



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat (Wien) 1

GZ. RV/3236-W/11,
miterledigt RV/3235-W/11

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw, vertreten durch Mag. Max Lauda, 1130 Wien, Rossinigasse 4, vom 24. März 2011 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 12/13/14 Purkersdorf vom 24. Februar 2011 betreffend Körperschaftsteuer 2008 und 2009 sowie vom 12. Dezember 2011 gegen den Bescheid vom 2. August 2011 betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 für den Zeitraum Juli 2007 nach der am 7. Mai 2013 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Den Berufungen wird teilweise Folge gegeben.

Die Bescheide betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer bleiben unverändert.

Die Bescheide betreffend Körperschaftsteuer werden abgeändert.

Die Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlagen und die Körperschaftsteuer sind den Berechnungsblättern zu entnehmen, die dieser Entscheidung beiliegen und einen Bestandteil dieses Bescheidspruches bilden.

Entscheidungsgründe

Nach einem Vorhalteverfahren stellte das Finanzamt mit KöSt-Bescheiden vom 24.2.2011 verdeckte Ausschüttungen der Bw an ihren Alleingesellschafter fest, mit KEst-Haftungsbescheid vom 2.8.2011 wurde der Bw die auf die verdeckten Ausschüttungen entfallende KEst vorgeschrieben. Den Feststellungen des Finanzamtes lag zugrunde, dass die

Bw am 26.6.2006 eine Beteiligung an der .. [P&P GmbH] erworben habe, am 3.8.2006 sodann der Alleingesellschafter der Bw gegenüber der Bank eine Garantie für eine Kreditverbindlichkeit der P&P GmbH abgegeben habe, in weiterer Folge Ende 2006 die Bw die Beteiligung wieder an die Vorgesellschafter veräußert habe und am 2.7.2007 die Haftung des Alleingeschäfts mit schuldbefreiender Wirkung übernommen habe. Letztlich sei die Haftung bei der Bw 2009 schlagend geworden.

Der Aufwand, welcher der Bw daraus erwachsen sei, sei von dieser lediglich *societatis causa* übernommen worden und sei als verdeckte Ausschüttung dem Gewinn hinzuzurechnen. Daher seien 2008 rückgestellte 225.000 Euro und der restliche 2009 aufwandswirksam gewordene Haftungsanspruch von 135.000 Euro nicht anzuerkennen.

Beim Gesellschafter hingegen liege schon mit der Schuldbefreiung ein Vorteilszufluss vor, dessen Höhe sich an einer fremdüblichen Kreditausfallsversicherung bzw. am Risiko der Inanspruchnahme orientiere. Aufgrund des negativen Eigenkapitals der P&P GmbH zum 30.6.2007 von rund 1,4 Mio Euro (mehr als das Doppelte vom Vorjahr) sei eine Absicherung durch fremdübliche Versicherung nicht mehr möglich gewesen, das Risiko der Inanspruchnahme werde mit 50% der ursprünglich aushaftenden Summe geschätzt. Die verdeckte Ausschüttung betrage daher netto 350.000 Euro, zuzüglich von der Bw getragener KEST seien dies brutto 466.666,67 Euro und damit 116.666,67 Euro KEST.

In den dagegen erhobenen Berufungen bringt die Bw vor, dass zunächst der Zurechnungsbetrag bei der Bw zu hoch sei, weil der Aufwand 2008 und 2009 gemäß § 12 Abs 3 Z 2 KStG auf sieben Jahre verteilt abgesetzt worden sei. Es sei daher jedenfalls auf diese Verteilung Bedacht zu nehmen.

In der Sache bringt die Bw vor, es liege mit der Schuldbefreiung des Alleingeschäfts der Bw kein Vorteil beim Alleingesellschafter vor, weil dieser im Fall der Inanspruchnahme bei der Bw hätte Regress nehmen können. Es habe somit immer schon eine Haftung der Bw für die Verbindlichkeiten der P&P GmbH bestanden, zunächst nur mittelbar, ab 2.7.2007 dann unmittelbar. Hergleitet werde der Anspruch aus § 1014 ABGB (Aufwandsersatz beim Auftragsverhältnis) bzw. § 1041 ABGB (Verwendungsanspruch), weil die Haftungsübernahme durch den Alleingesellschafter im alleinigen Interesse der Bw erfolgt sei, die ohne eine Übernahme der Haftung für Verbindlichkeiten der P&P GmbH deren Anteile nicht hätte erwerben können. Die Abgabenbehörde habe sich nicht hinreichend mit dieser zivilrechtlichen Komponente auseinandergesetzt und somit nicht den Beweis erbracht, dass die gewählte Gestaltung unangemessen sei (KStR 2001 Rz 755, VwGH 10.5.1994, [90/14/0050](#)).

Unterstützend wird ein Gutachten eines Rechtsanwaltes vorgelegt, das zu den Ansprüchen nach § 1014 ABGB ausführt, der Gewaltgeber sei dazu verbunden, dem Gewalthaber allen zur Geschäftsbesorgung nötigen und nützlichen Aufwand erfolgsunabhängig zu ersetzen. Der Anspruch bestehe immer dann, wenn der Machthaber (hier der Alleingesellschafter) eigene Mittel zur Geschäftsbesorgung zu Gunsten des Machtgebers (hier die Bw) verwende. Ein derartiger Anspruch komme insbesondere in Betracht im Fall der Übernahme einer Bankgarantie oder einer Bürgschaft durch den Machthaber.

Zu § 1041 führt besagtes Gutachten aus, ein Verwendungsanspruch bestehe in jedem Fall einer zuweisungswidrigen Nutzung eines Rechtsguts, aus der ein Nichtberechtigter Vorteile ziehe. Der OGH habe insbesondere die Übernahme einer Garantie als Grundlage für das Bestehen eines Verwendungsanspruches angesehen (OGH in SZ 26/195). Hinsichtlich der Haftungsübernahme des Alleingesellschafters habe mit der Bw keine vertragliche Vereinbarung bestanden, im Fall der Inanspruchnahme wären daher finanzielle Mittel des Alleingesellschafters zugunsten der Bw verwendet worden.

Der Alleingesellschafter habe auch nicht als Privatperson gehandelt, weil es ohne die Geschäftsführerstellung nie zu einer Haftungsübernahme gekommen wäre, der sachliche Zusammenhang mit der Geschäftsbesorgungstätigkeit daher evident sei. Eine Regressvereinbarung zwischen dem Alleingesellschafter und der Bw sei gerade nicht erforderlich gewesen, weil §§ 1014 und 1041 ABGB bereicherungsrechtlicher Natur seien. Eine verdeckte Ausschüttung iZm einer Bürgschaft liege nur vor, wenn vom Regressrecht nicht Gebrauch gemacht werde (VwGH 24.11.1993, [92/15/0108](#)). Da der Alleingesellschafter auf sein Regressrecht nicht verzichtet habe, sei es auch fremdüblich gewesen, die Haftung an die Bw zu übertragen, die ohnehin die wirtschaftliche Verpflichtung aus der Haftung hätte tragen müssen.

Zum Haftungsbescheid über die KEst führt die Bw aus, dass ein solcher nicht hätte ergehen dürfen. Gemäß § 95 Abs 5 EStG 1988 (idF 2008) „ist“ dem Empfänger der Kapitalerträge die KEst vorzuschreiben, wenn der Abzugsverpflichtete die Kapitalerträge nicht vorschriftsgemäß gekürzt habe. Die Vorschreibung an den Empfänger sei zwingend (*Achatz*, ÖStZ 1989, 252 ff). Selbst, wenn man von einer Ermessensentscheidung ausgehe, sei dieses nicht begründet worden. Es liege kein Grund für einen Haftungsbescheid vor (Einbringlichkeit, Unbekanntheit des Empfängers, vgl. UFS 26.1.2010, RV/2000-W/08), die Abgabe sei daher dem Empfänger vorzuschreiben gewesen. Der Zufluss einer verdeckten Ausschüttung sei überdies nicht im Zeitpunkt der Schuldbefreiung, sondern erst im Zeitpunkt der Inanspruchnahme des Bürgen anzunehmen (KStR 2001 Rz 900).

In der am 7. Mai 2013 abgehaltenen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt:

Die Bw bringt vor, auch wenn die Haftung des Alleingesellschafters in eine Schuldübernahme umgedeutet werde, stünden dieselben Regressrechte zu. Die Haftungsübernahme sei überdies ein Irrtum der Bank gewesen. Nach Bemerkungen des Fehlers sei umgeschuldet worden. Der Irrtum sei daraus entstanden, dass ursprünglich der Gesellschafter selbst die Beteiligung an der P&P GmbH hätte erwerben sollen. Er hätte jedoch vermutlich kein Vermögen gehabt, die Garantie abzudecken. Zum Beweis des Irrtums wird ein Schreiben der Bw an das Finanzamt vom 22.2.2010 vorgelegt (Blg 2 zur Niederschrift über die mündliche Verhandlung), in dem bereits schriftlich dargestellt wird, dass es sich um einen Irrtum gehandelt habe.

Zum Zuflusszeitpunkt der verdeckten Ausschüttung durch die Haftungsübernahme der Bw führt sie ergänzend aus: Anders als bei einer Schuldübernahme sei eine Inanspruchnahme nicht von vornherein fix, ein Zufluss könne erst bei Inanspruchnahme vorliegen (vgl. [Quellenangabe wörtlich aus Blg 1 zur Niederschrift über die mündliche Verhandlung] „verdeckte Gewinnausschüttung Rupp, Felder, Geiger, Lang Verdeckte Gewinnausschüttung/Verdeckte Einlage A V TZ 393 bzw. Pezzer Die verdeckte Gewinnausschüttung im Körperschaftsteuerrecht Seite 180“). In diesem Zusammenhang sei auf den Zuflusszeitpunkt bei nicht fremdüblichen Pensionszusagen zu verweisen, der erst bei Auszahlung gegeben sei, nicht schon bei Dotierung der Rückstellung („VwGH 9.7.2088, [2005/13/0020](#)“, Kirchmayr in Achatz/Kirchmayr, KStG § 8 Tz 420, Renner in Quatschnigg/Renner/Schellmann/Stöger, KStG, § 8 Tz 221, 231). Auch bei einer Pensionszusage gehe die Kapitalgesellschaft eine potentielle Verpflichtung ein, deren tatsächliches Eintreten ungewiss sei. Auch bei einem überhöhten Kaufpreis, wo klar sei, dass dieser zu bezahlen sein werde, trete der Zufluss nicht bereits mit Vertragsabschluss sondern erst mit Bezahlung ein (Renner in Quatschnigg/Renner/Schellmann/Stöger, KStG, § 8 Tz 223).

Vom Finanzamt wird ergänzend vorgebracht, nicht der Gesellschafter sei Machthaber der Gesellschaft gewesen. Er habe die Gesellschaft bestimmt, die Beteiligung an der P&P GmbH zu erwerben, somit sei er Machtgeber gewesen, das Auftragsverhältnis habe somit genau in die entgegengesetzte Richtung bestanden. Die unentgeltliche Haftungsübernahme des Gesellschafters im August 2006 sei als Nutzungseinlage zu werten. Die Übernahme der Haftung durch die Bw im Juli 2007 sei zu einem Zeitpunkt erfolgt, in dem die Bw nicht mehr die Beteiligung an der P&P GmbH besessen habe, womit kein betriebliches Interesse vorliege. Die gleichzeitige Entlassung des Gesellschafters aus der Haftung, die eine Eventualschuld darstelle, habe bei diesem zu einer Bereicherung geführt, mit der Entlassung sei auch der Zufluss der verdeckten Ausschüttung verwirklicht gewesen.

Dass es sich bei Eingehen der Haftung durch den Gesellschafter um einen Irrtum handle, wird vom Finanzamt abgelehnt. Im Abtretungsvertrag sei ausdrücklich die Bw als Beteiligungserwerberin und der Gesellschafter als Haftender für die Bankschulden der Beteiligung genant. Die tatsächliche Haftungsvereinbarung mit der Bank sei rund sechs Wochen nach Errichtung des Abtretungsvertrages zustandegekommen. Der Gesellschafter habe diese Vereinbarung ohne Zusatz eines Hinweises auf seine Geschäftsführerfunktion unterschrieben. Beim Vertragsabschluss hätten wohl sämtliche Vertragsparteien auf eine korrekte firmenmäßige Zeichnung geachtet.

Die Bw stellt folgende Beweisanträge: ihren Alleingesellschafter darüber zu befragen, welches Vorgehen ursprünglich geplant und was letztlich gewollt gewesen sei; eine zivilrechtliche Expertenmeinung über die Ansicht des Finanzamtes zum Auftragsverhältnis einzuholen; ihr Gelegenheit zu geben, zu der vom Referenten bereits im Zuge der mündlichen Verhandlung geäußerten Rechtsmeinung zur Anwendbarkeit der §§ 1014, 1041 ABGB durch eine zivilrechtlich kundige Person Stellung zu nehmen.

Auf Befragen des Referenten, ob es einen Auftrag zwischen der Bw und ihrem Gesellschafter über die Haftungsübernahme durch den Gesellschafter gäbe, gibt diese an, es sei nichts Schriftliches vorhanden.

Über die Berufung wurde erwogen:

I. Entscheidungsrelevanter Sachverhalt

Mit Abtretungsvertrag vom 26.6.2006 erwarb die Bw von den beiden Gesellschaftern der P&P GmbH insgesamt Gesellschaftsanteile im Nominale von 8.750 Euro (= 25 % des Stammkapitals von 35.000 Euro) um einen Gesamtabtretungspreis von 4.375 Euro. Im Rahmen dieses Abtretungsvertrages verpflichtete sich der Alleingesellschafter der Bw im Zuge der Umschuldung der Verbindlichkeiten der P&P GmbH eine Bürgschaft bis zu 500.000 Euro zu übernehmen.

Bereits Ende 2006 wurden die mit Abtretungsvertrag vom 26.6.2006 erworben Gesellschaftsanteile an der P&P GmbH wieder an deren ehemalige Gesellschafter von der Bw abgetreten. Dieser Abtretungspreis entspricht dem am 26.6.2006 vereinbarten Abtretungspreis. Die Bw hielt somit lediglich ein halbes Jahr diese Beteiligung.

Am 3.8.2006 nahm die P&P GmbH einen Kredit bei der Bank Austria AG in Höhe von 700.000 Euro auf. Zur Besicherung dieses Kredites hat u.a. der Alleingesellschafter (als Privatperson

und nicht als Geschäftsführer der Bw) eine Garantie in Höhe von 700.000 Euro gegenüber der Bank übernommen und zwei Blankowechsel samt Wechselerklärung übergeben.

Am 2.7.2007 unterfertigte der Alleingesellschafter als Geschäftsführer der Bw eine Garantieerklärung gegenüber der Bank Austria AG betreffend die Kreditverbindlichkeit der P&P GmbH im Betrag von 700.000 Euro. Ebenso am 2.7.2007 unterzeichnete der Alleingesellschafter als Geschäftsführer der Bw die Zustimmung zum Verzicht der Bank Austria AG auf die wechselseitig unterlegte Garantie über 700.000 Euro durch den Alleingesellschafter und die Übernahme der wechselseitig unterlegten Garantieverpflichtung in Höhe von ebenfalls 700.000 Euro durch die Bw.

In ursächlichem Zusammenhang mit dieser Garantieübernahme durch die Bw in voller Höhe wurde der Alleingesellschafter von der Bank Austria AG aus der Garantieverpflichtung entlassen. In Zusammenhang mit dieser Garantieübernahme – zu einem Zeitpunkt, in dem die Bw nicht mehr Gesellschafterin der P&P GmbH war – und damit der Entlastung des Alleingesellschafters wurde seitens der nunmehr belasteten Bw keine Regressvereinbarung mit ihrem Alleingesellschafter getroffen für den Fall, dass sie künftig zu Haftungszahlungen herangezogen wird. Nach Auskunft des steuerlichen Vertreters gibt es auch sonst keine schriftlichen Vereinbarungen zur Regelung eines Regressanspruches.

Im Jahr 2009 wurde die Bw tatsächlich von der Bank Austria AG für die Kreditverbindlichkeiten der im Konkurs befindlichen P&P GmbH herangezogen. Der Zahlungsfluss in Höhe von 360.000 Euro wurde durch Vorlage des Bankauszuges datiert vom 17.9.2009 nachgewiesen.

In der Bilanz zum 31.12.2008 der Bw wurde bereits ein Schadensfall im Zusammenhang mit dieser Haftung i.H. von € 225.000 ausgewiesen und somit auch steuerlich gewinnmindernd geltend gemacht. In Beantwortung eines Ergänzungsersuchens wurde dies vom steuerlichen Vertreter damit begründet, dass ein tatsächliches Obligo aus der Garantieverpflichtung von 450.000 Euro erwartet wird. Davon seien 50 % als uneinbringlich einzustufen, da sich die P&P GmbH in Konkurs befindet.

Im Jahr 2009 werden weitere € 135.000 als Aufwand im Zusammenhang mit der übernommenen Haftung einkommensmindernd geltend gemacht.

II. Verdeckte Ausschüttung

Wie die Bw zutreffend ausführt, sind die Tatbestandsmerkmale einer verdeckten Ausschüttung, dass der Gesellschafter zu Lasten der Gesellschaft mit deren Wissen und Wollen bereichert wird. Eine Bereicherung ist dann nicht anzunehmen, wenn

Rechtsbeziehungen von vornherein mit Außenwirkung ausgestattet und hinreichend bestimmt sind sowie einem Fremdvergleich standhalten.

Der Bw ist nicht darin zu folgen, dass ihr Alleingesellschafter die Bürgschaft ausschließlich im Interesse der Bw übernommen hätte. Ein Zusammenhang mit seiner Geschäftsführerstellung, der den sachlichen Zusammenhang mit der Geschäftsbesorgungstätigkeit evident mache, ist nicht gegeben. Die Haftungsübernahme erfolgte in der Eigenschaft als Alleingesellschafter. Als solcher hatte er ein Eigeninteresse daran, dass die Bw die Beteiligung erwerben kann.

Es wird auch der Behauptung der Bw nicht gefolgt, die Haftungsübernahme durch den Alleingesellschafter sei irrtümlich erfolgt. Sowohl im Abtretungsvertrag über die Gesellschaftsanteile als auch im Zusammenhang mit der Kreditaufnahme der P&P GmbH bei der Bank Austria ist der Alleingesellschafter in seiner Eigenschaft als selbständige natürliche Person als vertraglich Haftender genannt. Ein Zusammenhang mit der Geschäftsführerstellung bei der Bw ist nicht ersichtlich. Ein Versehen kann darin nicht erkannt werden, denn in der Ausgestaltung und Abfolge der Rechtsgeschäfte wäre dieses bei der geringsten anzulegenden Sorgfalt bereits vor Vertragsunterzeichnung aufgefallen und korrigiert worden. Die Übernahme der Haftung zunächst durch den Alleingesellschafter war zum Zeitpunkt der Haftungsbegründung somit bewusst gewollt. Eine Befragung des Alleingesellschafters der Bw über die Hintergründe des Eingehens der Haftung würde an dieser Würdigung nichts ändern, könnte er schließlich nicht mehr zum Sachverhalt beitragen, als die bereits schriftlich vorgetragene Behauptung der Bw zu wiederholen, dass es sich um einen Irrtum gehandelt habe. Die vorliegenden Beweismittel schließen jedoch eine andere Sachverhaltsdeutung, als die von der Rechtsmittelbehörde vorgenommene, aus.

§ 1014 ABGB gehört zum Regelungskomplex des Bevollmächtigungsvertrages, im Rahmen dessen Auftrag, Vollmacht und Ermächtigung geregelt sind. Ungeachtet der gewählten Begriffe „Gewalthaber“ und „Gewaltgeber“ stellt sich in jedem einzelnen Paragraphen das Problem der Geltung für einen Teilbereich aus diesem Regelungskomplex (*Strasser* in *Rummel*^β, Vorbemerkung zu §§ 1009-1018). § 1014 regelt nur den Aufwandersatz im Rahmen des Auftrages (*Strasser* in *Rummel*^β, § 1002 Rz 1). Ein Auftrag im Rechtssinn, also ein Geschäftsbesorgungsvertrag zwischen der Bw und ihrem Alleingesellschafter über die Haftungsübernahme liegt nicht vor. Die Berufung auf einen allenfalls mündlich oder schlüssig erteilten Auftrag scheiterte an dem zwischen nahen Angehörigen geforderten Publizitätserfordernis. Daher könnte ein Regress des Alleingesellschafters an der Bw aus dem Titel des § 1014 ABGB nicht zum Erfolg führen.

Die vom Finanzamt ins Treffen geführte Machtgeberschaft des Alleingesellschafters wird von der Rechtsmittelbehörde ebenso nicht geteilt. Übt der Alleingesellschafter Macht auf seine

Gesellschaft aus, so wurzelt diese bereits im Gesellschaftsvertrag und in dem vom Gesellschafter in der Generalversammlung ausgeübten Stimmrecht.

Verwendung iSd § 1041 ABGB ist Nutzung entgegen dem Zuweisungsgehalt, *Koziol/Welser*¹⁰ I 416 f. Sie kann durch (zumeist rechtswidrigen) Eingriff des Begünstigten oder eines Dritten, durch versehentliche Handlung des Verkürzten, auch durch Zufall erfolgen, nicht aber durch Leistung des Verkürzten (*Rummel* in *Rummel*¹¹, § 1041 Rz 3). Bei Bereicherung durch bewusste, zweckgerichtete Vermögenszuwendung, also durch eine „Leistung“ des Verkürzten an den Bereicherteren, ist die Anwendung des § 1041 ABGB ausgeschlossen (*Lurger* in *Kletečka/Schauer*, ABGB-ON 1.01 § 1041 Rz 2).

Der Alleingesellschafter hat es in der Hand, die Haftung für die Schulden der von der Bw erworbenen Beteiligung durch die Bw übernehmen zu lassen, oder diese Haftung selbst einzugehen. Die Bonität des Alleingesellschafters und der Bw war gleichwertig, wie das ursprüngliche Akzeptieren des Alleingesellschafters als Haftendem und der spätere von der Gläubigerbank gebilligte schuldbefreiende Haftungsübergang auf die Bw zeigt. Mit der freien Entscheidung des Alleingesellschafters, die Haftung zu übernehmen, wird eindeutig zum Ausdruck gebracht, dass der Wille des Alleingesellschafters darauf gerichtet war, selbst zu haften und seiner Gesellschaft damit einen Vorteil zukommen zu lassen. Diese Absicht der unentgeltlichen Zuwendung stellt eine bewusste Leistung des potentiell Verkürzten dar, womit die Anwendung des § 1041 ABGB ausgeschlossen ist.

Nichts anderes ist auch dem von der Bw zitierten Erkenntnis des OGH (17.7.1953, 3 Ob 411/53, SZ 26/195, JBl 1954, 96) zu entnehmen: Die Kläger haben hier die persönliche Haftung für einen Kredit ihrer Gesellschaft übernommen. In der Folge wurde die Gesellschaft bei aufrechter Haftung verstaatlicht. Da nun nicht mehr die Aussicht auf die Erträge aus der Gesellschaft als Gegenwert für die seinerzeitige bewusste unentgeltliche Zuwendung bestand, wurde den Klägern ein angemessenes Entgelt für die Haftungsübernahme unter dem Titel des § 1041 ABGB zugestanden. Im vorliegenden Fall ist Begünstigte aus der Haftungsübernahme die Bw, deren gesellschaftsrechtliche Beziehung zum Alleingesellschafter nach wie vor aufrecht ist. Eine Haftungsübernahme *societatis causa* steht der Anwendung des § 1041 ABGB entgegen, wie sich auch aus dem OGH-Fall ergibt, in dem erst die durchgeführte Enteignung den Verwendungsanspruch zuließ.

Aus diesen Erwägungen ergibt sich, dass dem Alleingesellschafter aus der von ihm übernommenen Haftung lediglich ein Regress gegenüber der Primärschuldnerin P&P GmbH aus dem Titel des § 1358 ABGB zugestanden hat. Eine Schadloshaltung an der Bw, welche die Anteile an der Primärschuldnerin erworben hat, scheidet aus. Damit führt die schuldbefreiende Haftungsübernahme durch die Bw jedoch zu einem Vorteil beim Alleingesellschafter

gegenüber seiner vorherigen Stellung. Dessen Haftungsbefreiung stellt bei ihm eine Bereicherung dar. Die Alleingesellschafterstellung indiziert auch den auf den Alleingesellschafter gerichteten Bereicherungswillen seitens der Bw. Die Voraussetzungen für eine verdeckte Ausschüttung sind damit erfüllt.

Dem Antrag der Bw, ihr Gelegenheit zu geben, sich zur rechtlichen Würdigung zu äußern, kann nicht gefolgt werden. Zum einen hat sie selbst sich auf zivilrechtliche Ansprüche berufen, weshalb uneinsichtig ist, was sie daran hindert, diese in der mündlichen Verhandlung weiter zu untermauern. Zum anderen können Beweisanträge nur über Sachverhaltselemente gestellt werden, nicht auch die rechtliche Würdigung betreffend.

III. Körperschaftsteuer

Auf Seiten der Bw treten die Wirkungen der Verdeckten Ausschüttung in jenem Zeitpunkt ein, in dem ihr der überhöhte Aufwand erwachsen ist. Dies ist, wie das Finanzamt richtig festgestellt hat, der Zeitpunkt der Rückstellungsbildung 2008 und der Zeitpunkt der Inanspruchnahme 2009, soweit diese über den Rückstellungsbetrag hinausgeht.

Die Bw hat den Aufwand aus der Haftungsinanspruchnahme als nachträgliche Anschaffungskosten zu ihrer Beteiligung an der P&P betrachtet und deshalb sowohl die Rückstellung 2008 von 225.000 Euro als auch den weiteren Aufwand 2009 von 135.000 Euro gemäß § 12 Abs 3 Z 2 KStG auf sieben Jahre verteilt abgesetzt. Somit erfolgt im Jahr 2008 nur eine Aufwandskürzung im Ausmaß von 32.142,86 Euro, im Jahr 2009 von 32.142,86 und 19.285,71 Euro (zusammen 51.428,57 Euro).

Der Berufung war somit insoweit statzugeben, als die Siebenjahresverteilung des Aufwandes zu berücksichtigen war.

IV. Haftungsbescheid Kapitalertragsteuer

§ 95 EStG 1988 in der 2007 anzuwendenden Fassung lautet auszugsweise:

(2) Schuldner der Kapitalertragsteuer ist der Empfänger der Kapitalerträge. Die Kapitalertragsteuer ist durch Abzug einzubehalten. Der zum Abzug Verpflichtete (Abs. 3) haftet dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer. [...]

(3) Zum Abzug der Kapitalertragsteuer ist verpflichtet: 1. Bei inländischen Kapitalerträgen (§ 93 Abs. 2) der Schuldner der Kapitalerträge. [...]

(4) Der zum Abzug Verpflichtete hat die Kapitalertragsteuer im Zeitpunkt des Zufließens der Kapitalerträge abzuziehen. Die Kapitalerträge gelten für Zwecke der Einbehaltung der Kapitalertragsteuer als zugeflossen:

1. Bei Kapitalerträgen, deren Ausschüttung von einer Körperschaft [...] beschlossen wird, an jenem Tag, der im Beschluss als Tag der Auszahlung bestimmt ist. Wird im Beschuß kein Tag

der Auszahlung bestimmt, so gilt der Tag nach der Beschußfassung als Zeitpunkt des Zufließens.

4. Bei anderen Kapitalerträgen, insbesondere bei Zinserträgen aus Geldeinlagen und sonstigen Forderungen bei Kreditinstituten, nach Maßgabe des § 19. [...]

(5) Dem Empfänger der Kapitalerträge ist die Kapitalertragsteuer ausnahmsweise vorzuschreiben, wenn

1. der zum Abzug Verpflichtete die Kapitalerträge nicht vorschriftsmäßig gekürzt hat oder
2. der Empfänger weiß, daß der Schuldner die einbehaltene Kapitalertragsteuer nicht vorschriftsmäßig abgeführt hat und dies dem Finanzamt nicht unverzüglich mitteilt.

Bei verdeckten Ausschüttungen ist nicht davon auszugehen, dass es sich hierbei um nicht vorschriftsmäßig gekürzte Kapitalerträge iSd § 95 Abs 5 Z 1 EStG 1988 handelt. Somit ist eine direkte Inanspruchnahme des Empfängers der Kapitalerträge die KESt betreffend gar nicht möglich (*Renner in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger, KStG*¹⁹, § 8 Tz 232; *Quantschnigg/Schuch, ESt-HB, § 95 Tz 11*).

Selbst, wenn man dieser von der Rechtsmittelbehörde vertretenen Ansicht nicht folgt, ist das vom Finanzamt gewählte Vorgehen rechtmäßig, wie die folgenden Ausführungen zeigen:

Die Bestimmung des § 95 Abs 5 EStG 1988 ist nach herrschender Lehre eine Ermessensbestimmung (*Quantschnigg/Schuch, ESt-HB, § 95 Tz 11; Doralt/Kirchmayr, EStG*⁸, § 95 Rz 44; *Jakom/Marschner, § 95 Tz 41; Ritz, BAO*⁴, § 20 Tz 4). In diesem Zusammenhang erscheint auch nicht unbeachtlich, dass der VfGH ausgesprochen hat, dass, selbst wenn § 95 Abs 5 EStG 1988 der Inhalt beizulegen ist, dass Fehlbeträge an Kapitalertragsteuer grundsätzlich beim Abfuhrverpflichteten und nicht beim Empfänger einzufordern sind, dies nicht verfassungswidrig wäre (VfGH 16.12.2004, [B 1575/03](#)). Im Rahmen des der Behörde eingeräumten Auswahlemessens, die zu Unrecht nicht einbehaltene KESt dem Haftungspflichtigen oder dem Empfänger der Kapitalerträge vorzuschreiben, ist auch zu beachten, dass die Vorschreibung gegenüber dem Schuldner der Kapitalertragsteuer nur ausnahmsweise zur Anwendung gelangen soll. Das im ersten Satz des 95 Abs 5 EStG 1988 verwendete „ist“ muss so verstanden werden, dass eine unmittelbare Vorschreibung beim Steuerschuldner dann subsidiär vorzunehmen ist, wenn andere Maßnahmen der KESt-Einhebung, wie etwa die Haftungsinanspruchnahme, erfolglos geblieben sind (UFS 26.1.2010, RV/2000-W/08). Keinesfalls darf § 95 Abs 5 erster Halbsatz als Verbot verstanden werden, den Schuldner der Kapitalerträge zur Haftung heranzuziehen, was sich auch aus dem Zusammenhang mit dem Wort „ausnahmesweise“ ergibt (*Quantschnigg/Schuch, ESt-HB, § 95 Tz 11*).

Dass nach der letztgenannten Entscheidung, wie die Bw vermeint, nur die Uneinbringlichkeit beim Empfänger oder die Unbekanntheit des Empfängers dazu führen dürfen, das Ermessen zugunsten eines Haftungsbescheides auszuüben, ist der Entscheidung gerade nicht zu entnehmen. Im Gegenteil wird betont, dass die Vorschreibung gegenüber dem Empfänger der Kapitalerträge jedenfalls die Ausnahme bildet und auch im Anwendungsbereich des § 95 Abs 5 EStG 1988 die Inanspruchnahme des Empfängers gegenüber dem Abfuhrverpflichteten subsidiär ist.

Ermessensentscheidungen haben nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit zu erfolgen (§ 20 BAO). Unter dem Aspekt der Zweckmäßigkeit ist das öffentliche Interesse zu berücksichtigen, insbesondere an der Einbringung der Abgaben und einer verwaltungsökonomischen Vorgehensweise (*Ritz, BAO*⁴, § 20 Tz 7, 9). Es ist im Sinne der Sparsamkeit, Wirtschaftlichkeit

und Zweckmäßigkeit der Vollziehung, bei jener Abgabenpflichtigen, bei der schon die körperschaftliche Seite der verdeckte Ausschüttung festgestellt worden ist und die entsprechenden körperschaftsteuerlichen Wirkungen bescheidmäßig verarbeitet worden sind, auch die Gesellschafterseite der verdeckten Ausschüttung zu behandeln und bescheidmäßig festzustellen. Nicht umsonst ist es durchwegs geübte Verwaltungspraxis, die KESt auf verdeckte Ausschüttungen in der Regel der abzugsverpflichteten Körperschaft vorzuschreiben (*Jakom/Marschner*, § 95 Tz 43).

Unter dem Gesichtspunkt der Billigkeit ist die Angemessenheit in Bezug auf berechtigte Interessen der Partei zu prüfen. Dabei ist insbesondere auf Treu und Glauben, steuerliches Verhalten und die wirtschaftlichen Verhältnisse der Partei Bedacht zu nehmen (*Stoll*, BAO, 208). Die Bw bringt im Verfahren keine Aspekte vor, welche ihre Inanspruchnahme als Haftende unbillig erscheinen lassen. Dass die Einbringlichkeit beim Empfänger der Kapitalerträge ebenfalls gegeben wäre und dieser bekannt ist, reicht nicht aus. Das Ermessen hat sich vor allem am Zweck der Norm zu orientieren (*Ritz*, BAO⁴, § 20 Tz 8 mwN). Dieser ist nach den obigen Ausführungen eindeutig die ausnahmsweise bloß subsidiäre Inanspruchnahme der Empfängers der Kapitalerträge, etwa dann, wenn die Einbringlichkeit beim Haftenden gefährdet erschiene. Angesichts dieser Erwägungen war der vom Finanzamt vorgenommene Ermessensgebrauch auch bei Bejahen der Anwendbarkeit des § 95 Abs 5 EStG 1988 rechtmäßig.

Adressat eines Haftungsbescheides (§ 224 BAO) nach § 95 Abs 2 EStG 1988 ist der Abzugsverpflichtete, sohin die Bw. Die Abgabenbehörde hat sich zu entscheiden, ob sie einen Haftungsbescheid (§ 224 BAO) gegen den Abzugsverpflichteten, oder einen Abgabenbescheid (§ 198 BAO) gegen den Abgabenschuldner erlässt (UFS 9.9.2009, RV/0144-S/08; VwGH 24.5.2012, [2009/15/0182](#)). Die Abgabenbehörde hat rechtmäßig einen Haftungsbescheid an die Bw und somit an die richtige Adressatin erlassen.

V. Zufluss der Kapitalerträge

Die KESt für verdeckte Ausschüttungen ist nicht auf § 95 Abs 4, sondern direkt auf § 19 EStG 1988 gestützt, im Zuflusszeitpunkt einzubehalten (UFS 26.11.2010, RV/1688-W/07; *Renner* in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger*, KStG¹⁹, § 8 Tz 231; *Quantschnigg/Schuch*, ESt-HB, § 27 Tz 11.10). Übernimmt die Körperschaft Lasten des Anteilsinhabers, so ist die damit verbundene Vorteilszuwendung bereits im Zeitpunkt der Übernahme zugeflossen (*Renner* in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger*, KStG²¹, § 8 Tz 223; UFS 25. 2. 2008, RV/0124-L/03).

Ganz allgemein maßgeblich für das Zufließen eines Vorteils ist die objektive Verfügungsmöglichkeit über den Vorteil. Dafür genügt es, dass die Vermögensmehrung bereits wirtschaftlich eingetreten ist, oder die Verwirklichung eines Anspruches bereits derart nahegerückt und gesichert ist, dass dies wirtschaftlich der tatsächlichen Realisierung gleichkommt (*Quantschnigg/Schuch*, ESt-HB, § 19 Tz 4.1). So wird bei der Forderungsabtretung unterschieden, ob der Zedent dem Zessionar für die zedierte Forderung weiter haftet (dann Zufluss erst mit Zahlung des Schuldners an den Zessionar), oder von

dieser Haftung befreit wird. In letzterem Fall kommt es beim Zedenten bereits mit Erhalt einer geldwerten Leistung vom Zessionar zu einem Zufluss (*Quantschnigg/Schuch*, ESt-HB, § 19 Tz 10). Die Systematik der Forderungsabtretung lässt sich auch auf den gegenteiligen Fall der Schuldbefreiung übertragen.

Die Übernahme einer Bürgschaft zugunsten des Anteilsinhabers ist dann eine vA, wenn von vornherein klar ist, dass die Körperschaft in Anspruch genommen wird, ohne von ihrem Regressrecht Gebrauch zu machen, oder wenn der Regressanspruch auf Grund der wirtschaftlichen Situation des Anteilsinhabers praktisch wertlos ist (BFH 19. 3. 1975, I R 173/73, 14. 3. 1990, I R 6/89, BStBl 1990 II 795, BStBl 1975, 614). In diesen Fällen ist die Übernahme der Bürgschaft praktisch wie eine Schuldübernahme zu werten. (*Renner* in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger*, KStG¹², § 8 Anhang „Bürgschaft“).

Übertragen auf den vorliegenden Fall bedeutet dies: Die Bw hat von ihrem Alleingesellschafter eine Haftung für Verbindlichkeiten der P&P GmbH übernommen, wobei dies für den Alleingesellschafter schuldbefreiend war. Aufgrund der finanziellen Situation der P&P GmbH war im Zeitpunkt der Haftungsübernahme durch die Bw bereits damit zu rechnen, dass die Haftung schlagend wird. Die Haftungsübernahme ist somit in jenem Ausmaß, in dem mit der Inanspruchnahme gerechnet werden musste, steuerrechtlich wie eine Schuldübernahme zu behandeln. In ebendiesem Ausmaß liegt daher bereits in jenem Zeitpunkt der Vorteilszufluss an den Alleingesellschafter vor, in dem er aus der Haftung entlassen wird.

Die von der Bw ins Treffen geführte Ansicht von *Pezzer* ist eine Mindermeinung, die von der Rechtsmittelbehörde aufgrund der getroffenen Überlegungen hier nicht geteilt wird (vgl. auch *Renner* in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger*, KStG²¹, § 8 Tz 223). Der Vergleich mit den Rechtsfolgen einer nicht fremdüblichen Pensionszusage ist ebenso unzutreffend. Eine solche Zusage führt beim Gesellschafter tatsächlich nur im Erlebensfall und erst im Zeitpunkt des tatsächlichen Zufließens zu einer Bereicherung, zumal die Lebensdauer des Gesellschafters typischer Weise ungewiss ist. Der Wegfall einer Eventualverbindlichkeit ist hingegen in jenem Fall sofort eine Bereicherung des Gesellschafters, in dem mit der Inanspruchnahme gerechnet werden muss, eine Ungewissheit eben nicht vorliegt. Der Eventualverbindlichkeit kommt diesfalls insoweit wirtschaftlich der Charakter einer Verbindlichkeit zu, als die Inanspruchnahme als sicher gilt. Letzteres war aus den obigen Erwägungen hier gegeben.

Somit sind die vom Finanzamt im Haftungsbescheid angestellten Erwägungen über den Zuflusszeitpunkt richtig. Aufgrund des negativen Eigenkapitals der P&P GmbH zum 30.6.2007 von rund 1,4 Mio Euro (mehr als das Doppelte vom Vorjahr) ist eine Absicherung durch fremdübliche Versicherung nicht mehr möglich gewesen, das Risiko der Inanspruchnahme

wird mit 50% der ursprünglich aushaltenden Summe geschätzt. Die verdeckte Ausschüttung beträgt daher netto 350.000 Euro, zuzüglich von der Bw getragener KESt sind dies brutto 466.666,67 Euro und damit 116.666,67 Euro KESt.

Fordert die Körperschaft die auf die verdeckte Ausschüttung entfallende KESt nicht in angemessener Frist ein, ist davon auszugehen, dass der beim Gesellschafter bewirkte Zufluss bereits den Nettobetrag nach KESt darstellt (VwGH 14. 5. 1980, [1333/79](#); VwGH 23. 10. 1997, [96/15/0180](#), 0204; 8. 10. 1998, 97/15/0135). Als angemessener Zeitraum ist die Rechtsmittelfrist zu jenem Bescheid anzusehen, in dem die verdeckte Ausschüttung aufgegriffen wird (*Quantschnigg*, ÖStZ 1981, 244). Die Behörde ist daher zu Recht davon ausgegangen, dass die Gesellschaft die KESt trägt. Darüber hinaus spricht auch die Tatsache, dass der empfangene Vorteil beim Gesellschafter keiner weiteren Ertragsteuerpflicht mehr unterliegt (anders etwa bei überhöhten Geschäftsführerbezügen), für die KESt-Tragung durch die Bw.

Beilagen: 2 Berechnungsblätter

Wien, am 14. Mai 2013