

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter *Ri.* in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 7. Jänner 2022 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich vom 22. Dezember 2022 betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer 2015 und 2016 zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden gemäß § 279 BAO wie folgt abgeändert:

- a. Die Beschwerdeführerin wird zur Haftung für Kapitalertragsteuer gemäß § 95 Abs. 1 EStG 1988 für den Zeitraum 2015 mit einem Betrag in Höhe von 5.620 Euro in Anspruch genommen.
- b. Die Beschwerdeführerin wird zur Haftung für Kapitalertragsteuer gemäß § 95 Abs. 1 EStG 1988 für den Zeitraum 2016 mit einem Betrag in Höhe von 11.674 Euro in Anspruch genommen.

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

Mit den angefochtenen Bescheiden wurde die Beschwerdeführerin (in der Folge kurz: Bf.) gemäß § 95 Abs. 1 EStG zur Haftung für Kapitalertragsteuer 2015 in Höhe von 11.233 Euro und Kapitalertragsteuer 2016 in Höhe von 15.931 Euro herangezogen. Als Empfängerin der Kapitalerträge wurde die Geschäftsführerin der Bf. genannt, die in Form von Mietzahlungen für die Überlassung ihrer Eigentumswohnung an die Bf. verdeckte Ausschüttungen in Höhe von 33.700 Euro im Jahr 2015 und 42.000 Euro im Jahr 2016 empfangen habe. Für das Verfahren

und den Sachverhalt, der der Beurteilung der Mietzahlungen als verdeckte Gewinnausschüttung zu Grunde lagen, wird auf die ausführliche Darstellung im BFG-Erkenntnis RV/1100280/2022 vom 26. April 2024 verwiesen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Rechtliche Beurteilung

1.1. Zu Spruchpunkt I. (Abänderung)

Mit dem Erkenntnis RV/1100280/2022 vom 26. April 2024 hat das Bundesfinanzgericht unter Bezug auf die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes festges tellt, dass die Vermietung der Wohnung Top 4 durch die Eigentümerin und Alleingesellschafterin-Geschäftsführerin an die Bf. insoweit den Tatbestand des Missbrauchs der Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts gemäß § 20 BAO erfüllt hat, als die Eigentümerin die Wohnung für eigene Wohnzwecke benutzt hat. Zu klären ist an diesem Ort, ob der infolge der Missbrauchsbeurteilung nicht als Betriebsausgabe abzugsfähige Teil des Mietaufwands auch eine verdeckte Gewinnausschüttung an die Empfängerin zu werten ist, für die die Bf. zur Haftung herangezogen werden kann.

Die Missbrauchsbestimmung des § 22 BAO und das Institut der verdeckten Ausschüttung haben zwar gewisse Gemeinsamkeiten, sind aber keineswegs so miteinander verknüpft, dass sich bei Beurteilung eines Sachverhaltes als Missbrauch jede weitere Begründung zur Annahme einer verdeckten Ausschüttung erübrigt. Im Fall eines Formen- und Gestaltungsmissbrauches sind nach § 22 Abs. 2 BAO die wirtschaftlichen Vorgänge, Tatsachen und Verhältnisse und deren angemessene rechtliche Gestaltung festzustellen. Es kann nun sein, dass eine derartige angemessene rechtliche Gestaltung in einer Einkommensverteilung der juristischen Person an einen ihrer Anteilsinhaber zu sehen ist. Nur in diesem Fall wird auch von einer verdeckten Ausschüttung an den betreffenden Anteilsinhaber auszugehen sein (vgl. VwGH 20.4.1995, 94/13/0228).

Das bedeutet, dass auch bei Vorliegen einer missbräuchlichen Gestaltung im Sinne des § 22 BAO zu prüfen ist, ob die Mietaufwendungen der Körperschaft verdeckte Ausschüttungen oder einen Teil des angemessenen, wenn auch unter falschem Rechtstitel ausbezahlten Leistungsentgelts darstellen.

Gemäß § 8 Abs. 2 KStG 1988 ist es für die Ermittlung des Einkommens ohne Bedeutung, ob das Einkommen im Wege der offenen oder der verdeckten Ausschüttung verteilt oder entnommen oder in anderer Weise verwendet wird.

Mit der ausdrücklichen Erwähnung der verdeckten Ausschüttung in § 8 Abs. 2 KStG 1988 wird klargestellt, dass jede Zuwendung von Vermögensvorteilen einer Gesellschaft an Gesellschafter, die ihre Wurzel im Gesellschaftsverhältnis hat, eine steuerlich unbeachtliche Einkommensverwendung ist, mag die Zuwendung auch äußerlich in die Form eines Leistungsaustausches zwischen Gesellschaft und ihren Gesellschaftern gekleidet sein. Die steuerliche Neutralisierung verdeckter Ausschüttungen dient somit der Erfassung des wirklichen Einkommens einer Körperschaft. Aufgrund des zwischen einer Körperschaft und ihren Gesellschaftern geltenden Trennungsprinzips sind schuldrechtliche Beziehungen zwischen den gesellschaftsrechtlich verbundenen Steuersubjekten möglich und steuerlich auch anzuerkennen, sofern diese Beziehungen wie unter Fremden gehalten werden. Verbirgt sich hinter diesen Beziehungen aber eine Zuwendung von Vermögensvorteilen, die ihrer äußeren Erscheinungsform nach nicht unmittelbar als Einkommensverteilung erkennbar sind und ihre Ursache in den gesellschaftsrechtlichen Beziehungen haben, liegt eine verdeckte Ausschüttung vor. Diese Ursache wird an Hand eines Fremdvergleiches ermittelt (vgl. z.B. VwGH 20.3.2014, 2011/15/0120).

Die verdeckte Ausschüttung setzt also zunächst die Zuwendung eines vermögenswerten Vorteils an einen qualifizierten Bezieher voraus. Der vermögenswerte Vorteil muss in Geld oder in einem in Geld ausdrückbaren Wert bestehen. Der Vermögensvorteil muss dabei dem Bezieher nicht tatsächlich zufließen, er muss nur geeignet sein, dem Bezieher einen bewertbaren Vermögensvorteil zu verschaffen.

Die verdeckte Ausschüttung muss bei der betreffenden Körperschaft zu einer Vermögensminderung oder einer Vermögensmehrung führen (vgl. VwGH 31.5.2000, 97/13/0240; VwGH 29.1.2003, 98/13/0055).

Die Vermögensminderung kann durch einen überhöhten Betriebsausgabenabzug bewirkt werden. Überhöhte Betriebsausgaben liegen etwa vor, wenn eine Körperschaft unangemessen hohe Aufwendungen zugunsten des Anteilsinhabers tätigt. Ob Aufwendungen unangemessen hoch sind oder nicht, ist anhand eines Fremdvergleiches im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses zu beurteilen. Eine verdeckte Ausschüttung ist anzunehmen, insoweit die Aufwendungen unangemessen sind. Der angemessene Teil bleibt hingegen Betriebsausgabe. Die verdeckte Ausschüttung kann sich aus überhöhten Lohn-, Miet- oder Zinsaufwendungen oder auch aus einer unangemessen hohen AfA, Teilwertabschreibung oder Rückstellung ergeben (vgl. *Kirchmayr in Achatz/Kirchmayr*, KStG, § 8 Rz 182f).

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gebührt einem Geschäftsführer selbst ohne Vorliegen einer Vereinbarung eine angemessene Entlohnung. Hinsichtlich der steuerlichen Folgen des Geschäftsführerbezuges stehen daher nicht formelle Vereinbarungen im Vordergrund, vielmehr ist auf die Angemessenheit abzustellen (VwGH 21.10.1999, 97/15/0198, 0199). Bezüglich der Wertung eines Geschäftsführerbezuges, gegebenenfalls samt

Sachbezügen wie die Nutzung einer Dienstwohnung, als verdeckte Ausschüttung kommt es daher nicht auf formelle Vereinbarungen, sondern auf die Angemessenheit der Gesamtausstattung an (vgl. VwGH 28.11.2013, 2009/13/0141). Überlässt eine GmbH die Nutzung ihr gehörender Räumlichkeiten dem Geschäftsführer für dessen private Wohnzwecke als weitere Entlohnung seiner Geschäftsführertätigkeit und erbringt damit insgesamt ein angemessenes Entgelt für ihr gegenüber erbrachte Leistungen, ist dieses Entgelt auf Seiten der GmbH betrieblich veranlasst. Soweit demgegenüber eine GmbH die Nutzung ihrer Räumlichkeiten dem Geschäftsführer nicht als weitere Entlohnung, sondern causa societatis überlässt, liegt eine verdeckte Ausschüttung iSd § 8 Abs. 2 KStG 1988 vor.

Im Beschwerdefall kann nicht davon ausgegangen werden, dass die Überlassung der gemieteten Wohnung an die Geschäftsführerin zur Befriedigung ihrer privaten Wohnzwecke als Teil der Entlohnung für ihre Geschäftsführertätigkeiten erfolgt ist, sind doch keinerlei Hinweise erkennbar, die auf eine solche Willensbildung schließen ließen. So wurde von der Bf. für die Überlassung der Wohnung kein Sachbezug angesetzt und wurde, im Unterschied zur Überlassung der Wohnung Top 2 an den Geschäftsführer der *HDW* GmbH (vgl. das Erkenntnis des BFG RV/1100315/2022), auch nie behauptet, dass diese Wohnung Teil einer Entlohnung sei. Gegen einen solchen Willen spricht auch, dass die Geschäftsführerin bereits angemessene Geschäftsführerbezüge bezogen hat und diese sich auch in den Jahren vor und nach der Vermietung der Wohnung in derselben Größenordnung bewegt haben wie in den Jahren 2015 und 2016. Die Geschäftsführerbezüge betrugen inklusive Sozialversicherungsbeiträge 2012 41.992,47 Euro, 2013 45.383,12 Euro und 2014 43.213,66 Euro, im Jahr 2015 47.088,44 Euro und im Jahr 2016 43.065,20 Euro. Bei diesem Sachverhalt ist nicht anzunehmen, dass die Bf. gerade in den Jahren 2015 und 2016 die Geschäftsführerin durch einen Sachbezug in Form einer Wohnung eine höhere Entlohnung zukommen lassen wollte. Auf die Frage, ob die Entlohnung der Geschäftsführerin auch unter Einbeziehung der nicht als Betriebsausgaben anerkannten Mietzahlungen noch als angemessene Gesamtausstattung im Fremdvergleich zu sehen war oder nicht, war daher nicht mehr einzugehen.

Waren die Mietzahlungen, soweit sie sich auf die private Verwendung der Wohnung Top 4 bezogen, nicht als Sachbezug zu werten, konnten sie nur als Zuwendung an die Geschäftsführerin causa societatis beurteilt werden. Die Miete der Wohnung bei gleichzeitiger Überlassung an die Geschäftsführerin ist nur zu erklären mit der beherrschenden Stellung, die die Geschäftsführerin als Alleingesellschafterin auf die Bf. innehatte. Unter fremden Dritten wäre eine derartige Vereinbarung nicht getroffen worden. Die Vermögensminderung bei der Bf. besteht im Beschwerdefall in dem durch den Mietaufwand verminderten Gewinn, der Vermögensvorteil der Geschäftsführerin am Empfang dieser Mietzahlungen.

Die Absicht, der Geschäftsführerin mit den Mietzahlungen einen Vorteil zu gewähren, folgt bereits aus der objektiv fehlenden Fremdüblichkeit. Schließlich hat die Bf. die Miete nicht

irrtümlich bezahlt, sondern im Wissen auch darüber, dass die Geschäftsführerin diese Wohnung auch für private Zwecke nutzen würde. Dass sich Dr. *F.* bei der Bestimmung der Miete an den Einnahmen aus der Vermietung der Ferienwohnung orientiert hat, ändert an dieser Sichtweise ebenso wenig wie der Einwand, die Bf. hätte andernfalls ein externes Büro mieten müssen, da nicht die Höhe der Mietzahlungen an sich das Problem ist, sondern die Bezahlung eines Teiles der Miete causa societatis. Auch das Argument, die Mietfestsetzung sei auf Anraten des früheren Steuerberaters, der einmal bei der Großbetriebsprüfung Feldkirch beschäftigt gewesen sei, erfolgt, kann nichts an dieser Einschätzung ändern. Schließlich hindert auch der Umstand, dass die Geschäftsführerin die Mieteinnahmen zur Einkommensteuer erklärt hat, nicht die Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung, weil es hierfür nicht auf die steuerliche Behandlung der Zuwendung beim Empfänger, sondern auf deren gesellschaftsrechtlichen Anlass ankommt.

Die unangemessenen Mietzahlungen wurden im BFG-Erkenntnis RV/1100280/2022 mit 16.860,33 Euro im Jahr 2015 und mit 30.777 im Jahr 2016 festgelegt. In dieser Höhe liegen verdeckte Gewinnausschüttungen an die Geschäftsführerin vor.

Gemäß § 27 Abs. 1 EStG 1988 sind Einkünfte aus Kapitalvermögen u.a. Einkünfte aus der Überlassung von Kapital. Zu den Einkünften aus der Überlassung von Kapital gehören gemäß § 27 Abs. 2 Z 1 lit. a EStG 1988 u.a. die Gewinnanteile (Dividenden) und sonstige Bezüge aus Aktien oder Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung. Zu diesen sonstigen Bezügen zählen insbesondere die verdeckten Gewinnausschüttungen (vgl. VwGH 11.06.2021, Ro 2020/13/0005).

Die Kapitalertragsteuer betrug 2015 gemäß § 27a Abs. 1 EStG 1988 25%, im Jahr 2016 gemäß § 27a Abs. 1 Z 2 EStG 1988 idF BGBl. I 2015/118 27,5 %.

Bei verdeckten Ausschüttungen ist zu beachten, ob die ausschüttende Körperschaft auch die auf die Ausschüttung entfallende Kapitalertragsteuer trägt oder ob sie diese auf den begünstigten Gesellschafter überwälzt. Trägt die Körperschaft die Kapitalertragsteuer, dann ist auch darin eine Vorteilszuwendung gelegen, sodass beim Gesellschafter im Rahmen seiner Einnahmen aus der Gewinnausschüttung auch bei der auf Basis der Einnahmen vorzuschreibenden Kapitalertragsteuer dieser Vorteil einzubeziehen ist. Fordert hingegen die Körperschaft die auf die verdeckte Ausschüttung entfallende Kapitalertragsteuer (in angemessener Frist) ein, ist die Ausschüttung als Betrag vor Abzug der Kapitalertragsteuer anzusehen (vgl. VwGH 5.9.2012, 2010/15/0018).

Eine derartige Einforderung der Kapitalertragsteuer vom Gesellschafter wurde im Beschwerdefall nicht behauptet. Die Kapitalertragsteuer beträgt daher 2015 effektiv 33,33 % und 2016 37,93 %.

Die Kapitalertragsteuer für die verdeckte Gewinnausschüttung 2015 in Höhe von 16.860,33 Euro beträgt somit gerundet 5.620 Euro, die Kapitalertragsteuer für die verdeckte Gewinnausschüttung 2016 in Höhe von 30.777 Euro beträgt gerundet 11.674 Euro.

Gemäß § 95 Abs. 1 EStG 1988 ist der Empfänger der Kapitalerträge Schuldner der Kapitalertragsteuer. Der Abzugsverpflichtete haftet dem Bund für die Einbehaltung der Kapitalerträge. Abzugsverpflichteter ist bei Einkünften aus der Überlassung von Kapital gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 der Schuldner der Kapitalerträge.

Gemäß § 95 Abs. 4 EStG 1988 ist dem Empfänger der Kapitalerträge die Kapitalertragsteuer ausnahmsweise vorzuschreiben, wenn der Abzugsverpflichtete die Kapitalerträge nicht vorschriftsmäßig gekürzt hat und die Haftung nach § 95 Abs. 1 EStG 1988 nicht oder nur erschwert durchsetzbar wäre oder der Empfänger weiß, dass der Abzugsverpflichtete die einbehaltene Kapitalertragsteuer nicht vorschriftsmäßig abgeführt hat und dies dem Finanzamt nicht unverzüglich mitteilt.

Nach dem festgestellten Sachverhalt kann nicht angenommen werden, die Kapitalertragsteuer sei bei der Beschwerdeführerin nicht oder nur erschwert durchsetzbar. Sohin erweist sich die Inanspruchnahme der Beschwerdeführerin im Haftungswege für die Kapitalertragsteuer als rechtmäßig.

Ergänzend wird darauf hingewiesen, dass selbst bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 95 Abs. 4 EStG 1988 es im Ermessen der belangten Behörde gelegen wäre, ob die Haftung gegenüber der gewinnausschüttenden Körperschaft geltend gemacht wird oder eine Vorschreibung an den Empfänger der Kapitalerträge erfolgt (vgl. VwGH 28. Mai 2015, Ro 2014/15/0046).

1.2. 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.

Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung ist mit diesem Erkenntnis nicht angesprochen. Die (ordentliche) Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist daher nicht zulässig.

Feldkirch, am 30. April 2024