

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Helmut Mittermayr in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Vertr, über die Beschwerde vom 29. Juli 2013 gegen den Bescheid des Finanzamtes Kirchdorf Perg Steyr vom 4. Juli 2013 betreffend Kapitalertragsteuer 2008 bis 2012, Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Im Jahr 2013 wurde über die P D F GmbH, deren Gesellschafter und Geschäftsführer L T (im Folgenden abgekürzt Bf) war, eine Betriebsprüfung über die Jahre 2008 bis 2011 durchgeführt.

Im **Besprechungsprogramm vom 5. Juni 2013** wurde – soweit es den gegenständlichen Fall betrifft - Folgendes ausgeführt:

„Allgemeines:

Die im März 2013 begonnene Umsatzsteuersonderprüfung für die Monate 10/2012-12/2012 mit ABNR Zahl wurde in eine Betriebsprüfung für die Jahre 2008 bis 2011 umgewandelt. Im Zuge der Umsatzsteuerprüfung wurde festgestellt, dass für die Nutzung der Räumlichkeiten an die Physiotherapeuten Mieten verrechnet werden. Es wurden jedoch an die Gesellschafter bzw. Geschäftsführer, die ebenfalls als Physiotherapeuten tätig sind bzw. waren, im Jahr 2012 keine Mieten in Rechnung gestellt. Am 3. April 2013 wurde ein Konkursverfahren eröffnet. Zum Masseverwalter wurde Herr Mag. MV bestellt.

Gesellschafter der P D F sind Herr ***Bf1*** und die Verlassenschaft nach M B. Geschäftsführer waren Herr ***Bf1*** und bis zu seinem Tod im Jahr 2011 Herr M B. Über die Verlassenschaft nach M B wurde ein Konkursverfahren eröffnet.

Feststellungen:

4. Gewinnausschüttung im Jahr 2009:

Im Jahr 2009 wurden Gewinnausschüttungen an die Gesellschafter ***Bf1*** und M B ausbezahlt. Für diese Gewinnausschüttungen wurde bisher keine Kapitalertragsteuer entrichtet. Die Kapitalertragsteuer in Höhe von € 2.820,00,00 wird durch die Betriebsprüfung vorgeschrieben. Die Berechnung der steuerlichen Auswirkungen ist aus den Anlagen zu diesem Besprechungsprogramm ersichtlich.

Gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 ist der Empfänger der Kapitalerträge Schuldner der Kapitalertragsteuer. Die Kapitalertragsteuer ist von dem gemäß § 95 Abs. 3 EStG 1988 zum Abzug Verpflichteten einzubehalten. Nach § 95 Abs. 5 EStG 1988 ist die Kapitalertragsteuer ausnahmsweise dem Empfänger der Kapitalerträge direkt vorzuschreiben, wenn der zum Abzug Verpflichtete die Kapitalerträge nicht vorschriftsmäßig gekürzt hat oder der Empfänger weiß, dass der Schuldner die einbehaltene Kapitalertragsteuer nicht vorschriftsmäßig abgeführt hat und dies dem Finanzamt nicht unverzüglich mitteilt.

Die Direktvorschreibung liegt im Ermessen der Behörde und erfolgte isd § 20 Bundesabgabenordnung (BAO) unter Abwägung von Zweckmäßigkeitsgründen. Unter Billigkeit versteht die ständige Angemessenheit in Bezug auf berechnigte Interessen der Partei, unter Zweckmäßigkeit das öffentliche Interesse, insbesondere an der Einbringung der Abgaben.

5. Verdeckte Ausschüttungen:

a) Sachverhalt:

Die P D F GmbH kurz P D hat die Liegenschaft BW von der B & T OG, die im Eigentum der Gesellschafter-Geschäftsführer steht, gemietet. Die P D betrieb ein Fitnessstudio und stellte verschiedenen Physiotherapeuten Räumlichkeiten inkl. Infrastruktur und Personal (Rezeption, etc.) zur Verfügung. Die Physiotherapeuten mussten für diese Leistung 25% ihres Umsatzes als Miete entrichten. Im Zuge der Umsatzsteuerprüfung (siehe Allgemeines) wurde festgestellt, dass an alle Therapeuten, außer an Herrn ***Bf1***, diese Leistungen verrechnet wurden. Aus diesem Grund wurde der steuerlichen Vertretung mitgeteilt, dass eine Betriebsprüfung angeregt wird. Die steuerliche Vertretung teilte mit, dass es sich bei der Nichtverrechnung von Mieten um einen sogenannten Vorteilsausgleich handelt, da Herr T bzw. früher auch Herr B dafür auf Geschäftsführerhonorare verzichtet haben. Es wurden keine schriftlichen Verträge bzw. Vereinbarungen in der Vergangenheit getroffen. Der steuerliche Vertreter begründete dies damit, da zwischen der Tätigkeit als Physiotherapeut und der Geschäftsführertätigkeit bei

der P D, ein innerer Zusammenhang besteht und daher keine Schriftlichkeit notwendig ist. Diese Rechtsauslegung wurde mit Herrn T und dem Steuerberater am 30. April 2013 am Finanzamt Kirchdorf erörtert bzw. diskutiert.

b) Rechtliche Würdigung:

Verdeckte Ausschüttungen sind alle nicht ohne weiteres als Ausschüttung erkennbaren Zuwendungen (Vorteile) einer Körperschaft an die unmittelbar oder mittelbar beteiligten Personen, die zu einer Gewinnminderung bei der Körperschaft führen und die Dritten, der Körperschaft fremd gegenüberstehenden Personen nicht gewährt werden (VwGH 31. 3. 2000, 95/15/0056, 0065).

Die Gesellschafter/Geschäftsführer der P D waren gleichzeitig als Physiotherapeuten in den von der P D angemieteten Räumlichkeiten tätig. An fremde Dritte, alle ebenfalls als Physiotherapeuten tätig, wurden Mieten verrechnet. An Herrn T bzw. B wurden im Jahr 2009 zum Großteil und im Jahr 2010 für einen Monat Mieten verrechnet. Nach Ansicht der Betriebsprüfung liegen, hinsichtlich der nichtverrechneten Mieten/Leistungen der P D an ihre Gesellschafter/Geschäftsführer, in Höhe der zu wenig verrechneten Beträge verdeckte Ausschüttungen vor, die im Jahr der Nichtverrechnung als zugeflossen anzusehen sind. Einem behaupteten Vorteilsausgleich kann durch das Finanzamt nicht gefolgt werden.

Für die Annahme eines Vorteilsausgleichs muss in der Regel eine entsprechend eindeutige und wechselseitige, im Voraus getroffene, grundsätzliche schriftliche Vereinbarung über den Vorteilsausgleich vorliegen. Eine jahrelang praktizierte konkludente Handlung, kann eine nach außen ausreichend zum Ausdruck kommende, klare und eindeutige Regelung nicht ersetzen. Auch im Zusammenhang mit einem Vorteilsausgleich ist auf die Fremdüblichkeit und die Judikatur hinsichtlich naher Angehöriger abzustellen. Es wurde behauptet, dass keine Mieten verrechnet wurden, da die Geschäftsführer im Gegenzug auf ihr Geschäftsführerhonorar verzichtet haben. Diese Aussage widerspricht jedoch der Vorgehensweise in den Jahren 2009 und 2010. Im Jahr 2009 wurden zum Großteil und im Jahr 2010 für einen Monat Miete fremdüblich verrechnet. In diesen Jahren wurden aber auch keine Geschäftsführerhonorare verrechnet. Dies lässt nur den Schluss zu, dass eine Verrechnung von Geschäftsführerhonoraren von vornherein nicht gewollt war und dadurch die nichtverrechneten Mieten eine verdeckte Ausschüttung darstellen.

c) Steuerliche Auswirkung:

Die Berechnung der steuerlichen Auswirkungen ist aus den Anlagen zu diesem Besprechungsprogramm ersichtlich.

Gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 ist der Empfänger der Kapitalerträge Schuldner der Kapitalertragsteuer. Die Kapitalertragsteuer ist von dem gemäß § 95 Abs. 3 EStG 1988 zum

Abzug Verpflichteten einzubehalten. Nach § 95 Abs. 5 EStG 1988 ist die Kapitalertragsteuer ausnahmsweise dem Empfänger der Kapitalerträge direkt vorzuschreiben, wenn der zum Abzug Verpflichtete die Kapitalerträge nicht vorschriftsmäßig gekürzt hat oder der Empfänger weiß, dass der Schuldner die einbehaltene Kapitalertragsteuer nicht vorschriftsmäßig abgeführt hat und dies dem Finanzamt nicht unverzüglich mitteilt.

Die Direktvorschreibung liegt im Ermessen der Behörde und Bundesabgabenordnung (BAO) unter Abwägung von Zweckmäßigkeitsgründen. Unter Billigkeit versteht die ständige Angemessenheit in Bezug auf berechnete Interessen der Partei, unter Zweckmäßigkeit das öffentliche Interesse, insbesondere an der Einbringung der Abgaben. „

Mit **Bescheid vom 4. Juli 2013 über die Festsetzung der Kapitalertragsteuer** für den Zeitraum 2008 bis 2012 wurden vom Finanzamt gemäß § 93 EStG 1988 steuerpflichtige Kapitalerträge für den angeführten Zeitraum in Höhe von 76.611,99 € ermittelt und die Kapitalertragsteuer in Höhe von 25% gemäß § 95 Abs.5 EStG 1988 mit 19.153,00 € festgesetzt

Jahr	BMG	KEst
2008	2.980,80	5.745,20
2009	9.956,39	2.489,10
2010	12.526,15	3.131,54
2011	17.160,30	4.290,07
2012	13.988,35	3.497,09

Zur Begründung wurde auf die Niederschrift bzw. den Bericht zur Außenprüfung bei der Fa. P D F GmbH vom 4. Juli 2013 verwiesen.

Mit **Schriftsatz vom 29. Juli 2013** wurde vom Bf Berufung (jetzt als Beschwerde zu werten) erhoben und folgendermaßen begründet:

„1) Sachverhalt

Der Bf, der gemeinsam mit dem Physiotherapeuten M B (dieser ist zwischenzeitig verstorben) die Idee entwickelte, die rein physiotherapeutische Tätigkeit durch ein Fitnessstudio zu ergänzen, da im Zuge der therapeutischen Arbeit ohnehin viel Zeit mit Sportübungen zu verbringen ist. Gleichzeitig, sozusagen von der anderen Richtung kommen, wurde die Idee geboren sich von den herkömmlichen Fitnessstudios insofern zu unterscheiden, als ein medizinisch/physiotherapeutisch richtiges Trainieren gewährleistet sein sollte. Aus diesen Überlegungen heraus wurde dann die Firmenbezeichnung P D F geschaffen, um diese beiden Sichtweisen nach außen zu kommunizieren. Es ist somit Kern der

Firmenphilosophie die physiotherapeutische Tätigkeit mit der Trainingsarbeit im Fitnessstudio unwiderruflich miteinander zu verschränken. Ohne diese Verschränkung funktioniert die gesamte Firmenphilosophie nicht.

Da die Gesellschafter zwei Funktionen auszuüben hatten, nämlich die Geschäfte der Fitnessstudio GmbH zu organisieren als auch ihrer physiotherapeutischen Tätigkeit nachzukommen und die beiden Geschäftsbereiche miteinander zu verschränken und im positiven Sinne „anzustecken“ war es eine logische Konsequenz als Physiotherapeut keine Miete für die Benutzung der Räumlichkeiten zu bezahlen, dafür aber die Geschäftsführungstätigkeit der GmbH unentgeltlich auszuüben.

2) Rechtliche Beurteilung

Wie die belangte Behörde in ihrer Bescheidbegründung ausführt, liegt kein Vorteilsausgleich vor:

- da diese Gegenverrechnung nicht schriftlich vereinbart worden ist*
- und zudem 2009 und 2010 eine Miete verrechnet wurde aber kein Geschäftsführerbezug bezogen wurde.*

Zum ersten Argument der Finanzbehörde ist festzuhalten, dass nach der VwGH-Judikatur (vgl. dazu Rz 611 KStRI) keine schriftliche Vereinbarung notwendig ist, wenn der innere Zusammenhang der verrechneten Leistungen offenkundig ist. Aufgrund der oben beschriebenen Geschäftskonzeption ist ein noch engerer innerer Zusammenhang wohl gar nicht mehr denkbar. Es liegt geradezu ein Lehrbuchbeispiel für einen engen inneren Zusammenhang vor.

Hinsichtlich der Argumentation, dass 2009 und teilweise 2010 eine Miete bezahlt wurde, ist darauf hinzuweisen, dass diese Mietvorschreibung nur deswegen durchgeführt wurde, um die dringend notwendigen Investitionen der GmbH durchführen zu können, die ohne die Beiträge der Gesellschafter nicht notwendig gewesen wären. Dies untermauert einerseits das Anlagenverzeichnis, aus dem die zeitgleichen Investitionen ersichtlich sind und zudem der Umstand, dass keine Geschäftsführerbezüge bezahlt wurden. Durch die Bezahlung der Geschäftsführerbezüge wäre ja die geleistete Miete als Investitionsbeihilfe konterkariert gewesen. Das von der Finanzverwaltung verwendete Argument, dass die Nicht-Fremdüblichkeit beweisen soll, belegt nur, dass die Gesellschafter äußerst pflichtbewusst die GmbH finanziell unterstützt haben, hat aber nichts mit dem Vorteilsausgleich zu tun.“

In der **Stellungnahme vom 2. Oktober 2013** vertrat der Betriebsprüfer die Ansicht, dass in der Beschwerde keine neuen Sachverhalte angeführt seien, die eine Änderung der rechtlichen Beurteilung bewirken würden. Der Behauptung, aufgrund von Investitionen kurzfristig Mieten verrechnet zu haben, um einen finanziellen Beitrag bzw. Investitionshilfe zu leisten, um die

Gesellschaft finanziell zu entlasten könne nicht gefolgt werden, da Fremdüblichkeit nur durch Gesellschafterzuschüsse bzw. Gesellschafterdarlehen gegeben wäre.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Gesellschafter der P D F waren in den beschwerdegegenständlichen Jahren Herr ***Bf1*** und M B. Geschäftsführer waren Herr ***Bf1*** und bis zu seinem Tod im Jahr 2011 Herr M B. Über die Verlassenschaft nach M B wurde ein Konkursverfahren eröffnet.

Die P D F GmbH hat die Liegenschaft BW von der B & T OG, die im Eigentum der Gesellschafter-Geschäftsführer steht, gemietet. Die P D betrieb ein Fitnessstudio und stellte verschiedenen Physiotherapeuten Räumlichkeiten inkl. Infrastruktur und Personal (Rezeption, etc.) zur Verfügung. Die Physiotherapeuten mussten für diese Leistung 25% ihres Umsatzes als Miete entrichten.

Im Zuge der Betriebsprüfung wurde festgestellt, dass in den angefochtenen Jahren an alle Therapeuten, außer an M B und ***Bf1***, diese Leistungen verrechnet wurden. An Herrn T bzw. B wurden im Jahr 2009 zum Großteil und im Jahr 2010 für einen Monat Mieten verrechnet.

M B und ***Bf1*** erhielten von der P D F GmbH für ihre Geschäftsführertätigkeit kein Entgelt.

Eine im Voraus geschlossene Vereinbarung über einen Ausgleich der nichtbezahlten Mieten mit den nicht bezahlten Geschäftsführergehältern wurde nicht vorgelegt.

2. Beweiswürdigung

Der oben dargestellte Sachverhalt ergibt sich so aus den Akten, insbesondere aus den Ausführungen im Schlussbesprechungsprogramm, sowie aus dem Beschwerdevorbringen und kann insoweit als nicht strittig angesehen werden.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Gemäß § 93 Abs. 1 EStG 1988 in der für den Beschwerdezeitraum geltenden Fassung wird bei inländischen Kapitalerträgen (Abs. 2) sowie bei im Inland bezogenen Kapitalerträgen aus Forderungswertpapieren (Abs. 3) die Einkommensteuer durch Abzug vom Kapitalertrag erhoben (Kapitalertragsteuer).

Zu den kapitalertragsteuerpflichtigen Kapitalerträgen im Sinne des § 93 Abs. 2 EStG 1988 zählen auch verdeckte Ausschüttungen nach § 8 Abs. 2 KStG 1988.

Gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 in der für den Beschwerdezeitraum geltenden Fassung ist Schuldner der Kapitalertragsteuer 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.

Gemäß § 95 Abs. 3 Z 1 EStG 1988 ist bei inländischen Kapitalerträgen (§ 93 Abs. 2) der Schuldner der Kapitalerträge zum Abzug der Kapitalertragsteuer verpflichtet.

Gemäß § 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.

Durch die Nichtzahlung einer fremdüblichen Miete für die Nutzung der Räumlichkeiten entgehen der Körperschaft Erträge, die dem Anteilseigner zu Gute kommen und daher gar nicht in die Bücher der Körperschaft aufgenommen werden; **daher ist von einer sozietär veranlassten Einkommensminderung auszugehen.**

Es liegt daher eine verdeckte Ausschüttung an den Gesellschafter vor.

Der Umstand, dass der Gesellschaft eine Ausschüttung wieder zugewendet wird, führt zu einer körperschaftsteuerlichen Einlage und steht der Annahme einer verdeckten Ausschüttung grundsätzlich nicht entgegen. Die Rückgängigmachung einer verdeckten Ausschüttung ist nur in engem zeitlichen Zusammenhang mit der erfolgten Ausschüttung möglich (VwGH 24.3.1998, 97/14/0118).

Eine bereits verwirklichte verdeckte Ausschüttung kann nach Ablauf des jeweiligen Wirtschaftsjahres - und damit auch innerhalb des Bilanzerstellungszeitraumes – nicht mit steuerlicher Wirkung rückgängig gemacht werden (VwGH 31.5.2011, 2008/15/0153; 25.11.2009, 2008/15/0039; 29.1.1998, 96/15/0015; 20.4.1995, 94/13/0228).

Für die steuerliche Anerkennung eines Vorteilsausgleichs, der das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung ausschließt, ist zudem ein restriktiver Maßstab anzulegen. Nicht ausreichend ist es, wenn wie im Beschwerdefall den Vorteilen des Anteilseigners bloß aufrechenbare Vorteile der Gesellschaft gegenüberstehen. Als Voraussetzung für den Vorteilsausgleich nennt die ständige Rechtsprechung eine innere Beziehung der Rechtsgeschäfte sowie eine eindeutige wechselseitige Vereinbarung zum Zeitpunkt der Vorteilsseinräumung. Darüber hinaus kommt 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 worden wären (Lang/Schuch/Staringer, KStG § 8 Tz 136 ff.).

Für die Annahme eines Vorteilsausgleichs muss in der Regel eine entsprechend eindeutige und wechselseitige, im Voraus getroffene, grundsätzliche schriftliche Vereinbarung über den Vorteilsausgleich vorliegen. Eine jahrelang praktizierte konkludente Handlung, kann eine nach außen ausreichend zum Ausdruck kommende, klare und eindeutige Regelung nicht ersetzen. Auch im Zusammenhang mit einem Vorteilsausgleich ist auf die Fremdüblichkeit und die Judikatur hinsichtlich naher Angehöriger abzustellen. Es wurde behauptet, dass keine Mieten verrechnet wurden, da die Geschäftsführer im Gegenzug auf ihr Geschäftsführerhonorar verzichtet haben. Diese Aussage widerspricht jedoch der Vorgehensweise in den Jahren 2009 und 2010. Im Jahr 2009 wurden zum Großteil und im Jahr 2010 für einen Monat Miete fremdüblich verrechnet. In diesen Jahren wurden aber auch keine Geschäftsführerhonorare verrechnet. Dies lässt nur den Schluss zu, dass eine Verrechnung von Geschäftsführerhonoraren von vornherein nicht gewollt war und dadurch die nichtverrechneten Mieten eine verdeckte Ausschüttung darstellen.

Eine „innere Beziehung der Rechtsgeschäfte“, dh. ein Zusammenhang des Umstandes, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer keine Miete für die Nutzung der Räumlichkeiten der Gesellschaft bezahlt hat, mit dem Umstand, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer auf sein Geschäftsführerhonorar verzichtet hat, ist nicht gegeben (vgl. VwGH 26.09.1985, 85/14/0079).

Die Beschwerde war daher abzuweisen.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (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.

Das vorliegende Erkenntnis hängt nicht von der Lösung einer Rechtsfrage ab, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, da es nicht von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, sondern sich ausdrücklich auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zum sogenannten „Vorteilsausgleich“ stützt.

Linz, am 15. Dezember 2020