

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Senatsvorsitzende***SenV***, die RichterIn***SenRi*** sowie die fachkundigen Laienrichter ***SenLR1*** und ***SenLR2*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 29. Februar 2012 gegen die Bescheide des FA Waldviertel vom 30. Jänner 2012 betreffend Körperschaftsteuer 2008 und Haftung für Kapitalertragsteuer 01-12/2008, Steuernummer ***BF1StNr1***, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 25. April 2023 in Anwesenheit der Schriftführerin ***Sf*** zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird teilweise stattgegeben.

Der Bescheid betreffend Körperschaftsteuer 2008 vom 30. Jänner 2012 wird abgeändert. Die Bemessungsgrundlagen und die mit diesem Erkenntnis festgesetzte Körperschaftsteuer 2008 sind Pkt. E. der Entscheidung zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches.

Der Bescheid betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer 01-12/2008 vom 30. Jänner 2012 wird abgeändert. Die Bemessungsgrundlagen, die festgesetzte Kapitalertragsteuer und die Kapitalertragsteuerhaftung sind Pkt. F. der Entscheidung zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches.

II. Gemäß Art 133 Abs 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) ist die ordentliche Revision nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1. Die Beschwerdeführerin (Bf.) war eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung; sie handelte mit Holz, Baumaterialien und Flachglas. Im Streitjahr (2008) waren ***1*** ***2*** zu 75% und ***3*** ***2*** zu 25% an der Bf. beteiligt. Ihr Geschäftsführer war ***3*** ***2***.

2. Die in dieser Beschwerdesache angefochtenen Bescheide waren die Bescheide betreffend Körperschaftsteuer 2008 und Haftung für Kapitalertragsteuer 01-12/2008 vom 30.01.2012. Im Körperschaftsteuerbescheid 2008 wurden die Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von EUR 147.972,49 veranlagt. Im Haftungsbescheid wurde festgestellt, dass die Bf. für Kapitalertragsteuer in Höhe von EUR 14.250,00 haftet.

Beide Bescheide wurden nach einer Außenprüfung prüfungskonform erlassen und mit der dem Finanzamt am 29.02.2012 persönlich überreichten Beschwerde vom 28.02.2012 angefochten.

In der Beschwerde beantragte die Bf., die Bescheide betreffend Körperschaftsteuer 2008 und Haftung für Kapitalertragsteuer 01-12/2008 ersatzlos aufzuheben und eine mündliche Senatsverhandlung durchzuführen.

Der Beschwerde gegen den Bescheid betreffend Körperschaftsteuer 2008 wurde mit Beschwerdeverentscheidung vom 25.10.2013 teilweise stattgegeben und festgestellt, dass die Einkünfte aus Gewerbebetrieb laut Beschwerdeverentscheidung EUR 129.939,20 betragen. Der Beschwerde gegen den Bescheid betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer 01-12/2008 wurde mit der Beschwerdeverentscheidung vom 21.10.2013 teilweise stattgegeben und festgestellt, dass die Bf. für Kapitalertragsteuer in Höhe von EUR 10.500,00 haftet.

Beide Beschwerdeverentscheidungen waren innerhalb 1 Monats ab Zustellung mit Vorlageantrag anfechtbar und wurden mit Vorlageantrag vom 20.11.2013 angefochten.

3. Ad Körperschaftsteuer 2008:

3.1. Die Beschwerdepunkte waren 1.) die verdeckte Ausschüttung – Grundverkauf (EUR 45.000,00), 2.) die Forderung der ***4***. (EUR 3.033,29) und 3.) die verdeckte Ausschüttung Baukosten privat (EUR 10.000,00) bis zur Zurücknahme des Beschwerdepunktes.

3.1.1. Verdeckte Ausschüttung – Grundverkauf (EUR 45.000,00):

Über diesen Beschwerdepunkt wurde in der Niederschrift über die Schlussbesprechung und im Außenprüfungsbericht vom 20.12.2011 festgestellt: 2008 war auf dem Konto „unbebaute Grundstücke“ ein Abgang in Höhe von EUR 20.000,00 verbucht, dem kein Erlös gegenüber

stand. Die Grundstücke im Gesamtausmaß von 19631 m² wurden in das Vermögen des Gesellschafter-Geschäftsführers ***3*** ***2*** übertragen, der im selben Zeitraum und in unmittelbarer Nähe Grundstücke zum ortsüblichen Preis von ca. EUR 02,30 pro Quadratmeter erwarb. Die verdeckte Ausschüttung infolge unentgeltlicher Übertragung der Grundstücke im Gesamtausmaß von 19631 m² betrug EUR 45.000,00. Diese EUR 45.000,00 wurden gewinnerhöhend zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb hinzugerechnet.

In der Beschwerde vom 28.02.2012 brachte die Bf. vor: Die Grundstücke wurden von der Bf. 2007 um EUR 10.000,00 erworben, da eine andere Gesellschaft ein Blockheizkraftwerk und Lagerhallen errichten wollte und da die Bf. massive Einsparungen im Energiebereich und Aufträge durch die Errichtung des Blockheizkraftwerks erwartet hatte. Diese Grundstückskäufe trieben die Grundstückspreise in die Höhe, weshalb die Bf. weitere Grundstücke nur zu höheren Kaufpreisen erwerben konnte. Nach dem Grundstückskauf im Jahr 2007 wurden einige 1000 Tonnen Flinsmaterial abgegraben und als Schotterbeimengung verwertet, was den Verkehrswert der Grundstücke verringert habe.

Der Beschwerde war das zum Stichtag 31.12.2007 erstellten Sachverständigengutachten vom 23.02.2012 beigelegt. Der Gutachter war ein Sachverständiger für Bauwesen; der Auftraggeber des Gutachtens war ***3*** ***2***. Bewertet wurde eine Liegenschaft in ***5*** mit den Einlagezahlen ***A*** und ***B***, deren Eigentümer die Bf. und ***3*** ***2*** waren. Laut Gutachten bestand die Einlagezahl ***A*** aus den Grundstücken ... und die Einlagezahl ***B*** aus den Grundstücken Der Gutachter bewertete die 19631 m² großen Grundstücke mit EUR 00,62 pro Quadratmeter und berechneten ihren Verkehrswert mit EUR 12.125,00. Die Bf. beantragte, die 19631 m² großen Grundstücke mit EUR 12.125,00 zu bewerten.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 25.10.2013 wurde der Beschwerde in diesem Punkt teilweise stattgegeben und begründend ausgeführt: Der Gutachter nehme unbegründet einen Wert von EUR 00,65 pro Quadratmeter abzüglich 5% Abschlag für Lage/Neigung/Breite an. Wäre er sorgfältig gewesen, hätte er die vom Finanzamt festgestellten Vergleichswerte auch feststellen können. Deshalb sei dem Gutachten nicht zu folgen. Nach der vom Finanzamt durchgeführten Verkehrswertermittlung beträgt der Verkehrswert ca. EUR 01,80 pro Quadratmeter und der Verkehrswert der 19.931 m² großen Grundstücke abgerundet EUR 30.000,00. Auch habe die Bf. die Grundstücke 2005 und nicht 2007 erworben und der Kaufpreis habe nicht EUR 10.000,00 sondern EUR 20.000,00 betragen. Die aus der verdeckten Ausschüttung Grundverkauf stammenden Einkünfte aus Gewerbebetrieb wurden in Höhe von EUR 30.000,00 festgesetzt.

Im Vorlageantrag wiederholte die Bf. im Wesentlichen ihr Beschwerdevorbringen aus der Beschwerde, brachte ergänzend vor, dass der Flinsmaterialabbau den Wert des Grundstückes auf den im Gutachten angegebenen Wert verringert habe und beantragte, das Grundstück mit EUR 12.125,00 zu bewerten.

3.1.2. Forderung der *4*** (EUR 3.033,29):**

Über diesen Beschwerdepunkt wurde in der Niederschrift über die Schlussbesprechung und im Außenprüfungsbericht vom 20.12.2011 festgestellt: 2008 wurden Verzugszinsen in Höhe von EUR 3.033,29 für Außenstände aktiv abgegrenzt (Verrechnung im Jahr 2011).

In der Beschwerde vom 28.02.2012 brachte die Bf. vor, dass die ***4*** eine ungarische Gesellschaft war, deren Betonwerk die Bf. teilweise vorfinanziert habe. Die Gesellschaft stehe kurz vor der Insolvenzanmeldung, wodurch die Bf. möglicherweise massiv zusätzlich belastet werden könnte. Die Bf. beantragte, keine Verzugszinsen festzusetzen.

Laut Schreiben des Rechtsanwalts der ungarischen Gesellschaft vom 06.02.2012 wurde ein am 10.05.2009 geschlossener Lagervertrag gekündigt und die Bf. wurde aufgefordert, der mit Erklärung vom 05.05.2011 bis 28.02.2012 vereinbarten Rückkaufverpflichtung nachzukommen.

Der Beschwerde wurde mit Beschwerdeverentscheidung vom 25.10.2013 in diesem Punkt dadurch stattgegeben, dass die Verzugszinsen rückwirkend wertberichtigt und die daraus stammenden Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von EUR 00,00 festgesetzt wurden.

3.1.3. Verdeckte Ausschüttung Baukosten privat (EUR 10.000,00):

Über diesen Beschwerdepunkt wurde in der Niederschrift über die Schlussbesprechung und im Außenprüfungsbericht vom 20.12.2011 festgestellt: Die Ausgaben für die Althausanierung des Wohnhauses von ***3*** ***2*** wurden als Betriebsausgaben geltend gemacht. Da sie der Höhe nach nicht exakt festgestellt werden konnten, wurden sie geschätzt und gewinnerhöhend zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb hinzugerechnet.

In der Beschwerde vom 28.02.2012 brachte die Bf. vor: Die privaten Baukosten betrugen laut vorgelegter Aufstellung EUR 5.753,00. Die Bf. beantragte, die verdeckte Ausschüttung Baukosten privat in Höhe von EUR 5.753,00 festzusetzen.

In der Beschwerdeverentscheidung vom 25.10.2013 wurde auf die Zurücknahme des Beschwerdepunktes vom 27.09.2013 verwiesen und im Vorlageantrag bestätigte die Bf., dass sie diesen Beschwerdepunkt mit Schreiben vom 27.09.2013 zurückgezogen hatte.

4. Ad. Haftung für Kapitalertragsteuer 01-12/2008:

4.1. Die Außenprüfung stellte fest, dass die verdeckten Ausschüttungen aus Grundverkauf (EUR 45.000,00) und aus privaten Baukosten (EUR 10.000,00) zuzüglich Umsatzsteuer (EUR 2.000,00) in Höhe von insgesamt EUR 57.000,00 kapitalertragsteuerpflichtig waren. Die festgesetzte Kapitalertragsteuer betrug 25% von EUR 57.000,00 = EUR 14.250,00. Deshalb wurde die Bf. mit Haftungsbescheid vom 30.01.2012 zur Haftung für Kapitalertragsteuer in Höhe von EUR 14.250,00 herangezogen.

4.2. Die Beschwerde vom 28.02.2012 gegen den Haftungsbescheid enthielt keine auf diesen Bescheid sich beziehende Begründung. Mit Mängelbehebungsbeschluss vom 23.08.2021 wurde der Bf. aufgetragen, eine auf diesen Bescheid sich beziehende Begründung vorzulegen. Dieser Beschwerdemangel wurde fristgerecht und vollständig behoben.

4.3. Mit Beschwerdeverentscheidung vom 21.10.2013 wurde der Beschwerde dadurch teilweise stattgegeben, dass die Bemessungsgrundlage für die Kapitalertragsteuer von EUR 57.000,00 auf EUR 42.000,00 und die Haftung der Bf. für Kapitalertragsteuer von EUR 14.250,00 auf EUR 10.500,00 herabgesetzt wurde.

4.4. Im Vorlageantrag vom 20.11.2013 wurde die Beschwerdeverentscheidung vom 21.10.2013 auch angefochten; jedoch erstattete die Bf. kein neues Vorbringen.

5. BFG – Ermittlungen zum Verkehrswert der unbebauten Grundstücke, zum Erwerb der unbebauten Grundstücke, zum Baurechtsvertrag vom 07.08.2008 und zum Entnahmewert der unbebauten Grundstücke:

5.1. BFG – Ermittlungen zum Verkehrswert der unbebauten Grundstücke:

5.1.1. Laut Grundbuchauszug vom 22.08.2021 waren 1900 m² bei der Grundstücksnummer .., 2251 m² bei der Grundstücksnummer, 2006 m² bei der Grundstücksnummer und damit 6157 m² von 19631 m² Betriebsflächen.

Mit Schreiben vom 23.08.2021 wurde dem Finanzamt vorgehalten, dass die Bf. ein Gutachten über die Liegenschaften KG xxx, EZ ***A***, und KG xxx, EZ ***B***, mit den Grundstücken Nr. ... vorlegte, worin eine Fläche im Ausmaß von 19631 m² zum 31.12.2007 als Grünland bewertet war, weshalb der Grundbuchauszug vom 22.08.2021 dafür spreche, dass 6157 m² unrichtig als Grünland bewertet waren. Das Finanzamt wurde gebeten, den Verkehrswert von Betriebsflächen in ***5*** und Umgebung zum Stichtag 31.12.2007 zu ermitteln und eine darauf basierende Neuberechnung der verdeckten Ausschüttung und Haftungssumme vorzulegen.

5.1.2. Das Finanzamt berechnete den Verkehrswert der 19631 m² großen Liegenschaft mit EUR 129.000,00 und die steuerlichen Auswirkungen wie folgt:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb bisher EUR 147.972,49 plus verdeckte Ausschüttung Grundverkauf neu EUR 129.000,00 minus Wertberichtigung Zinsen EUR 3.033,00 ergibt Einkünfte aus Gewerbebetrieb neu in Höhe von EUR 273.939,20 und EUR 186.000,00 als neue Bemessungsgrundlage für die Kapitalertragsteuerhaftung.

Diese Berechnung wurde der Bf. mit Schreiben vom 10.11.2021, zugestellt am 15.11.2021, vorgehalten. Sie konnte sich innerhalb von vier Wochen nach Zustellung dieses Schreibens dazu äußern und antwortete am 25.11.2021:

Laut digitaler Katastermappe aus 1988 und 2012 seien die Liegenschaften mit den Grundstücksnummern ... nie als Bauland oder Bauland-Betriebsgebiet gewidmet gewesen, weshalb 2008 Grünland entnommen worden sei. Eine Bestätigung über die mit Verordnung vom 05.04.2014 erfolgte Umwidmung in Bauland-Betriebsgebiet wurde dem Schreiben beigelegt. Der aktuelle Preis für Grünland in der Gemeinde betrage 2021 zwischen EUR 00,50 und EUR 01,00, weshalb der Preis für die landwirtschaftlich genutzte Fläche im Jahr 2008 nicht EUR 01,81 betrage. Beantragt wird, den von der Bf. objektiv ermittelten ortsüblichen Preis mit EUR 15.508,49 = EUR 00,79 pro Quadratmeter zu bewerten.

Das Schreiben vom 25.11.2021 wurde dem Finanzamt mit Vorhalt vom 30.11.2021 übersandt; eine Gegenäußerung zu diesem Schreiben erfolgte nicht.

5.2. BFG-Ermittlungen zum Erwerb der unbebauten Grundstücke:

5.2.1. Laut Grundbuchauszug vom 22.08.2021 wurden die unbebauten Grundstücke mit dem nicht im Grundbuch hinterlegten Kaufvertrag vom xxxxx und mit Bescheid vom xxxxxx erworben: Als „Bescheid vom xxxxxx“ war die Verhandlungsschrift der Niederösterreichischen Agrarbezirksbehörde vom xxxxxx über die an diesem Tag in Gmünd stattfindende Amtshandlung im Grundbuch hinterlegt. Laut dieser Verhandlungsniederschrift beantragten die Bf. und ***3*** **2***, für folgendes Übereinkommen einen Feststellungsbescheid gemäß § 42 des Flurverfassungs-Landesgesetzes 1975 (FLG), LGBL. 6650, zu erlassen: Die Bf. als bisherige Eigentümerin der Grundstücke Nr. ..., Katastralgemeinde xxx ***5***, überträgt die unter der Einlagezahl ***A*** zu erfassenden Grundstücke an ***3*** **2*** als neuen Eigentümer. Der Leiter der Amtshandlung stellte fest, dass das beurkundete Parteienübereinkommen zur Durchführung der Flurbereinigung erforderlich war und gab dem Antrag der Verfahrensparteien (Bf. und ***3*** **2***) statt. Die Parteien verzichteten auf die schriftliche Bescheidausfertigung und auf Rechtsmittel, weshalb der Bescheid am 29.10.2007 rechtskräftig wurde.

5.2.2. Mit Vorhalt vom 20.04.2022 ersuchte das Bundesfinanzgericht die Bf., 1.) den Kaufvertrag vom xxxxx über den Erwerb der Grundstücke Nr..., Katastralgemeinde xxx ***5***, 2.) die Urkunde über das die Grundstücke Nr. ..., Katastralgemeinde xxx ***5***, betreffende und mit Bescheid vom xxxxxx festgestellte Parteienübereinkommen und 3.) den Gesellschaftsvertrag und sämtliche den Gesellschaftsvertrag abändernde Verträge bis 2009 vorzulegen.

5.2.3. Mit Schreiben vom 25.05.2022 legte die Bf. 1.) den Kaufvertrag vom 01.04.2005, mit dem die Bf. die Grundstücke Nr..... (alle Katastralgemeinde xxx) im Gesamtflächenausmaß von 2 ha 27 a 99 m² um EUR 20.000,00 erworben hatte, 2.) die Verhandlungsschrift der Niederösterreichischen Agrarbezirksbehörde vom xxxxxx und 3.) den Gesellschaftsvertrag vom 22.04.1971 und alle diesen Vertrag abändernden Gesellschaftsverträge vor.

Das dem Bescheid vom xxxxxx zugrundeliegende und auch angeforderte Parteienübereinkommen wurde nicht vorgelegt. Den Gesellschaftsverträgen ist zu entnehmen, dass die unbebauten Grundstücke keine Stammeinlagen waren.

5.2.4. Mit Schreiben vom 21.06.2022 wurde der Bf. und dem Finanzamt vorgehalten, dass 1.) die Außenprüfung in Tz 11 verdeckte Ausschüttung – Grundverkauf feststellte: „Im Jahr 2008 ist auf dem Konto „unbebaute Grundstücke“ ein Abgang in der Höhe von EUR 20.000,00 verbucht, dem kein Erlös gegenübersteht. Laut Feststellung der Außenprüfung handelt es sich um die Grundstücke ..., die in das Vermögen des Gesellschafters ***3*** ***2*** übertragen worden sind ... Die verdeckte Ausschüttung an den Gesellschafter ***3*** ***2*** infolge unentgeltlicher Übertragung der Grundstücke beträgt somit rund Euro 45.000“, dass 2.) die Bf. laut der im Grundbuch erfassten Verhandlungsschrift vom xxxxxx die Grundstücke am xxxxxx unentgeltlich an ***3*** ***2*** übertragen hatte und dass 3.) diese Eigentumsübertragung mit Bescheid gemäß § 42 Flurverfassungs-Landesgesetz 1975 (FLG) idgF, LGBL. 6650, vom xxxxxx, rechtskräftig seit xxxxxx, festgestellt wurde: Nach dieser Sachlage habe eine (allfällige) verdeckte Ausschüttung und/oder Entnahme der Grundstücke aus dem Betriebsvermögen der Bf. bereits 2007 und nicht im Streitjahr 2008 stattgefunden.

Der Bf. und dem Finanzamt wurden folgende Fragen gestellt: Mit welchem Datum wurde der Abgang in Höhe von EUR 20.000,00 auf dem Konto unbebaute Grundstücke verbucht und warum geht das Finanzamt davon aus, dass eine verdeckte Ausschüttung 2008 stattgefunden hat? Wann wurden die Grundstücke aus dem Betriebsvermögen der Bf. entnommen?

5.2.5. Die Antworten auf das Schreiben vom 21.06.2022 lauteten:

Das Finanzamt antwortete mit Mail vom 23.06.2022: „Die verdeckte Gewinnausschüttung wurde deshalb 2008 angenommen, da das Grundstück im Jahr 2008 erfolgswirksam ausgebucht wurde: 31.12.2008 Konto 7085 Abschreibung RBW/0300 unbebaute Grundstücke Beleg: AB88 mit dem Betrag von € 20.000,- im Soll“.

Die Bf. antwortete mit Schreiben vom 24.06.2022: „... die Grundstücke wurden laut Buchhaltung im Jahr 2008 entnommen, daher hat die verdeckte Ausschüttung laut Finanzamt im Jahr 2008 stattgefunden. Beiliegend finden Sie dazu das Kontoblatt, das den Abgang darstellt“.

Dem beiden Antwortschreiben beiliegenden Kontoblatt „unbebaute Grundstücke“ ist zu entnehmen: „31.12.2008 Abgang 2008 [EUR] 20.000,00“.

5.3. BFG-Ermittlungen zum Baurechtsvertrag vom 07.08.2008 und zum Entnahmewert:

5.3.1. Am 07.08.2008 schloss ***3*** ***2*** als Eigentümer der 16022 m² großen Liegenschaft Einlagezahl ***A*** mit den Grundstücken Nr....., ... einen Baurechtsvertrag

mit einer Laufzeit von 15 Jahren ab. Der Baurechtszins betrug EUR 5.000,00 pro Jahr und war 2008 in Höhe von 6/12 des Jahresbetrages zu entrichten.

5.3.2. Mit Schreiben vom 07.07.2022 wurde der Bf. und dem Finanzamt vorgehalten: „Da die Grundstücke am 31.12.2008 aus dem Betriebsvermögen entnommen wurden, wurde mit dem von ***3*** ***2*** abgeschlossenen Baurechtsvertrag vom 07.08.2008 Betriebsvermögen für private Zwecke verwendet. Hat den 2008 fälligen Baurechtszins (EUR 2.500,00) ***3*** ***2*** oder die GmbH vereinnahmt? Wann ist der 2008 fällige Baurechtszins vereinnahmt worden? Nach der 2008 geltenden Rechtslage ist der Entnahmewert von unbebauten Grundstücken der Teilwert. Deshalb ersucht das Bundesfinanzgericht, den Teilwert der unbebauten Grundstücke zum 31.12.2008 bekanntzugeben“.

5.3.3. Auf das Schreiben vom 07.07.2022 antwortete die Bf. mit Schreiben vom 19.07.2022, dass weder die Bf. noch ***3*** ***2*** den Baurechtszins vereinnahmten, da der Baurechtszins weder im Streitjahr noch in den Jahren danach bezahlt wurde. Die Bf. beantragte, den Entnahmewert mit EUR 00,79 pro Quadratmeter und damit in Höhe von EUR 15.508,49 zu bewerten. Begründend wurde auf die mit Mail vom 19.11.2021 mitgeteilten Grünlandpreise (EUR 00,50 bis EUR 01,00) verwiesen. Dieses Antwortschreiben wurde an das Finanzamt gesandt und wurde vom Finanzamt beantwortet.

5.3.4. Das Finanzamt legte dem Bundesfinanzgericht eine Aufstellung des Pachtaufwandes 2008 in Höhe von insgesamt EUR 68.456,08 und ein Schreiben vor, worin stand, dass eine zu errichtende Trocknungsanlage der Grund für die Entnahme der unbebauten Grundstücke gewesen sein könnte, dass die 2008 anscheinend nicht bezahlten Baurechtszinsen EUR 2.500,00 betrugen, dass ***3*** ***2*** Mieteinkünfte für die Einlagezahl ***A***, Katastralgemeinde ***5*** erklärte und dass es monatliche Pachtzahlungen in Höhe von EUR 1.250,00 gab.

5.3.5. Das Antwortschreiben des Finanzamtes samt Beilagen wurde der Bf. mit Schreiben vom 17.08.2022 vorgehalten und dazu ausgeführt, nach derzeitigem Verfahrensstand sei davon auszugehen, dass die Bf. von ***3*** ***2*** erklärte Baurechtszinsen in Höhe von EUR 2.500,00 verdeckt ausgeschüttet habe und dass eine Entnahme unbebauter Grundstücke in Höhe des Buchwertes EUR 20.000,00 stattgefunden habe, da die Bf. eine Teilwertabschreibung nicht durchgeführt und weder nachgewiesen noch glaubhaft gemacht habe, dass und wodurch sich der Wert der bebauten Grundstücke verringert habe.

5.3.6. Auf dieses Schreiben antwortete die Bf., dass sie mit einer verdeckten Ausschüttung in Höhe von EUR 2.500,00 und EUR 20.000,00 einverstanden sei und ersuchte das Bundesfinanzgericht, eine Abgabenberechnung für die verdeckten Ausschüttungen zu übersenden. Eine derartige Abgabenberechnung wurde der Bf. nicht gesandt.

6. Aus der Niederschrift über die mündliche Verhandlung:

„Steuerlicher Vertreter: Der zwischen der Bf. und ***3*** ***2*** abgeschlossene Kaufvertrag oder Schenkungsvertrag kann nicht vorgelegt werden. Warum im Gutachten sowohl ***3*** ***2*** als auch die Bf. als Eigentümer:in genannt werden, kann nicht gesagt werden. Warum die Grundstücke nicht nach der Flurbereinigung 2007 aus dem Betriebsvermögen entnommen wurden, kann nicht gesagt werden. Dies war auch nicht Thema bei der Betriebsprüfung und ist daher niemanden aufgefallen“.

Die Finanzamtsvertreterin kann nicht sagen, wie oft die monatlichen Pachteinnahmen in Höhe von EUR 1.250,00 an ***3*** ***2*** geflossen sind.

„Steuerlicher Vertreter: Das Projekt Baurecht wurde gestoppt, weil der Baurechtsberechtigte in finanzielle Schwierigkeiten geraten ist, weshalb das Projekt nie realisiert wurde. 2008 lagen die Grundstücke brach, da sie für jeden Eigentümer wertlos waren. Offenbar hat ***3*** ***2*** keine Pachteinnahmen mit dem Grundstück erzielt. Es könnte sein, dass bis Ende 2007 Flinsmaterial von der Bf. abgebaut wurde. Ob 2008 Flinsmaterial von der Bf. abgebaut wurde, kann nicht gesagt werden. Jetzt liegen die Grundstücke brach“.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

A. Der Vorlageantrag ist frist- und formgerecht eingebracht. Deshalb scheiden alle Beschwerdeentscheidungen aus dem Rechtsbestand aus und die Beschwerden gegen die im Spruch aufgezählten Bescheide gelten als unerledigt. Da die Beschwerde gegen den Bescheid betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer 01-12/2008 nach fristgerechter und vollständiger Mängelbehebung auch frist- und formgerecht eingebracht ist, ist über die Beschwerden gegen alle im Spruch aufgezählten Bescheide „in der Sache“ zu entscheiden.

B. Beschwerdepunkte: Im Vorlageantrag hat die Bf. bestätigt, dass sie den Beschwerdepunkt „verdeckte Ausschüttung Baukosten privat“ zurückgenommen hat. Die Beschwerdepunkte sind daher die verdeckte Ausschüttung Grundverkauf, die Verzugszinsen aus der Forderung ***4*** und die Haftung der Bf. für die auf verdeckte Ausschüttungen entfallende Kapitalertragsteuer. Zu diesen Beschwerdepunkten ergehen folgende Entscheidungen:

C. Verdeckte Ausschüttung Grundverkauf:

Die Abgabenbehörde hat unter der Bezeichnung „verdeckte Ausschüttung Grundverkauf“ festgestellt, dass die Bf. wegen eines am 31.12.2008 in Höhe von EUR 20.000,00 verbuchten

Abgangs auf dem Konto unbebaute Grundstücke EUR 45.000,00 an ihren Gesellschafter-Geschäftsführer ***3*** ***2*** verdeckt ausgeschüttet hat. Die Bf. bestreitet, dass eine verdeckte Ausschüttung in der von der Abgabenbehörde festgestellten Höhe stattgefunden hat.

C.1. Rechtslage verdeckte Ausschüttung:

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH) sind verdeckte Ausschüttungen im Sinne des **§ 8 Abs 2 Körperschaftsteuergesetz (KStG) 1988** in der im Streitjahr 2008 geltenden Fassung alle außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung liegenden, nicht ohne weiteres als Ausschüttungen erkennbare Zuwendungen (Vorteilsgewährungen) an die Anteilsinhaber:innen oder ihnen gleichzuhaltende Personen, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst sind, die Einkünfte der Körperschaft mindern und die Dritten, dieser Körperschaft fremd gegenüber stehenden Personen nicht gewährt werden (vgl. Kirchmayer in Achatz/Kirchmayer, KStG § 8, Rz 161; VwGH 18.12.1990, 89/14/0133; 26.09.2000, 98/13/0107; 01.03.2007, 2004/15/0096; 24.07.2007, 2007/14/0013; 23.03.1989, 85/13/0074, 0075; 03.07.1991, 91/14/0221; 19.04.2007, 2005/15/0020; 17.10.2007, 2006/13/0069). Die Körperschaft muss wissen, dass sie ihren Anteilsinhaber:innen Vermögen zuwendet (Kirchmayer in Achatz/Kirchmayer, KStG § 8, Rz 164 – 165). Die angeführten Voraussetzungen müssen kumulativ erfüllt sein (VwGH 08.02.2007, 2004/15/0149; 01.03.2007; 2004/15/0196; 19.04.2007, 2005/15/0020).

Verdeckte Gewinnausschüttungen können das Einkommen der Körperschaft in zwei Formen mindern. Entweder liegen überhöhte (scheinbare) Aufwendungen oder zu geringe Einnahmen oder fehlende Einnahmen vor (VwGH vom 29.01.2003, 98/13/0055, 30.05.2001, 99/13/0024). Wirken sich bestimmte Vorgänge nicht auf den steuerlichen Gewinn der Körperschaft aus, kann eine verdeckte Ausschüttung nicht vorliegen (Kirchmayer in Achatz/Kirchmayer, KStG § 8, Rz 171).

Verdeckte Ausschüttungen sind wie jede Ausgabe in dem Kalenderjahr gewinnerhöhend festzusetzen, in dem sie ausgeschüttet werden (§ 19 Abs 2 Einkommensteuergesetz – EStG 1988 idgF).

C.2. Sach- und Beweislage:

Der Entscheidung über den Beschwerdepunkt „verdeckte Ausschüttung – Grundverkauf“ wird folgende Sach- und Beweislage zugrunde gelegt:

- Die Bf. ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung, die auch mit Baumaterialien handelt.
- Die Bf. hat die unbebauten Grundstücke Nr. ..., Katastralgemeinde ***5***, um EUR 20.000,00 erworben und hat sie bis 31.12.2008 mit dem Buchwert EUR 20.000,00 in ihrem Betriebsvermögen gehalten. Die unbebauten Grundstücke sind keine Stammeinlage.

- Laut Grundbuchauszug werden die unbebauten Grundstücke mit dem nicht im Grundbuch hinterlegten Kaufvertrag vom xxxxx und mit Bescheid vom xxxxx „erworben“.

Der Bescheid vom xxxxx ist ein Flurbereinigungsbescheid, in dem festgestellt wird, dass die Bf. als bisherige Eigentümerin die unter der Einlagezahl ***A*** zu erfassenden Grundstücke Nr. ..., Katastralgemeinde ***5***, unentgeltlich an ***3*** ***2*** als neuen Eigentümer übertragen hat.

- Der Bescheid vom xxxxx ist kein zivilrechtlicher Titel für eine Eigentumsübertragung, weshalb die Eigentumsrechte der Bf. an den unbebauten Grundstücken nicht mit diesem Bescheid an ***3*** ***2*** übertragen worden sind. Einen Kaufvertrag oder einen (als Titel für unentgeltlich übertragene Eigentumsrechte in Frage kommenden) Schenkungsvertrag hat die Bf. nicht vorgelegt und hat in der mündlichen Verhandlung ausgesagt: „Der zwischen der GmbH und ***3*** ***2*** abgeschlossene Kaufvertrag oder Schenkungsvertrag kann nicht vorgelegt werden“. Das Bundesfinanzgericht kann daher nicht feststellen, ob (und falls dies zu bejahen ist, wann) die Bf. das Eigentum an den unbebauten Grundstücken Nr. ..., Katastralgemeinde ***5***, (zivil)rechtsgültig an ***3*** ***2*** übertragen hat.

- Im zum Stichtag 31.12.2007 erstellten Sachverständigengutachten vom 23.02.2012 wird festgestellt, dass die Bf. und ***3*** ***2*** die Eigentümer der unbebauten Grundstücke sind. In der mündlichen Verhandlung wird ausgesagt: „Warum im Gutachten sowohl ***3*** ***2*** als auch die Bf. als Eigentümer:in genannt werden, kann nicht gesagt werden“.

- In der mündlichen Verhandlung wird auch ausgesagt: „Warum die Grundstücke nicht nach der Flurbereinigung 2007 aus dem Betriebsvermögen entnommen wurden, kann nicht gesagt werden. Dies war auch nicht Thema bei der Betriebsprüfung und ist daher niemanden aufgefallen“.

- In der Beschwerde wird behauptet, dass die Bf. die unbebauten Grundstücke nach dem Kauf im Jahr 2007 verwendet hat, um Flinsmaterial als Beimengung für ihre Schottermischungen abzubauen; in der mündlichen Verhandlung wird ausgesagt: „Es könnte sein, dass bis Ende 2007 Flinsmaterial von der Bf. abgebaut wurde. Ob 2008 Flinsmaterial von der Bf. abgebaut wurde, kann nicht gesagt werden“.

- Nach der aus dem Verwaltungsakt der Bf. und dem Verwaltungsakt von ***3*** ***2*** sich ergebenden Sach- und Beweislage kann ***3*** ***2*** nicht nachgewiesen werden, dass er die unbebauten Grundstücke im Kalenderjahr 2008 verwendet hat, um Einnahmen zu erzielen.

- Das Streitjahr in diesem Beschwerdefall ist das Kalenderjahr 2008. Der Entscheidung ist daher die Sach- und Beweislage des Kalenderjahres 2008 zugrunde zu legen.

C.3. Rechtliche Würdigung und Entscheidung:

C.3.1. In dieser Beschwerdesache ist entscheidungsrelevant, dass das Streitjahr das Jahr 2008 ist.

Nach dem für die unbebauten Grundstücke Nr. ..., Katastralgemeinde ***5***, erstellten Grundbuchauszug hat ***3*** ***2*** die Grundstücke mit Bescheid vom xxxxxx „erworben“.

Das Grundbuch ist ein von den Bezirksgerichten geführtes öffentliches Verzeichnis, in das Grundstücke und die an ihnen bestehenden dingliche Rechte eingetragen werden. Die Bedeutung des Grundbuchs liegt vor allem darin, dass jede/jeder grundsätzlich auf die Richtigkeit und Vollständigkeit des Grundbuchs in Verbindung mit der Urkundensammlung vertrauen kann („Vertrauensgrundsatz“).

Der Entscheidung darf daher im Vertrauen auf Richtigkeit und Vollständigkeit des vorliegenden Grundbuchauszuges zugrunde gelegt werden, dass ***3*** ***2*** die unbebauten Grundstücke Nr. ..., Katastralgemeinde ***5***, mit Bescheid vom xxxxxx „erworben“ hat, weshalb er im gesamten Kalender- und Streitjahr 2008 der Eigentümer dieser Grundstücke ist.

Von dieser Sachlage ausgehend wird festgestellt, dass ein Grundverkauf im Kalender- und Streitjahr 2008 nicht stattgefunden hat. Hat ein Grundverkauf im Kalender- und Streitjahr 2008 nicht stattgefunden, kann auch keine „verdeckte Ausschüttung Grundverkauf“ im Kalender- und Streitjahr 2008 stattgefunden haben. Eine „verdeckte Ausschüttung Grundverkauf“ ist daher nicht festzusetzen und der Beschwerde ist in diesem Punkt stattzugeben.

C.3.2. Die (laut Grundbuchauszug) ***3*** ***2*** gehörenden unbebauten Grundstücke befinden sich vom 01.01.2008 bis zum 31.12.2008 im Betriebsvermögen der Bf., weshalb die Bf. berechtigt ist, sie für ihre eigenen Betriebszwecke zu verwenden und verdeckt ausschüttet, wenn ***3*** ***2*** mit diesen unbebauten Grundstücken Einnahmen erwirtschaftet.

Dass ***3*** ***2*** derartige Einnahmen erwirtschaftet hat, kann ihm nicht nachgewiesen werden, weshalb nicht nachweisbar ist, dass der Bf. Einnahmen entgangen sind. Eine verdeckte Ausschüttung „entgangene Einnahmen“ ist daher nicht festzusetzen.

C.3.3. Die unbebauten Grundstücke sind dem Betriebsvermögen der Bf. am 31.12.2008 entnommen worden: Werden unbebaute Grundstücke dem Betriebsvermögen im Kalenderjahr 2008 entnommen, ist die Entnahme mit dem Teilwert im Zeitpunkt der Entnahme anzusetzen (§ 6 Abs 4 EStG 1988 in der 2008 geltenden Fassung).

Per definitionem ist der Teilwert der Betrag, den Erwerber:innen des ganzen Betriebes im Rahmen des Gesamtkaufpreises für das einzelne Wirtschaftsgut ansetzen würden, wenn der Betrieb fortgeführt wird (Wiesner/Grabner/Knecht/Wanke, EStG § 6, Rz 36, Stand 01.05.2021).

Die unbebauten Grundstücke sind nicht abnutzbare Anlagegüter. Der spätere Teilwert nicht abnutzbarer Anlagegüter entspricht nach ständiger VwGH-Rechtsprechung zu § 6 Abs 4 EStG 1988 idF 2008 zumindest den Anschaffungs- oder Herstellungskosten (VwGH 29.04.1992, 90/13/0228). Vom Kaufpreis der unbebauten Grundstücke ausgehend würde der Teilwert nach dieser VwGH-Rechtsprechung EUR 20.000,00 betragen.

Nach damals ständiger Rechtsprechung und Verwaltungspraxis ist als Teilwert zumindest der Buchwert anzusetzen, der bei den unbebauten Grundstücken auch EUR 20.000,00 beträgt. Vom Buchwert der unbebauten Grundstücke ausgehend wäre der Entnahmewert der unbebauten Grundstücke auch mit EUR 20.000,00 anzusetzen.

Da die Bf. die unbebauten Grundstücke 2008 (angeblich) nicht betrieblich genutzt hat, hat sich ihr Wert im Rahmen eines zu ermittelnden Gesamtkaufpreis nicht erhöht und wäre auch aus diesem Grund in Höhe von EUR 20.000,00 anzusetzen.

Ein Wirtschaftsgut zu einem niedrigeren Teilwert zu bewerten, ist nur zulässig, wenn nachgewiesen oder zumindest glaubhaft gemacht wird, dass im Wirtschaftsjahr eine Wertminderung eingetreten ist (VwGH 21.04.2016, 2013/15/0100).

Eine Teilwertabschreibung hat die Bf. nicht durchgeführt; jedoch ist davon auszugehen, dass sie eine Teilwertabschreibung durchgeführt hätte, wenn sich der Wert der unbebauten Grundstücke verringert hätte. Deshalb ist als erwiesen anzusehen, dass sich der Wert der unbebauten Grundstücke nicht vermindert hat.

Der Entnahmewert der unbebauten Grundstücke ist daher in Höhe von EUR 20.000,00 gewinnerhöhend festzusetzen und wird mit dieser Entscheidung gewinnerhöhend festgesetzt.

D. Verzugszinsen aus der Forderung *4***:**

Die Außenprüfung hat Verzugszinsen für Außenstände in Höhe von EUR 3.033,29 festgesetzt. Die Bf. hat beantragt, keine Verzugszinsen festzusetzen, da die Forderung voraussichtlich nicht einbringlich sei. Die Bf. hat mit der nachgewiesenen Rückkaufverpflichtung und dem gekündigten Lagervertrag glaubhaft gemacht, dass die Außenstände voraussichtlich nicht einbringlich sind. Die Forderung ist daher rückwirkend wertüberichtig, Verzugszinsen sind nicht festzusetzen und der Beschwerde ist in diesem Punkt stattzugeben.

E. Bemessungsgrundlagen und Körperschaftsteuer 2008:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb laut Beschwerdevorentscheidung	129.939,20
verdeckte Ausschüttung Grundverkauf laut Beschwerdevorentscheidung	-30.000,00
<u>Einkünfte aus Gewerbebetrieb laut Bundesfinanzgericht</u>	<u>99.939,20</u>

Gesamtbetrag der Einkünfte laut Bundesfinanzgericht	99.939,20
Einkommen	99.939,20
Die Körperschaftsteuer beträgt:	
Gemäß § 22 KStG 1988 25% des Einkommens	24.984,80
Körperschaftsteuer laut Bundesfinanzgericht	24.984,80

Die Körperschaftsteuer 2008 wird daher in Höhe von EUR 24.984,80 festgesetzt.

F. Haftung für Kapitalertragsteuer:

Mit dem angefochtenen Bescheid wurde die Bf. zur Haftung für Kapitalertragsteuer herangezogen, die aus der verdeckten Ausschüttung aus übertragenen unbebauten Grundstücke, der verdeckten Ausschüttung aus privaten Baukosten (EUR 10.000,00) und der Umsatzsteuer private Baukosten (EUR 2.000,00) stammen.

Da eine verdeckte Ausschüttung aus übertragenen unbebauten Grundstücke nicht stattgefunden hat, ist der Beschwerde in diesem Punkt teilweise stattzugeben. Die auf die verdeckte Ausschüttung aus privaten Baukosten (EUR 10.000,00) und Umsatzsteuer private Baukosten (EUR 2.000,00) entfallende 25%ige Kapitalertragsteuer beträgt:

verdeckte Ausschüttung Grundkauf	00,00
verdeckte Ausschüttung private Baukosten	10.000,00
Umsatzsteuer verdeckte Ausschüttung private Baukosten	2.000,00
Bemessungsgrundlage Kapitalertragsteuer laut Bundesfinanzgericht	12.000,00
25% Kapitalertragsteuer laut Bundesfinanzgericht	3.000,00

Der angefochtene Bescheid wird daher dahingehend abgeändert, dass die 25%ige Kapitalertragsteuer in Höhe von EUR 3.000,00 festgesetzt und die Bf. zur Haftung für Kapitalertragsteuer in Höhe von EUR 3.000,00 herangezogen wird.

G. Revision:

Gemäß Art 133 Abs 1 Z 4 B-VG ist die ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof gegen Erkenntnisse oder Beschlüsse des Bundesfinanzgerichtes zulässig, wenn die Entscheidung von der Lösung einer Rechtsfrage mit grundsätzlicher Bedeutung abhängt. Eine grundsätzlich bedeutende Rechtsfrage musste das Bundesfinanzgericht nicht beantworten, da die Sach- und Beweisfrage zu beantworten war, wann die Bf. die unbebauten Grundstücke aus ihrem Betriebsvermögen entnommen hat. Die (ordentliche) Revision ist daher nicht zulässig.

Wien, am 15. Mai 2023