

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Vorsitzende Dr. Maria-Luise Wohlmayr, den beisitzenden Richter Mag. Erich Schwaiger und die Laienrichter Mag. Nina Gökler und Mag. Peter Lederer über die Beschwerde des ***Bf1***, ***Bf1-Adr*** vertreten durch Grant Thornton Verax GmbH, Gertrude-Fröhlich-Sandner-Straße 1/13, 1100 Wien vom 25. April 2019 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land (nunmehr: Finanzamt Österreich) vom 25. März 2019 über die Festsetzung der Kapitalertragsteuer für 2015 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 10. Oktober 2024 zu Recht erkannt:

1. Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.
Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.
2. Gegen dieses Erkenntnis ist gemäß § 25a VwGG eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

A. Verfahrensgang

A/1. Im Zuge einer Außenprüfung beim Beschwerdeführer (kurz: Bf.) und bei der C GmbH über die Jahre 2014 – 2016 traf der Prüfer folgende Feststellungen:

„Tz. 3 Kapitalertragsteuer

Herr Bf.. ist mit 25% Gesellschafteranteilen an der C GmbH beteiligt. Weiters halten seine Ehegattin Frau X, geborene Y, ebenfalls 25 % und seine Mutter Frau Z 9% Gesellschaftsanteile.

Mit 28.7.2015 verkaufte die C GmbH das gesamte Unternehmensvermögen an die S GmbH. Dabei wurden Vermögenswerte in Höhe von € 768.764,78 übertragen. Als Gegenleistung

übernahm die S GmbH Verbindlichkeiten von € 152.381,40 und Rückstellungen von € 616.383,38. In den Rückstellungen sind € 515.000,00 sonstige Rückstellungen für Garantie und Gewährleistung enthalten.

Bei Aufwandsrückstellungen ist kein Verpflichtungscharakter gegenüber Dritten gegeben (Rückstellungen für unterlassene Instandsetzungen). Sie dürfen gemäß § 9 Abs. 3 EStG nicht pauschal gebildet werden.

In Anbetracht des vorliegenden Sachverhalts ist die Übernahme der sonstigen Rückstellungen in Höhe von € 515.000,00 durch die S GmbH als vermögenswerter Vorteil zu sehen, der indirekt Herrn Bf.. als 100%iger Alleingesellschafter und Geschäftsführer der S GmbH GmbHG zu Gute kommt.

....

Vorliegend handelt es sich beim Unternehmensverkauf der C GmbH an die S GmbH um eine fremdunübliche Vertragsgestaltung, die durch das Naheverhältnis von Herrn Bf.. als Geschäftsführer und Hauptgesellschafter der C GmbH und als Geschäftsführer und Alleingesellschafter der S GmbH erst zustande kam. Objektiv hat sich Herr X jun. durch den nicht bezahlten Vermögenswert in Höhe der gesetzeswidrig gebildeten Aufwandsrückstellungen von € 515.000,00 indirekt durch die S GmbH bereichert. Dies daraus folgend zu Lasten der C GmbH durch die entgangenen Umsatzerlöse im Verkaufswege ging. Subjektiv hatte Herr Bf.. durch seine Stellungen in der C GmbH und S GmbH die freie Entscheidungsgewalt dieses fremdunübliche Geschäft zu seinem Vorteil abzuwickeln. Die sich durch die verdeckte Ausschüttung ergebenden Kapitalerträge sind Herrn Bf.. als Einnahmen aus Kapitalvermögen im Jahr 2015 gemäß § 95 Abs. 4 Ziff. 1 EStG direkt vorzuschreiben, da eine Haftung gemäß § 95 Abs. 1 EStG bei der C GmbH aufgrund des gesamten Unternehmensverkaufs an die S GmbH mangels Vermögens nicht durchsetzbar ist.“

A/2. Das Finanzamt erließ daher gegenüber dem Bf. einen Bescheid über die Festsetzung von Kapitalertragsteuer für 2015 in Höhe von EUR 128.750, bezifferte die steuerpflichtigen Kapitalerträge mit EUR 515.000 und verwies zur Begründung auf den BP-Bericht über die Jahre 2014 – 2016.

Zur Direktvorschreibung der Kapitalertragsteuer an den Bf. führte der Bescheid aus, dass die Haftung der abzugsverpflichteten GmbH nicht oder nur erschwert durchsetzbar erscheine, weil alle Vermögenswerte an die S GmbH verkauft wurden und kein Vermögen mehr vorhanden sei.

Dagegen richtete sich die Beschwerde, in der darauf verwiesen wird, dass es sich bei der 2015 gebildeten Rückstellung um eine solche gemäß § 198 Abs 8 Z 1+2 UGB handle. Die Verpflichtung zur Rückstandsbildung ergebe sich bereits aus dem Unternehmenspachtvertrag, der seinerzeit mit N. abgeschlossen wurde. Diese Verpflichtung bestehe gegenüber Dritten und sei damit keine rechtswidrig gebildete Rückstellung. Diese Verpflichtung sei nunmehr auf die S GmbH übergegangen, die in 2016 bereits Reparaturleistungen von EUR 179.456,62 vergeben

musste. Es werde daher bestritten, dass die Bildung einer solchen Rückstellung eine verdeckte Gewinnausschüttung sei.

A/3. Mit Beschwerdevorentscheidung vom 9.7.2019 wies das Finanzamt die Beschwerde als unbegründet ab und führte dazu aus, dass die strittige Rückstellung auch handelsrechtlich unzulässig gewesen sei, weil sie ihrer Höhe nach nicht genau umschrieben sei. Es handle sich vielmehr um eine dem vorhandenen Vermögen angepasste Schätzung von Rückstellungen eben iHv EUR 515.000, die genau einen Kaufpreis im Ausmaß der übernommenen Verbindlichkeiten sicherstellten und am 30.6.2015 buchstäblich aus dem Nichts aufgetaucht seien, anstatt – wie es realistisch gewesen wäre – sich über Jahre hinweg aufzubauen.

Aus dem ursprünglichen Pachtvertrag gehe weiters nicht hervor, dass unterlassene Reparaturen oder sonstiger Aufwand in einem derartigen Ausmaß an den Verpächter zu bezahlen wäre. Laut Pachtvertrag habe der Pächter das ihm überlassene vertragsgegenständliche Anlagevermögen auf seine Rechnung in gutem Zustand zu erhalten, insbesondere Maschinen, Einrichtungen gebrauchsfähig zu erhalten und gegebenenfalls instandzusetzen. Eine Verpflichtung zur vollständigen Instandhaltung des Gebäudes lässt sich daraus nicht ableiten und wäre auch eine den Pächter extrem benachteiligende Bedingung, die nur aus dem Naheverhältnis zwischen Verpächter und Geschäftsführer der C GmbH zu erklären wäre.

A/4. Der dagegen am 9.8.2019 erhobene Vorlageantrag wurde von der neuen steuerlichen Vertretung des Bf. eingebracht. Diese führte aus, Grundvoraussetzung für die Erfassung von Einkünften aus Kapitalvermögen im Zusammenhang mit dem Zufluss von verdeckten Ausschüttungen sei, dass seitens der Abgabenbehörde ein Sachverhalt als erwiesen angenommen wird, welcher einer Beurteilung als verdeckte Ausschüttung zugänglich ist. Ohne Bedeutung sei in diesem Zusammenhang, wie die verdeckte Ausschüttung in der Unternehmensbilanz korrekt hätte dargestellt werden müssen bzw. wie sie tatsächlich behandelt wurde. Im Ertragsteuerrecht sei einzig bedeutsam, dass das Einkommen der Körperschaft durch verdeckte Ausschüttungen keine Schmälerung erfahren darf. Der sonst in § 5 Abs 1 EStG festgelegte Maßgeblichkeitsgrundsatz komme daher in diesem Fall nicht zur Anwendung.

Auffallend sei, dass sogar die Behörde in ihren Ausführungen darauf hinweist, dass die betrieblichen Aufwendungen außerbücherlich neutralisiert wurden (Tz. 2 nach der Bilanz) und später (Tz. 2 letzter Absatz) das Gegenteil anführt.

A/5. Mit Vorlagebericht vom 3.9.2019 legte das Finanzamt die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor.

Das Bundesfinanzgericht forderte den Bf. im Vorhaltswege auf darzulegen, auf welche Verpflichtungen sich die Buchung der Rückstellung gründet und geeignete Unterlagen dazu vorzulegen. Auch die Bewertung der Rückstellung solle mit einer entsprechenden Berechnung erklärt werden.

Die Entwicklung der Rückstellung in der S GmbH für die Jahre ab 2017 solle mit geeigneten Unterlagen belegt werden.

Weiters möge der Unternehmenswert der C GmbH im Zeitpunkt des Verkaufes durch geeignete Unterlagen nachgewiesen werden.

Mit der Vorhaltsbeantwortung vom 5.6.2024 legte der steuerliche Vertreter des Bf. zur Bildung und Bewertung der Rückstellung keine Unterlagen vor. Vorgelegt wurde das Konto „Rückstellung für Garantie und Gewährleistung“ der S GmbH für die Jahre 2017 bis 2022, wonach die Rückstellung mit Sanierungsaufwendungen gegengerechnet wurde und der Saldo im Jahr 2021 Null betrug. Weiters wurde eine vom steuerlichen Vertreter erstellte Bewertungsindikation zum Stichtag 30.6.2015 vorgelegt.

A/6. Mündliche Verhandlung

In der mündlichen Verhandlung wies der steuerliche Vertreter des Bf. nochmals darauf hin, dass er die rechtliche Würdigung des Prüfers, wonach es sich bei der Rückstellung um eine Aufwandsrückstellung handle, für falsch halte. Vielmehr handle es sich um eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten im Sinne des § 198 Abs 8 Z 1+2 UGB. Es existiere aber keine detaillierte Aufstellung über die Zusammensetzung und Bewertung der Rückstellung. Der steuerliche Vertreter erklärte ausdrücklich, dass er diesbezüglich über keine Unterlagen verfüge, die nicht bereits aktenkundig wären. Er bestätigte, dass auch er nicht in der Lage sei, die genaue Zusammensetzung des Rückstellungsbetrages von EUR 515.000 nachzuvollziehen.

Der Bf. habe an der veräußernden C GmbH nur 25% der Geschäftsanteile gehalten. Neben seiner Gattin (25%) und seiner Mutter (9%) seien 41% Fremdgesellschafter beteiligt gewesen. Da der Unternehmensverkauf ein wesentliches Geschäft - also außerhalb des gewöhnlichen Geschäftsbetriebes - darstelle, habe er eine Generalversammlung einberufen müssen. Wenn dazu, wie im Gesellschafterbeschluss vom 28.7.2015 ersichtlich, nur er und seine Gattin erschienen seien, so sei die Generalversammlung beschlussfähig gewesen. Wenn die verbleibenden Gesellschafter der Meinung gewesen wären, das zu beschließende Geschäft sei fremdunüblich, so wären sie wohl erschienen.

B. Sachverhalt

Das Bundesfinanzgericht legt seiner Entscheidung den folgenden Sachverhalt zugrunde, der in den vom Finanzamt vorgelegten Akten abgebildet ist und aus den Ausführungen der steuerlichen Vertretung vor dem Bundesfinanzgericht hervorgeht und unstrittig ist:

B/1. Der Bf. erwarb mit Kaufvertrag vom 11.6.2007 von der Verkäuferin N. die Liegenschaft EZ xy um den Kaufpreis von EUR 1,417.120,30. Diese Liegenschaft war im Jahr 1990 vom Vater des Bf. an die nunmehrige Verkäuferin verkauft worden und wurde in Ausübung eines Wiederkaufsrechts vom Sohn (Bf.) zurückerworben.

Auf der Liegenschaft befindet sich ein Hotel, das seit 1990 von der C GmbH gepachtet wird. Geschäftsführer der Pächterin war der Bf. Der Unternehmenspachtvertrag wurde am 27.4.1990 zwischen der damaligen Eigentümerin A. (1996 mit der N. verschmolzen) und der B GmbH abgeschlossen.

Die B GmbH wurde später in C GmbH (kurz: C GmbH) umbenannt. Der Bf. war an dieser GmbH mit 25% als Gesellschafter beteiligt. Weitere 25% hielt ab Juli 2008 Frau Y (die Ehefrau des Bf., zuvor gehörten diese Anteile dem Vater des Bf.), die Mutter des Bf. hatte 9% der Anteile, und die restlichen 41% waren im Eigentum mehrerer fremder Gesellschafter. Der Bf. war alleiniger Geschäftsführer der C GmbH.

Im Unternehmenspachtvertrag wurde festgehalten, dass der Pächter erklärt, die inventarisiert erfassten Gegenstände in einem ordnungsgemäßen und gebrauchsfähigen Zustand erhalten zu haben. Er verpflichtete sich, diese Gegenstände unter Berücksichtigung normaler Abnutzung in dem gleichen Zustand nach Beendigung der Pachtzeit zurückzugeben. Der Pächter hat das ihm überlassene Anlagevermögen auf seine Rechnung in gutem Zustand zu erhalten und gegebenenfalls instand zu setzen. Soweit durch Reparaturen die volle Leistungsfähigkeit und Gebrauchsfähigkeit von Gegenständen nicht wiederhergestellt werden kann, hat der Pächter diese Gegenstände durch Neuanschaffungen zu ersetzen. Diese Neuanschaffungen sollten ins Eigentum der Verpächterin übergehen.

B/2. Nach dem Kauf der Liegenschaft durch den Bf. trat dieser als Verpächter in den bestehenden Unternehmenspachtvertrag aus 1990 ein. Der Bf. schloss aber mit der C GmbH am 30.6.2007 einen Nachtrag zum Unternehmenspachtvertrag ab, in dem die Fortsetzung des Pachtvertrages vereinbart wurde und zusätzliche modifizierende Vereinbarungen getroffen wurden. Für die Beschwerdesache relevant sind die folgenden Punkte:

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

Pkt. 5: Im Gegenzug gewährt der Verpächter einen Zahlungsaufschub von 50% der laufenden

Pacht, wenn die freien Finanzmittel der Pächterin es nicht ermöglichen, ihren Sanierungs- und Verbesserungsarbeiten nachzukommen.“

Ob es tatsächlich zu einer Stundung der laufenden Pacht kam, blieb offen.

B/3. Der Bf. als Geschäftsführer der C GmbH lud alle Gesellschafter der C GmbH zu einer Generalversammlung am 13.7.2015 ein. Zu dieser Versammlung sind nur die Ehegatten X erschienen, womit die Beschlussfähigkeit der Generalversammlung nicht gegeben war. Sodann erging seitens der Geschäftsführung rechtzeitig eine weitere schriftliche Einladung an alle Gesellschafter mit Angabe der Tagesordnung, die Generalversammlung am 28.7.2015 abzuhalten.

Im Protokoll der Generalversammlung vom 28.7.2015 wurde festgehalten, dass wiederum nur die Ehegatten X erschienen sind. Festgestellt wurde, dass bedingt durch die rechtzeitige Einberufung einer zweiten Generalversammlung eine Beschlussfassung unter den anwesenden Gesellschaftern jedenfalls möglich ist. X hat am 24.7.2015 den Antrag auf Ergänzung der Tagesordnung um einen weiteren Punkt (Pkt.5) gestellt. Laut Protokoll lautet Pkt. 5 der Tagesordnung:

„Die Geschäftsführung wird ermächtigt den Unternehmensverkauf nicht nur zu verhandeln, sondern auch durchzuführen.“

Die Generalversammlung ermächtigte den Geschäftsführer (Bf.) den Unternehmensverkauf an die S GmbH Hotel und Betriebsführungs GmbH durchzuführen. Das Vermögen der C GmbH soll gegen Übernahme von Schulden ohne Entrichtung eines Barkaufpreises an die S GmbH übertragen werden.

B/4. Mit Vertrag vom 28.7.2015 wurde das Gesamtvermögen der C GmbH auf die neu gegründete S GmbH Hotel und Betriebsführungs GmbH (kurz S GmbH) übertragen, bei der der Bf. Alleingesellschafter und Geschäftsführer ist. Darüber wurde ein schriftlicher Unternehmenskaufvertrag zwischen der C GmbH und der S GmbH unter Beitritt des Verpächters (Bf.) abgeschlossen. Gegenstand des Vertrages ist der Erwerb des Geschäftsbetriebes des Verkäufers. Laut § 3 Pkt. 2 des Vertrages werden Verbindlichkeiten und Rückstellungen, soweit sie aus Anlage 4 des Vertrages ersichtlich sind, vom Käufer übernommen. Weiters tritt der Käufer anstelle des Verkäufers in den bestehenden Bestandsvertrag samt Nachträgen ein.

Das übertragene Vermögen der C GmbH stellt sich dar aus Aktiva von gesamt EUR 768.764,78. Darin enthalten sind Wertpapiere iHv EUR 480.000 und liquide Mittel iHv 107.115,64, Anlagevermögen iHv EUR 128.532,54 sowie Kundenforderungen und sonstige Forderungen.

Die Passiva setzen sich zusammen aus Verbindlichkeiten iHv EUR 152.381,40 und sonstigen Rückstellungen von gesamt EUR 616.383,38, darin enthalten eine Rückstellung für unterlassene Instandhaltungen iHv EUR 515.000.

Diese Rückstellung von EUR 515.000 wurde bei der C GmbH mit 30.6.2015 gebildet und bezeichnet als „Rückstellung für Zwischenabschluss“. In der Körperschaftsteuererklärung der C GmbH wurde sie unter den sonstigen betrieblichen Aufwendungen erklärt und im Wege der Mehr-Weniger-Rechnung wieder zugerechnet. Die Rückstellung wurde am Jahresende über das Verrechnungskonto „S GmbH Verkauf“ ausgebucht.

Der Kaufpreis für das Unternehmen bestand in der Übernahme der Verbindlichkeiten, es ist kein Geld geflossen.

Die S GmbH übernahm diese Rückstellung als Passivum, sie wurde als Rückstellung für Garantie und Gewährleistung aufwandsneutral bilanziert und mit den Instandsetzungs- und Erhaltungsaufwendungen der Jahre 2016 bis 2021 gegenverrechnet. Diese Gegenrechnung der Sanierungsaufwendungen mit der Rückstellung wurde in der S GmbH außerbilanzmäßig neutralisiert, um die Zahlungen aufwandswirksam werden zu lassen.

Strittig ist (ausschließlich), ob der geschilderte Vorgang zu einer verdeckten Gewinnausschüttung führte.

C. Beweiswürdigung und rechtliche Würdigung

C/1. Gemäß § 27 EStG 1988 sind Einkünfte aus der Überlassung von Kapital (dazu gehören Gewinnanteile und sonstige Bezüge aus Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung) Einkünfte aus Kapitalvermögen.

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

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

C/2. Gemäß § 95 Abs 4 EStG 1988 ist die Kapitalertragsteuer ausnahmsweise dem Empfänger der Kapitalerträge vorzuschreiben, wenn

1. der Abzugsverpflichtete die Kapitalerträge nicht vorschriftsmäßig gekürzt hat und die Haftung nach Abs. 1 nicht oder nur erschwert durchsetzbar wäre oder

2. der Empfänger weiß, dass der Abzugsverpflichtete die einbehaltene Kapitalertragsteuer nicht vorschriftsmäßig abgeführt hat und dies dem Finanzamt nicht unverzüglich mitteilt.

§ 95 Abs 4 regelt die direkte Inanspruchnahme des Steuerschuldners (Empfänger der Kapitalerträge) für die Kapitalertragsteuer (Direktivvorschreibung). Liegen die Voraussetzungen für eine derartige direkte Inanspruchnahme vor, steht es im grundsätzlichen Ermessen der Behörde, die Kapitalertragsteuer dem Empfänger oder der zum Abzug verpflichteten Stelle vorzuschreiben (*Quantschnigg/Schuch*, ESt-HB, § 95 Tz 11; *Franke/Kirchmayr* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG²⁴, § 95 Tz 66). Bei einer verdeckten Gewinnausschüttung kann grundsätzlich automatisch unterstellt werden, dass es sich um nicht vorschriftsmäßig gekürzte Kapitalerträge handelt (*Quantschnigg/Schuch*, aaO).

C/3. Das Gesetz selbst enthält keine Definition des Begriffs der verdeckten Ausschüttung (*Kirchmayr* in *Brandl/Karollus/Kirchmayr/Leitner*, Handbuch Verdeckte Gewinnausschüttung³ [2021] 205). Aus der ständigen höchstgerichtlichen Rechtsprechung ergibt sich, dass verdeckte Ausschüttungen alle außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung gelegenen Vorteilsbewehrungen einer Körperschaft an Anteilseigner sind, die das Einkommen der Körperschaft mindern und ihre Wurzeln in der Anteilseignerschaft haben (etwa VwGH 1.3.2007, 2004/15/0096; *Raab/Renner* in *Lachmayer/Strimitzer/Vock*, KStG 1988, § 8 Tz 568 und die dort zit. Jud.).

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

- Zuwendung eines geldwerten Vorteils
- Eigentums- oder Nahebeziehung des Vorteilsempfängers zur Körperschaft
- objektives Tatbild (Bereicherung des Empfängers zulasten der Körperschaft)
- subjektives Tatbild (auf Vorteilsgewährung gerichtete Willensentscheidung)

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

C/4. Der Verwaltungsgerichtshof stellt für die Beurteilung der sozietären Veranlassung in vielen Fällen darauf ab, ob Leistungsbeziehungen unter auch gegenüber gesellschaftsfremden

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

Für die Beurteilung von Vereinbarungen zwischen Körperschaften und ihren Anteilseignern und für Vereinbarungen zwischen einander nahestehenden Gesellschaften verweist das Höchstgericht auch auf die Kriterien, welche für die steuerliche Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen entwickelt wurden (VwGH 17.12.1996, 95/14/0074; 31.5.2006, 2002/13/0168; 17.10.2007, 2006/13/0069; umfassend dazu *Ruppe in Ruppe*, Handbuch der Familienverträge 101 ff). Demnach sollen Vereinbarungen zwischen Körperschaften und ihren Anteilseignern 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 (dazu *Kofler/Lang/Rust/Schuch/Spies/Staringer* (Hrsg), KStG³, § 8 RZ 119).

C/5. Da der Ausschüttungstatbestand von vornherein nur im Hinblick auf einen Anteilseigner erfüllt werden kann, ist auch eine Vorteilszuwendung an eine dem Anteilseigner nahestehende Person dem Anteilseigner zuzurechnen. Handelt es sich bei der begünstigten nahestehenden Person um eine Schwestergesellschaft (Nahebeziehung aufgrund gesellschaftlicher Verflechtung), liegt einerseits eine verdeckte Ausschüttung an den gemeinsamen Gesellschafter und andererseits eine Einlage des Ausschüttungsempfängers bei der Schwestergesellschaft vor (VwGH 21.11.2007, 2004/13/0001; siehe *Kofler/Lang/Rust/Schuch/Spies/Staringer* (Hrsg), KStG³, § 8 RZ 155 mwN).

Für den vorliegenden Fall lässt sich daraus ableiten:

C/6. Beim Unternehmensverkauf der C GmbH an die S GmbH handelt es sich um ein Rechtsgeschäft zwischen verbundenen Unternehmen. Der Kaufvertrag sieht den Verkauf des gesamten Geschäftsbetriebes der C GmbH vor mit sämtlichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, nämlich Einbauten in fremde Gebäude und Betriebs- und Geschäftsausstattung, mit Kundenforderungen und insbesondere mit Wertpapieren in Höhe von EUR 480.000 sowie liquiden Mittel von rund EUR 107.000. Insgesamt übertrug die C GmbH Vermögenswerte von rund EUR 769.000. Dafür leistete die S GmbH keinen Barkaufpreis, vielmehr bestand das Entgelt in der Übernahme der Verbindlichkeiten der C GmbH.

Diese bestanden aus Verbindlichkeiten laut Bilanz in Höhe von EUR 152.381,40 sowie aus Rückstellungen von EUR 616.383,38. Darin enthalten ist die am 30.6.2015, also erst anlässlich des Verkaufes, erstmalig eingebuchte Rückstellung für unterlassene Instandhaltungsaufwendungen in Höhe von EUR 515.000, am Konto bezeichnet mit dem Text „Rückstellung für Zwischenabschluss“.

Über die Zusammensetzung und Bewertung dieser Rückstellung existieren keine schriftlichen Unterlagen bzw. wurden derartige Unterlagen weder dem Finanzamt noch dem BFG vorgelegt. Der nunmehrige steuerliche Vertreter des Bf. gab in der mündlichen Verhandlung zu Protokoll, dass auch er die genaue Zusammensetzung des Rückstellungsbetrages nicht nachvollziehen kann.

Nach Ansicht des Finanzamtes bei der Betriebsprüfung handelt es sich dabei um eine Aufwandsrückstellung, also eine Rückstellung für künftige Ausgaben, denen keine Außenverbindlichkeit zugrunde liegt; sie bringen Aufwendungen zum Ausdruck, die an sich betriebswirtschaftlich im abgelaufenen Wirtschaftsjahr notwendig gewesen wären, aber unterlassen worden sind, wie zB unterlassene Instandhaltungen (vgl *Krumm* in *Blümich*, EStG § 5 Rn 898).

Nach § 198 Abs 8 Z 2 UGB dürfen in der österreichischen Unternehmensbilanz Rückstellungen für dem Geschäftsjahr oder einem früheren Geschäftsjahr zuzuordnende Aufwendungen gebildet werden, die am Abschlusstichtag wahrscheinlich oder sicher, aber hinsichtlich ihrer Höhe oder des Zeitpunkts ihres Eintritts unbestimmt sind. Gemeint sind damit ausschließlich Aufwendungen ohne Verpflichtungscharakter; bei Vorliegen einer (ungewissen) Außenverpflichtung geht es hingegen um Verbindlichkeitsrückstellungen.

In der Steuerbilanz waren in Österreich Aufwandsrückstellungen niemals zulässig (vgl VwGH 28.10.2009, 2005/15/0014; 30.3.1971, 780/69). Von den Rückstellungen sind die Rücklagen zu unterscheiden; sie gehören zum Eigenkapital. Rücklagen werden ua für künftige Aufwendungen gebildet, jedoch ohne Verpflichtung Dritten gegenüber. Aufwandsrückstellungen kommt daher der Charakter von Rücklagen zu. Die Bildung von Rücklagen mindert grundsätzlich nicht den steuerpflichtigen Gewinn (*Zorn* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG²², § 9 Tz 28).

C/7. Demgegenüber vertritt der Bf. die Auffassung, es handle sich um eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten im Sinne des § 198 Abs 8 Z 1 und 2 UGB. Die Verpflichtung zu Instandsetzungen ergebe sich bereits aus dem Unternehmenspachtvertrag aus 1990. Die Rückstellung sei erwiesen, weil die konkreten Aufwendungen aus dem Rechnungswesen der S GmbH in den Folgejahren ersichtlich sind.

Dieser Ansicht ist nach Überzeugung des Senates Folgendes entgegenzuhalten:

Der Unternehmenspachtvertrag aus 1990, den die C GmbH mit einem fremden Verpächter abgeschlossen hat, sieht die Verpflichtung der Pächterin vor, das überlassene Anlagevermögen auf ihre Rechnung in gutem, gebrauchsfähigen Zustand zu erhalten und gegebenenfalls instandzusetzen oder, wenn dies nicht möglich ist, neu anzuschaffen. Das Anlagevermögen ist unter Berücksichtigung normaler Abnutzung im gleichen Zustand zurückzugeben.

Im Nachtrag zum Pachtvertrag vom 30.6.2007 verpflichtet sich der Pächter laufend alle nötigen Sanierungs- und Verbesserungsarbeiten durchzuführen, den Hotelbetrieb auf Stand der Zeit zu halten und die Herstellung der behördlich vorgeschriebenen Auflagen zu erfüllen. Diese Vereinbarung wurde zwischen der C GmbH und dem Bf. abgeschlossen und damit nicht zwischen fremden Dritten, sondern zwischen miteinander verbundenen Rechtssubjekten. Zum einen ist die Formulierung derart ungenau, dass fremde Dritte die Verpflichtung der Pächterin wesentlich detaillierter konkretisiert hätten, um Rechtsunsicherheiten und daraus folgende Streitigkeiten zu vermeiden. Zum anderen hätte ein fremder Pächter nicht die Verpflichtung auf sich genommen, sämtliche nötigen Sanierungen des in die Jahre gekommenen Gebäudes zu tätigen, zumal diese Sanierungen in das Eigentum des Verpächters übergegangen wären.

Unklar ist somit geblieben, in welchem Ausmaß die C GmbH überhaupt zu Sanierungen und Instandsetzungsaufwendungen verpflichtet war. Offen blieb weiters, ob bzw. in welchem Ausmaß die C GmbH Instandsetzungsaufwendungen tätigte. Es ist also in keiner Weise nachvollziehbar, in welcher Höhe die C GmbH Instandsetzungsarbeiten unterlassen hätte. Den Nachweis darüber ist der Bf. schuldig geblieben.

C/8. Es kann dahingestellt bleiben, ob die Rückstellung von EUR 515.000 als Aufwandsrückstellung oder als Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten beurteilt wird, weil dies nur auf Ebene der Körperschaftsteuer relevant wäre.

Die für das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung entscheidende Frage ist, ob die Vorgangsweise der C GmbH hinsichtlich des Unternehmensverkaufes einem Fremdvergleich standhält oder aber sozietär veranlasst ist.

Dazu gelangte der Senat zur Überzeugung, dass die Gestaltung und Abwicklung des Unternehmensverkaufes in der gewählten Form im Geschäftsleben unüblich ist. Ein fremder Verkäufer würde nicht seine Vermögenswerte durch unklare Passivposten (Rückstellungen) neutralisieren und somit auf einen Veräußerungserlös verzichten.

Ein fremder Käufer würde genau wissen wollen, welche Instandsetzungsaufwendungen und in welcher Höhe auf ihn zukommen werden. Der fremde Käufer würde nicht in bestehende Pachtverträge eintreten, deren Formulierungen so unklar sind, dass die daraus entstehenden Verpflichtungen nicht konkretisierbar sind.

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

Die Rückstellung wurde genau in der Höhe gebildet, um die übernommenen Aktiva zu neutralisieren, ohne diesen Betrag in irgendeiner Weise zu konkretisieren oder zumindest plausibel zu machen. Es ist auszuschließen, dass Fremde bei einem Unternehmensverkauf so handeln würden.

Die gewählte Vorgangsweise führte dazu, dass die C GmbH der S GmbH maßgebliche Vermögenswerte (Geld und Wertpapiere) zuwendete, ohne dass die Käuferin dafür einen Barkaufpreis entrichten musste. Die C GmbH verzichtete also zugunsten der Käuferin auf einen Veräußerungserlös. Damit zeigt sich aber ein Verhalten, wie es im Verhältnis zwischen einander fremd gegenüberstehenden Vertragspartnern geradezu undenkbar ist. Dieses Verhalten findet seine Erklärung nur in der gesellschaftsrechtlichen Verbindung der beiden GmbHs, nämlich darin, dass der Bf. sowohl Gesellschafter der C GmbH als auch der S GmbH war bzw. ist.

C/9. Die C GmbH hat mit dieser nicht fremdüblichen Gestaltung der S GmbH und damit einer Schwestergesellschaft einen Vorteil zugewendet. Vorteilszuwendungen an Schwestergesellschaften stellen verdeckte Ausschüttungen an den gemeinsamen Gesellschafter mit anschließender Weitergabe des Vorteils an die begünstigte Schwestergesellschaft dar. Eine steuerliche Erfassung beim Anteilsinhaber setzt voraus, dass der unmittelbar beteiligte Anteilsinhaber den entscheidenden Einfluss betreffend die Vorteilszuwendung ausübt (*Ziegler/Kauba* in *Praxisfragen zum Körperschaftsteuerrecht*, S. 349).

Der Bf. war alleiniger Geschäftsführer der C GmbH und konnte in dieser Eigenschaft den entscheidenden Einfluss betreffend die Gestaltung der Beziehungen zur S GmbH ausüben. Somit ist von der bewussten Vorteilszuwendung an die S GmbH auszugehen.

Der steuerliche Vertreter des Bf. wandte dagegen ein, dass die Fremdüblichkeit des Unternehmensverkaufes auch dadurch belegt sei, dass die fremden Gesellschafter der C GmbH, die 41% der Geschäftsanteile hielten, diesem Vertrag nicht widersprachen bzw. zur Generalversammlung erschienen wären, wenn sie an der Fremdüblichkeit Zweifel gehabt hätten. Dieses Argument vermag jedoch den entscheidenden Einfluss des Bf. auf die Gestaltung des Unternehmensverkaufes nicht zu entkräften. Tatsächlich sind die fremden Gesellschafter der C GmbH auch zur neuerlich anberaumten Generalversammlung nicht erschienen. Auf der ihnen zugestellten Tagesordnung kam aber der Punkt 5 „Unternehmensverkauf“ noch gar nicht vor. Vielmehr wurde dieser Punkt erst auf Antrag der

Ehefrau des Bf. am 24.7.2015, also vier Tage vor der neuerlichen Generalversammlung, in die Tagesordnung aufgenommen.

Damit steht fest, dass der Bf. in der Lage war, die Verkaufsentscheidungen ausschließlich nach seinen Vorstellungen zu treffen und umzusetzen und hat nach Ansicht des erkennenden Senates eine auf Vorteilsgewährung gerichtete Willensentscheidung getroffen. Für diese Ansicht reicht es aus, wenn objektive Gesichtspunkte vorliegen, die auf die subjektive Vorteilsgewährungsabsicht schließen lassen (*Raab/Renner* in R/S/V, KöSt 32. Lfg, § 8 Tz 764 mwN).

Der Bf. hat „seiner“ S GmbH, in der er der Alleingesellschafter und Geschäftsführer ist, durch diese Vorgangsweise einen geldwerten Vorteil zugewendet und hat damit die S GmbH zulasten der C GmbH bereichert. Damit liegt sowohl das objektive als auch das subjektive Tatbild einer verdeckten Ausschüttung vor.

C/10. Die Direktvorschreibung der Kapitalertragsteuer an den Bf., die im Übrigen nicht angefochten wurde, ist zu Recht erfolgt, weil eine Haftung bei der abzugsverpflichteten C GmbH aufgrund deren Vermögenslosigkeit nach dem Unternehmensverkauf nicht mehr durchsetzbar wäre.

Aus den angeführten Gründen war daher die Beschwerde abzuweisen.

D. Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes ist eine Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer **Rechtsfrage** abhängt, der **grundsätzliche Bedeutung** zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird (Art 133 Abs 4 B-VG).

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

Salzburg, am 23. Oktober 2024