

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Helmut Mittermayr in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 20. August 2013 gegen den Bescheid des FA Kirchdorf Perg Steyr vom 23. Juli 2013 betreffend Körperschaftsteuer 2008 bis 2010, Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Zum Zeitpunkt der Erlassung der beschwerdegegenständlichen Bescheide war über die Beschwerdeführerin (im Folgenden abgekürzt: Bf) das Konkursverfahren eröffnet (Masseverwalter: Rechtsanwalt Mag. A B).

Mit 30.07.2015 wurde der Konkurs aufgehoben.

Über die beschwerdegegenständlichen Jahre wurde vom Finanzamt eine Betriebsprüfung durchgeführt.

Die für die angefochtenen Bescheide relevanten Teile aus dem Schlussbesprechungsprogramm und dem Betriebsprüfungsbericht lauten:

Betriebsprüfungsbericht

„Tz. 1 Wiederaufnahme

Sonstiges

Das Besprechungsprogramm vom 5. Juni 2013 und die Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 28. Juni 2013 sind vollinhaltlich Bestandteil dieses Berichtes und Teil der Begründung über die Wiederaufnahme der Verfahren.

Mit Schreiben vom 7. Juni 2013 hat der Masseverwalter ersucht die Bemessungsgrundlagen für 2012 zu schätzen. In der Anlage ist die Berechnung der geschätzten Bemessungsgrundlagen ersichtlich.

Aufgrund eines Formelfehlers wurde die Anlage C) lt. Besprechungsprogramm korrigiert. Dabei wurde die verdeckte Ausschüttung an Herrn F im Jahr 2009 vermindert.“

Prüfungsabschluss

Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO

Hinsichtlich nachstehend angeführter Abgabenarten und Zeiträume wurden Feststellungen getroffen, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs.4 BAO erforderlich machen:

<i>Abgabenart</i>	<i>Zeitraum</i>	<i>Feststellung</i>
<i>Umsatzsteuer</i>	<i>2008-2011</i>	<i>1</i>
<i>Körperschaftsteuer</i>	<i>2008-2011</i>	<i>1</i>

Die Wiederaufnahme erfolgt unter Bedachtnahme auf das Ergebnis der durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung und der sich daraus ergebenden Gesamtauswirkung. Im vorliegenden Fall können die steuerlichen Auswirkungen nicht als geringfügig angesehen werden. Bei der im Sinne des § 20 BAO vorgenommenen Interessensabwägung war dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Parteiinteresse an der Rechtskraft) einzuräumen.

Schlussbesprechung

Die Schlussbesprechung hat am 28.06.2013 stattgefunden. „

Die zahlenmäßigen Auswirkungen bei den Körperschaftsteuerbescheiden 2008 bis 2010 sowie bei den Umsatzsteuerbescheiden 2008 bis 2011 wurden in den Beilagen zum Prüfungsbericht dargestellt.

Schlussbesprechungsprogramm:

„Aufgrund der durch geführten Betriebsprüfung ergeben sich folgende Feststellungen:

ALLGEMEINES:

Die im März 2013 begonnene Umsatzsteuersonderprüfung für die Monate 10/2012-12/2012 mit ABNR ZI 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. A B, Adr bestellt.

Gesellschafter der BF GmbH sind Herr C D und die Verlassenschaft nach E F. Geschäftsführer waren Herr C D und bis zu seinem Tod im Jahr 2011 Herr E F. Über die Verlassenschaft nach E F wurde ein Konkursverfahren eröffnet.

FESTSTELLUNGEN

...

5. Verdeckte Ausschüttungen:

a) Sachverhalt:

Die BF GmbH kurz G hat die Liegenschaft H Zl1 von der F & D OG, die im Eigentum der Gesellschafter-Geschäftsführer steht, gemietet. Die G 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 C D, 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 D bzw. früher auch Herr F 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 G, ein innerer Zusammenhang besteht und daher keine Schriftlichkeit notwendig ist. Diese Rechtsauslegung wurde mit Herrn D und dem Steuerberater am 30. April 2013 am Finanzamt J 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 G waren gleichzeitig als Physiotherapeuten in den von der G angemieteten Räumlichkeiten tätig. An fremde Dritte, alle ebenfalls als Physiotherapeuten tätig, wurden Mieten verrechnet. An Herrn D bzw. F 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 G 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 erfolgte iSd § 20 Bundesabgabenordnung (BAO) unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitsgründen. Unter Billigkeit versteht die ständige Rechtsprechung die Angemessenheit in Bezug auf berechnete Interessen der Partei, unter Zweckmäßigkeit das öffentliche Interesse, insbesondere an der Einbringung der Abgaben.“

Niederschrift über Schlussbesprechung:

„Prüfungsfeststellungen:

Das Besprechungsprogramm vom 5. Juni 2013 ist vollinhaltlich Bestandteil dieser Niederschrift.

...

ad 5) Verdeckte Ausschüttung:

Stellungnahme Dr. K:

Der Geschäftsführer gibt bekannt, dass die Miet- bzw. Kostenbeiträge von Herrn D und Herr F im Jahr 2009 und 2010 ausschließlich deswegen erfolgte, da Investitionen vorgenommen wurden (wie aus dem AVZ 2009 und 2010 zu ersehen ist). Daher bleibt der Vorteilsausgleich zwischen nicht bezahlter Miete und nicht ausgezahlten Geschäftsführerhonoraren voll aufrecht. Die rechtliche Würdigung der Finanzverwaltung, dass die Bezahlung der Mietzinse 2009 und 2010 daraufhin deuten würde, dass von Anfang an kein Vorteilsausgleich vorgesehen war, wird klar widersprochen. Aufgrund dieses Sachverhaltes liegt aus Sicht des Geschäftsführers keine Voraussetzung für die Vorschreibung von KEST vor. Weiters ist festzuhalten, dass Herr D ab Juni 2010 auch formal die handelsrechtliche Geschäftsführerstellung übernommen hat.

Die von Herrn Dr. K zu Punkt 4 und 5 gemachten Angaben stellen für die Betriebsprüfung keine zu akzeptierenden Argumente dar. Daher kommt es zu keiner Änderung der Punkte 4 und 5 lt. Besprechungsprogramm.

Es wird bekanntgegeben, dass zu den Punkten 4 u. 5 ein Rechtsmittel eingebracht werden wird.“

Das Finanzamt schloss sich den Feststellungen der Betriebsprüfung an und nahm die Körperschaftsteuerbescheide 2008, 2009 und 2010 mit Bescheide vom 23.07.2013 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder auf.

Begründend würde angeführt:

„Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgte gem. § 303 Abs. 4 BAO aufgrund der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen sind. Daraus ist auch die Begründung für die Abweichungen vom bisherigen im Spruch bezeichneten Bescheid zu ersehen. Die Wiederaufnahme wurde unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitsgründen (§ 20 BAO) verfügt. Im vorliegenden Fall überwiegt das Interesse an der Rechtsrichtigkeit das Interesse auf Rechtsbeständigkeit. Die steuerlichen Auswirkungen können auch nicht als bloß geringfügig angesehen werden.“

Mit Bescheide vom 23.07.2013 wurden die in Beschwerde gezogenen Körperschaftsteuerbescheide 2008 bis 2010 erlassen.

Mit Schriftsatz vom 20.08.2013 erhob der Beschwerdeführer Berufung (jetzt als Beschwerde zu behandeln) gegen die Körperschaftsteuerbescheide 2008 bis 2010:

Die Berufung (Beschwerde) wurde folgendermaßen begründet:

„1) Sachverhalt

C D ist Physiotherapeut, der 2004 gemeinsam mit dem Physiotherapeuten E F (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 kommend, 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 auch der Firmenbezeichnung BF geschaffen, um diese beiden Sichtweisen nach außen hin 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 Finanzbehörde 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 möglich 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.

Hinsichtlich der Körperschaftsteuer fehlt es an der verdeckten Gewinnausschüttung, die eine Hinzurechnung der nicht verrechneten Mieterträge rechtfertigen würde.

Hinsichtlich der Umsatzsteuer ist festzustellen, dass die Finanzbehörde festgestellt hat, dass die GmbH keine Miete verrechnet hat und somit ein unentgeltliches Zuverfügungstellen der Räumlichkeiten an die Physiotherapeuten erfolgte. Ein unentgeltliches Zuverfügungstellen der Räumlichkeiten stellt jedoch einen Eigenverbrauch im Sinne des UStG dar. Die Bemessungsgrundlage für einen Eigenverbrauch bilden die angefallenen Kosten, nicht aber jenes Entgelt, das andere Physiotherapeuten zu bezahlen hatten (Im Gegensatz zur Begründung der vGA).

An Kosten sind folgende Positionen bei der GmbH angefallen:

- Mietaufwendungen an die F und D OG
- Personalaufwand für die Empfangsassistentin, die zum Teil die Termine koordiniert hat

Ein Eigenverbrauch kann nur insofern bestehen, soweit es zuvor zu einem Vorsteuerabzug gekommen ist. Ein Vorsteuerabzug liegt ausschließlich beim Mietaufwand, nicht aber beim Personalaufwand vor.

Die Jahresmiete betrug

2008 €57.600,00

2009 €44.000,00

2010 €40.666,64

2011 €36.999,97

Das von Herrn D benutzte Behandlungszimmer betrug 20 m², das von Herrn F benutzte Behandlungszimmer betrug 25 m², somit in Summe 45 m². Die von der F und D OG angemietete Gesamtfläche betrug 400 m². Die von den Gesellschaftern benutzten Räumlichkeiten betrugen somit 11,25% der angemieteten Fläche.

Die auf die von den Gesellschaftern benutzten Flächen entfallenden Kosten stellen sich daher wie folgt dar:

2008	BMGL € 6.480,00	UST € 1.296,00
2009	BMGL € 4.950,00	UST € 990,00
2010	BMGL € 4.574,99	UST € 914,99
2011	BMGL € 4.162,49	UST € 832,00
Summe	€ 20.167,49	UST € 4.033,49

Aufgrund der Ausführungen sind die Umsatzsteuerbescheide zwar dem Grunde nach, nicht aber der Höhe nach korrekt.

Auf Grund des geschilderten Sachverhaltes sowie der rechtlichen Ausführungen stellen wir den Antrag, die Körperschaftsteuerbescheide 2008-2011 ersatzlos aufzuheben.“

In der Stellungnahme vom 02.10.2013 führte der Prüfer Folgendes aus:

„Nach Ansicht des Betriebsprüfers wurden hinsichtlich der im Zuge der Prüfung getroffenen Feststellungen keine neuen Sachverhalte in der Berufung angeführt, die eine Änderung der bisherigen rechtlichen Würdigung durch das Finanzamt bewirken.

Der Behauptung, aufgrund von kurzfristigen Investitionen kurzfristig Mieten verrechnet zu haben, um einen finanziellen Beitrag bzw. eine Investitionshilfe zu leisten, um die Gesellschaft finanziell zu entlasten, kann nicht gefolgt werden, da Fremdüblichkeit nur durch Gesellschafterzuschüsse bzw. Gesellschafterdarlehen gegeben wären.

Hinsichtlich Umsatzsteuer ist das Finanzamt der Ansicht, dass für die Bemessungsgrundlage der Umsatzsteuer die fremdüblichen Mieten anzusetzen sind, da bei Geschäften bzw. Geschäftsverbindungen zwischen Gesellschaft und Gesellschafter eine fremdübliche Verrechnung vorzunehmen ist und daher nicht von einem Eigenverbrauchstatbestand ausgegangen werden kann.“

Mit **Vorlagebericht vom 12.12.2013** wurde die Berufung (jetzt Beschwerde) dem damaligen Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Gesellschafter der BF waren in den beschwerdegegenständlichen Jahren Herr C D und E F. Geschäftsführer waren Herr C D und bis zu seinem Tod im Jahr 2011 Herr E F. Über die Verlassenschaft nach E F wurde ein Konkursverfahren eröffnet.

Die ***Bf1*** hat die Liegenschaft H ZI1 von der F & D OG, die im Eigentum der Gesellschafter-Geschäftsführer steht, gemietet. Die G 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.

Auch die beiden Gesellschafter E F und C D benützten in den Jahren 2008 bis 2010 aufgrund einer mündlichen Vereinbarung mit der Bf dieses Fitnessstudio.

Im Zuge der Betriebsprüfung wurde festgestellt, dass in den angefochtenen Jahren an alle Therapeuten, außer an E F und C D, diese Leistungen verrechnet wurden. An Herrn D bzw. F wurden im Jahr 2009 zum Großteil und im Jahr 2010 für einen Monat Mieten verrechnet.

E F und C D erhielten von der ***Bf1*** 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.

Hinsichtlich des Vorbringens der Bf zum Vorteilsausgleichs ist zu sagen, dass ein innerer Zusammenhang zwischen Vermietung und Geschäftsführertätigkeit vom Bundesfinanzgericht nicht zu erkennen ist. Dass kein notwendiger Zusammenhang besteht, ist auch daraus zu ersehen, dass 2009 und 2010 zeitweise Miete verrechnet wurde, aber kein Geschäftsführerbezug bezogen wurde; ein innerer Zusammenhang zur notwendigen Gegenverrechnung von Miete und Geschäftsführerbezug liegt daher offensichtlich nicht vor.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung/Abänderung/Stattdage)

Rechtsgrundlagen § 8 KStG

Einlagen, Entnahmen und Einkommensverwendung

§ 8. Abs. 1 KStG 1988 Bei der Ermittlung des Einkommens bleiben Einlagen und Beiträge jeder Art insoweit außer Ansatz, als sie von Personen in ihrer Eigenschaft als Gesellschafter,

Mitglieder oder in ähnlicher Eigenschaft geleistet werden. § 6 Z 14 lit. b des Einkommensteuergesetzes 1988 ist sinngemäß anzuwenden. Bei einem Forderungsverzicht auf Seiten des Gesellschafters ist der nicht mehr werthaltige Teil der Forderung steuerwirksam.

(2) Für die Ermittlung des Einkommens ist es ohne Bedeutung, ob das Einkommen

- im Wege offener oder verdeckter Ausschüttungen verteilt oder
- entnommen oder
- in anderer Weise verwendet wird.

.....

Unter einer verdeckten Ausschüttungen im Sinne des § 8 Abs. 2 KStG 1988 sind alle außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung gelegenen Zuwendungen einer Körperschaft an Anteilsinhaber zu verstehen, die das Einkommen der Körperschaft mindern und ihre Wurzel in der Anteilsinhaberschaft haben, wobei solche verdeckten Ausschüttungen das Einkommen der Körperschaft entweder als überhöhte (scheinbare) Aufwendungen oder als zu geringe (fehlende) Einnahmen mindern können (vgl. VwGH 29.11.2006, 2002/13/0173).

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 Vorteilseinräumung. 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“, d.h. 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).

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 28. Juni 2022