019 als Aufwand i.H.v. 229.849,98 € geltend gemacht. Die Gründe der Insolvenz der „****Firma 3 **** GmbH“ und der Haftungsinanspruchnahme der beschwerdeführenden Partei sei durch die Nichteinhaltung der Vereinbarung mit ****Marke **** gegeben. Die Haftungsübernahme durch die Beschwerdeführerin erfolgte aus rein wirtschaftlichen Gründen, und zwar zum Ausbau der Marke ***Bf1*** und nicht aufgrund des Gesellschaftsverhältnisses. Daraus ableiten könne auch das Argument der Finanzbehörde, dass seitens der Gesellschaft kein Rückersatz für die Vorteilsgewährung von Herrn ***GF*** eingefordert worden wäre, entkräftet werden. Die Begleichung der von der ****Bank**** gezogenen Bürgschaft sei somit keine Vorteilsgewährung an den Gesellschafter ***GF***.

Vermittels **Beschwerdevorentscheidung** mit Datum vom 8. Juli 2024, in die Databox zugestellt am 15. Juli 2024 um 8:06 Uhr, wurde die Beschwerde von der belangten Behörde als unbegründet abgewiesen. In der Begründung führte die belangte Behörde im Wesentlichen aus, dass die alleinige Haftungsübernahme der Beschwerdeführerin für den 100 %-Gesellschafter rein gesellschaftsrechtlich motiviert gewesen sei und die Beschwerdeführerin gerade wegen der von der Abgabepflichtigen angeführten Gründe, für einen fremden Dritten keine Bürgschaft übernommen hätte. Durch die vorliegende Gestaltung hätte die Beschwerdeführerin zwar das Misslingen der Geschäfte der „****Firma 3 **** GmbH“ übernommen, im Erfolgsfalle hätte sie aber mangels Anteilseigenschaft nicht auch an deren

wirtschaftlichen Erfolg partizipieren können. Auch sei keine Vereinbarung zwischen den Schwestergesellschaften betreffend eine Gegenleistung für die Übernahme der Bürgschaft oder über sonstige Leistungsbeziehungen getroffen worden. Vielmehr stelle die Seitens der Beschwerdeführerin geleistete Zahlung aufgrund der von der ****Bank**** gezogenen Bürgschaft eine Vorteilsgewährung gegenüber dem Gesellschafter ***GF*** dar. In diesem Zusammenhang könne das für verdeckte Ausschüttungen geforderte subjektive und objektive Tatbild als verwirklicht angesehen werden. Festgehalten werde auch, dass bis heute seitens der Beschwerdeführerin kein Rückersatz gegenüber dem Gesellschafter nach § 896 ABGB erfolgt sei.

Mit Eingangsdatum vom 13. August 2024 beantragte die beschwerdeführende Partei im **Vorlageantrag** die Entscheidung über die Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht. Die beschwerdeführende Partei statuierte darin wie in der Beschwerde und explizierte zu den Argumenten der Finanzbehörde, dass keine Vereinbarungen zwischen den Schwestergesellschaften betreffend eine Gegenleistung oder sonstige Leistungsbeziehungen für die Haftungsübernahme erfolgt seien, ergänzend, dass die Gründung durch die vom ****Marke 2**** Konzern vorgegeben Einschränkungen und den Termindruck durch den ****Marke ****-Konzern überhastet stattgefunden hätte. Es sei von vornherein gesehen niemand von einer späteren Liquidation der „****Firma 3**** GmbH“ ausgegangen, dies wäre auf das Verhalten des ****Marke ****-Konzerns zurückzuführen. Die Begleichung der von der ****Bank**** gezogene Bürgschaft durch die ***Bf1*** habe auch Auswirkungen auf deren Liquidität gehabt. Daher musste der Gesellschafter Herr Stephan ***GF7*** der beschwerdeführenden Partei im Geschäftsjahr 2019 ein Darlehen in der Höhe von € 252.452,32 geben. Dieser Darlehensbetrag überschreite damit die Haftungsinanspruchnahme durch die ***Bf1***, womit diese -wirtschaftlich betrachtet- durch den Gesellschafter abgedeckt worden sei. In den darauffolgenden zwei Jahren sei weiters eine Umschuldung der ***Bf1*** erfolgt. Das Sanierungskonzept beinhaltete als Voraussetzung die Nachrangigkeitserklärung des Darlehens des Gesellschafters i.H.v. € 256.496. Vor dem Hintergrund des bestehenden negativen Eigenkapitals der Beschwerdeführerin und dass lediglich ein jährlicher Gewinn von ca. € 100.000 erwirtschaftet werde, sowie aufgrund der Vereinbarungen mit den Gläubigern sei das Darlehen des Gesellschafters als eigenkapitalersetzendes zu werten. Daraus ableitend könne das Argument der Finanzbehörde, dass Seitens der Gesellschaft kein Rückersatz für die Vorteilsgewährung eingefordert worden wäre, entkräftet werden.

Im **Vorlagebericht** entgegnete die belangte Behörde, dass die Haftungsinanspruchnahme bereits im Jahr 2015 erfolgt sei und ein Teil mittels Ratenzahlung bis 2018 beglichen worden sei. Die restliche Haftung in der Höhe von € 215.496,09 sei am 1. Juni 2018 durch Frau Dr. ***Name**** beglichen worden. Hierfür sei von ihr ein Betrag in der Höhe von € 250.000 bei Gericht hinterlegt wurden. Dabei sei vom Verrechnungskonto Darlehen der Betrag i.H.v. € 55.722,49 auf das Konto Darlehen Frau ***Name**** umgebucht worden. Die Differenz i.H.v.

€ 159.773,60 sei vorerst auf den Verrechnungskonto Haftung stehen geblieben und erst am 25. August 2021 auf das Konto Darlehen Frau ***Name**** umgebucht worden.

Zum im Vorlageantrag angeführten Darlehen des Gesellschafters der Beschwerdeführerin an die Beschwerdeführerin wurde von der belangten Behörde angemerkt, dass der Gesellschafter eine Liegenschaft an die Beschwerdeführerin veräußert hätte. Die Begleichung des Kaufpreises sei erfolgt, in dem die Beschwerdeführerin Verbindlichkeiten bezüglich der Liegenschaften in der Höhe von € 1.290.000 übernommen habe und den Restbetrag auf den Kaufpreis (€ 1.653.000) in der Höhe von € 394.341,76 am 31.8.2019 auf das Verrechnungskonto des Gesellschafters gebucht habe. Am 29. Juli 2020 sei vom Verrechnungskonto des Gesellschafters der Betrag von € 214.487 auf das Konto Gesellschafterdarlehen umgebucht worden und in der Buchhaltung mit 29.7.2020 als Darlehen qualifiziert worden. Im Kalenderjahr 2021 habe der Gesellschafter im Zuge eines Sanierungskonzept für das Darlehen eine Nachrangigkeitserklärung abgegeben. Das Darlehen hänge somit nicht mit der Haftungsinanspruchnahme zusammen, sondern mit dem Erwerb der Liegenschaft und dem damit verbundenen Sanierungskonzept.

Die **Vorlage** an das Bundesfinanzgericht erfolgte am 2. Oktober 2024. Die Zuteilung an die Gerichtsabteilung 5006 des Bundesfinanzgericht erfolgte am selben Tag.

Im Rahmen des **Erörterungstermins** gem. § 269 Abs. 3 BAO am 09. Juni 2026 wurde von der Beschwerdeführerin ergänzend vorgebracht, dass die ****Firma 3 **** GmbH über angemietete Liegenschaften in Villach und Salzburg verfügte. Die Firma ***Bf1*** verfügte ab dem 01.01.2019 über Liegenschaftseigentum in der ****Adresse **** in ***Ort 7***, vorher sei die Firma an diesen Ort eingemietet gewesen mit dem Vermieter Herrn ***GF7***. Erörtert wurden weiters der Darlehensvertrag der Mutter des Geschäftsführers, Frau Dr. ****Person**** und der Beschwerdeführerin. Dieses Darlehen sei nach Ansicht der beschwerdeführenden Partei nicht nur auf Grund der Haftungsinanspruchnahme, sondern aufgrund der allgemeinen wirtschaftlichen Lage notwendig gewesen. In den Jahren der Bürgschaftsübernahme (2014/2015) sei die wirtschaftliche Lage weit besser gewesen und hätte nicht zu den Liquiditätsengpässen wie 2018/2019 geführt. Die beschwerdeführende Partei brachte vor, dass sehr wohl Verrechnungen zwischen den Firmen ****Firma 3 **** und ***Bf1*** gegeben hätte, so wäre etwa Verwaltungsaufwand in Rechnung gestellt worden. Die Beschwerdeführerin brachte vor, dass der Geschäftsführer zu Gunsten der ***Bf1*** einerseits auf Leistungen aus der Lebensversicherung verzichtet hätte, andererseits ein äußerst geringes Geschäftsführerentgelt bezogen habe.

In der **mündlichen Verhandlung** am 24. August 2026 wurden von der Beschwerdeführerin Unterlagen zur Buchhaltung und der GuV der ****Firma 3 **** GmbH vorgelegt. Die Beschwerdeführerin brachte vor, dass für die Übernahme der Bürgschaft keine Provision verrechnet worden wäre, es sei davon Abstand genommen worden, da Herr ***GF7*** die

Miete, die das Unternehmen an ihn zu zahlen gehabt hätte, stark reduziert hätte. Vorgelegt wurde hierzu eine Aufschlüsselung der Mietzahlungen. Aus demselben Grund seien auch keine Rückgriffe gegen den Geschäftsführer erfolgt. Zum Vorbringen im Erörterungstermin wurde angemerkt, dass es einen Verzicht auf Pensionszusagen nicht gäbe und die Geschäftsführerbezüge in geringer Höhe eingefroren worden seien. Hierzu wurde eine Übersicht der Geschäftsführerbezüge vorgelegt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Beschwerdeführerin ist eine juristische Person privaten Rechts mit Sitz und Ort der Geschäftsleitung in der ****Adresse ****, ****Ort**** (vormals: ****Adresse 2 ****, ****Ort****). Die Gründung der Gesellschaft erfolgte am 01.04.2004. Die UID-Nummer lautet ATU ****Uid****, die Firmenbuchnummer ****FNR****. Stichtag für den Jahresabschluss ist der 31. Oktober. Als Geschäftsführer ist Herr ****GF4****, geboren am ****Jahr**** eingetragen. Gesellschafter sind Herr ***GF**** und Frau ****Geser2**** (zwischen 2009 und 2013 war als Gesellschafter auch Herr ****Geser5**** eingetragen). Die Gesellschaft verzeichnet Einkünfte aus Gewerbebetrieb, der Wirtschaftszweig lautet auf Handel mit ***Geschäftsgegenstand***.

Die ****Firma 3 **** GmbH war eine juristische Person privaten Rechts mit Ort der Geschäftsleitung in der ****Adresse ****, ****Ort****. Als Geschäftsführer fungierte Herr ****GF4****. Gesellschafter waren bei der Gründung Herr ***GF****, Frau ****Geser2**** und Herr ****Geser5****. Nach Ausscheiden der Gesellschafter ****Geser2**** und ****Geser5**** verblieb Herr ***GF**** als alleiniger Gesellschafter. Die Firmenbuchnummer lautete ****FBNR****. Der Geschäftszweig umfasste den Betrieb einer Kraftfahrzeugwerkstätte, eines Karosseriebetriebes und Lackiererei. Stichtag für den Jahresabschluss war der 31. Oktober. Der Gesellschaftsvertrag stammt vom ***Datum 12****. Mit Beschluss vom ***Beschluss**** wurde der Konkurs über die Gesellschaft eröffnet, mit Eintragung vom ***Beschluss2**** galt die Gesellschaft infolge der Eröffnung des Konkursverfahrens als aufgelöst. Mit Beschluss des Gerichts vom ****Beschluss 3**** wurde der Konkurs aufgehoben, mit Eintragung vom ****Datum 5**** die Firma gem. § 40 FBG gelöscht.

Herr ***GF7**** ist österreichischer Staatsbürger. Er verfügt über einen inländischen Hauptwohnsitz sowie eine inländische Sozialversicherungsnummer und Mobiltelefonnummer. Er lebt in aufrechter Ehe mit Frau ****Geser2****.

Die Beschwerdeführerin betreibt den Handel mit Motorrädern und ist Vertragshändlerin der Marke „****Marke 2 ****“.

Die Beschwerdeführerin plante die Erweiterung ihres Geschäftsfeldes um den Vertrieb der Marke ****Marke **** an ihren bestehenden Standorten und beantragte hierfür bei der ****Bank**** AG selbst eine Finanzierung. Nachdem der ****Marke 2 **** Konzern der Beschwerdeführerin den ****Marke ****-Vertrieb unter Hinweis auf seine „One Brand Strategie“ und die andernfalls drohende Kündigung des Händlervertes untersagt hatte, gründeten die Gesellschafter der Beschwerdeführerin im Jahr 2012 die ****Firma 3 **** GmbH mit identer Gesellschafterstruktur (bei der Gründung Herr ***GF***, Frau ****Geser2***, Herr ****Geser5****), jedoch ohne Beteiligung der Beschwerdeführerin. Der Kreditantrag wurde auf die ****Firma 3 **** GmbH abgeändert. Für das Vorhaben lagen Planrechnungen vor, mit dem ****Marke ****-Konzern war für den Fall der Erreichung bestimmter Umsatzziele der Abschluss eines Exklusivvertriebsvertrages für mehrere Bundesländer in Aussicht genommen.

Mit Kreditvertrag (Ausstellungsdatum vom 7.9.2012) räumte die ****Bank**** AG der ****Firma 3 **** GmbH einen Kredit über 250.000,00 Euro ein. Als Sicherheiten wurden bestellt: Verpfändung der Rechte und Ansprüche aus einer Lebensversicherung mit der versicherten Person Herrn ***GF7***, zwei Deckungswechsel samt Widmungserklärung, unterfertigt von der Kreditnehmerin und den Bürgen, wortidentische Bürgschaftserklärungen der Beschwerdeführerin und des Herrn ***GF7***, mit denen beide jeweils die Haftung als Bürge und Zahler für den Verbürgungsgrundbetrag von 250.000,00 Euro zur Sicherstellung aller gegenwärtigen und zukünftigen Forderungen der Bank gegen den Kreditnehmer aus dem gewährten Kreditvertrag übernehmen, diese unbefristet, unentgeltlich und ohne Regelung des Innenverhältnisses, sowie eine Bürgschaft der ***Bank3*** nach § 1356 ABGB über 80 % der Kreditsumme, degressiv entsprechend den Rahmenreduktionen, längstens auf fünf Jahre ab Bürgschaftsannahme befristet und entgeltlich (einmaliges Bearbeitungsentgelt 2.000,00 Euro, anteilige Bürgschaftsprovision für 2012 1.000,00 Euro). Die Bürgschaftserklärungen der ***Bf1*** und von Herrn ***GF*** wurden mit Datum vom 12. Oktober 2012 unterfertigt. Der Kontokorrentkreditvertrag mit Ausstellungsdatum vom 07.09.2012 trägt ebenfalls als Unterfertigungsdatum den 12. Oktober 2012.

Über das Vermögen der ****Firma 3 **** GmbH wurde 2014 das Insolvenzverfahren eröffnet, der Konkurs wurde am ****Beschluss 3*** nach der Schlussverteilung aufgehoben. Mit Wechselzahlungsauftrag vom 4.5.2015 machte die ****Bank**** AG die Wechselbürgschaft gegenüber der Beschwerdeführerin und Herrn ***GF7*** geltend. Es wurde eine Ratenzahlung vereinbart. Nach deren Einstellung klagte die ****Bank**** AG den offenen Betrag ein. Die Haftungsinanspruchnahme der Beschwerdeführerin wurde mit Urteil vom 5.10.2018 bestätigt.

Die Beschwerdeführerin bekämpfte die Höhe des in Exekution gezogenen Anspruchs gerichtlich und erwirkte die Aufschiebung der Exekution gegen eine Sicherheitsleistung, die Frau Dr. ****Person****, die Mutter des Gesellschafters ***GF***, durch Gerichtserlag von 250.000,00 Euro erbrachte. Am 1.6.2018 wurden 215.496,09 Euro an die ****Bank**** AG ausbezahlt. Das von der Beschwerdeführerin gegen die Höhe des Anspruchs geführte Verfahren wurde mit Urteil vom 2.8.2019 abgeschlossen. Erst mit diesem Urteil standen der endgültige Verbleib des geleisteten Betrages und damit die endgültige Belastung der Beschwerdeführerin dem Grunde und der Höhe nach fest.

Die ***Bank3*** wurde von der ****Bank**** AG über die Verhandlungen verständigt, aus ihrer Bürgschaft jedoch zu keinem Zeitpunkt in Anspruch genommen. Ihre Bürgschaft war im Zeitpunkt der Zahlung vom 1.6.2018 nach der fünfjährigen Befristung bereits erloschen.

Im Jahresabschluss zum 31.10.2019 erfasste die beschwerdeführende Partei die Inanspruchnahme aus der Bürgschaft erstmals aufwandswirksam mit 229.849,98 Euro. Eine Ausgleichsforderung gegen den mithaftenden Gesellschafter Herrn ***GF*** ****Name****, wurde weder aktiviert noch außerbücherlich geltend gemacht, ein Rückersatz wurde bis heute nicht eingefordert. Von der Finanzierung durch Frau Dr. ****Name**** wurden zum 31.10.2019 lediglich 55.722,49 Euro als Darlehensverbindlichkeit ausgewiesen, der Restbetrag von 159.773,60 Euro verblieb auf dem Konto „Verrechnung Haftung“ und wurde erst am 25.8.2021 umgebucht.

Herr ***GF7*** verfügte über erhebliches Liegenschaftsvermögen. Er veräußerte mit Übergabe zum 1.1.2019 die von der Beschwerdeführerin seit 2012 als Betriebsstandort gemietete Liegenschaft (****EZ***, ****KG****) um netto 1.653.000,00 Euro an die Beschwerdeführerin. Eine gegen ihn gerichtete Ausgleichsforderung der Beschwerdeführerin wäre im gesamten Streitzeitraum ohne weiteres einbringlich gewesen.

Der endgültige Entschluss der Beschwerdeführerin, die mit der Befriedigung der ****Bank**** AG entstandene hälftige Ausgleichsforderung gegen Herrn ***GF7*** nicht geltend zu machen, wurde erst nach dem Abschluss des Zivilverfahrens mit Urteil vom 2.8.2019 gefasst und trat mit der Erstellung des Jahresabschlusses zum 31.10.2019 — Aufwandserfassung ohne Einstellung einer Ersatzforderung — erstmals nach außen erkennbar in Erscheinung. Bis zum Urteil vom 2.8.2019 bestand ein solcher endgültiger Verzichtswille nicht.

Zwischen der beschwerdeführenden Partei und der ****Firma 3 **** GmbH bestanden Leistungsbeziehungen im Umfang eines im Wirtschaftsjahr 2012/13 verrechneten Kostenersatzes sowie einer Managementverrechnung von 8.333,33 Euro für das erste Quartal 2014. Ein Entgelt für die Haftungsübernahme wurde weder vereinbart noch verrechnet. Die von Herrn ***GF7*** als Vermieter vereinnahmten Mieten betrugen 2012: 31.430,00 Euro, 2013: 98.580,00 Euro, 2014: 82.150,00 Euro, 2015: 7.000,00 Euro, 2016 bis 2018: jeweils 42.000,00 Euro. Mietverträge oder Vertragsänderungen wurden nicht vorgelegt. Eine

Vereinbarung, wonach Mietnachlässe die Haftungsübernahme oder den Verzicht auf den Rückgriff abgelten sollten, bestand nicht. Die Geschäftsführerbezüge des Herrn ***GF7*** betrugen 2012 bis 2014 jeweils 30.000,00 Euro, 2015: 29.000,00 Euro, 2016 bis 2020 jeweils 36.000,00 Euro, 2021: 58.000,00 Euro und ab 2022: 60.000,00 Euro. Eine Vereinbarung über einen Zusammenhang mit der Bürgschaft bestand nicht. Ein schriftlicher Verzicht auf die Pensionszusage liegt nicht vor.

Die als verdeckte Ausschüttung behandelten Reisekosten in Höhe von 7.000,00 Euro betreffen das Jahr 2019 und sind dem Grunde und der Höhe nach unstrittig. Die auf die verdeckten Ausschüttungen entfallende Kapitalertragsteuer wird von der Beschwerdeführerin an Herrn ***GF7*** weiterverrechnet und von diesem getragen.

2. Beweiswürdigung

Die gesellschaftsrechtlichen und steuerrechtlichen Eintragungen waren dem Abgabensinformationssystem und dem Finanzauskunftssystem der Finanzverwaltung sowie dem Firmenbuch zu entnehmen.

Die Feststellungen gründen auf den vorgelegten Urkunden (Kreditvertrag vom 7.9.2012, Bürgschaftserklärungen unterfertigt am 12.10.2012, Bürgschaftsanbot, Wechselzahlungsauftrag lt. AV vom 01.02.2018 ***Bank 7***, Urteile vom 5.10.2018 und 2.8.2019, Jahresabschlüsse 2018 und 2019, Darlehensvertrag vom 24.9.2018, Kaufvertrag ****KG****, Buchhaltungsauszüge, Darlehensvertrag Dr. ***Name****, Abmahnungsschreiben von **** Firma 8***, Schreiben RA Dr. **** Name 8***, Wechselklage der ****Bank**** AG, eingebracht am 30. April 2015) sowie auf dem insoweit übereinstimmenden Parteienvorbringen.

Dass die ***Bank3*** nicht in Anspruch genommen wurde, folgt aus der glaubwürdigen Stellungnahme des Dr. **** Name 8***, durch die im Zivilprozess erörterten Kontoauszüge und die dort geklärte Klagslegitimation der ****Bank**** AG. Die weiteren Angaben des Dr. **** Name 8*** über die Hintergründe der Nichtinanspruchnahme (Gründung der ***Bank3*** durch ein Bankenkonsortium, allfällige Interessen der ****Bank**** AG) beruhen demgegenüber auf bloß mittelbarem Wissen aus der Auskunft eines Dritten und werden mangels eigener Wahrnehmung des Zeugen nicht festgestellt, auf sie kommt es rechtlich auch nicht an.

Die Feststellung zum Zeitpunkt, zu dem der Entschluss, den Rückgriff nicht geltend zu machen, endgültig gefasst wurde und sich manifestierte betrifft eine innere Tatsache, die nur aus äußeren Umständen erschlossen werden kann. Das erkennende Gericht hat hierbei die für das Jahr 2018 und die für das Jahr 2019 sprechenden Indizien gegeneinander abgewogen:

Für das Jahr 2018 könnte sprechen, dass die ****Bank**** AG bereits am 1.6.2018 befriedigt wurde, dass die Beschwerdeführerin schon im Jahresabschluss zum 31.10.2018 keine Ausgleichsforderung aktivierte und dass die Amtspartei im Vorlagebericht selbst auf die bereits 2015 erfolgte Inanspruchnahme und die bis 2018 geleisteten Raten verweist.

Für das Jahr 2019 spricht demgegenüber nachgerade entscheidend, dass die beschwerdeführende Partei den Anspruch der ****Bank**** AG nach dem 1.6.2018 gerade nicht auf sich beruhen ließ, sondern dessen Höhe mit eigener Klage bekämpfte und die Rückforderung des erlegten Betrages aktiv betrieb. Wer einen Prozess mit dem Ziel führt, die eigene Belastung ganz oder teilweise rückgängig zu machen, hat noch nicht entschieden, wer die Belastung im Innenverhältnis endgültig trägt. Solange Bestand und Höhe der Belastung in Schweben waren, stand auch die daran anknüpfende Ausgleichsforderung weder dem Grunde, noch der Höhe nach fest, und ein Verzicht auf eine derart ungewisse Position wäre wirtschaftlich sinnlos gewesen. Die Nichtaktivierung im Jahresabschluss zum 31.10.2018 erklärt sich daher zwanglos aus diesem Schwebestand und nicht aus einem bereits gefassten Verzichtswillen. Erst mit dem Urteil vom 2.8.2019 stand die endgültige Belastung fest. Die unmittelbar darauf folgende Erstellung des Jahresabschlusses zum 31.10.2019, in dem der Aufwand zur Gänze erfasst, eine Ersatzforderung gegen den zahlungsfähigen Alleingesellschafter aber nicht eingestellt wurde, ist die erste nach außen erkennbare Manifestation des Entschlusses, den Rückgriff nicht zu verfolgen. Dass die Beschwerdeführerin die Aufwandserfassung selbst mit dem erst 2019 eingetretenen Verfahrensabschluss begründet, bestätigt diese zeitliche Verortung aus ihrem eigenen Vorbringen. Die von der Amtspartei ins Treffen geführten Raten der Jahre 2015 bis 2018 betrafen die Bedienung der Außenhaftung gegenüber der Gläubigerin und besagen über die Willensbildung im Innenverhältnis nichts.

In der Gesamtschau überwiegen demfolglich die für das Jahr 2019 sprechenden Umstände deutlich. Das Gericht vermag daher festzustellen, dass der endgültige Verzichtswille erst nach dem 2.8.2019 gefasst wurde und sich mit dem Jahresabschluss zum 31.10.2019 manifestierte.

Die Feststellung des erkennenden Gerichts, dass keine Vereinbarung über eine Abgeltung der Haftung oder des Rückgriffsverzichts durch Mietnachlässe oder Bezugsgestaltung gegeben war, beruht auf folgender Würdigung: Die beschwerdeführende Partei konnte weder Mietverträge noch Vertragsänderungen noch sonstige Urkunde vorlegen, die einen Zusammenhang zwischen der Mietentwicklung und der Bürgschaft herstellen würden. Der behauptete Zusammenhang wird überdies durch die Zahlenreihe selbst widerlegt: Wäre die Mietreduktion das im Jahr 2012 bedungene Entgelt für die am 7.9.2012 übernommene Haftung, hätte sie mit der Haftungsübernahme einsetzen müssen. Tatsächlich jedoch stiegen die Mieten nach der Übernahme auf ihren Höchststand (2013: 98.580,00 Euro; 2014: 82.150,00 Euro) und brachen erst 2015 — im Jahr der Insolvenzabwicklung der Kreditnehmerin und des Wechselzahlungsauftrages — ein, was konsistent auf eine Reaktion auf die wirtschaftliche Lage

der Mieterin, nicht auf die Erfüllung einer Entgeltsabrede hindeutet. Als Abgeltung des Rückgriffsverzichts scheidet die Mietentwicklung schon deshalb aus, weil das Mietverhältnis mit dem Liegenschaftsverkauf per 31.12.2018 endete, bevor sich der Verzicht überhaupt statuierte. Es will nachgetragen sein, dass überdies der Höhe nach ein jährlicher „Nachlass“ von rund 56.580,00 Euro (gemessen am Niveau 2013) in einem offenkundigen Missverhältnis zu jedem denkbaren Haftungsentgelt stünde. Als aktenkundiger Maßstab verrechnete die ***Bank3*** für ihre allerdings bloß subsidiäre, degressive und befristete 80-%-Haftung eine Bürgschaftsprovision von 1.000,00 Euro anteilig für 2012. Dasselbe gilt für die Geschäftsführerbezüge: Deren Verlauf widerspricht der behaupteten „Einfrierung“ — sie stiegen 2016 und sodann 2021, im Jahr der Umschuldung, um 61 % —, und ein dokumentierter Zusammenhang mit der Bürgschaft besteht nicht.

Bei der Würdigung des gesamten Kompensationsvorbringens fällt zudem ins Gewicht, dass die Beschwerdeführerin ihre Erklärung für den unterbliebenen Rückgriff mehrfach ausgetauscht und rektifiziert hat. Zunächst wurde die wirtschaftliche Abdeckung durch ein Gesellschafterdarlehen (das nach den unbestritten gebliebenen Feststellungen des Finanzamtes aus dem Liegenschaftsverkauf ****KG**** stammt) insinuiert, sodann ephemere ein Verzicht auf Leistungen aus einer Lebensversicherung und ein schriftlicher Pensionsverzicht (der nach dem eigenen, späteren Zugeständnis der Beschwerdeführerin nicht existiert), zuletzt der Mietverzicht. Ein derart gesteigertes und wechselndes Vorbringen ist nicht geeignet, die Überzeugung von einer von Anfang an bestehenden Entgeltsabrede zu begründen. Verwertbar ist das Vorbringen freilich in anderer Hinsicht: Mit der Erklärung, „aus diesem Grund“ — dem behaupteten Mietverzicht — sei kein Rückgriff geltend gemacht worden, hat die Beschwerdeführerin konzediert, dass ein Rückgriffsanspruch bestand, dass seine Geltendmachung erwogen und dass bewusst von ihr abgesehen wurde.

Abschließend ist als durchaus bemerkenswert festzuhalten, dass die Beschwerdeführerin im Erörterungstermin die Jahre der Bürgschaftsübernahme mit 2014 und 2015 insinuiert, wogegen aus den unterfertigten Bürgschaftserklärungen sich zweifelsfrei ergibt, dass diese im Jahr 2012 erfolgten.

3. Rechtliche Beurteilung

Gesetzliche Grundlagen:

Zum Einkommensteuergesetz (BGBL Nr. 400/1988 idgF – EStG)

Laut § 93 EStG 1988 wird bei inländischen Einkünften aus Kapitalvermögen die Einkommensteuer durch Steuerabzug erhoben (Kapitalertragsteuer).

§ 95 EStG 1988 normiert wie folgt: Schuldner der Kapitalertragsteuer ist der Empfänger der Kapitalerträge. Der Abzugsverpflichtete (Abs. 2) haftet dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer. (....)

Nach Abs. 2 leg.cit. ist Abzugsverpflichteter der Schuldner der Kapitalerträge, wenn dieser Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz im Inland hat oder inländische Zweigstelle eines ausländischen Kreditinstituts ist und es sich um Einkünfte aus der Überlassung von Kapital gemäß § 27 Abs. 2 Z 1, § 27 Abs. 5 Z 7 leg.cit. oder Zinsen aus Geldeinlagen bei Kreditinstituten und aus sonstigen Geldforderungen gegenüber Kreditinstituten im Sinne des § 27a Abs. 1 Z 1 leg.cit. handelt.

Zum Körperschaftsteuergesetz (BGBL Nr. 401/1988 idgF – KStG)

Laut § 8 KStG 1988 bleiben bei der Ermittlung des Einkommens Einlagen und Beiträge jeder Art insoweit außer Ansatz, als sie von Personen in ihrer Eigenschaft als Gesellschafter, Mitglieder oder in ähnlicher Eigenschaft geleistet werden.

Gemäß Abs. 2 leg.cit. 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.

Zum Allgemeinen Bürgerlichen Gesetzbuch (JGS Nr. 946/1811 idgF- ABGB)

§ 896 ABGB normiert auszugsweise wie folgt: Ein Mitschuldner zur ungetheilten Hand, welcher die ganze Schuld aus dem Seinigen abgetragen hat, ist berechtigt, auch ohne geschehene Rechtsabtretung, von den übrigen den Ersatz, und zwar, wenn kein anderes besonderes Verhältniß unter ihnen besteht, zu gleichen Theilen zu fordern.

§§ 1356 bis 1359 ABGB bestimmen wie folgt:

§ 1356: Der Bürge kann aber, selbst wenn er sich ausdrücklich nur für den Fall verbürgt hat, daß der Hauptschuldner zu zahlen unvermögend sey, zuerst belanget werden, wenn über das Vermögen des Hauptschuldners das Insolvenzverfahren eröffnet wurde oder wenn der Hauptschuldner zu der Zeit, als die Zahlung geleistet werden sollte, unbekannten Aufenthaltes, und der Gläubiger keiner Nachlässigkeit zu beschuldigen ist.

§ 1357: Wer sich als Bürge und Zahler verpflichtet hat, haftet als ungetheilter Mitschuldner für die ganze Schuld; es hängt von der Willkühr des Gläubigers ab, ob er zuerst den Hauptschuldner, oder den Bürgen oder beyde zugleich belangen wolle (§. 891).

§ 1358: Wer eine fremde Schuld bezahlt, für die er persönlich oder mit bestimmten Vermögensstücken haftet, tritt in die Rechte des Gläubigers und ist befugt, von dem Schuldner

den Ersatz der bezahlten Schuld zu fordern. Zu diesem Ende ist der befriedigte Gläubiger verbunden, dem Zahler alle vorhandenen Rechtsbehelfe und Sicherungsmittel auszuliefern.

§ 1359: Haben für den nämlichen ganzen Betrag mehrere Personen Bürgschaft geleistet; so haftet jede für den ganzen Betrag. Hat aber Eine von ihnen die ganze Schuld abgetragen; so gebührt ihr gleich dem Mitschuldner (§. 896) das Recht des Rückersatzes gegen die übrigen.

Zur Bundesabgabenordnung (BGBL 1961/194 idgF – BAO)

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

Der Grundsatz der freien Beweiswürdigung bedeutet, dass alle Beweismittel grundsätzlich gleichwertig sind und es keine Beweisregeln (keine gesetzliche Rangordnung, keine formalen Regeln) gibt. Ausschlaggebend ist der innere Wahrheitsgehalt der Ergebnisse der Beweisaufnahmen (zB VwGH 24.3.1994, 92/16/0031; 25.9.1997, 97/16/0067; 24.10.2001, 2000/17/0017; 24.2.2005, 2004/16/0232; BFG 11.10.2024, RV/7101873/2015).

Nach ständiger Rechtsprechung 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 (zB VwGH 23.9.2010, 2010/15/0078; 28.10.2010, 2006/15/0301; 26.5.2011, 2011/16/0011; 20.7.2011, 2009/17/0132).

Gemäß § 269 Abs. 1 BAO haben im Beschwerdeverfahren die Verwaltungsgerichte die Obliegenheiten und Befugnisse, die den Abgabenbehörden auferlegt und eingeräumt sind.

Laut § 278 BAO i.V.m. § 260 BAO ist die Bescheidbeschwerde mit Beschluss zurückzuweisen, wenn sie unzulässig ist.

Gemäß § 279 BAO hat, außer in den Fällen des § 278 BAO, das Verwaltungsgericht immer in der Sache selbst mit Erkenntnis 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.

Zu verdeckten Ausschüttungen:

Verdeckte Ausschüttungen im Sinne des § 8 Abs. 2 KStG 1988 sind alle außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung gelegenen Zuwendungen einer Körperschaft an Anteilsinhaber, die das Einkommen der Körperschaft mindern und ihre Wurzel in der Anteilsinhaberschaft haben. Sie setzen ein objektives Tatbild (Vermögensminderung oder verhinderte Vermögensmehrung, die einem Fremdvergleich nicht standhält) und ein subjektives Tatbild (eine auf Vorteilsgewährung gerichtete Willensentscheidung, die sich schlüssig aus den Umständen des Falles ergeben kann) voraus (vgl zB VwGH 7.2.1989, 86/14/0121, 0122, ÖStZB 1989, 309; 18.12.1990, 89/14/0133, ÖStZB 1991, 514; 1.3.2007, 2004/15/0096, ÖStZB 2007, 574; so auch bereits Putschögl/Bauer/Mayr, KStG § 8 Rz 43; Raab/Renner in Renner/Strimitzer/Vock, KSt32 § 8 Tz 555).

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

Außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung wird einem Anteilseigner oder einer einem Anteilseigner nahestehenden Person ein Vorteil gewährt, der das Vermögen der Körperschaft mindert oder eine Vermögensmehrung verhindert und durch die Anteilseignerschaft veranlasst ist (sozietäre Veranlassung).

Zusätzlich zu den genannten Tatbestandsmerkmalen fordert die Rechtsprechung das Vorliegen eines subjektiven Tatbilds: Der verdeckten Ausschüttung muss eine auf Vorteilsgewährung gerichtete Willensentscheidung der Körperschaft zugrunde liegen. Die Vorteilsgewährung an den Anteilseigner und die Vermögensminderung oder verhinderte Vermögensmehrung bei der Körperschaft können zeitlich auseinanderfallen.

Das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung setzt somit die Zuwendung eines Vermögensvorteils an den Anteilseigner voraus (vgl zB VwGH 12.9.2001, 96/13/0043 und 0044, ÖStZB 2002, 684; 25.1.2006, 2002/13/0027, 0028, ÖStZB 2006, 420; 19.9.2007, 2004/13/0108). Die Zuwendung eines Vorteiles an einen Anteilseigner kann nach der Rechtsprechung auch darin gelegen sein, dass eine dem Anteilseigner nahestehende Person begünstigt wird (vgl zB VwGH 20.11.1989, 89/14/0141, ÖStZB 1990, 229; 19.4.2007, 2005/15/0020, ÖStZB 2007, 635; 24.9.2007, 2004/15/0166).

Werden ohne zugrunde liegende rechtsgeschäftliche Vereinbarung Aufwendungen im unmittelbaren oder mittelbaren Interesse des Gesellschafters (zB Kosten der privaten Lebensführung des Anteilseigners) getätigt, liegt eine verdeckte Ausschüttung vor. Aufgrund des fehlenden betrieblichen Interesses sind die Aufwendungen zur Gänze als verdeckte Ausschüttung zu qualifizieren (vgl KStR 2013 Rz 635; Raab/Renner in R/S/V, KSt32 § 8 Tz 940; Kirchmayr in Brandl/Karollus/Kirchmayr/Leitner, Handbuch Verdeckte Gewinnausschüttung³ [2021] 211 f; Kirchmayr in Achatz/Kirchmayr, KStG § 8 Tz 177 f).

Der VwGH stellt für die Beurteilung der sozietären Veranlassung in vielen Fällen darauf ab, ob Leistungsbeziehungen unter auch gegenüber gesellschaftsfremden Personen üblichen Bedingungen erfolgen (so genannter „Fremdvergleich“; z.B.: VwGH 23.9.2005, 2002/15/0010, ÖStZB 2006, 370). Demnach scheidet eine verdeckte Ausschüttung aus, wenn ein Geschäft mit fremden Personen unter denselben wirtschaftlichen Voraussetzungen und in der gleichen Rechtsform abgeschlossen worden wäre (z.B.: VwGH 23.11.1977, 410, 618/77, ÖStZB 1978, 132). 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 (z.B.: VwGH 31.3.2000, 95/15/0056, 0065, ÖStZB 2000, 466; 8.2.2007, 2004/15/0149, ÖStZB 2007, 552; 17.10.2007, 2006/13/0069). Der VwGH überprüft die Beweiswürdigung der belangten Behörde insoweit, als es sich um eine Feststellung handelt, ob der Denkvorgang bei der belangten Behörde zu einem den Denkgesetzen und der Lebenserfahrung entsprechenden Ergebnis geführt hat und ob der Sachverhalt, der im Denkvorgang gewürdigt worden ist, in einem ordnungsgemäßen Verfahren ermittelt worden ist (VwGH 31.3.2000, 95/15/0056, 0065, ÖStZB 2000, 466; 26.11.2002, 99/15/0223, ÖStZB 2003, 565).

Für die Beurteilung von Vereinbarungen zwischen Körperschaften und ihren Anteilseignern und für Vereinbarungen zwischen einander nahestehenden Gesellschaften verweist der VwGH somit auch auf die Kriterien, welche für die steuerliche Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen entwickelt wurden (VwGH 17.12.1996, 95/14/0074, ÖStZB 1997, 611; 31.5.2006, 2002/13/0168, ÖStZB 2006, 624; 17.10.2007, 2006/13/0069; umfassend dazu Ruppe in Ruppe, Handbuch der Familienverträge 101 ff). Demnach sollen Vereinbarungen zwischen Körperschaften und ihren Anteilseignern und Vereinbarungen zwischen einander nahestehenden Gesellschaften nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen werden.

Der VwGH betont jedoch, dass diese Kriterien nur im Rahmen der Beweiswürdigung Bedeutung haben und daher dann zum Tragen kommen, wenn berechtigte Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt einer behaupteten vertraglichen Gestaltung bestehen (VwGH 26.4.2006, 2004/14/0066, ÖStZB 2006, 726; 16.11.2006, 2005/14/0070, 0071, ÖStZB 2007, 154). Das Fehlen einer schriftlichen Vereinbarung allein bewirkt daher keine verdeckte Ausschüttung (VwGH 20.11.1989, 89/14/0141, ÖStZB 1990, 229; VwGH 22.10.1991, 91/14/0020, 0027 ÖStZB 1992, 478). Die besonderen Umstände des Einzelfalles müssen nach Auffassung des VwGH bei der Beweiswürdigung berücksichtigt werden (VwGH 26.4.2006, 2004/14/0066, ÖStZB 2006, 726; 16.11.2006, 2005/14/0070, 0071, ÖStZB 2007, 152).

Ergänzend ist hierzu nachzutragen, dass alternativ zum Fremdvergleich in der österreichischen Literatur für die Beurteilung der sozietären Veranlassung ein Rückgriff auf das Gesellschaftsrecht gefordert wird (vgl Gassner in Raupach, Werte und Wertermittlung 266 f).

Demnach sollen die zivilrechtlichen Maßstäbe eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters (§ 84 Abs 1 AktG) und eines ordentlichen Geschäftsmannes (§ 25 Abs 1 GmbHG) auch für die steuerrechtliche verdeckte Ausschüttung von Bedeutung sein. Als Vergleichsmaßstab soll daher jener Wert dienen, den ein pflichtgemäß handelnder Vorstand oder Geschäftsführer unter Berücksichtigung der Marktverhältnisse und der spezifischen Verhältnisse seiner Gesellschaft vereinbart hätte (vgl Gassner in Raupach, Werte und Wertermittlung 267). Zu berücksichtigen ist aber auch die Möglichkeit unternehmerischer Fehlentscheidungen, wenn diese nicht im privaten Interesse des Gesellschafters getroffen werden (Kirchmayr in Brandl/Karollus/Kirchmayr/Leitner, Handbuch Verdeckte Gewinnausschüttung 3.Auflage [2021] 241). Dieser Wertmaßstab soll auch dann Anwendung finden, wenn der Fremdvergleich aufgrund des Fehlens vergleichbarer Geschäfte mit Dritten versagt (vgl Gassner in Raupach, Werte und Wertermittlung 267). Als Vorbild kann die Judikatur des BFH dienen, der eine sozietäre Veranlassung für den größten Teil seiner entschiedenen Fälle annimmt, wenn ein Vermögensvorteil bei Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters einem gesellschaftsfremden Dritten nicht gewährt worden wäre (vgl zB mwN BFH 5.3.2008, I B 171/07; 29.4.2008, I R 67/06). Die Anwendung des Maßstabs eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters oder eines ordentlichen Geschäftsmannes für die Beurteilung der sozietären Veranlassung auch für Österreich wird in der Literatur befürwortet (vgl Doralt/Ruppe, Steuerrecht 112 Rz 977; Beiser, ÖStZ 2001, 497; Pröll, RdW 2007, 433).

Wesentlich ist, dass die Körperschaft als Steuersubjekt von der Einkommensverwendung im Rahmen der verdeckten Ausschüttung Kenntnis hat. Die Verwirklichung einer verdeckten Ausschüttung muss daher auf einem der Gesellschaft zuzurechnenden Verhalten beruhen (vgl zB VwGH 26.5.1993, 90/13/0155, ÖStZB 1994, 330; 31.5.2005, 2000/15/0059, 0060, ÖStZB 2006, 256). Da die Körperschaft selbst nicht handlungs- und entscheidungsfähig ist, sind für die Beurteilung der Zurechenbarkeit eines Verhaltens die Handlungen der gesetzlichen Vertreter (zB Vorstand, Geschäftsführer) entscheidend. Als Handlungen sind dabei sowohl Rechtshandlungen (zB Willenserklärungen oder Vertragsabschlüsse) als auch tatsächliche Handlungen (ungerechtfertigte „Entnahmen“ des Gesellschafters oder Unterschlagung) von Bedeutung. Das Verhalten der gesetzlichen Vertreter kann neben einem Tun auch in einem bloßen Dulden oder Unterlassen bestehen und muss den Schluss erlauben, dass die Gesellschaft die Minderung des Gesellschaftsvermögens durch den Gesellschafter akzeptiert hat (VwGH 27.5.1999, 96/15/0018, ÖStZB 1999, 609; 30.10.2003, 99/15/0072, 0073, ÖStZB 2004, 491).

Verschafft sich der die Gesellschaft vertretende Anteilseigner selbst einen ungerechtfertigten Vorteil, liegt grundsätzlich sofort eine verdeckte Ausschüttung vor (so auch ausdrücklich zu einem zu 10 % beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer VwGH 28.5.2015, Ro 2014/15/0046; VwGH 1.6.2017, Ra 2016/15/0059; vgl Kirchmayr/Zorn, SWK 2015, 975 ff; KStR 2013 Rz 730).

Ein steuerlich anzuerkennender Vorteilsausgleich schließt das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung aus (KStR 2013 Rz 609; Raab/Renner in R/S/V, KSt32 § 8 Rz 886). Dies ist nach der Rechtsprechung dann der Fall, wenn verschiedene Vereinbarungen zwischen Körperschaft und dem Anteilseigner getroffen wurden, die zwar jeweils für sich betrachtet eine Gewinnausschüttung und Einlage auf Ebene der Körperschaft einerseits und des Anteilseigners andererseits bewirken, jedoch insgesamt als fremdübliche Leistung und Gegenleistung anzusehen sind (vgl. VwGH 6.2.1990, 89/14/0034; 22.3.1991, 90/13/0252; 8.3.2000, 96/15/0159; 30.5.2001, 95/13/0013; KStR 2013 Rz 609). Gegenstand der Betrachtung durch den Vorteilsausgleich sind demnach nicht zwei voneinander isolierte Rechtsgeschäfte, sondern deren gemeinsamer innerer Gehalt (Heinrich, SWK 1999, S 167 ff; Wiesner, SWK 1984, A I 167; Raab/Renner in R/S/V, KSt32 § 8 Tz 900; Quantschnigg, ÖStZ 1985, 165). In diesem Sinne ist dies dann zu bejahen, wenn die als wirtschaftliche Einheit zu sehende Transaktion so auch mit einem Dritten zustande gekommen wäre und der Zusammenhang zwischen Leistung und Gegenleistung entsprechend transparent vereinbart wurde (vgl. Quantschnigg, ÖStZ 1985, 165).

Der Rechtsprechung kann entnommen werden, dass bei der Beurteilung eines Vorteilsausgleichs ein restriktiver Maßstab anzulegen ist (so auch Raab/Renner in R/S/V, KSt32 § 8 Tz 894; Wiesner, SWK 1984, A I 177). Nicht ausreichend ist es, wenn den Vorteilen des Anteilseigners bloß aufrechenbare Vorteile der Gesellschaft gegenüberstehen (VwGH 6.2.1990, 89/14/0034; 11.3.1992, 87/13/0045). Als Voraussetzungen für den Vorteilsausgleich nennt die ständige Rechtsprechung eine innere Beziehung der Rechtsgeschäfte sowie eine eindeutige wechselseitige Vereinbarung zum Zeitpunkt der Vorteilseinräumung (VwGH 19.9.2007, 2006/13/0106; KStR 2013 Rz 611).

Darüber hinaus kommt nach Ansicht der Rechtsprechung ein Vorteilsausgleich nur dann zu Stande, wenn die Vereinbarungen über den wechselseitigen Leistungsaustausch nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen Inhalt aufweisen sowie auch unter Fremden abgeschlossen wären (bspw. VwGH 16.5.2007, 2005/14/0005; 19.9.2007, 2006/13/0106; 16.12.2010, 2007/15/0013; vgl. dazu auch die Übersicht von Heinrich, SWK 1999, S 167 f).

Nach § 8 Abs 2 KStG muss die verdeckte – genau wie die offene – Ausschüttung für die Ermittlung des Einkommens auf Ebene der ausschüttenden Körperschaft ohne Bedeutung bleiben (vgl. § 8 Rz 92; zur Frage der Abzugsfähigkeit von Fremdfinanzierungsaufwendungen bei verdeckten Ausschüttungen vgl. § 12 Rz 278). Die eingetretene Vermögensminderung oder verhinderte Vermögensmehrung muss daher neutralisiert werden (Kirchmayr in Brandl/Karollus/Kirchmayr/Leitner, Handbuch Verdeckte Gewinnausschüttung3 [2021] 248; Kirchmayr in Achatz/Kirchmayr, KStG § 8 Tz 346).

In zeitlicher Hinsicht muss die verdeckte Ausschüttung auf Ebene der Körperschaft grundsätzlich in jener Veranlagungsperiode berücksichtigt werden in der die

Vermögensminderung oder verhinderte Vermögensmehrung eingetreten ist (Kirchmayr in Brandl/Karollus/Kirchmayr/Leitner, Handbuch Verdeckte Gewinnausschüttung 3. Auflage [2021] 248; Kirchmayr in Achatz/Kirchmayr, KStG § 8 Tz 352).

Wie bei der offenen Ausschüttung ist auf Ebene der Körperschaft auch bei verdeckten Ausschüttungen die Verpflichtung zur Einbehaltung der Kapitalertragsteuer gem § 93 Abs. 1 i.V.m. Abs. 2 Z 1 EStG iVm § 95 Abs. 2 und Abs. 3 EStG i.H.v. 27,5 % (Sondersteuersatz nach § 27a Abs. 1 EStG; vor 1.1.2016: 25 %) zu beachten, sofern nicht eine Befreiung iSd § 94 EStG vorliegt (vgl zB VwGH 19.7.2000, 97/13/0241, ÖStZB 2001/14; 5.2.2021, Ro 2019/13/0027; 11.6.2021, Ro 2020/13/0005; Raab/Renner in R/S/V, KSt32 § 8 Tz 1191).

Nach § 95 Abs. 1 EStG ist Schuldner der KEST der Empfänger der Kapitalerträge (daher der Empfänger der verdeckten Ausschüttung). Allerdings ist die ausschüttende Körperschaft iSd § 95 Abs. 1 iVm Abs. 2 EStG zum Abzug der KEST im Zeitpunkt des Zufließens der verdeckten Ausschüttung verpflichtet und haftet für die Einbehaltung und Abfuhr der KEST (vgl Raab/Renner in R/S/V, KSt32 § 8 Tz 1199).

Zur Haftungsübernahme im Jahr 2012

Das Gericht erkennt nicht, dass die Unentgeltlichkeit der Haftung, das Fehlen jeder Innenverhältnisregelung und der Umstand, dass die Beschwerdeführerin an der Kreditnehmerin nicht beteiligt war, gewichtige Indizien für eine gesellschaftsrechtliche Veranlassung bilden. Ihnen steht jedoch kontrastiv gegenüber, dass die Erweiterung um den *****Marke *****-Vertrieb nach den Feststellungen ein originäres Projekt der Beschwerdeführerin war, dessen Finanzierung sie zunächst selbst beantragt hatte, dass die Trennung der Rechtsträger nicht auf einer Gestaltungsentscheidung der Gesellschafter, sondern auf der fremdgesetzten „One Brand Strategie“ beruhte, dass für das Vorhaben Planrechnungen und die Aussicht auf einen Exklusivvertriebsvertrag bestanden und dass die Beschwerdeführerin sich von dem Projekt konkrete eigenbetriebliche Vorteile an ihren eigenen Standorten (Werkstättensynergien, Personaleinsatz, Marktpräsenz) erwarten durfte. Bei der gebotenen Beurteilung nach den Verhältnissen im Zeitpunkt des Eingehens der Bürgschaft — zu dem keine konkreten Anzeichen für die spätere Fehlentwicklung bestanden — hätte auch ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter zur Absicherung eines derart eng mit dem eigenen Betrieb verknüpften Vorhabens eine Haftung übernehmen können (zum Maßstab der im Hinblick auf eingeräumte Geschäftschancen zu prüfenden Fremdüblichkeit einer Bürgschaft zugunsten einer Schwesterngesellschaft vgl. VwGH 29.4.2010, 2005/15/0057). Die Haftungsübernahme war daher dem Grunde nach betrieblich veranlasst.

Die verdeckte Ausschüttung liegt im vorliegenden Fall konsistent — der Konstellation nach vergleichbar VwGH 28.8.2024, Ro 2023/15/0030 — nicht in der Haftungsübernahme, sondern

im Verzicht auf den Rückgriff gegen den mithaftenden Gesellschafter. Übernimmt eine Körperschaft Verbindlichkeiten, für die (auch) ihr Anteilsinhaber einzustehen hat, liegt eine verdeckte Ausschüttung insoweit nicht vor, als werthaltige und gleich hohe Ersatzforderungen aktiviert und geltend gemacht werden. Unterbleibt dies, entreichert sich die Körperschaft zugunsten des Anteilsinhabers, weil sie gegenüber einem fremden Dritten Rückgriff genommen hätte.

Bestand und Umfang des Rückgriffsanspruchs ergeben sich aus dem Zivilrecht: Die Beschwerdeführerin und Herr ***GF7*** übernahmen mit wortidenten Erklärungen jeweils die Haftung als Bürge und Zahler (§ 1357 ABGB) für denselben Kredit, im selben Umfang, im selben Rang und ohne Regelung des Innenverhältnisses. Sie sind damit gleichstufige Mitbürgen. Der Bürge, der die Schuld tilgt, kann von dem Mitbürgen mangels anderer Vereinbarung Rückersatz zu gleichen Teilen fordern (§ 1359 iVm § 896 ABGB). Der Ausgleichsanspruch gegen Herrn ***GF7*** beträgt daher die Hälfte des am 1.6.2018 geleisteten Betrages, sohin 107.748,05 Euro ($\frac{1}{2}$ von 215.496,09 Euro), und war angesichts des festgestellten Liegenschaftsvermögens des Gesellschafters als uneingeschränkt werthaltig zu deduzieren.

Zur *Bank3*****

Die ***Bank3*** ist hingegen in diesen Ausgleich nicht einzubeziehen. Ihre Haftung ist rechtlich grundlegend anders beschaffen als jene der Beschwerdeführerin und des Geschäftsführers. Während Beschwerdeführerin und Geschäftsführer als Bürge und Zahler nach § 1357 ABGB wie ungeteilte Mitschuldner primär und unmittelbar hafteten, übernahm die ***Bank3*** eine Ausfallsbürgschaft nach § 1356 ABGB. Sie hatte erst und nur dann einzustehen, wenn die Gläubigerin trotz Inanspruchnahme der primär Haftenden einen Ausfall erlitt. Der Ausgleich nach § 896 ABGB findet nur unter gleichstufig Verpflichteten statt, der bloß subsidiär haftende Ausfallsbürge steht mit den primär haftenden Bürgen und Zahlern nicht auf einer Stufe, weshalb diesen gegen ihn kein anteiliger Rückersatz zusteht. Hinzu waren drei weitere Unterschiede, die die Sonderstellung der ***Bank3*** unterstreichen zu rekognoszieren: Ihre Haftung war — anders als die unbefristeten und unentgeltlichen Haftungen der Beschwerdeführerin und des Herrn ***GF7*** — entgeltlich, der Höhe nach auf 80 % beschränkt und degressiv, sowie auf längstens fünf Jahre befristet. Sie war überdies im Zeitpunkt der Zahlung vom 1.6.2018 bereits erloschen und wurde von der Gläubigerin zu keinem Zeitpunkt in Anspruch genommen. Selbst eine Inanspruchnahme hätte die Beschwerdeführerin und den Gesellschafter im Übrigen nicht entlastet, weil die Forderung samt Sicherheiten im Umfang der Zahlung im Wege der Legalzession (§ 1358 ABGB) auf die ***Bank3*** übergegangen wäre — es hätte sich, wie Dr. **** Name 8**** in seinem Schreiben zutreffend formulierte, nur der Ansprechpartner geändert. Der Ausgleichsanspruch

der Beschwerdeführerin richtet sich daher allein gegen Herrn ***GF 7***- ***Name**** und beträgt die Hälfte, nicht ein Drittel.

Korollarium

Mit dem festgestellten Verzicht auf die werthaltige Ausgleichsforderung von 107.748,05 Euro hat sich die Beschwerdeführerin zugunsten ihres Gesellschafters, Herrn ***GF7*** entreichert. Einem fremden Dritten gegenüber hätte sie den Anspruch geltend gemacht. Rechtfertigungsgründe aus dem Leistungsaustausch liegen nicht vor:

Ein steuerlich anzuerkennender Vorteilsausgleich setzt eine eindeutige, wechselseitige und bereits im Zeitpunkt der Vorteilsgewährung getroffene Vereinbarung über die Verrechnung der Vorteile sowie einen inneren, sachlichen und zeitlichen Zusammenhang der Leistungen voraus (VwGH 23.10.1997, 94/15/0160; 24.3.1998, 97/14/0118; 3.8.2000, 96/15/0159; 16.12.2010, 2007/15/0013). Nach den getroffenen Feststellungen bestand keine Vereinbarung, die Mietnachsüsse, Bezugsgestaltung oder sonstige Leistungen des Gesellschafters mit der Haftung oder dem Rückgriff verknüpft hätte, das Mietvorbringen scheitert überdies an der festgestellten Chronologie, am offenkundigen Missverhältnis der Beträge und daran, dass das Mietverhältnis vor der Manifestation des Verzichts endete.

Die verbilligte oder unentgeltliche Geschäftsführungstätigkeit des Gesellschafters ist als bloße Nutzungszuwendung steuerlich nicht als Einlage zu erfassen und daher von vornherein kein tauglicher Ausgleichsposten. Unabhängig davon widerlegt der festgestellte Bezügeverlauf die behauptete „Einfrierung“.

Die verrechneten Verwaltungs- und Managementleistungen sind Entgelte für konkrete Leistungen und kein Haftungsentgelt. Sie zeigen im Gegenteil, dass die Vertragsparteien zur Dokumentation von Leistungsbeziehungen ohne weiteres imstande waren.

Das im Vorlageantrag ins Treffen geführte Gesellschafterdarlehen vermag die verdeckte Ausschüttung schon deshalb nicht zu beseitigen, weil selbst die Durchsetzung eines Rückgriffsanspruchs nach bewirkter verdeckter Ausschüttung zu einer Einlage führt und die Ausschüttung nicht rückwirkend beseitigt (VwGH 21.12.1993, 93/14/0216). Überdies stammt die Verrechnungsforderung nach den unbestrittenen Feststellungen aus dem Kaufpreisrest des Liegenschaftsverkaufes ****KG**** und steht mit der Haftung in keinem Zusammenhang, und ein rückzahlbares Darlehen bewirkte auch keinen endgültigen Vermögenszuwachs. Der gleichzeitig behauptete eigenkapitalersetzende Charakter dieses Darlehens schließt eine Qualifikation als Regressleistung von vornherein aus.

Die auf Vorteilsgewährung gerichtete Willensentscheidung ist eine innere Tatsache, die bei einer Kapitalgesellschaft aus dem Verhalten ihrer Organe zu erschließen ist, sie kann sich

schlüssig aus den Umständen ergeben. Herr ***GF7*** war Gesellschafter und Geschäftsführer der Beschwerdeführerin und hatte als Mitunterfertiger sämtlicher Sicherungsurkunden vollständige Kenntnis der Haftungslage, einschließlich des Umstandes, dass die Bürgschaft der ***Bank3*** ihn und die Beschwerdeführerin nicht schützte. In Kenntnis des Bestandes und der Werthaltigkeit der hälftigen Ausgleichsforderung wurde der Aufwand zum 31.10.2019 ohne Einstellung einer Ersatzforderung verbucht und der Rückgriff in der Folge über Jahre nicht geltend gemacht. Die Beschwerdeführerin hat im Verfahren selbst zugestanden, dass die Geltendmachung bewusst unterlassen wurde. Ihr fortzeugend wechselndes Kompensationsvorbringen bestätigt, dass die Vorteilszuwendung erkannt war und lediglich nachträglich gerechtfertigt werden sollte. Das Wissen und Wollen der Zuwendung an den Gesellschafter ist damit erwiesen.

Zum Zuflusszeitpunkt

Die Kapitalertragsteuerpflicht knüpft an das Zufließen der Kapitalerträge an (§§ 19 Abs. 1, 95 Abs. 3 EStG 1988). Dem Gesellschafter ist der Vorteil nicht bereits mit der Befriedigung der ****Bank**** AG am 1.6.2018 zugeflossen: Zwar wurde er in diesem Zeitpunkt von seiner Außenhaftung als Bürge und Zahler frei, doch entstand *uno actu* die Ausgleichsverpflichtung gegenüber der Beschwerdeführerin in halber Höhe (§ 1359 i.V.m. § 896 ABGB). Im Umfang dieser fortbestehenden Verpflichtung war er nicht bereichert. Ein geldwerter Vorteil entstand erst mit dem endgültigen Wegfall dieser Verpflichtung, somit mit dem Verzicht der Beschwerdeführerin auf ihre Ausgleichsforderung. Der Verzicht auf eine Forderung bewirkt deren Zufluss beim begünstigten Schuldner im Zeitpunkt des Verzichts. Nach den oben erwähnten Feststellungen wurde der Verzichtswille erst nach dem Urteil vom 2.8.2019 endgültig gefasst und manifestierte sich mit dem Jahresabschluss zum 31.10.2019. Der Vorteil aus dem Bürgschaftskomplex ist Herrn ***GF7*** daher im Kalenderjahr 2019 zugeflossen, dasselbe gilt unstrittig für die Reisekosten. Der im angefochtenen Bescheid herangezogene Zeitraum 2019 erweist sich damit als zutreffend.

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abänderung)

Aus den oben deskriptiv dargestellten Überlegungen und Feststellungen ergibt sich eine Änderung der Besteuerungsgrundlage. Zum Kompartiment Körperschaftsteuer ist auszuführen:

Die Belastung aus der Bürgschaft war infolge des bis zum Urteil vom 2.8.2019 offenen Bestandes und der offenen Höhe erst im Wirtschaftsjahr 2018/19 endgültig, ihre Erfassung im Jahresabschluss zum 31.10.2019 ist daher periodengerecht, ein Verstoß gegen das Nachholverbot liegt nicht vor. Da die Haftungsübernahme betrieblich veranlasst war, ist der

Aufwand von 229.849,98 Euro dem Grunde nach Betriebsausgabe. Steuerlich zu neutralisieren ist er nur insoweit, als die Beschwerdeführerin auf die zu aktivierende Ausgleichsforderung verzichtet hat: Der Verzicht auf die Forderung von 107.748,05 Euro ist Einkommensverwendung im Sinne des § 8 Abs 2 KStG 1988 und mindert das Einkommen nicht. Zuzurechnen sind ferner die unstrittigen Reisekosten von 7.000,00 Euro. Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb betragen daher $-202.348,56 + 114.748,05 = -87.600,51$ Euro. Das Einkommen beträgt 0,00 Euro, ein Verlustabzug kommt mangels positiven Gesamtbetrages der Einkünfte nicht zum Tragen und die im angefochtenen Bescheid verrechneten Verlustvorträge bleiben ungeschmälert erhalten. Die Körperschaftsteuer ist mit der Mindestkörperschaftsteuer von 1.750,00 Euro festzusetzen (§ 24 Abs 4 KStG 1988).

Dies ergibt sich aus folgender Berechnung:

Der angefochtene Körperschaftsteuerbescheid beruht auf einer Hinzurechnung von 236.849,98 Euro, die sich aus dem Bürgschaftskomplex (229.849,98 Euro) und den Reisekosten (7.000,00 Euro) zusammensetzt, die Kapitalertragsteuer laut angefochtenem Haftungsbescheid beträgt 27,5 % hiervon (Kontrollrechnung: $236.849,98 \times 0,275 = 65.133,74$ Euro). Der Aufwand des Bürgschaftskomplexes zerlegt sich in die Zahlung an die ****Bank**** AG von 215.496,09 Euro und einen Restbetrag von 14.353,89 Euro.

Verdeckte Ausschüttung aus dem Bürgschaftskomplex ist allein die verzichtete halbe Ausgleichsforderung gegen den Gesellschafter, somit die Hälfte der Zahlung: $215.496,09 / 2 = 107.748,045$, somit gerundet 107.748,05 Euro. Die auf die Beschwerdeführerin selbst entfallende Hälfte (Eigenquote, ebenfalls 107.748,05 Euro) bleibt als betrieblich veranlasster, periodengerecht erfasster Aufwand abzugsfähig. Der Restbetrag von 14.353,89 Euro ist mangels Nachweises seiner Zugehörigkeit zur verbürgten Schuld der eigenen Rechtsverfolgung der Beschwerdeführerin zuzuordnen, er ist nicht regressfähig, erhöht daher die Bemessungsgrundlage der Kapitalertragsteuer nicht und bleibt bei der Körperschaftsteuer als Betriebsausgabe unberührt. Hinzu treten die dem Jahr 2019 zuzuordnenden, unstrittigen Reisekosten von 7.000,00 Euro. Da die Kapitalertragsteuer nach den Feststellungen vom Empfänger getragen wird (Weiterverrechnung), unterbleibt eine Erhöhung der Bemessungsgrundlage um die übernommene Steuer.

Körperschaftsteuer 2019

Einkünfte aus Gewerbebetrieb laut Erklärung	-202.348,56 €
zuzüglich verdeckte Ausschüttung Reisekosten (unstrittig)	+7.000,00 €
zuzüglich Verzicht auf Ausgleichsforderung gegen den Gesellschafter (½ von 215.496,09 €)	+107.748,05 €
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	-87.600,51 €
Gesamtbetrag der Einkünfte	-87.600,51 €
Verlustabzug	0,00 €
Einkommen	0,00 €
Körperschaftsteuer gemäß § 22 KStG 1988 (25 % von 0,00)	0,00 €
Differenz zur Mindestkörperschaftsteuer (§ 24 Abs 4 KStG 1988)	1.750,00 €
Festgesetzte Körperschaftsteuer	1.750,00 €

Die Körperschaftsteuer entspricht der Mindestkörperschaftsteuer (§ 24 Abs. 4 KStG 1988).
Gegenüber dem angefochtenen Bescheid (2.156,00 Euro) ergibt sich eine Gutschrift von 406,00 Euro.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Abänderung)

Aus den oben deskriptiv dargestellten Überlegungen und Feststellungen ergibt sich eine Änderung der Besteuerungsgrundlage. Zum Kompartiment Haftungsbescheid für Kapitalertragsteuer ist auszuführen:

Zur Höhe der verdeckten Ausschüttung

Sie beträgt für den Bürgschaftskomplex 107.748,05 Euro (verzichtete werthaltige Ausgleichsforderung). Der die Zahlung übersteigende Aufwandsteil von 14.353,89 Euro (229.849,98 abzüglich 215.496,09 Euro) ist mangels Nachweises seiner Zugehörigkeit zur verbürgten Schuld der eigenen Rechtsverfolgung der Beschwerdeführerin zuzuordnen, er erhöht die Bemessungsgrundlage nicht und bleibt als betrieblich veranlasster Aufwand abzugsfähig. Zuzüglich der unstrittigen Reisekosten von 7.000,00 Euro beträgt die Bemessungsgrundlage 114.748,05 Euro. Da die Kapitalertragsteuer nach den Feststellungen vom Gesellschafter getragen wird, unterbleibt eine Erhöhung der Bemessungsgrundlage um die übernommene Steuer. Der Steuersatz beträgt 27,5 % (§ 27a Abs 1 Z 2 EStG 1988), die Kapitalertragsteuer somit 31.555,71 Euro.

Haftung für Kapitalertragsteuer 2019

Verdeckte Ausschüttung Bürgschaftskomplex (verzichtete Ausgleichsforderung, ½ von 215.496,09 €)	107.748,05 €
Verdeckte Ausschüttung Reisekosten (unstrittig)	7.000,00 €
Bemessungsgrundlage	114.748,05 €
Kapitalertragsteuer 27,5 % (§ 27a Abs 1 Z 2 EStG 1988; Tragung durch den Empfänger)	31.555,71 €

Gegenüber dem angefochtenen Haftungsbescheid (65.133,74 Euro) vermindert sich der Haftungsbetrag um 33.578,03 Euro.

Zur Haftungsinanspruchnahme

Schuldner der Kapitalertragsteuer ist der Empfänger der Kapitalerträge, die Beschwerdeführerin haftet als zum Abzug Verpflichtete (§ 95 Abs. 1 und 2 EStG 1988), die Geltendmachung erfolgt nach § 202 i.V.m. § 224 BAO und liegt im Ermessen (§ 20 BAO). Das Gericht übt dieses Ermessen im Sinne der Inanspruchnahme der beschwerdeführenden Partei aus. Die Beschwerdeführerin hat die Abfuhrpflicht verletzt, die Einbringung bei ihr ist nicht gefährdet, und die wirtschaftliche Belastung trifft im Ergebnis ohnedies den Empfänger, sintemalen die Kapitalertragsteuer nach den getroffenen Feststellungen an Herrn ***GF7*** weiterverrechnet wird. Billigkeitsgründe, die der Heranziehung entgegenstünden, sind nicht hervorgekommen. Der Umstand, dass alternativ eine Direktvorschreibung an den Empfänger nach § 95 Abs 4 EStG 1988 in Betracht gekommen wäre, macht die gewählte Vorgangsweise nicht unzulässig.

3.3. Zu Spruchpunkt III. (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.

In diesem Zusammenhang ist zu explizieren, dass die Beweiswürdigung des Gerichts nur insofern der Kontrolle des VwGH zugänglich ist, als es sich um die Beurteilung handelt, ob der Sachverhalt genügend erhoben ist und ob die bei der Beweiswürdigung vorgenommenen Erwägungen schlüssig sind (zB VwGH 9.9.2013, 2010/17/0268; 13.12.2013, 2009/13/0230; 24.3.2016, 2013/17/0912; 23.1.2020, Ra 2019/15/0099; 10.5.2021, Ra 2021/15/0031; 10.5.2022, Ra 2022/15/0033), also ob sie den Denkgesetzen und dem allgemeinen

menschlichen Erfahrungsgut (zB VwGH 23.1.2020, Ra 2019/15/0099; 4.8.2022, Ra 2022/13/0070; 2.9.2022, Ra 2022/13/0057; 28.12.2022, Ra 2020/13/0014; 14.2.2023, Ra 2020/13/0007) bzw. den Erfahrungen des täglichen Lebens (VwGH 27.1.1998, 93/14/0181; 29.10.1998, 98/16/0134; 5.4.2011, 2010/16/0168) entsprechen.

Ist die Beweiswürdigung schlüssig, ist sie im Allgemeinen vor dem VwGH nicht revisibel (vgl zB VwGH 29. 3. 2017, Ra 2015/15/0033, Rz 11 f). Ob die Beweiswürdigung materiell richtig ist, das heißt, ob sie mit der objektiven Wahrheit übereinstimmt, entzieht sich der Überprüfung durch den Gerichtshof (VwGH 17.12.2009, 2009/16/0197; 27.4.2011, 2007/13/0134; 23.5.2012, 2017/17/0057; 30.10.2014, 2011/15/0140; 4.8.2022, Ra 2022/13/0070). Der VwGH prüft die Beweiswürdigung somit nur auf ihre Schlüssigkeit (zB VwGH 26.5.2011, 2011/16/0011; 9.11.2011, 2009/16/0187; 23.1.2013, 2009/15/0017; 21.2.2013, 2009/13/0258; 21.9.2016, 2013/17/0610).

Eine Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung (iSd Art 133 Abs 4 B-VG) liegt in Zusammenhang mit der Beweiswürdigung lediglich dann vor, wenn das Verwaltungsgericht die Beweiswürdigung in einer die Rechtssicherheit beeinträchtigenden unvertretbaren Weise vorgenommen hat (zB VwGH 19.12.2018, Ra 2017/15/0072; 10.5.2021, Ra 2021/15/0031; 10.5.2022, Ra 2022/15/0033). Bei Überprüfung der Beweiswürdigung kommt es nicht darauf an, ob jeder einzelne Denkvorgang schlüssig und mit menschlichem Erfahrungsgut vereinbar ist. Diesem Erfordernis muss lediglich das Ergebnis der Beweisaufnahme entsprechen (VwGH 15.7.1998, 93/13/0297).

Im gegenständlichen Beschwerdefall wurden keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukäme.

Das Erkenntnis folgt in seinen tragenden rechtlichen Leitlinien der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes: zur verdeckten Ausschüttung durch Verzicht auf den Rückgriff gegen einen mithaftenden Gesellschafter dem Erkenntnis VwGH 28.8.2024, Ro 2023/15/0030, zu den Voraussetzungen des Vorteilsausgleichs der ständigen Rechtsprechung (VwGH 94/15/0160; 97/14/0118; 96/15/0159; 2007/15/0013) und zur Unbeachtlichkeit nachträglicher Zuführungen dem Erkenntnis VwGH 93/14/0216. Dass der Zufluss eines durch Forderungsverzicht bewirkten Vorteils im Zeitpunkt des Verzichts eintritt und dass der von seiner Außenhaftung befreite Mitbürge im Umfang seiner gleichzeitig entstehenden Ausgleichsverpflichtung nicht bereichert ist, ergibt sich unmittelbar aus § 19 EStG 1988 in Verbindung mit den zivilrechtlichen Ausgleichsregeln (§ 1359 iVm § 896 ABGB) und damit aus einer klaren, keiner weiteren Klärung durch den Verwaltungsgerichtshof bedürftigen Rechtslage.

Die strittige Zuordnung zum Jahr 2018 oder 2019 wurzelt nicht in einer Rechtsfrage, sondern in der Feststellung einer inneren Tatsache — des Zeitpunktes, zu dem der Verzichtswille endgültig gefasst wurde und sich manifestierte. Diese Feststellung ist das Ergebnis der Beweiswürdigung (§ 167 Abs 2 BAO). Die Beweiswürdigung ist, wie ausgeführt, der Kontrolle durch den Verwaltungsgerichtshof nur insoweit zugänglich, als es um ihre Schlüssigkeit und die Mängelfreiheit des Verfahrens geht. Eine im Einzelfall vorgenommene, auf einer nachvollziehbaren Abwägung der für beide Jahre sprechenden Indizien beruhende Beweiswürdigung wirft keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung auf, sofern sie nicht in einer die Rechtssicherheit beeinträchtigenden, unvertretbaren Weise erfolgt ist. Das Gericht hat die gegenläufigen Indizien offengelegt und gewürdigt, von einer Unvertretbarkeit kann keine Rede sein.

Auch die übrigen entscheidungswesentlichen Wertungen — die Fremdvergleichsprüfung der Haftungsübernahme, die Beurteilung des behaupteten Vorteilsausgleichs und die Ermessensübung bei der Haftungsinanspruchnahme — sind solche der einzelfallbezogenen Rechtsanwendung. Räumt das Gesetz einen Wertungsspielraum ein und füllt ihn das Verwaltungsgericht innerhalb der von der Rechtsprechung entwickelten Leitlinien aus, so kommt der konkreten Ausfüllung regelmäßig keine über den Einzelfall hinausgehende Bedeutung zu. Der Verwaltungsgerichtshof greift solche einzelfallbezogenen Beurteilungen nach ständiger Rechtsprechung nur auf, wenn sie in unvertretbarer, die Rechtssicherheit beeinträchtigender Weise vorgenommen wurden. Das entspricht der Funktion des Revisionsmodells. Die Revision dient der Wahrung der Rechtseinheit, Rechtssicherheit und Rechtsentwicklung, nicht der nochmaligen Kontrolle jeder Subsumtion im Einzelfall. Solange das Verwaltungsgericht die höchstgerichtlich vorgezeichneten Maßstäbe — hier: die Kriterien des Fremdvergleichs, die strengen Anforderungen an den Vorteilsausgleich, die Ermessensdeterminanten des § 20 BAO — als solche richtig erkennt und vertretbar handhabt, fehlt es an der Leitfunktion, die eine ordentliche Revision rechtfertigen würde.

Eine ordentliche Revision war daher nicht zuzulassen.

3.4. Zu Spruchpunkt IV. (Zurückweisung)

Gemäß § 264 Abs 1 BAO kann gegen eine Beschwerdeentscheidung innerhalb eines Monats ab deren Bekanntgabe der Antrag auf Entscheidung über die Bescheidbeschwerde durch das Verwaltungsgericht gestellt werden (Vorlageantrag). Der Vorlageantrag setzt somit eine ergangene Beschwerdeentscheidung voraus. Die Zurückweisung nicht zulässiger oder nicht fristgerecht eingebrachter Vorlageanträge obliegt dem Verwaltungsgericht (§ 264 Abs. 5 BAO). § 260 Abs 1 BAO ist sinngemäß anzuwenden (§ 264 Abs. 4 lit e BAO).

Die Beschwerdeverentscheidung mit Ausstellungsdatum vom 08.07.2024 (gefertigt am 15.07.2024) spricht nach ihrem eindeutigen Spruch ausschließlich über die Beschwerden betreffend Körperschaftsteuer 2019 und Haftung für Kapitalertragsteuer 2019 ab. Über die Beschwerde vom 7.3.2024 gegen den Bescheid vom 9.2.2024 betreffend die Festsetzung eines ersten Säumniszuschlages ist eine Beschwerdeverentscheidung bislang nicht ergangen, ein Fall des Unterbleibens der Beschwerdeverentscheidung nach § 262 Abs 2 bis 4 BAO liegt nicht vor. Der Beschwerdeführerin fehlte daher insoweit die Befugnis zur Stellung eines Vorlageantrages. Der Vorlageantrag vom 13.08.2024 ist, soweit er den Säumniszuschlag betrifft, nicht zulässig und war spruchgemäß zurückzuweisen. Von der Durchführung einer mündlichen Verhandlung hierüber konnte abgesehen werden (§ 274 Abs. 3 Z 1 iVm Abs. 5 BAO). Einer Verständigung nach § 281a BAO bedurfte es nicht, weil die Säumniszuschlagsbeschwerde dem Bundesfinanzgericht nicht vorgelegt wurde und daher kein Gegenstand besteht, der der Abgabenbehörde zurückzuleiten wäre. Die Informationsfunktion übernimmt die vorliegende Begründung.

Die Beschwerde vom 7.3.2024 gegen den Säumniszuschlagsbescheid ist demnach weiterhin bei der Abgabenbehörde anhängig. Diese wird über sie mit Beschwerdeverentscheidung abzusprechen und dabei gemäß § 217 Abs. 8 BAO die mit Spruch oben ausgesprochene Herabsetzung der Kapitalertragsteuer rückwirkend zu berücksichtigen haben (erster Säumniszuschlag sohin 2 % von 31.555,71 Euro, das sind 631,11 Euro).

3.5. Zu Spruchpunkt V. (Revision)

Gegen einen Beschluss des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil der Beschluss 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. Der zurückweisende Beschluss hängt nicht von der Lösung einer Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung ab: Dass ein Vorlageantrag eine ergangene Beschwerdeverentscheidung voraussetzt und ein ohne eine solche gestellter Antrag als nicht zulässig zurückzuweisen ist, ergibt sich unmittelbar und eindeutig aus der gesetzlichen Bestimmung des § 264 Abs. 1 i.V.m. Abs. 4 lit. e und § 260 Abs. 1 lit. a BAO. Die ordentliche Revision war daher nicht zuzulassen.

Klagenfurt am Wörthersee, am 9. September 2026