

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin in der Beschwerdesache Beschwerdeführerin, vertreten durch WTH-GmbH, über die Beschwerde vom 04.08.2017 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Oststeiermark vom 28.06.2017 betreffend die Festsetzung der Kapitalertragsteuer 2012 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird – ersatzlos – aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (=Bf.) ist eine Kapitalgesellschaft, die im Jahr 1999 auf einem Grundstück des Mehrheitsgesellschafters und Geschäftsführers (in der Folge Gesellschafter) eine Lagerhalle errichtete.

Zwischen dem Gesellschafter als Eigentümer des Grundstückes und der Bf. wurde kein Superädifikatsvertrag abgeschlossen.

Für die Nutzung des Grundstückes durch die Bf. wurde lediglich ein Mietvertrag zwischen dem Gesellschafter als Vermieter und der Bf. als Mieterin über das Grundstück im Ausmaß von 5.600 m² abgeschlossen.

Als Jahresmiete waren 21.800 Euro vereinbart.

Im Zuge einer Außenprüfung im Jahr 2006 erachtete die Finanzbehörde die vereinbarte Miete als unangemessen hoch und nicht fremdüblich.

Als steuerlich angemessener Jahresmietzins wurden 10.900 Euro von der Behörde anerkannt.

Die Vertragsparteien akzeptierten diese Feststellung der Außenprüfung und setzten die Miete herab.

Mit Kaufvertrag vom **26.03.2012** veräußerte der Gesellschafter das Grundstück, das durch einen Zukauf im Jahr 1997 eine Gesamtfläche von 7.354 m² umfasste, um **330.930 Euro** an die Bf.

Das entspricht einem Preis pro m² von 45 Euro. Zu diesem Zeitpunkt hatte der Gesellschafter 99,2% der Anteile an der Bf. inne.

Der Mietzins zu diesem Zeitpunkt betrug auf Grund der Indexsteigerung 1.100 Euro monatlich.

*Im Kaufvertrag vom 26.03.2012 wurde unter Punkt **Drittens** vereinbart:*

Der Kaufpreis wird mit dem Betrag von 330.930 Euro vereinbart und ist *spätestens* **31.03.2016 fällig**. Die Käuferin ist berechtigt, jederzeit Teilzahlungen in Höhe von mindestens 1.000 Euro zu leisten.

Im Zuge einer Außenprüfung im Jahr 2017 wurde festgestellt, dass der Kaufpreis für das Grundstück überhöht sei. Laut Prüfer sei im Vergleich mit anderen Grundstücksverkäufen in der Umgebung ein Kaufpreis von maximal 30 Euro pro m² gerechtfertigt. Die Bf. habe vor Erwerb des Grundstückes auch kein Bewertungsgutachten eingeholt.

Ein angemessener, dem Fremdvergleich standhaltender Kaufpreis hätte demnach 220.620 Euro betragen.

Der auf Grund von Vergleichspreisen ermittelte Wert von 30 Euro pro m² führe zu einem angemessenen Gesamtkaufpreis von 220.620 Euro.

Die Zahlung des überhöhten Kaufpreises von 330.930 Euro sei auf das Naheverhältnis zwischen Verkäufer und Käuferin zurückzuführen.

Die Differenz zwischen dem vereinbarten Kaufpreis und dem fremdüblichen Kaufpreis im Ausmaß von 110.310 Euro stelle eine verdeckte Ausschüttung an den Gesellschafter dar.

Die Bf. wiederum beruft sich auf die günstige Lage des Grundstückes, die bereits vorhandenen Lagerhalle sowie die behördliche Genehmigung für die Lagerung von Waren der Pyrotechnik, welche einen Kaufpreis über den Vergleichswerten der Umgebung rechtfertigten.

In die Kaufpreisermittlung sei eine Ertragswertberechnung ausgehend von der Miethöhe eingeflossen.

Mit dem *nunmehr* angefochtenen Haftungsbescheid vom 28.06.2017 folgte das Finanzamt den Feststellungen des Prüfers und setzte gegenüber der Bf. ausgehend von der festgestellten verdeckten Ausschüttung in Höhe von 110.310 Euro Kapitalertragsteuer in Höhe von 27.577,50 Euro fest.

Gegen den Haftungsbescheid vom 28.06.2017 brachte die Bf. innerhalb verlängerter Frist am 07.08.2017 Beschwerde ein.

Der Beschwerde legte sie ein Sachverständigengutachten (in der Folge kurz = GA) vom 31.07.2017 bei, nach welchem sich bei Anwendung des „Vergleichswertverfahrens“ ein Preis/m² von rund 43 Euro ergebe.

Die Bf. führte außerdem aus :

Würde man eine Bewertung nach der Ertragswertmethode vornehmen und die zuletzt bezahlte Miete zu Grunde legen, so führte dies zu einem über dem tatsächlichen Kaufpreis liegenden Verkehrswert des Grundstückes.

Bei Heranziehung einer fiktiven Miete in Höhe von 1.430 Euro monatlich ergebe sich ein Ertragswert in Höhe von 343.000 Euro ($1.430 \times 12 \times 20 \text{ Jahre} = 343.000 \text{ Euro}$). Der Mietpreis von 1.430 Euro monatlich ergebe sich daraus, dass der Mietvertrag nur über eine Fläche von 5.600 m² abgeschlossen worden war, die Mietfläche aber um 1.900 m² größer war.

Die Bf. begehrte den Erwerbspreis von 45 Euro pro m² als angemessen anzuerkennen, was zum Wegfall der verdeckten Ausschüttung und der Kapitalertragsteuerschuld führe. Der angefochtene Bescheid möge daher ersatzlos aufgehoben werden.

Das Finanzamt wies die Beschwerde mit Beschwerdeverentscheidung vom 23.10.2017 ab.

Mit Schriftsatz vom 22.11.2017 stellte die Bf. einen Antrag auf Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht (Vorlageantrag).

In der mündlichen Verhandlung brachte die Bf. vor, dass der Kaufpreis bisher noch nicht zur Gänze bezahlt worden sei.

Die Bf. habe trotz mittlerweile eingetretener Fälligkeit erst 50.000 Euro bezahlt.

Derzeit sei noch ein Betrag von rund 280.000 Euro vom Kaufpreis offen.

Die Vorschreibung der Kapitalertragsteuer im Jahr 2012 sei mangels Zuflusses rechtswidrig.

Die Bf. konnte durch Vorlage von Buchhaltungsunterlagen in der mündlichen Verhandlung nachweisen, dass die Gesellschaft bis dato erst 50.000 Euro im Jahr 2016 an den Gesellschafter gezahlt hatte.

Die Kaufpreisforderung wurde *nicht* über das Verrechnungskonto des Gesellschafters, sondern über das Verbindlichkeitskonto verbucht.

Für den Fall, dass das Bundesfinanzgericht hinsichtlich der Frage der verdeckten Ausschüttung dem Finanzamt folgen sollte, beantragte die Bf. die Aufhebung des angefochtenen Bescheides, weil der Kaufpreis laut Kaufvertrag erst am 31.03.2016 fällig war, und im Jahr 2012 keine Zahlung erfolgt war.

Das Finanzamt beantragte trotz dieses Sachverhaltes weiterhin die Abweisung der Beschwerde, da nach dessen Ansicht der Kaufpreis bereits durch die *Verbuchung im Jahr 2012* zugeflossen sei.

Für die Frage der verdeckten Gewinnausschüttung sei daher das Jahr 2012 maßgeblich.

Rechtslage

Nach § 8 Abs. 2 KStG 1988 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.

Nach § 93 Abs. 1 EStG 1988 wird bei inländischen Kapitalerträgen (Abs. 2) sowie bei im Inland bezogenen Kapitalerträgen aus Forderungswertpapieren (Abs. 3) die Einkommensteuer durch *Abzug vom Kapitalertrag* erhoben (Kapitalertragsteuer).

Nach § 19 Abs. 1 EStG 1988 ist ein Betrag dann als zugeflossen anzusehen, wenn der Empfänger über ihn tatsächlich und rechtlich verfügen kann.

Kapitalertragsteuer ist im Zeitpunkt des Zufließens von Kapitalerträgen abzuziehen (**§ 95 Abs. 4 EStG 1988**). Bei verdeckten Ausschüttungen ist der Zufluss nach Maßgabe des **§ 19 Abs. 1 EStG 1988** anzunehmen (vgl. VwGH 25.06.2007, 2007/14/0002).

Erwägungen:

Verdeckte Ausschüttungen sind Vorteile, die eine Gesellschaft ihren Gesellschaftern aus ihrem Vermögen in einer nicht als Gewinnausschüttung erkennbaren Form gewährt, die sie anderen Personen, die nicht ihre Gesellschafter sind, nicht zugestehen würde. Entscheidendes Merkmal einer verdeckten Ausschüttung ist die Zuwendung von Vermögensvorteilen, die ihrer äußeren Erscheinungsform nach nicht unmittelbar als Einkommensverwendung erkennbar sind und ihre Ursache in den gesellschaftsrechtlichen Beziehungen haben. Diese Ursache wird an Hand eines Fremdvergleichs ermittelt (siehe VwGH 05.09.2012, 2010/15/0018 und 25.09.2012, 2008/13/0241).

Zu den kapitalertragsteuerpflichtigen Kapitalerträgen im Sinne des § 93 Abs. 2 EStG 1988 zählen auch verdeckte Ausschüttungen im Sinne des § 8 Abs. 2 KStG 1988, worunter alle außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung gelegenen Zuwendungen einer Körperschaft an Anteilsinhaber zu verstehen sind, die das Einkommen der Körperschaft mindern und ihre Wurzel in der Anteilsinhaberschaft haben, wobei solche verdeckte Ausschüttungen das Einkommen der Körperschaft entweder als überhöhte (scheinbare) Aufwendungen oder als zu geringe (fehlende) Einnahmen mindern können (vgl. für viele etwa VwGH 31.05.2006, 2003/13/0015 und 0016, mit weiteren Nachweisen).

Ein Betrag ist nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes unter dem Gesichtspunkt des § 19 Abs. 1 EStG 1988 als zugeflossen anzusehen, wenn der Empfänger über ihn tatsächlich und rechtlich verfügen kann (siehe etwa VwGH 13.12.1995, 95/13/0246, mit den dort angeführten weiteren Nachweisen). Wie der Verwaltungsgerichtshof auch schon wiederholt ausgesprochen hat, ist für den Fall, in dem der Abgabepflichtige gleichzeitig Mehrheitsgesellschafter jener Kapitalgesellschaft ist, die sein Schuldner ist, der Zufluss grundsätzlich mit dem Zeitpunkt anzunehmen,

zu dem die **Forderung fällig** ist, sofern die Kapitalgesellschaft nicht zahlungsunfähig ist, wobei es für die Beurteilung der Zahlungsfähigkeit auch von Bedeutung ist, ob der Kapitalgesellschaft, sollte sie nicht über genügend bare Mittel verfügen oder nicht in der Lage sein, sich durch Vermögensumschichtungen Barmittel zu beschaffen, die Kreditwürdigkeit zur Aufnahme von Fremdmitteln zukommt (siehe VwGH 30.11.1993, 93/14/0155, und 29.07.1997, 95/14/0014).

Werden Immobilien von Kapitalgesellschaften an ihre Gesellschafter zu einem unangemessen niedrigen Preis verkauft, liegt ertragsteuerlich eine so genannte verdeckte Ausschüttung vor. Gleiches gilt für den Fall, dass eine Kapitalgesellschaft eine Immobilie zu einem überhöhten Preis von einem ihrer Gesellschafter erwirbt.

Im Beschwerdefall ist die Frage strittig, ob die Bf. die Betriebsliegenschaft vom Gesellschafter zu einem *überhöhten Preis* erworben hat.

In der mündlichen Verhandlung am 10.03.2020 brachte die Bf. erstmals vor, dass unabhängig von der Frage der Angemessenheit des Kaufpreises, eine verdeckte Ausschüttung jedenfalls im Jahr 2012 (Abschluss des Kaufvertrages) **nicht** vorliegen könne. Dies deshalb, weil der Gesellschafter den Kaufpreis im Jahr 2012 nicht erhalten hat und die Bf. wegen der späteren Fälligkeit auch nicht zur Zahlung verpflichtet war.

Laut Kaufvertrag sei die Entrichtung des Kaufpreises erst am 31.03.2016 fällig. Die Frage der verdeckten Ausschüttung stelle sich frühestens für das Jahr 2016. Die Vorschreibung der Kapitalertragsteuer im Jahr 2012 sei mangels Zuflusses jedenfalls rechtswidrig.

Die Bf. konnte auch nachweisen, dass die Gesellschaft bis dato erst 50.000 an den Gesellschafter gezahlt hatte (siehe in der mündlichen Verhandlung vorgelegte Buchhaltungsunterlagen).

Dem gegenüber beharrt das Finanzamt auf einem Zufluss im Jahr 2012, weil sE in diesem Jahr die Forderung entstanden ist.

Dazu ist auszuführen:

Unbestritten ist, dass laut Kaufvertrag der Kaufpreis erst im März 2016 fällig wurde und der Kaufpreis im Kalenderjahr 2012 weder teilweise noch zur Gänze an den Gesellschafter geflossen ist.

Im Gegensatz zur körperschaftsteuerlichen Behandlung einer verdeckten Ausschüttung bei der Kapitalgesellschaft hat bei der Erfassung einer verdeckten Ausschüttung für Zwecke der Kapitalertragsteuer beim Anteilsinhaber in zeitlicher Hinsicht die Erfassung nach den dort anzuwendenden Einkommensermittlungsgrundsätzen zu erfolgen. (Renner in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger, KStG 1988 § 8, Rz 221ff)

Ein Betrag ist gemäß § 19 Abs. 1 EStG 1988 dann als zugeflossen anzusehen, wenn der Empfänger über ihn tatsächlich und rechtlich verfügen kann. Ist der Abgabepflichtige gleichzeitig Mehrheitsgesellschafter jener GmbH, die sein Schuldner ist, ist der Zufluss grundsätzlich anzunehmen, sobald die *Forderung fällig* ist, vorausgesetzt, dass die

GmbH nicht zahlungsunfähig ist. Diese Sicht gebietet der beherrschende Einfluss des Mehrheitsgesellschafters der GmbH (vgl. zuletzt etwa die Erkenntnisse VwGH 30.10.2014, 2012/15/0143, VwGH 23.12.2015, 2012/13/0048, VwGH 24.11.2016, 2013/13/0081).

Da im Kalenderjahr 2012 beim Gesellschafter kein Kaufpreiszufuss aus dem strittigen Kaufvertrag erfolgte, liegt kein Zufuss im Sinne des § 19 EStG 1988 vor.

Selbst wenn der Anschaffungsvorgang unmittelbar über das Verrechnungskonto des Gesellschafters und nicht wie geschehen, über das Verbindlichkeitskonto der Bf. verbucht worden wäre, würde sich an dieser Sicht nichts ändern. Mangels Fälligkeit der Kaufpreisforderung hatte der Gesellschafter im Kalenderjahr 2012 trotz seines beherrschenden Einflusses als Mehrheitsgesellschafter auf die Gesellschaft keinen durchsetzbaren Anspruch auf den Kaufpreis .

Der Gesellschafter konnte im Kalenderjahr 2012 über den vertraglich vereinbarten Kaufpreis weder rechtlich noch tatsächlich verfügen.

*Mangels Zuflusses des Kaufpreises im Kalenderjahr 2012 und Bereicherung des Gesellschafters liegen in diesem Jahr keine Einkünfte aus Kapitalvermögen aus dem Titel der **verdeckten Ausschüttung** wegen eines allfällig **überhöhten Kaufpreises** aus dem Grundstücksverkauf beim Gesellschafter vor.*

Der dem angefochtenen Bescheid zu Grunde liegende Tatbestand der verdeckten Ausschüttung ist folglich im Kalenderjahr 2012 nicht verwirklicht.

Daher ist die Vorschreibung der Kapitalertragsteuer im Kalenderjahr 2012 rechtswidrig.

Der angefochtene Bescheid war somit spruchgemäß aufzuheben.

Zulässigkeit einer Revision

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

Im Beschwerdefall war der Zeitpunkt des Zuflusses einer etwaigen verdeckten Ausschüttung tatbestandsmäßig zu klären. Hier handelt es sich um eine Feststellung des Sachverhaltes und um keine Rechtsfrage.

Dass Kapitaleinkünfte erst im Zeitpunkt des Zuflusses, also wenn der Gläubiger rechtlich und tatsächlich darüber verfügen kann, der Kapitalertragsteuer unterliegen, ist durch die oa. Judikatur hinreichend geklärt.

Es war folglich keine Rechtsfrage von grundlegender Bedeutung zu klären, weshalb die Revision *nicht* zulässig ist.

