

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin BE in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch ***RA***, über die Beschwerde vom 22. November 2013 gegen den Bescheid des FA (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 22. Oktober 2013 betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer 2008, gegen die Bescheide vom 25. Oktober 2013 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Körperschaftsteuer 2008 – 2011, Körperschaftsteuer 2008 – 2011 und Festsetzung von Anspruchszinsen 2009 sowie gegen den Bescheid vom 12.9.2014 betreffend Vorauszahlungen Körperschaftsteuer 2014, zu Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

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

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die Beschwerdeführerin (kurz Bf) ist eine GmbH. Alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer ist ***GG***.

Bei der Bf wurde eine die Jahre 2008 bis 2011 umfassende Außenprüfung durchgeführt. Im Bericht über die Außenprüfung vom 22.10.2013 traf der Prüfer unter Tz 2 folgende Feststellung:

*Die Liegenschaft ***Adr*** wurde am 31.1.1995 aus dem Betriebsvermögen des Unternehmens ***E*** als Hotel ***H*** entnommen.*

Der damalige Entnahmewert wurde mit Euro 254.345 (ATS 3.500.000) ermittelt und steuerlich erklärt.

*Die Liegenschaft wurde mit Kaufvertrag vom 15.10.2008 von ***E*** an den gemeinsamen*

*Sohn ***GG*** um den Betrag von Euro 390.000 (Euro 80.000 Grund und Boden und Euro 310.000 für das Gebäude) verkauft. Am gleichen Tag wurde die Liegenschaft von Herrn ***GG*** für Euro 900.000 (Euro 180.000 für Grund und Boden und Euro 720.000 für das Gebäude) an die ***Bf1*** verkauft.*

*Der letztgenannte Vorgang ist nach den Grundsätzen der Angehörigenjudikatur zu untersuchen, da Herr ***GG*** 100 % der Anteile an der ***Bf1*** hält und auch deren Geschäftsführer ist. Es ist daher festzustellen, ob ein fremder Dritter die Liegenschaft ebenfalls um diesen Preis erworben hätte oder eine verdeckte Gewinnausschüttung vorliegt.*

*Im Zuge der Außenprüfung wurde nach eingehender Erörterung festgestellt, dass der fremd- und marktübliche Wert der Liegenschaft ***Adr*** insgesamt EUR 750.000 beträgt. Die Aufteilung wird im folgenden Verhältnis vorgenommen:*

Grund und Boden: Euro 180.000 (erklärt)

Gebäude: Euro 570.000

Da das Gebäude mit Euro 720.000 von Herrn ***GG*** an die zu 100 % in seinem Eigentum stehende ***Bf1*** verkauft und dort aktiviert wurde, ist unter Anwendung der Angehörigenjudikatur von einer verdeckten Gewinnausschüttung beim Verkauf des Gebäudes an die ***Bf1*** von EUR 150.000 auszugehen.

Die KEST wird vom Gesellschafter getragen und beträgt EUR 37.500.

Weiters ist die jährliche AfA des Betriebsgebäudes auf Basis der steuerlich anerkannten Anschaffungskosten von EUR 570.000 vorzunehmen.

Mit Ausfertigungsdatum 22.10.2013 erließ das Finanzamt den entsprechenden Haftungsbescheid betreffend Kapitalertragsteuer 2008. Am 25.10.2013 ergingen nach Wiederaufnahme der Verfahren die Körperschaftsteuerbescheide 2008 bis 2011. Mit gleichem Datum wurden der Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2009 und der Vorauszahlungsbescheid 2014 (Körperschaftsteuer) erlassen.

Gegen diese Bescheide brachte die Bf mit Schriftsatz ihrer anwaltlichen Vertretung vom 22.11.2013 fristgerecht Berufung (nunmehr Beschwerde) ein. Begründend wurde ausgeführt, dass die Behörde von einem niedrigerem Gebäudewert der gegenständlichen Liegenschaft ausginge. Zunächst sei festzuhalten, dass die gegenständlichen Bescheide in ihrer Begründung pauschal auf die Niederschrift verweisen würden. Diese begründe den niedriger angenommenen Gebäudewert lediglich pauschal damit, dass im Zuge der Außenprüfung dieser Wert der Liegenschaft festgestellt worden sei. Auf Basis welcher Erkenntnisse die Behörde diese Feststellung getroffen habe, werde nicht begründet. Der gegenständliche Bescheid leide daher zunächst an einem Begründungsmangel, welcher ausdrücklich auch als Verfahrensmangel geltend gemacht werde. Der gegenständliche Bescheid sei daher bereits aus diesem Grund aufzuheben.

Tatsächlich sei der Gebäudewert mit EUR 720.000 richtig erklärt worden. Es liege hierzu eine

Berechnung des Gebäudewertes durch den allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen ***SV*** aus dem Jahr 2008 war, in welcher dieser den Gebäudewert sogar mit Euro 780.000 errechnet habe.

Soweit die Behörde in der Niederschrift auf die Entnahme der Liegenschaft in das Privatvermögen im Januar 1995 zu einem Betrag in Höhe von EUR 254.345 verweise, sei dem einerseits entgegenzuhalten, dass sich dieser Vorgang 13,5 Jahre vor dem streitgegenständlichen Vorgang des Verkaufs der Liegenschaft von ***GG*** an die ***Bf1*** ereignet habe. Es sei bekannt, dass in diesem Zeitraum eine erhebliche Wertsteigerung von Immobilien erfolgt sei. Zudem sei festzuhalten, dass weder die ***Bf1*** noch Herr ***GG*** in den Vorgang 1995 in irgendeiner Form involviert gewesen seien. Letztlich würde auch übersehen, dass 1995 lediglich 30 % der Liegenschaft betrieblich genutzt worden seien und die Entnahme in das Privatvermögen lediglich den betrieblich genutzten Teil betreffen könne. Es zeige sich allein hieraus, dass der erklärte Gebäudewert durchaus angemessen mit EUR 720.000 angesetzt worden sei.

Als diesbezügliche Beweise wurden angeführt das Gutachten des allgemein gerichtlich beeideten Sachverständigen ***SV*** vom 19.7.2008, das Gutachten des allgemein gerichtlich beeideten Sachverständigen ***SV2*** vom 9.3.1987, PV des ***GG*** und ***M*** als Zeugin.

Diesen Gutachten stehe die unbegründete Festsetzung des Gebäudewertes durch die Behörde mit EUR 570.000 entgegen.

Aber selbst wenn die Behörde die Bewertung des Gebäudes zutreffend vorgenommen hätte - was bestritten werde - könnte aus dem Differenzbetrag auf den erklärten Gebäudewert von EUR 720.000 keine Verpflichtung zur Zahlung von Kapitalertragsteuer resultieren.

Wäre nämlich der Gebäudewert tatsächlich zu hoch erklärt worden, wäre dies gesellschaftsrechtlich als verbotene Einlagenrückgewähr zu qualifizieren. Dies führe zur Teilnichtigkeit des Kaufvertrages genau in jenem Umfang, in dem der Gebäudewert zu hoch bemessen worden sei. Diese Teilnichtigkeit wäre ipso iure ex tunc gegeben. Dies bedeute, dass gesellschaftsrechtlich in dem Umfang des zu hoch erklärten Gebäudewertes der Kaufvertrag niemals wirksam zustande gekommen sei. Damit wäre aber auch die Darlehensverpflichtung der ***Bf1*** gegenüber dem ***GG*** in diesem Umfang niemals wirksam zustande gekommen. Festzuhalten sei in diesem Zusammenhang auch, dass die GmbH in dem nunmehr strittigen Umfang der Gebäudebewertung auch niemals eine Zahlung an ***GG*** vorgenommen habe, sodass es in diesem Zusammenhang auch niemals zu einem Zufluss an ***GG*** gekommen sei. Im Ergebnis habe ***GG*** weder einen Anspruch auf Zahlung noch eine tatsächliche Zahlung erhalten.

In der Berufung (nunmehr Beschwerde) wurde auch der Antrag gestellt, der unabhängige Finanzsenat möge eine mündliche Berufungsverhandlung anberaumen, sofern den nachstehenden Anträgen nicht ohnehin auf Grund der bisherigen Verfahrensergebnisse stattgegeben werden könne.

Mit Beschwerdeverentscheidung (BVE) vom 20.1.2014 wies das Finanzamt die Beschwerde als unbegründet ab und führte dabei aus, dass der Schlussbesprechung vom 17.10.2013 die (auf S. 5 der BVE dargestellte) ausführliche und vorab übermittelte Berechnung des Gebäudewertes (EUR 500.000) seitens des Finanzamtes vorgelegen sei, welche als Besprechungsgrundlage gedient habe.

Seitens der Abgabenbehörde sei die Sachwertmethode zur Bewertung der gegenständlichen Liegenschaft angewandt worden. Zu ermitteln sei mangels einschlägiger gesetzlicher Vorschriften der gemeine Wert der Liegenschaft gem. § 10 BewG (allgemeiner Wertansatz) zur Prüfung der Anwendung fremdüblicher Wertansätze nach den Grundsätzen der Angehörigenjudikatur im Rahmen der Veräußerung der Liegenschaft von ***GG*** an die ***Bf1***. Hinsichtlich des Grund und Bodens seien Vergleichspreise aus der Kaufpreissammlung in der ***KG*** heranzuziehen. Im äußersten Fall könne gewerblich genutzten Grundstücken in der gegebenen Lage ein Preis von EUR 150/m² (also rd. EUR 112.000 für 746 m²) zugestanden werden. Der Wert des Grund und Bodens sei beim Veräußerungsvorgang jedoch mit rd. EUR 242/m² (also EUR 180.000 für 746 m²) zum Ansatz gekommen. Die Flächen des Gebäudes seien aus den vorgelegten Bauplänen (ohne Mauern) herausgemessen und um die Mauerstärken korrigiert, die Bewertungsbeträge für Neuerrichtungen seien Kranewitter, Liegenschaftsbewertung, 6. Auflage, S. 299 entnommen worden. Es sei zur Wertermittlung die mittlere Ausstattung zur Neuerrichtung für Wohnzwecke in ***O*** herangezogen (Korridor: EUR 1.684 bis EUR 2.057) und davon der Mittelwert gezogen worden (EUR 1.870,50). Das Dachgeschoss sei mit 90 % in die Bewertung aufgenommen worden, das Kellergeschoss mit 60 %. Die wirtschaftliche Nutzungsdauer des Gebäudes sei mit 80 Jahren festgesetzt worden. Die Vorgaben der Standardliteratur in Bewertungsfragen seien punktgenau eingehalten worden. Den aufgestauten Reparaturaufwand – um das Gebäude wieder nutzbar zu machen – habe der Gesellschafter-Geschäftsführer am Tag der Begehung (22.8.2013) und einer im Anschluss vor Ort durchgeführten Vorbesprechung selbst mit rund EUR 150.000 bezeichnet. Diese Angabe seien in die Bewertung übernommen worden, was eine ausgesprochen günstige Vorgangsweise für die Bf darstelle, zumal das vor Ort seitens des Finanzamtes hergestellte Bildmaterial einen wesentlich höheren Reparatur- und Modernisierungsbedarf des Gebäudes nahelege. Somit habe sich nach den Berechnungen des Finanzamtes ein Gebäudewert von rd. EUR 500.000 ergeben, wobei beim Veräußerungsvorgang zwischen ***GG*** und der Bf ein Gebäudewert von EUR 720.000 zum Ansatz gekommen sei.

Da die Grundsätze der Angehörigenjudikatur im Verhältnis zwischen ***GG*** und der Bf zur Anwendung kämen, sei von einer verdeckten Gewinnausschüttung iHv EUR 68.000 bei Grund und Boden und EUR 220.000 beim Gebäude auszugehen. Ermessensspielräume – soweit sie in der Bewertungstechnik bestünden – seien zugunsten der Bf berücksichtigt worden. Im Zuge der Schlussbesprechung am 17.10.2013 habe der (damalige) steuerlicher Vertreter bekanntgegeben, dass er ermächtigt sei, EUR 800.000 als Gesamtwert der Liegenschaft (und

damit eine verdeckte Gewinnausschüttung von insgesamt EUR 100.000) noch zu akzeptieren. Dies sei von den Berechnungen des Finanzamtes jedoch zu deutlich entfernt gewesen. Letztlich habe man sich nach eingehender Diskussion auf einen fremd- und marktüblichen Wert der gegenständlichen Liegenschaft von insgesamt EUR 750.000 geeinigt, wobei dem Grund und Boden – antragsgemäß – EUR 180.000 und dem Gebäude – abweichend vom Antrag – ein Wertansatz von EUR 570.000, jeweils als gemeiner Wert, beigelegt worden sei. Die "Berechnung Liegenschaft in ***L***" der Immobilienkanzlei ***SV*** vom 17.9.2008 sei als Beweismittel nicht geeignet, insbesondere weil die in Ansatz gebrachten Werte nicht nachvollziehbar und schlüssig dargelegt worden seien, was jedoch nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH zwingend erforderlich sei. Die vorgelegte Urkunde sollte auch nur eine (Verhandlungs-)grundlage bzw. eine Wertorientierung für eine im Jahr 2008 angedachte Veräußerung der Liegenschaft darstellen, welche jedoch scheiterte, schlichtweg, weil es – zu diesem Preis – keine Interessenten gegeben habe. Eine solche Darstellung könne niemals ein Wertermittlungsgutachten ersetzen, ebenso könne ihr keine Beweiskraft bei der Ermittlung des gemeinen Wertes zukommen. Das "Gutachten ***SV2***" sei zwar aktenkundig, jedoch schon aufgrund seines Alters (21 Jahre im Jahr 2008) als Beweismittel ungeeignet. Das PV (Privatvermögen?) von ***GG*** sei ebenso wie die Aussage von ***M*** als beantragtes Beweismittel abzulehnen, da unklar bleibe, wie beides die vorliegenden Beweismaterialien und Berechnungsgrundlagen widerlegen oder ergänzen könnte.

Die Liegenschaft sei im Jänner 1995 mit einem Wert von EUR 245.530 entnommen worden. Zwar gebe es im Zeitraum bis 2008 tatsächlich (gebietsabhängig) Wertsteigerungen von Liegenschaften, dennoch bleibe unklar, warum dies in concreto zu einem Wert der Gesamtliegenschaft von gerade EUR 900.000 geführt habe. Auch wenn die damalige Herleitung des Entnahmewertes bereits 13,5 Jahre vor dem Jahr 2008 liege, sei doch darauf zu verweisen, dass die damals zitierte Wertminderung wegen schlechter Ausführung und Sanierungsbedürftigkeit zwischen 1995 und 2008 nachweislich nicht behoben worden sei. Der insgesamt schlechte Zustand des Gebäudes habe seit 2008 auch lediglich eine Nutzung als Heim für Asylwerber möglich gemacht. Wenn behauptet werde, dass von der Liegenschaft zum Entnahmezeitpunkt nur 30 % betrieblich genutzt worden seien, sei die Darstellung von 1995 entgegenzuhalten: Der privat genutzte Anteil sei zum Entnahmezeitpunkt also keineswegs 70 %, sondern nur 23 % gewesen. Es erscheine auch unglaublich, dass ein 70%iger Anteil eines durchaus umfassenden Beherbergungsbetriebes von einer (damals) vierköpfigen Familie privat genutzt worden sein sollte.

Zum Vorbringen der Bf, ein zu hoch erklärter Gebäudewert wäre als gesellschaftsrechtlich verbotene Einlagenrückgewähr zu qualifizieren, führte das Finanzamt im Wesentlichen aus, dass nach den Bestimmungen des Gesellschaftsrechtes eine Rückzahlungspflicht in Höhe der verdeckten Gewinnausschüttung aus dem Titel der verbotenen Einlagenrückgewähr bestehen möge, gebucht oder ernsthaft betrieben worden sei eine vergleichbare Forderung seitens der

Bf nachweislich niemals. Damit würden die steuerlichen Konsequenzen der verdeckten Ausschüttung jedenfalls eintreten.

Zur Zahlung der Bf sei das Folgende zu zitieren: (Auszug aus Jakom, 6. Auflage 2013, EStG, § 19 Rz 26) Der Geschäftsführer einer GmbH habe grundsätzlich – d.h. auch ohne beherrschende Beteiligung (zweifelnd Wiesner RWZ 10/34, 135) – die tatsächliche Verfügungsmacht über die zu seinen Gunsten ausgestellten Gutschriften. Daher erfolge der Zufluss mit der Gutschrift, sofern die GmbH zahlungsfähig sei (VwGH 13.12.95, 95/13/0246; VwGH 30.11.93, 93/14/0155). Herr ***GG*** habe als Gegenleistung für die Veräußerung der Liegenschaft an die Bf die entsprechende Forderung auf seinem Gesellschafter-Verrechnungskonto zugebucht bekommen, über welches er als 100%-Gesellschafter und Geschäftsführer der Bf jederzeit verfügungsberechtigt gewesen sei. Die Bf sei auch durchgehend – seit ihrer Gründung – zahlungsfähig gewesen, da sie die oa. Liegenschaft des Betriebsvermögens hätte veräußern können und entsprechende Umsätze aus den Zahlungen des Landes ***O*** für die Beherbergung von Asylwerbern seit 2008 erzielt habe. Daher sei nach den Vorgaben des § 19 EStG (dem sog. Zuflussprinzip) der Zufluss der verdeckten Gewinnausschüttung an ***GG*** gegeben. Da die Nachforderungen aus den Körperschaftsteuerbescheiden 2008 – 2011 nach den vorigen Ausführungen aufgrund der im Rahmen der Betriebsprüfung getätigten Erhebungen und den Vorgaben aus Judikatur und Literatur zu Recht bestehen würden, seien auch die Bescheide über die Nachforderungen aus der Anspruchsverzinsung gem. § 205 BAO sowie die Festsetzung der Vorauszahlung gem. § 24 Abs. 4 Z 1 KStG nicht zu beanstanden, da diese im Einklang mit den einschlägigen gesetzlichen Vorschriften zu erlassen gewesen seien.

Zu den Berufungen gegen die Bescheide über die Wiederaufnahme betreffend Körperschaftsteuer 2008 - 2011 wurde ausgeführt, dass das Finanzamt zur Wiederaufnahme der Verfahren berechtigt gewesen sei, da neue Tatsachen, welche zum Zeitpunkt der erstmaligen Erlassung der Körperschaftssteuerbescheide 2008 – 2011 nicht bekannt gewesen seien, im Zuge der Betriebsprüfung neu hervorgekommen seien. Namentlich sei dies die Tatsache, dass es für den festgesetzten Verkaufspreis der oa. Liegenschaft zwischen ***GG*** und der Bf keine wertmäßige Rechtfertigung gegeben habe. Die Berechnung des gemeinen Wertes der Liegenschaft durch das Finanzamt habe einen niedrigeren Wert ergeben als er den Steuererklärungen zugrunde gelegt worden sei, wodurch der Grundsatz der Fremdüblichkeit nach der Angehörigenjudikatur verletzt worden sei. Hinsichtlich der korrekten Wertfindung über den fremdüblichen Verkaufspreis der oa. Liegenschaft habe im Sinne des § 303 (4) BAO eine neue Tatsache bestanden, wodurch die Wiederaufnahme des Verfahrens zu verfügen gewesen sei.

Mit Schreiben vom 18.2.2014 stellte die anwaltlich vertretene Bf einen Vorlageantrag. Ergänzend wurde vorgebracht, dass der von der belangten Behörde in ihrer Berechnung herangezogene Quadratmeterpreis jedenfalls als zu gering anzusehen sei. Zur Wertermittlung sei die mittlere Ausstattung zur Neuerrichtung für Wohnzwecke in ***O*** herangezogen

worden, wobei sich der Preiskorridor von EUR 1.684 bis EUR 2.057 bewege. Woher die Behörde derartige Informationen beziehe, werde jedoch in der Beschwerdeentscheidung nicht einmal dargetan. Diese Werte seien jedenfalls als zu gering zu erachten. Ausweislich des Raiffeisen-Immobilienatlasses bewege sich der Quadratmeterpreis für gebrauchte Gebäude um durchschnittlich rund EUR 2.941,17 pro Quadratmeter. Zugegebenermaßen stelle dies einen aktuellen Preis dar. Selbst wenn man jedoch in den letzten fünf Jahren eine Preissteigerung bei Immobilien von 10% bis 15% annehmen würde, läge der heranzuziehende Quadratmeterpreis immer noch deutlich über dem von der Behörde angenommenen Wert von rund EUR 1.870/m² (Beweis: einzuholendes Sachverständigengutachten eines gerichtlich beeideten Sachverständigen für Immobilienbewertungen).

Darüber hinaus sei der Behörde auch ein weiterer Berechnungsfehler unterlaufen. In ihrer Berechnung ziehe die Behörde zunächst eine kumulierte Abschreibung von 37,5 % beim Altbau bzw. 25 % beim Anbau aus dem Jahr 1988 von dem von der Behörde ermittelten Wert ab, zusätzlich bringe sie aber auch einen aufgestauten Instandhaltungsaufwand im Ausmaß von EUR 150.000,00 in Abzug. Hierzu ist festzuhalten, dass im Rahmen der Immobilienbewertung zusätzlich zu der altersbedingten Abschreibung nicht auch noch der konkrete Wert von aufgestauten Instandhaltungsarbeiten in Abzug gebracht werden könne. Dies würde zu einer doppelten Wertminderung führen, da ja gerade die in Prozenten ausgedrückte Abschreibung aufgrund des Alters eines Gebäudes dazu diene, die Kosten notwendiger Instandhaltungsarbeiten abzubilden. Entweder wäre sohin die prozentuelle Abschreibung oder der aufgestaute Instandhaltungsbetrag in Ansatz zu bringen gewesen. Dies alleine zeige, dass die Behörde im Rahmen ihrer Berechnungen von einem viel zu geringen Wert des Gebäudes ausgegangen sei.

Mit Vorlagebericht vom 20.2.2014 legte das Finanzamt die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor. Zum Sachverhalt brachte es vor, dass der Wert des Grund und Bodens höchstens EUR 100.000 betrage, der Wert des Gebäudes höchstens EUR 500.000. Insgesamt sei nach den Bestimmungen der Angehörigenjudikatur eine verdeckte Gewinnausschüttung von EUR 300.000 realisiert.

Beweismittel seien: Berechnung des Liegenschaftswertes durch das FA nach der Sachwertmethode auf Basis der Vorgaben von Kranewitter (Liegenschaftsbewertung 6. Auflage) - Auszug aus der Kaufpreissammlung der ***KG*** - keine eigene Wertermittlung seitens der Bf vorgelegt, vorgelegte Beweismittel nicht aussagekräftig - Versicherungsgutachten ***V*** mit Neubauwert von EUR 900.000 vom 10.12.2009 - Ermittlung Entnahmewert des ***H*** von 1995 von ***WT*** - Fotodokumentation durch das FA des ***H*** vom 22.08.2013.

In der Stellungnahme zum Vorlageantrag wurde nach Verweis auf die Bescheidbegründung und die Beschwerdeentscheidung ausgeführt, dass der angenommene Wertermittlungspreis für die Neuerrichtung bei mittlerer Ausstattung iHv EUR 1.870,50 aus Kranewitter, Liegenschaftsbewertung, 6. Auflage, S. 299, entnommen worden sei, was nur ein Satz vorher

genau erläutert worden sei. Dass die alterswertbedingte Abschreibung die Kosten notwendiger Instandhaltung abbilde, sei unrichtig. Die lineare Abschreibung auf die wirtschaftliche Nutzungsdauer gehe vielmehr von ständiger und gleichmäßig erfolgter Instandhaltung aus. Aufgestauter Instandhaltungsaufwand könne daher durchaus neben der Abschreibung entstehen, etwa wenn das Gebäude nicht ausreichend instandgehalten werde oder außergewöhnlicher Abnutzung unterliege und daher im Bewertungszeitpunkt seiner Verwendung als Wohngebäude nicht mehr zugeführt werden könne bzw. einer umfassenden Sanierung bedürfe. Das sei dzt. der Fall, sodass nicht einmal die Verwendung des Gebäudes zur Unterbringung Asylsuchender möglich ist. Es werde zudem beantragt, der verdeckten Gewinnausschüttung oa. Werte zugrunde zu legen und demnach im Jahr 2008 EUR 300.000 zu betragen habe.

Mit Vorauszahlungsbescheid vom 12.9.2014 setzte das Finanzamt die Vorauszahlungen an Körperschaftsteuer für 2014 und Folgejahre gem. § 26c Z 51 KStG 1988 unter Berücksichtigung des § 6 Abs. 1 GmbHG idF BGBl. I Nr. 13/2014 mit EUR 1.437 neu fest.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Bf ist eine GesmbH mit dem Geschäftszweig Beherbergungsbetrieb und Vermietungsservice. Sie hat ihren Sitz im Inland und wurde mit Erklärung vom 4.7.2008 errichtet. ***GG*** ist ihr alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer. Das Stammkapital beträgt EUR 35.000 und ist zur Hälfte einbezahlt.

Mit Kaufvertrag vom 15.10.2008 erwarb die Bf von ihrem Gesellschafter-Geschäftsführer die Liegenschaft ***Adr*** um EUR 900.000 (EUR 180.000 für Grund und Boden, EUR 720.000 für das Gebäude).

Punkt II.2. des Kaufvertrages lautet auszugsweise:

Die Käuferin wird einen Kaufpreisanteil von EUR 450.000,-- (in Worten vierhundertfünfzigtausend) binnen 14 Tagen ab Vertragsunterfertigung auf das Treuhandkonto ... überweisen. Der restliche Kaufpreis wird direkt nach Fälligkeit verrechnet. ... Die beiden Vertragsteile erteilen der gemeinsamen Treuhänderin ... den einseitig unwiderruflichen Treuhandauftrag, Löschungsquittungen von den im Grundbuch eingetragenen Pfandgläubigern anzufordern und jene Beträge aus dem Treuhanderlag zu überweisen, die für die Verwendung der Löschungsquittungen von den Pfandgläubigern genannt werden. ...

Zuvor erwarb der Gesellschafter-Geschäftsführer die gegenständliche Liegenschaft mit Kaufvertrag vom gleichen Tag um EUR 390.000 (EUR 80.000 für Grund und Boden, EUR 310.000 für das Gebäude) von seinen Eltern ***E***. Diese entnahmen die Liegenschaft (Hotel

H) am 31.1.1995 aus dem Betriebsvermögen des Unternehmens ***E***. Der Entnahmewert des betrieblich genutzten Gebäudeteils wurde mit EUR 254.345 (ATS 3.500.000) ermittelt und steuerlich erklärt.

Die gegenständliche Liegenschaft wurde bereits seit 2004 als Asylantenwohnheim genutzt und wird von der Bf seit 2008 als solches weitergeführt.

Der fremdübliche Kaufpreis der gegenständlichen Liegenschaft beträgt zum Zeitpunkt des Ankaufs EUR 750.000, davon entfallen EUR 180.000 auf Grund und Boden und - unter Berücksichtigung des rückgestauten Instandhaltungsaufwands iHv EUR 150.000 - EUR 570.000 auf das Gebäude.

Der Kaufpreis der Liegenschaft wurde im Jahr 2008 auf dem Verrechnungskonto des Gesellschafter-Geschäftsführers gutgeschrieben. Zahlungsunfähigkeit der Bf lag nicht vor.

2. Beweiswürdigung

Die allgemeinen Feststellungen ergeben sich aus dem vorgelegten Finanzamtsakt.

Zur Feststellung des Wertes der Liegenschaft im Zeitpunkt des Kaufes ist Folgendes auszuführen:

Die Bf legte im Rahmen der Außenprüfung eine in der Beschwerde als Gutachten bezeichnete „Berechnung Liegenschaft in ***L***“ der Immobilienkanzlei ***SV*** vom 19.7.2008 im Umfang einer Seite vor. Die Grundfläche wird mit 746 m², die Wohnnutzfläche mit 657,29 m² angegeben. Der Bodenwert wird unter Heranziehung eines m²-Preises von EUR 300 und einem Bebauungsabschlag von 24 % mit EUR 179.040 errechnet. Der Gebäudewert wird mit einem m²-Preis von EUR 1.900 (Neubaukostenkosten EUR 1.248.680) und unter Berücksichtigung eines Altersabschlages von 37,5 % mit EUR 780.000 ermittelt. Der Gesamtwert der Liegenschaft ist mit gerundet EUR 960.000 ausgewiesen.

Nachdem dieser Kurzbewertung eine Beschreibung und Befundung der Liegenschaft, ebenso wie eine Begründung für die herangezogenen m²-Preise und den Altersabschlag fehlen, erweist sich die Wertermittlung als nicht nachvollziehbar und damit als Beweismittel für die behauptete Angemessenheit des Kaufpreises nicht geeignet.

Bezüglich des Gebäudewertes ist auch darauf zu verweisen, dass in der Versicherungspolizze der ***V*** vom 12.10.2009 ein wesentlich geringerer Neubauwert des gegenständlichen Pensionsgebäudes, nämlich nur EUR 900.000, angeführt wird. Dies lässt darauf schließen, dass der im Berechnungsblatt ausgewiesene Gebäudewert überhöht ist. Darauf deuten auch die unwidersprochen gebliebenen Ausführungen in der Beschwerdeentscheidung, wonach

diese Berechnung nur eine Verhandlungsgrundlage bzw. eine Wertorientierung für eine im Jahr 2008 angedachte Veräußerung der Liegenschaft darstellte, die jedoch scheiterte, weil es zu diesem Preis keine Interessenten gegeben habe.

Hinsichtlich des Beweisantrages der Bf, ein Sachverständigengutachten eines gerichtlich beeideten Sachverständigen für Immobilienbewertung einzuholen, ist darauf zu verweisen, dass der tatsächliche Bauzustand des Gebäudes zum Zeitpunkt des Ankaufs im Oktober 2008 nicht mehr zu erheben ist. Eine rückwirkende Begutachtung des Gebäudes ist daher ausgeschlossen.

Die Bf trat allerdings den Ausführungen in der Beschwerdevorentscheidung, wonach am Tag der Begehung (22.8.2013) der Gesellschafter-Geschäftsführer selbst den aufgestauten Reparaturaufwand (um das Gebäude wieder nutzbar zu machen) mit EUR 150.000 beziffert habe, wobei das dabei angefertigte Bildmaterial einen wesentlich höheren Reparatur- und Modernisierungsbedarf des Gebäudes nahegelegt habe, ebenso wenig entgegen wie dem Verweis, dass die im Zusammenhang mit der Herleitung des Entnahmewertes (Anmerkung: bei Entnahme des ehemaligen Hotelgebäudes in das Privatvermögen der Eltern des Gesellschafter-Geschäftsführers im Jahr 1995) zitierte Wertminderung wegen schlechter Ausführung und Sanierungsbedürftigkeit zwischen 1995 und 2008 nachweislich nicht behoben worden sei und der insgesamt schlechte Zustand des Gebäudes seit 2008 auch lediglich eine Nutzung als Heim für Asylwerber möglich gemacht habe.

Dass der aufgestaute Reparaturaufwand iHv zumindest EUR 150.000 erst nach Anschaffung der Liegenschaft entstanden ist, erscheint in diesem Zusammenhang als unwahrscheinlich. Demnach befand sich das Gebäude, das nach der Auskunft des Gesellschafter-Geschäftsführers überdies bereits seit 2004 als Asylantenwohnheim genutzt wurde (Niederschrift über die Erhebung/Nachschau anlässlich der Neuaufnahme vom 6.11.2008), zum Zeitpunkt des Kaufes in einem schlechten, sanierungsbedürftigen Erhaltungszustand. Es entspricht der allgemeinen Lebenserfahrung, dass rückgestauter Reparaturbedarf den Wert eines Gebäudes entsprechend mindert.

Das Finanzamt hat den Gebäudewert nach der Sachwertmethode mit EUR 500.000 ermittelt. Dabei hat es – mit entsprechender Quellenangabe - die Neuherstellungskosten mit dem durchschnittlichen – auf Erfahrungswerten basierenden - Richtpreis für Herstellungskosten bei mittlerer Ausstattung für Wohnzwecke für ***O*** iHv EUR 1.870,50 (vgl. Kranewitter, Liegenschaftsbewertung, 6. Aufl. 2010, S. 68 und 299) angesetzt. Der Einwand der Bf, wonach dieser Wert im Hinblick auf den im Raiffeisen-Immobilienatlas ausgewiesenen m²-Preis von durchschnittlich EUR 2.941,17 für gebrauchte Gebäude als zu gering zu erachten sei, wird schon dadurch entkräftet, dass der vom Finanzamt herangezogene Wert nur unwesentlich geringer ist als der in oa. Kurzbewertung der Immobilienkanzlei ***SV*** ausgewiesene m²-Preis von EUR 1.900. Sowohl die Bf als auch das Finanzamt bewegen sich bei den

Neuherstellungskosten somit im Rahmen der Erfahrungswerte. Das Finanzamt hat bei seiner Wertermittlung aber irrtümlich die Wohnnutzfläche zu gering angesetzt.

In diesem Zusammenhang kann nach Auffassung des Bundesfinanzgerichts der um die vom Gesellschafter-Geschäftsführer eingeräumten und vom Finanzamt berücksichtigten Kosten zur Beseitigung des rückgestauten Reparaturbedarfs von EUR 150.000 verminderte Kaufpreis von EUR 720.000 – somit einen Gebäudekaufpreis von EUR 570.000 - als fremdüblich beurteilt.

Dass der Reparaturrückstau in der vorgelegten Kurzbewertung bereits im Rahmen der Alterswertminderung Berücksichtigung gefunden hätte, wurde von der Bf nicht nachgewiesen. Die Alterswertminderung erfasst lediglich den altersbedingten Verschleiß und die üblichen Abnutzungen. Der Abschlag für rückgestauten Reparaturaufwand ist gesondert auszuweisen und kann nach den tatsächlichen Beseitigungskosten ermittelt werden (vgl. Bienert/Funk (Hrsg.), Immobilienbewertung in Österreich, S. 307). Damit liegt keine doppelte Erfassung des rückgestauten Reparaturbedarfs vor, wie von der Bf einwendet wurde.

Von der Bf wurde auch nicht vorgebracht, dass der rückgestaute Reparaturbedarf im vereinbarten Kaufpreis neben anderen wertmindernden Umständen (wie zB die Marktgängigkeit der ehemaligen - seit 2004 als Asylantenwohnheim genutzten - Hotelliegenschaft) ganz oder teilweise Berücksichtigung gefunden hätte.

Somit erweist sich der vom Finanzamt als fremdüblich anerkannte Gebäudewert iHv EUR 570.000 im Ergebnis als zutreffend. Dieser Wert wurde auch vom ehemaligen steuerlichen Vertreter der Bf in der Schlussbesprechung über die Außenprüfung als den realen Verhältnissen am nächsten kommend angesehen.

Zu den weiteren Beweisanträgen der Bf ist abschließend Folgendes auszuführen:
Beim von der Bf ins Treffen geführten Gutachten des allgemein gerichtlich beeideten Sachverständigen ***SV2*** vom 9.3.1987 handelt es sich um eine Nutzwertfestsetzung. Dabei wird eine Fläche der Appartements (108,36 m²) einer Gesamtfläche ohne Restaurant (350,672 m²) gegenübergestellt und eine Nutzfläche der Appartements von 30,9 % sowie eine Nutzfläche der privaten Wohnungen und Zimmer von 69,1 % ermittelt. Nach dem vorgelegten Berechnungsblatt der Immobilienkanzlei ***SV*** beträgt die Wohnnutzfläche des Gebäudes 657,29 m². Aus der vorgelegten Nutzwertfestsetzung geht klar hervor, dass zB Hotelzimmer, Restaurant, Küche und Rezeption nicht in die Berechnung der Nutzflächenanteile eingeflossen sind. Diese Nutzwertfestsetzung beweist daher nicht, dass, wie von der Bf behauptet, der Entnahmewert im Jahr 1995 iHv EUR 254.345 einen betrieblich genutzten Gebäudeanteil von 30 % betraf und sich alleine hieraus zeige, dass der erklärte Gebäudewert von EUR 720.000 angemessen angesetzt worden sei. Den Ausführungen in der Beschwerdeentscheidung, wonach der privat genutzte Anteil im Entnahmezeitpunkt keineswegs 70 %, sondern nur 23 % betragen habe, ist die Bf nicht entgegengetreten.

Inwieweit die beantragten Beweise „PV des ***GG***“ und „***M*** als Zeugin“ zur Klärung sachverhaltserheblicher Tatsachen beitragen könnten, ist nicht zu erkennen, worauf auch schon in der Beschwerdeentscheidung hingewiesen wurde. Sie sind daher abzulehnen.

Hinsichtlich des Grund und Bodens sieht das Bundesfinanzgericht keinen Anlass, vom erklärten und vom Finanzamt im Rahmen der Schlussbesprechung über die Außenprüfung anerkannten Wert abzugehen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

3.1.1 Mündliche Verhandlung

Die Bf hat in der Beschwerde beantragt, *dass das Bundesfinanzgericht als Beschwerdebehörde eine mündliche Beschwerdeverhandlung anberaumen möge, sofern den nachstehenden Anträgen nicht ohnehin aufgrund der bisherigen Verfahrensergebnisse stattgegeben werde.*

Dieser Antrag wurde im Vorlageantrag unter Verweis auf die Berufung neuerlich gestellt.

Der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung wurde somit unter einer Bedingung gestellt.

Die Zulässigkeit einer Bedingung bei einer Prozesshandlung muss im Gesetz ausdrücklich vorgesehen sein; ist dies nicht der Fall, so ist eine unter einer Bedingung vorgenommene Prozesshandlung unwirksam (vgl. VwGH 24.4.2003, 2002/07/0157; VwGH 29.8.2013, 2011/16/0245). Die BAO sieht keine bedingten Verhandlungsanträge vor. Der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung ist daher unwirksam.

3.1.2 Wiederaufnahme des Verfahrens

Gem. § 303 Abs. 4 BAO idF BGBl. I Nr. 97/2002 war eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und c und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Maßgebend ist, ob der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen

Entscheidung gelangen hätte können (vgl. Ritz, BAO⁷, § 303 Tz 24 und die dort zitierte Rechtsprechung des VwGH).

Das Finanzamt begründete die Wiederaufnahme der Verfahren damit, dass erst im Zuge der Außenprüfung hervorgekommen sei, dass es für den zwischen ***GG*** und der Bf festgesetzten und den Steuererklärungen zugrunde gelegten Verkaufspreis der gegenständlichen Liegenschaft keine wertmäßige Rechtfertigung gegeben habe, wodurch der Grundsatz der Fremdüblichkeit nach der Angehörigenjudikatur verletzt worden sei.

Die Bf hat gegen die angefochtene Wiederaufnahme der Verfahren kein substantiiertes Beschwerdevorbringen iSd § 303 BAO erstattet.

Bei erstmaliger Erlassung der Körperschaftsteuerbescheide 2008 bis 2011 lagen dem Finanzamt unstrittig keine Unterlagen zur Wertermittlung der gegenständlichen Liegenschaft vor. Das Finanzamt beurteilte daher den Umstand, dass es für den zwischen ihrem Gesellschafter-Geschäftsführer und der Bf festgesetzten und den Steuererklärungen zugrunde gelegten Verkaufspreis der gegenständlichen Liegenschaft keine wertmäßige Rechtfertigung gab, wodurch der Grundsatz der Fremdüblichkeit nach der Angehörigenjudikatur verletzt wurde, zutreffend als im Rahmen der Außenprüfung neu hervorgekommene Tatsache, deren Kenntnis – wie die nachfolgenden Erwägungen zeigen - im Spruch anderslautende Körperschaftsteuerbescheide 2008 bis 2011 nach sich ziehen.

Die Ermessensentscheidung des Finanzamtes, im Hinblick auf die steuerlichen Auswirkungen dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit gegenüber dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit den Vorzug gegeben, ist nicht zu beanstanden.

Die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Körperschaftsteuer 2008 bis 2011 erfolgte daher zu Recht.

3.1.3 Körperschaftsteuer

3.1.3.1 Verdeckte Ausschüttung

Gemäß § 8 Abs 2 EStG 1988 ist es für die Ermittlung des Einkommens einer Körperschaft ohne Bedeutung, ob das Einkommen im Wege offener oder verdeckter Ausschüttungen verteilt oder entnommen oder in anderer Weise verwendet wird.

Verdeckte Ausschüttungen sind alle außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung gelegenen Zuwendungen einer Körperschaft an Anteilsinhaber, die das Einkommen der Körperschaft zu Unrecht vermindern und ihre Wurzel in der Anteilsinhaberschaft haben (vgl. zB VwGH 19.12.2002, 99/15/0110; VwGH 16.5.2007, 2005/14/0005).

Eine verdeckte Ausschüttung liegt auch dann vor, wenn eine Körperschaft einen Vorteil Außenstehenden gegenüber nicht unter den gleichen, günstigen Bedingungen zugestehen würde (vgl. zB VwGH 26.4.2012, 2008/15/0315, VwGH 5.9.2012, 2010/15/0018).

Erwirbt eine GmbH von einer ihr nahestehenden Person eine Liegenschaft zu einem überhöhten (nicht fremdüblichen) Preis, so ist darin eine nicht ohne Weiteres als Ausschüttung erkennbare Zuwendung (Vorteil) zu erblicken.

Eine verdeckten Ausschüttung setzt voraus, dass

- eine Eigentums- oder Nahebeziehung zu einer Körperschaft vorliegt,
- das objektive Tatbild der Bereicherung des Anteilsinhabers zu Lasten der Körperschaft und
- das subjektive Tatbild einer auf Vorteilsgewährung gerichteten Willensentscheidung verwirklicht ist.

Der Verkäufer ist alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer der Bf. Damit besteht eine Eigentums- und Nahebeziehung zur Käuferin.

Das objektive Tatbild der Bereicherung des Gesellschafter-Geschäftsführers ergibt sich aus dem überhöhtem Kaufpreis.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist es zulässig, aus den Umständen des betreffenden Falles auf die Absicht der Vorteilsgewährung zu schließen (vgl. zB VwGH 26.6.2014, 2011/15/0076 mwN).

Der vereinbarte Kaufpreis war im Hinblick auf den schlechten Erhaltungszustand und die daraus resultierenden, erheblichen Kosten zur Beseitigung des rückgestauten Reparaturbedarfs zu hoch. ***GG*** ist sowohl als natürliche Person auf der einen Seite (Verkäufer) und als handelndes Organ der Bf auf der anderen Seite (Käuferin) aufgetreten. Diese Umstände lassen bedenkenlos darauf schließen, dass auch die subjektive Tatseite erfüllt ist.

Entscheidendes Merkmal einer verdeckten Ausschüttung ist die Zuwendung von Vermögensvorteilen, die ihrer äußeren Erscheinungsform nach nicht unmittelbar als Einkommensverteilung erkennbar sind und ihre Ursache in den gesellschaftsrechtlichen Beziehungen haben.

Ob eine gesellschaftsrechtliche Veranlassung gegeben ist, wird anhand eines Fremdvergleiches ermittelt, wobei Verträge zwischen Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern an jenen Kriterien gemessen werden, die für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen entwickelt wurden (vgl. zB. VwGH 16.12.2009, 2005/15/0058, VwGH 19.10.2011, 2008/13/0046).

Die Vereinbarung zwischen ***GG*** und der Bf muss demnach

- nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen,
- einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und
- zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen werden.

Die genannten Anforderungen müssen dabei

- kumulativ (VwGH 18.12.2008, 2006/15/0208) sowie
- im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses (VwGH 8.2.2007, 2004/15/0149) vorliegen.

Hinsichtlich der gegenständlichen Liegenschaft wären sowohl die Höhe des Kaufpreises, aber auch die Begleichung des Kaufpreises in der Form, dass zunächst die Hälfte des Kaufpreises zu überweisen und der restliche Kaufpreis in nicht näher konkretisierter Weise und ohne Verzinsung nach Fälligestellung zu verrechnen ist, unter Fremden nicht vereinbart worden.

Zweck des Aufgreifens verdeckter Ausschüttungen ist das Erfassen des objektiv richtigen steuerlichen Erfolges der Körperschaft. Nur Aufwendungen und Erträge, die durch den Betrieb veranlasst sind oder mit der Erzielung, Erhaltung und Sicherung der Einnahmen in Zusammenhang stehen, dürfen das Einkommen der Körperschaft beeinflussen.

Demzufolge stellt der überhöhte Kaufpreis des Gebäudes eine verdeckte Ausschüttung im Sinne des § 8 Abs. 2 KStG 1988 dar.

Soweit die Bf noch vorbringt, dass ein überhöht erklärter Gebäudewert als gesellschaftsrechtlich verbotene Einlagenrückgewähr zu qualifizierten ist (§ 82 GesmHG) und gesellschaftsrechtliche Rechtsfolgen auslöst, ist ihr zuzustimmen. Bei der hier vorzunehmenden steuerrechtlichen Beurteilung ist nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes bei verdeckten Vorteilszuwendungen einer Gesellschaft an ihre Gesellschafter grundsätzlich von einer verdeckten Ausschüttung auszugehen, außer es wird der Nachweis erbracht, dass eine nicht kapitalertragsteuerpflichtige Einlagenrückzahlung iSd § 4 Abs. 12 EStG vorliegt (vgl. zB VwGH 30.6.2022, Ra 2019/13/0051; VwGH 5.2.2021, Ro 2019/13/0027; VwGH 22.11.2018, Ra 2018/15/0037).

Verdeckte Ausschüttungen setzen das Vorliegen eines Gewinnes nicht voraus (vgl. VwGH 22.11.2018, Ra 2018/15/0037). Voraussetzung für eine Einlagenrückzahlung ist, dass ausreichend Einlagen vorhanden sind. Das Gesetz sieht die Möglichkeit, eine Ausschüttung nach dem Entstehen der Steuerschuld als Einlagenrückgewähr zu qualifizieren, nicht vor. Der in § 4 Abs. 2 lit. a Z 2 BAO normierte Zeitpunkt ist als Endzeitpunkt zu werten, bis zu welchem die Kapitalgesellschaft dem Finanzamt gegenüber die Wahl treffen kann, eine Vermögenszuwendung an Gesellschafter statt als (verdeckte) Ausschüttung als Einlagenrückgewähr zu werten (vgl. VwGH 5.2.2021, Ro 2019/13/0027; Anm.: gemeint sein dürfte jeweils „Einlagenrückzahlung“).

Aus der Bilanz des Jahres 2008 ergibt sich nicht, dass Einlagen des Gesellschafters für eine Einlagenrückzahlung vorhanden gewesen wären, sodass von einer verdeckten Ausschüttung iSd § 8 Abs. 2 KStG auszugehen ist. Auch wäre deren Rückgängigmachung nur bis zum Bilanzstichtag des betroffenen Wirtschaftsjahres möglich gewesen (vgl. etwa VwGH 25.11.2009, 2007/15/0196; VwGH 31.5.2011, 2008/15/0153).

Der überhöhte Kaufpreis des Gebäudes stellt eine verdeckte Ausschüttung dar. Die Kürzung der Anschaffungskosten des Gebäudes und damit der Bemessungsgrundlage für die AfA erfolgte daher zu Recht.

Die Beschwerde gegen die Körperschaftsteuerbescheide 2008 bis 2011 war daher abzuweisen.

3.1.4 Kapitalertragsteuer

3.1.4.1 Zufluss der verdeckten Ausschüttung

Einnahmen sind nach § 19 Abs. 1 EStG in jenem Kalenderjahr bezogen, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind.

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. etwa VwGH 30.10.2014, 2012/15/0143; VwGH 23.12.2015, 2012/13/0048, VwGH 24.11.2016, 2013/13/0081).

Nimmt eine Kapitalgesellschaft eine Gutschrift zu Gunsten ihres Geschäftsführers etwa auf dem Verrechnungskonto vor, geht die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes von einem Zufluss aus, wenn die GmbH zahlungsfähig ist. Der Geschäftsführer einer Kapitalgesellschaft hat grundsätzlich die tatsächliche Verfügungsmacht über die zu seinen Gunsten ausgestellten Gutschriften (vgl. zB VwGH 20.9.2001, 2000/15/0039; VwGH 30.10.2014, 2012/15/0143; VwGH 6.7.2020, Ra 2018/13/0074;).

Wie unter Pkt. 3.1.3.1 ausgeführt, liegt im Zusammenhang mit dem im Jahr 2008 erfolgten Erwerb der gegenständlichen Liegenschaft eine verdeckte Ausschüttung iHv EUR 150.000 an den Alleingesellschafter und Geschäftsführer der Bf vor. Der Kaufpreis iHv EUR 900.000 wurde dem Verrechnungskonto des Gesellschafter-Geschäftsführers im Jahr 2008 gutgeschrieben.

Dem Vorbringen der Bf ist nicht zu entnehmen, dass sie im Jahr 2008 zahlungsunfähig gewesen wäre. Den diesbezüglichen Ausführungen des Finanzamtes in der Beschwerdevorentscheidung, der Vorhaltscharakter zukommt, ist die Bf auch nicht entgegengetreten. Der Gesellschafter-

Geschäftsführer hatte es daher in der Hand, den gesamten, von der Bf auf seinem Verrechnungskonto gutgeschriebenen Kaufpreis im Jahr 2008 zu vereinnahmen.

Über die Hälfte des Kaufpreises, die binnen 14 Tagen ab Vertragsunterfertigung auf ein Treuhandkonto zu überwiesen war, verfügte der Gesellschafter-Geschäftsführer entsprechend Punkt II.2. des Kaufvertrages. Die Kaufvertragsbestimmung, wonach der restliche Kaufpreis direkt nach Fälligestellung verrechnet wird, vermag den Zuflusszeitpunkt der noch offenen, gutgeschriebenen Kaufpreisforderung nicht hinauszuschieben, da es der Gesellschafter-Geschäftsführer der - zahlungsfähigen – Bf nach dieser Regelung wiederum in der Hand hatte, den Fälligkeitszeitpunkt frei zu bestimmen. Zudem ist die Vereinbarung, dass die Hälfte des Kaufpreises direkt nach Fälligestellung durch den Verkäufer in einer nicht näher konkretisierten Weise lediglich zu verrechnen ist, keinesfalls fremdüblich und daher steuerlich nicht anzuerkennen.

Der im Jahr 2008 von der zahlungsfähigen Bf auf dem Verrechnungskonto des Gesellschafter-Geschäftsführers gutgeschriebene Kaufpreis - somit auch die verdeckte Ausschüttung - ist diesem daher im Jahr 2008 zugeflossen.

3.1.4.2 Haftung betreffend Kapitalertragsteuer

Gem. § 27 Abs. 1 EStG sind Einkünfte aus Kapitalvermögen ua. Einkünfte aus der Überlassung von Kapital (Abs. 2).

Gem. § 27 Abs. 2 Z 1 lit. a gehören zu den Einkünften aus Kapitalvermögen Gewinnanteile (Dividenden) und sonstige Bezüge aus Aktien oder Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung.

Gem. § 93 Abs.1 EStG wird bei inländischen Einkünften aus Kapitalvermögen die Einkommensteuer durch Steuerabzug erhoben (Kapitalertragsteuer).

Gem. § 95 Abs. 2 EStG 1988 idF BGBl I 65/2008 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.

Gem. § 95 Abs. 4 1988 idF BGBl I 65/2008 hat der zum Abzug Verpflichtete die Kapitalertragsteuer im Zeitpunkt des Zufließens der Kapitalerträge abzuziehen.

Gem. § 95 Abs. 5 1988 idF BGBl I 65/2008 ist dem Empfänger der Kapitalerträge die Kapitalertragsteuer ausnahmsweise vorzuschreiben, wenn

1. der zum Abzug Verpflichtete die Kapitalertragsteuer nicht vorschriftsmäßig gekürzt hat oder

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

Die Kapitalertragsteuer ist grundsätzlich vom Schuldner der Kapitalerträge (also von der ausschüttenden Gesellschaft) abzuführen und bei Verstoß gegen die Abfuhrpflicht ein Haftungsbescheid an den Abfuhrpflichtigen zu erlassen ist. Nur "ausnahmsweise" (so § 95 Abs. 5 im Einleitungssatz) wird der Empfänger der Kapitalerträge in Anspruch genommen. Sind die Voraussetzungen des § 95 Abs. 5 EStG erfüllt, liegt es im Ermessen der Abgabenbehörde, ob sie die Haftung des Schuldners der Kapitalerträge (also der ausschüttenden Gesellschaft) geltend macht oder den Steuerschuldner unmittelbar in Anspruch nimmt.

Bei einer verdeckten Ausschüttung sind die tatbestandsmäßigen Voraussetzungen des § 95 Abs. 5 EStG idR verwirklicht. Es liegt daher im Ermessen der Finanzbehörden, ob die Haftung gegenüber der ausschüttenden Gesellschaft geltend gemacht wird oder eine Vorschreibung an den Empfänger der Kapitalerträge erfolgt (vgl. Kirchmayr/Zorn in SWK 20-21/2015, 974).

Im Jahr 2008 wurde eine kapitalertragsteuerpflichtige verdeckte Ausschüttung an den Gesellschafter-Geschäftsführer festgestellt.

Zumal die Direktvorschreibung an Empfänger der Kapitalerträge nur ausnahmsweise zu erfolgen hat und eine Gefährdung der Einbringlichkeit bei der Bf nicht zu erkennen ist, ist die Geltendmachung der Haftung gegenüber der Bf nicht zu beanstanden.

3.1.5 Vorauszahlungsbescheid 2014 (Körperschaftsteuer)

Gem. § 24 Abs. 3 Z 1 KStG 1988 sind die Vorschriften des Einkommensteuergesetzes 1988 über die Veranlagung und Entrichtung der Körperschaft sinngemäß anzuwenden. Nach § 45 EStG besteht eine Vorauszahlungsverpflichtung für die Steuerpflichtigen.

Gemäß § 24 Abs. 4 Z 1 KStG 1988 idgF ist bei unbeschränkt steuerpflichtigen inländischen Kapitalgesellschaften und diesen vergleichbaren unbeschränkt steuerpflichtigen ausländischen Körperschaften für jedes volle Kalendervierteljahr des Bestehens der unbeschränkten Steuerpflicht eine Mindeststeuer in Höhe von 5% eines Viertels der gesetzlichen Mindesthöhe des Grund- oder Stammkapitals (§ 7 des Aktiengesetzes 1965, § 6 des GmbH-Gesetzes und Art. 4 der Verordnung (EG) Nr. 2157/2001 über das Statut der Europäischen Gesellschaft (SE), ABl. Nr. L 294 vom 10.11.2001 S. 1) zu entrichten.

Gemäß § 45 Abs. 4 EStG 1988 kann das Finanzamt die Vorauszahlung der Steuer anpassen, die sich für das laufende Kalenderjahr voraussichtlich ergeben wird.

Im angefochtenen Bescheid vom 25.10.2013 wurde die Körperschaftsteuervorauszahlung für 2014 mit EUR 500 festgesetzt. Dies entspricht der Mindestkörperschaftsteuer nach damaliger Gesetzeslage.

Tritt ein Bescheid an die Stelle eines mit Bescheidbeschwerde (Berufung) angefochtenen Bescheides, so gilt gemäß § 253 BAO die Bescheidbeschwerde (Berufung) als auch gegen den späteren Bescheid gerichtet.

An die Stelle eines mit Bescheidbeschwerde angefochtenen Bescheides tretende Bescheide sind unter anderem auch Bescheide über die Anpassung von Körperschaftsteuer- und Einkommensteuervorauszahlungen (vgl. Ritz, BAO7, § 253 Tz 2).

Mit Vorauszahlungsbescheid vom 12.9.2014 wurde die Körperschaftsteuervorauszahlung für 2014 gem. § 26c Z 51 KStG 1988 unter Berücksichtigung des § 6 Abs. 1 GmbHG idF BGBl. I Nr. 13/2014 mit EUR 1.437 neu festgesetzt. Dies entspricht der Mindestkörperschaftsteuer 2014 aufgrund der angeführten unterjährigen Gesetzesänderung.

Die gegen den aus dem Rechtsbestand ausgeschiedenen Vorauszahlungsbescheid 2014 vom 25.10.2013 gerichtete Berufung (Beschwerde) vom 22.11.2013 gilt daher auch gegen den ihn ersetzenden Vorauszahlungsbescheid vom 12.9.2014.

Die Festsetzung der Körperschaftsteuervorauszahlung in Höhe der Mindestkörperschaftsteuer 2014 ist nicht zu beanstanden und die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

3.1.6 Anspruchszinsen

Gemäß § 205 Abs. 1 BAO sind Differenzbeträge an Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, die sich aus Abgabenbescheiden unter Außerachtlassung von Anzahlungen (Abs. 3), nach Gegenüberstellung mit Vorauszahlungen oder mit der bisher festgesetzt gewesenen Abgabe ergeben, für den Zeitraum ab 1. Oktober des dem Jahr des Entstehens des Abgabenanspruchs folgenden Jahres bis zum Zeitpunkt der Bekanntgabe dieser Bescheide zu verzinsen (Anspruchszinsen).

Anspruchszinsenbescheide sind zwar mit Beschwerde anfechtbar. Der Zinsenbescheid ist aber an die im Spruch des zur Nachforderung oder Gutschrift führenden Bescheides ausgewiesene Nachforderung bzw. Gutschrift gebunden. Wegen dieser Bindung ist der Zinsenbescheid nicht (mit Aussicht auf Erfolg) mit der Begründung anfechtbar, dass der maßgebende Körperschaftsteuerbescheid inhaltlich rechtswidrig sei.

Erweist sich der Stammapgabenbescheid nachträglich als rechtswidrig und wird er entsprechend abgeändert (oder aufgehoben), so wird diesem Umstand mit einem an den Abänderungsbescheid (Aufhebungsbescheid) gebundenen Zinsenbescheid Rechnung getragen.

Es ergeht ein weiterer Zinsenbescheid. Es erfolgt daher keine Abänderung des ursprünglichen Zinsenbescheides (vgl. VwGH 28.5.2009, 2006/15/0316, 2006/15/0332; vgl. auch Ritz, BAO⁷, § 205 Tz 32 ff).

Die Beschwerde war daher als unbegründet 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.

Soweit Rechtsfragen für die hier zu klärenden Fragen entscheidungserheblich sind, sind sie durch höchstgerichtliche Rechtsprechung geklärt, nicht von grundsätzlicher Bedeutung oder die Auslegung des Gesetzes ist unstrittig. Im Übrigen hängt der Beschwerdefall von der Lösung von nicht über den Einzelfall hinausgehende Sachverhaltsfragen ab. Tatfragen sind eine ordentliche Revision nicht zugänglich. Damit liegt kein Grund vor, eine Revision zuzulassen.

Salzburg, am 28. Juni 2023