

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Michael Mandlmayr in der Beschwerdesache Bf, vertreten durch Vertreterin, gegen den Bescheid des FA Gmunden Vöcklabruck vom 12. Februar 2013, betreffend die Einkommensteuer für das Jahr 2011

zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (in der Folge kurz Bf) brachte am **21. März 2012** seine **Einkommensteuererklärung** für das gegenständliche Veranlagungsjahr **2011** elektronisch mit FinanzOnline ein. Der Bf gab dabei die Anzahl der inländischen gehaltszahlenden Stellen an und erklärte einen Werbungskostenüberschuss aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von insgesamt -8.427,89 €.

Mit **Bescheid** vom **12. Februar 2013** veranlagte das Finanzamt den Bf mit Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit von 53.045,09 €, dem erklärten Werbungskostenüberschuss aus Vermietung und Verpachtung von – 8.427,89 € und sonstigen Einkünften aus Spekulationsgeschäften von 98.578,96 € zur **Einkommensteuer** für das Jahr **2011**.

Das Finanzamt setzte sinngemäß mit nachstehender gesonderten Begründung für das festgestellte Einkommen von 142.696,13 € die Einkommensteuer mit 61.054,55 € fest, woraus sich nach Anrechnung der Lohnsteuer von 7.467,97 eine Nachforderung von 53.587,00 € ergab.

Bescheidsbegründung:

Spekulationsgewinn Objekt Adresse (idF kurz Sp-Objekt)

Das Objekt **EZ** 007 **GB** KG mit Adresse Adr1 wurde vom Bf mit Meistbot von 242.000,00 € am **21.6.2010** beim zuständigen BG ersteigert.

Nach umfangreichen Instandsetzungsarbeiten verlegte die Familie des Bf am 1.9.2011 den Hauptwohnsitz in das Sp-Objekt.

Mit Kaufvertrag vom **23.11.2011** veräußerte der Bf besagte Liegenschaft je zur Hälfte an zwei Personen um insgesamt 400.000,00 €.

Im Zuge einer Nachschau wurde von der oben genannten Steuerberaterin des Bf eine Berechnung des Spekulationsgewinnes der angeführten Liegenschaft übergeben, worin ein Verlust in Höhe von -13.302,00 € ausgewiesen wurde, weshalb kein Ausweis in der Einkommensteuererklärung 2011 erfolgte. Die Berechnung weist **Anschaffungskosten** in Höhe von **253.231,00 €** (Meistbot plus Nebenkosten), weiters **Instandsetzungsaufwendungen** (Fenstertausch, Türentausch, Baderneuerung etc.) in Höhe von **145.158,42 €** und **Zinsen der Ankaufsfinanzierung** in Höhe von **15.011,58,00 €** somit Ausgaben in **Summe** von **413.302,00 €** aus.

Im Rahmen der Nachschau wurde festgestellt, dass die von der Fa. B-GmbH (in der Folge kurz B-GmbH) gelegte Rechnung über die Generalsanierung des Sp-Objektes vom 31.10.2012 (Leistungszeitraum Juli 2011 bis Dezember 2011) über **96.869,38 €** incl. 20% USt bis dato vom Bf nicht bezahlt wurde.

Instandsetzungsaufwendungen mindern die Spekulationseinkünfte, wenn sie vom Verkäufer getragen wurden (EStR Rz 6654 c) Bei den sonstigen Einkünften gilt das Abflussprinzip des § 19 Abs. 2 EStG. Der VwGH hat sich in den Erkenntnissen vom 27.05.2003, 98/14/0065, bzw. vom 16.12.2010, 2008/15/0274, mit Werbungskosten aus einem Spekulationsgeschäft iSd § 30 EStG auseinander gesetzt, die nach dem Veranlagungszeitraum der Realisierung des Spekulationsgeschäftes abfließen. Der VwGH hat dabei zum Ausdruck gebracht:

Ist aus dem Spekulationsgeschäft im Veräußerungsjahr ein Einnahmenüberschuss erzielt worden, müssen nachträgliche Werbungskosten im Abflussjahr bis zum Betrag dieses Überschusses berücksichtigt und zum Ausgleich mit anderen Einkünften zugelassen werden.

Somit ist die Rechnungssumme über Generalsanierung des Sp-Objektes der B-GmbH in Höhe von 98.869,38 € mangels Bezahlung 2011 nicht als Abzugsposten bei der Berechnung des Spekulationsgewinnes 2011 zu berücksichtigen.

Die auf den Zeitraum der privaten Nutzung entfallenden Zinsen aus der Finanzierung der Anschaffungskosten des Sp-Objektes von 15.011,58 € sind bei der Ermittlung des Spekulationsgewinnes nicht abzugsfähig. (EStR Rz 6662)

Darstellung Spekulationsgewinn 2007 (Kennziffer 801)

Spekulationsverlust lt. Darstellung Vertreterin Bf	-13.303,00 €
nicht abzugsfähige Zinsen Privatnutzung	15.011,58 €
nicht bezahlter Instandsetzungsaufwand 2011	96.869,38 €
Spekulationsgewinn 2011	98.578,96 €

Mit am 21. Februar 2013 beim Finanzamt eingelangtem **Schriftsatz** vom **14. Februar 2013** erhob die steuerliche Vertreterin des Bf **Berufung** und beantragte sinngemäß im Wesentlichen mit folgender Begründung die Festsetzung des Spekulationsgewinnes mit 1.709,58 €:

Unstrittig ist gemäß Finanzamtsniederschrift, dass das Gebäude im Jahre 2010 um 242.000,00 € (ohne Anschaffungsnebenkosten) angeschafft wurde und im Jahre 2011 umfangreiche Instandsetzungsarbeiten in Höhe von 145.158,42 € durchgeführt wurden, wovon 96.869,38 € nicht im Jahre 2011 bezahlt wurden. Anschließend erfolgte der Verkauf im November 2011 um € 400.000,00 €.

Strittig ist somit die Frage, zu welchem Zeitpunkt die noch nicht bezahlten Instandsetzungsaufwendung in Höhe von 96.869,38 € zu berücksichtigen sind - im Jahr der Durchführung der Arbeiten oder im Jahr der Bezahlung?

§ 30 (4) EStG (gültige Fassung im Jahre 2011) lautet:

"Als Einkünfte sind der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös einerseits und den Anschaffungskosten und den Werbungskosten andererseits anzusetzen. Im Falle der Veräußerung eines angeschafften Gebäudes sind die Anschaffungskosten um Instandsetzungsaufwendungen und Herstellungskosten ... zu erhöhen ..."

*Also ursprüngliche Anschaffungskosten (aus Kaufvertrag)
zuzüglich Instandsetzungsaufwendungen
zuzüglich Herstellungsaufwendungen
ergibt neue (erhöhte) Anschaffungskosten*

Im Erkenntnis des VwGH 20.04.1995, 92/13/0262, finden sich folgende Rechtssätze:

"Die Regelung des § 30 (4) EStG 1988 ist nämlich eine eigenständige, das Abflussprinzip des § 19 (2) EStG 1988 durchbrechende Vorschrift."

"§ 30 EStG 1988 lässt eine gewisse Angleichung der Ermittlung der Einkünfte aus Spekulationsgeschäften an die Regelung im betrieblichen Bereich erkennen"

Weiters das Erkenntnis des VwGH 16.11.1993, 93/14/0124:

"Die Regelung des § 30 (4) ist eine eigenständige, das Abflussprinzip des § 19 (2) durchbrechende Vorschrift. Sie betrifft - wie schon ein Blick auf die Anschaffungskosten zeigt - nicht notwendigerweise nur Vorgänge eines Veranlagungszeitraumes, sondern dient der vollständigen Erfassung des Überschusses aus dem Spekulationsgeschäft unter Bedachtnahme auf bestimmte (auch mehrjährige) Fristen, innerhalb derer die Realisierung erfolgt."

Unter Bedachtnahme auf diese Erkenntnisse müsste die Gewinnermittlung hinsichtlich der Anschaffungskosten (und die diese erhöhenden Instandsetzungsaufwendungen) von

Wirtschaftsgütern des Privatvermögens ähnlich der § 4 (3) EStG Gewinnermittlung im Bereich des Anlagevermögens erfolgen. Die **EStR** führen dazu wie folgt aus:

RZ 665: Aufwendungen zur Anschaffung oder Herstellung von abnutzbaren oder nicht abnutzbaren Anlagegütern **dürfen nicht im Zeitpunkt der Bezahlung als Betriebsausgaben** abgesetzt werden....

RZ 674 : Wird ein Anlagegut veräußert, so ist der Veräußerungserlös als Betriebseinnahme zu erfassen und der Restbuchwert als Betriebsausgabe abzusetzen....

Analog zum gegenständlichen Berufungsfall sind somit die im Jahre 2011 nicht bezahlten Instandsetzungsaufwendungen in Höhe von 96.869,38 € als Restbuchwert als Betriebsausgabe bzw. Abzugsposten bei der Ermittlung des Spekulationsgewinns abzusetzen.

Auch die **RZ 6663 EStR** führt zum selben Ergebnis:

Die Einkünfte aus Spekulationsgeschäften sind nach Maßgabe des Zufließens des Veräußerungserlöses gemäß § 19 EStG 1988 steuerlich zu erfassen. Abzugsposten (Anschaffungskosten, Herstellungskosten, Instandsetzungskosten, bis zur Veräußerung angefallene Werbungskosten) sind – abweichend vom tatsächlichen Abfluss – nach Maßgabe des Zufließens der Einnahmen steuerlich zu berücksichtigen.

Im **Vorlagebericht** vom **4. März 2013**, der auch dem Bf übermittelt wurde, verwies das Finanzamt auf die Begründung des angefochtenen Bescheides und führte ergänzend sinngemäß Folgendes aus:

Den beiden in der Berufung angeführten Erkenntnissen des VwGH 20.04.1995, 92/13/0262, und VwGH 16.11.1993, 93/14/0124, liege ein anderer Sachverhalt zu Grunde. In diesen Erkenntnissen sei es darum gegangen, ob in den Jahren vor der Veräußerung bereits bezahlte Aufwendungen im Jahr der Veräußerung abzuziehen sind. Die Aussage, dass die Abweichung vom Zahlungsjahr auch dann gilt, wenn der Betrag noch gar nicht bezahlt ist, lasse sich daraus keinesfalls ableiten.

Im Gegenteil gehe der VwGH 16.12.2010, 2008, 15/0274, wie im bekämpften Bescheid zitiert, davon aus, dass derartige Aufwendungen, die noch nicht bezahlt wurden, erst im Jahr der Zahlung unter bestimmten Voraussetzungen abzugsfähig sind.

Für den gegenständlichen Fall sei vom Sachverhalt her das Erkenntnis des **VwGH** mit der Zl. **2008/15/0274** und nicht die in der Berufung angeführten Erkenntnisse **92/13/0262** und **93/14/0124** vergleichbar und damit heranzuziehen. Auch in VwGH 2008/15/0274 sei es darum gegangen, in welchem Jahr nachträglich bezahlte Aufwendungen abzugsfähig sind. Darin habe der VwGH ausgesprochen, dass nachträglich bezahlte Instandsetzungen nicht im Jahr des Spekulationsgeschäftes abgezogen werden können. Eine diesbezügliche Einwendung der Berufung kann laut VwGH keine Rechtswidrigkeit aufzeigen.

Mit **Schriftsatz** vom **19. April 2013** legte der Bf dem Finanzamt eine mit 26. Feber 2013 datierte Selbstanzeige und sinngemäß folgenden Nachtrag zur Berufung vom 18. Feber 2013 vor:

Seitens des Bf werde auf beiliegende Selbstanzeige vom 26-02-2013 hinsichtlich einer verdeckten Gewinnausschüttung der B-GmbH an den Bf als deren Gesellschafter im Jahr 2011 hingewiesen. Bei dieser verdeckten Gewinnausschüttung handle es sich um die im Jahre 2011 an den Bf erbrachten Bauleistungen am Sp-Objekt in Höhe von 96.869,38 €.

Diese Tatsache sei für die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2011 insofern von Belang, weil sich die Frage der Bezahlung der Instandsetzungsarbeiten 2011 in Höhe von 96.869,38 € somit erübrige, weile diese Arbeiten im Wege einer verdeckten Ausschüttung erbracht worden seien.

Bei der Beurteilung dieser verdeckten Gewinnausschüttung (vGa) hinsichtlich des Sp-objekts werde auf die Körperschaftsteuerrichtlinien (KStR) verwiesen. Gemäß RZ 1033 KStR habe bei einer vGa beim Anteilsinhaber eine Erhöhung der Anschaffungskosten des erworbenen Wirtschaftsgutes zu erfolgen. Die vGa sei beim Anteilsinhaber in dem Zeitpunkt zu erfassen, in dem er Verfügungsmacht über das Wirtschaftsgut erlangt.

Da der Bf das Sp-Objekt mit Wirkung 23-11-11 an Dritte veräußerte, sei mit Sicherheit davon auszugehen, das er bereits im Jahr 2011 damit die Verfügungsmacht innehatte. Somit seien die Instandsetzungskosten in Höhe von 96.869,38 € bei den Spekulationseinkünften des Jahres 2011 als Abzugsposten anzusetzen und der Berufung stattzugeben.

Über Aufforderung des erkennenden Gerichts gab das **Finanzamt am 11.Dezember 2013** sinngemäß folgende **Stellungnahme** zum Nachtrag des Bf vom 19. April 2013 ab:

Für eine vGa sei auch das subjektive Tatbild erforderlich. Voraussetzung sei eine ausdrückliche auf Vorteilsgewährung gerichtete Willensentscheidung – das Wissen und Wollen – der Körperschaft, wobei sich die Absicht der Vorteilsgewährung auch schlüssig aus den Umständen des jeweiligen Falles ergeben könne. Sie liege daher auch vor, wenn die Körperschaft von einem zu Unrecht in Anspruch genommenen Vorteil Kenntnis erlangt und nichts unternimmt, um diesen rückgängig zu machen (KStR Rz 607 mwN). Fehle es an einer nach außen erkennbaren Handlung, liege eine vGa erst im Fall des Rückforderungsverzichtes vor (KStR Rz 607).

In der am 28.2.2013 eingelangten Selbstanzeige der GmbH vom 26.2.2013 werde ausgeführt, dass durch die Umstände der Konkurseröffnung (zeitliche und psychische Belastungen) die Rechnungsausstellung "fahrlässiger weise" immer wieder hinausgeschoben worden sei.

Es handle sich um eine um ca. ein Jahr verspätete Rechnungsausstellung. Als Grund werden in der Selbstanzeige die Umstände der Konkurseröffnung einer anderen Gesellschaft angeführt. Auch in der Selbstanzeige werde von einem fahrlässigen Hinausschieben der Rechnungsausstellung ausgegangen. Das Hinausschieben einer Rechnung um ein Jahr aufgrund der angeführten besonderen Umstände (zeitliche und

psychische Belastung) könne aber noch nicht als Verzicht gewertet werden. Die Leistung sei dann bereits im Oktober 2012 tatsächlich verrechnet worden.

Vier Monate nach dieser Verrechnung sei dann eine vGa behauptet worden.

Über Aufforderung des erkennenden Gerichts gab der **Bf** mit **Schriftsatz** vom **30. Jänner 2014** zur Stellungnahme des Finanzamtes vom 11. Dezember 2013 sinngemäß folgende Gegenäußerung ab:

Hinsichtlich der vGa werde grundsätzlich auf den Nachtrag zur Berufung vom 19. April 2013 verwiesen. Zum Vorliegen des subjektiven und objektiven Tatbildes einer vGa werde Folgendes ergänzt:

Durch die Personalunion des Bf als Gesellschafter und Geschäftsführer ergebe sich, dass der

Wissensstand der Gesellschaft und der des Gesellschafters ident sei.

*Laut Stellungnahme des Finanzamtes sei die Rechnung um **ein Jahr hinausgeschoben** worden. Das sei in der Selbstanzeige nie behauptet, sondern dort angeführt worden:*

*Tätternennung: " ... hat der Geschäftsführer im **Jahre 2011** fahrlässiger weise keine entsprechende Rechnung ausgestellt' und*

*Inhalt der Selbstanzeige: "Eine **verspätete** Rechnungsausstellung an den Bf erfolgte erst im Oktober 2012"*

Damit sei dokumentiert, dass die vGa nicht planmäßig (vorsätzlich) durchgeführt wurde, sondern durch das Unterlassen der Rechnungsausstellung (Forderung der Gesellschaft an den Gesellschafter) bis Jahresende 2011 die Auswirkungen einer vGa stillschweigend (schlüssig/fahrlässig) in Kauf genommen worden seien (Dulden oder Unterlassen durch den Geschäftsführer) und somit eine Verminderung des Gesellschaftsvermögens durch die Körperschaft akzeptiert worden sei.

Dieses subjektive Tatbild einer vGa findet seinen endgültigen Niederschlag dadurch, dass in der Bilanz 2011 keinerlei Aktivposten gegenüber dem Gesellschafter-Geschäftsführer geltend gemacht worden sei.

*Dazu **KStR 606** (objektives Tatbild): " Eine bereits verwirklichte verdeckte Ausschüttung kann nach Ablauf des jeweiligen Wirtschaftsjahres nicht mit steuerlicher Wirkung rückgängig gemacht werden, es sei denn, die Körperschaft fordert diese noch vor dem Bilanzstichtag zurück und bilanziert eine Rückzahlungsforderung".*

***KStR 607** (subjektives Tatbild): " Zur Verwirklichung einer vGa bedarf es rechtlich eines der Körperschaft zuzurechnenden Verhaltens des vertretungsbefugten Organs, das für sie auftritt und entscheidet. Dieses Verhalten muss den Schluss ermöglichen, auch wenn dieses nur in einem Dulden oder Unterlassen besteht, dass die durch das Organ vertretene Körperschaft die Verminderung des Gesellschaftsvermögens durch den Anteilsinhaber akzeptiert hat."*

Außerdem sei die KEST angemeldet und vom Finanzamt Gmunden auch gebucht worden (Hinweis auf beiliegenden Auszug des Finanzamtskontos). .

Hinsichtlich der Zahlung der KEST werde auf das anfängliche Zahlungserleichterungsansuchen vom 1. März 2013 verwiesen. Eine Zahlung sei auf Grund des Verfahrensgangs bis zum heutigen Tage nicht erfolgt, weil sich unter Berücksichtigung noch nicht gebuchter Umsatzsteuervoranmeldungen und aller anderen Abgaben ein Kontosaldo der B-GmbH von annähernd 0,00 € ergeben würde.

Über Aufforderung des erkennenden Gerichts nahm das **Finanzamt** mit **Schreiben** vom **24. Februar** 2014 sinngemäß wie folgt zum Schriftsatz des Bf vom 30. Jänner 2014 Stellung:

Gemäß **Rz 607 KStR** könne auf die **Willensentscheidung** auch schlüssig geschlossen werden. Es liege keine Information vor, dass die Körperschaft bis zum Bilanzstichtag etwas gegen den in Anspruch genommenen Vorteil unternommen hätte. In der Gegenäußerung vom 30. Jänner 2014 werde festgehalten, dass die Körperschaft die Verminderung des Gesellschaftsvermögens akzeptiert habe.

Gemäß **Rz 606 KStR** könne eine vGa nicht rückgängig gemacht werden, es sei denn, die Körperschaft fordere diese noch vor dem Bilanzstichtag zurück.

Eine derartige Rückforderung vor dem Bilanzstichtag sei nicht aktenkundig.

Das Finanzamt habe die Kapitalertragsteuer am 11. Dezember 2013 gebucht.

Über Aufforderung des erkennenden Gerichts teilte der **Bf** mit **Schriftsatz** vom **5. März 2014** sinngemäß mit, der Stellungnahme des Finanzamtes vom 24. Februar 2014 sei nichts hinzuzufügen bzw. zu entgegnen. Abschließend werde beantragt, der Beschwerde (Berufung) vollinhaltlich stattzugeben.

Das Gericht hat folgenden Sachverhalt festgestellt:

Der Bf ersteigerte am 21. Juni das gegenständliche Spekulationsobjekt zum Meistbot von 242.000,00 €. Durch die Anschaffungsnebenkosten (3,5% Grunderwerbsteuer und 1,1% Eintragungsgebühr) von 11.132,00 € ergaben sich Anschaffungskosten von insgesamt 253.132,00 €.

Nach Durchführung umfangreicher Instandsetzungsarbeiten (Tausch von Fenstern und Türen, Baderneuerung etc.) verlegte die Familie des Bf am 1. September 2011 ihren Hauptwohnsitz in das Sp-Objekt.

Mit Kaufvertrag vom 23.11.2011 veräußerte der Bf das Sp-Objekt um 400.000,00 €.

Die Kosten der genannten Instandsetzungsaufwendungen betrugen insgesamt 145.158,42 €. Davon wurden Instandsetzungsarbeiten in Höhe von 96.869,38 € brutto von der B-

Wurde das Wirtschaftsgut unentgeltlich erworben, so ist auf den Anschaffungszeitpunkt oder den Eröffnungszeitpunkt des Geschäftes beim Rechtsvorgänger abzustellen.

- (2) Von der Besteuerung ausgenommen sind die Einkünfte aus der Veräußerung von:

[illegible]

- (3) *Spekulationsgeschäfte liegen nicht vor:*

[illegible]

- **(4) Als Einkünfte sind der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös einerseits und den Anschaffungskosten und den Werbungskosten andererseits anzusetzen. Im Falle der Veräußerung eines angeschafften Gebäudes sind die Anschaffungskosten um Instandsetzungsaufwendungen und Herstellungsaufwendungen insoweit zu erhöhen, als sie nicht bei der Ermittlung außerbetrieblicher Einkünfte zu berücksichtigen sind.** Sie sind um Absetzungen für Abnutzungen, soweit sie bei der Ermittlung außerbetrieblicher Einkünfte abgezogen worden sind, sowie um die im § 28 Abs. 6 genannten steuerfreien Beträge zu vermindern. Wird unbebauter Grund und Boden veräußert, so vermindern sich die Einkünfte nach Ablauf von fünf Jahren seit seiner Anschaffung um jährlich 10%. Die Einkünfte aus Spekulationsgeschäften bleiben steuerfrei, wenn die gesamten aus Spekulationsgeschäften erzielten Einkünfte im Kalenderjahr höchstens 440 Euro betragen. Führen die Spekulationsgeschäfte in einem Kalenderjahr insgesamt zu einem Verlust, so ist dieser nicht ausgleichsfähig (§ 2 Abs. 2).

Erwägungen

Im gegenständlichen Fall hat der Bf das Sp-Objekt am 21. Juni 2010 durch Zuschlag im Rahmen einer Versteigerung erworben und schon am 23. November 2011 wieder veräußert.

Der Zeitraum dazwischen beträgt weniger als zehn Jahre, weshalb unbestritten dem Grunde nach ein Spekulationsgeschäft vorliegt (§ 30 Abs. 1 Z 1 EStG 1988), aber auch weniger als zwei Jahre, weshalb ebenso zweifellos die Voraussetzung für die Hauptwohnsitzbefreiung (Abs. 2 leg. cit.) nicht gegeben ist.

Ebenso unstrittig ist im gegenständlichen Fall der Veräußerungserlös von 400.000,00 €. Die vom Finanzamt im bekämpften Bescheid zu Recht vorgenommene Versagung der Anerkennung des Abzuges der Zinsen der Fremdfinanzierung für den Zeitraum der privaten Eigennutzung durch die eigene Familie hat der Bf ebenfalls nicht beanstandet.

Strittig ist im gegenständlichen Fall die Höhe der nach § 30 Abs. 4 Satz 2 EStG 1988 zu berücksichtigenden Instandsetzungsaufwendungen. Von den vom Bf hierfür geltend gemachten Gesamtbetrag von 145.158,42 € hat das Finanzamt 96.869,38 € mangels Bezahlung die Anerkennung versagt. Dabei handelt es sich um den Bruttobetrag (80.724,48 € netto zuzüglich 20% USt) der B-GmbH.

Der Bf hat dem in der Berufung zunächst die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 20.04.1995, 92/13/0262; 16.11.1993, 93/14/0124) (betreffend die Berücksichtigung bereits in Vorperioden bezahlter Zinsen der Fremdfinanzierung im Jahr des Verkaufes eines Spekulationsobjektes) entgegen gehalten. Der Bf übersieht dabei geflissentlich die vom Finanzamt bereits im bekämpften Bescheid zitierte, für den gegenständlichen Fall speziellere Judikatur (**VwGH 16.12.2010, 2008/15/0274**; unter Hinweis auf **VwGH 27.05.2003, 98/14/0065**) betreffend gegenüber dem Verkauf des Spekulationsobjektes zeitlich nachgelagerte Ausgaben.

Der Verwaltungsgerichtshof hat in dem genannten Vorjudikat (**VwGH 27.05.2003, 98/14/0065**) folgenden grundsätzliche Ausführungen gemacht (Fettdruck durch das erkennende Gericht):

*Bei der Einkommensteuer im Allgemeinen und bei der **Erfassung von Spekulationsgeschäften** im Besonderen geht es um die Besteuerung der im Einkommen zu Tage tretenden **wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit**. Die aus einem solchen Veräußerungsgeschäft resultierende Leistungsfähigkeit wird nur dann zutreffend erfasst, wenn die mit dem Geschäft **in wirtschaftlichem Zusammenhang stehenden Aufwendungen oder Erlösminderungen als negative Einkommenskomponenten** berücksichtigt werden. Andernfalls käme es insoweit zur Besteuerung von Einkommen, das gar nicht erzielt wurde. Die Gerichtshöfe des öffentlichen Rechts haben daher die Auffassung vertreten, dass das strenge Zufluss-Abfluss-Prinzip des § 19 EStG 1988 für die steuerliche Erfassung von Spekulationsgeschäften nur eingeschränkt zur*

Anwendung kommen kann. § 30 EStG 1988 betrifft danach nicht notwendigerweise nur Vorgänge eines Veranlagungszeitraumes, sondern dient der vollständigen Erfassung des Überschusses aus dem Spekulationsgeschäft unter Bedachtnahme auf bestimmte (auch mehrjährige) Fristen, innerhalb derer die Realisierung erfolgt (vgl. das hg. Erkenntnis vom 16. November 1993, 93/14/0124, sowie das Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 11. März 1994, B 1297/93, VfSlg. 13.724).

In seinem Erkenntnis vom **11. Dezember 2002, B 941/02**, hat der **Verfassungsgerichtshof** zum Ausdruck gebracht, dass dieser Gedanke auch gilt, wenn es in Besteuerungsperioden nach der Realisierung des Veräußerungsgewinns im Zusammenhang mit diesem Geschäft zu Werbungskosten oder Erlösminderungen kommt. Die durch die Veräußerung von Wirtschaftsgütern erworbene Leistungsfähigkeit kann nur an Hand einer Totalbetrachtung ermittelt werden, bei der auch solche - mit dem Veräußerungsvorgang in Zusammenhang stehenden - Werbungskosten und Erlösminderungen Berücksichtigung finden, die in Veranlagungszeiträumen nach der Veräußerung abfließen. Wenn der Gesetzgeber daher in § 30 Abs. 4 letzter Satz EStG 1988 anordnet, dass dann, wenn die Spekulationsgeschäfte innerhalb eines Kalenderjahres insgesamt zu einem Verlust führen, dieser nicht ausgleichsfähig ist, so muss diese Norm (einschränkend) auf jene Fälle bezogen werden, in denen aus einem Spekulationsgeschäft insgesamt ein Verlust erzielt wurde. Ist aus dem Spekulationsgeschäft hingegen im Veräußerungsjahr ein Gewinn erzielt und der Besteuerung unterworfen worden, wobei spätere Abflüsse noch nicht berücksichtigt wurden, so müssen, um ein verfassungswidriges Ergebnis zu vermeiden, nachträgliche Werbungskosten oder Erlösminderungen **im Abflussjahr** bis zum Betrag dieses Gewinnes zum Ausgleich mit anderen Einkünften (Einkunftsarten) zugelassen werden. Der Wortlaut des § 30 Abs. 4 letzter Satz EStG 1988 steht einer Berücksichtigung derartiger (nachträglicher) Werbungskosten oder Erlösminderungen nicht entgegen. Die Vorschrift kann auch so gelesen werden, dass das dort verankerte "relative Verlustausgleichsverbot" nur dann eingreift, wenn ein Spekulationsgeschäft gesamthaft betrachtet zu einem Verlust geführt hat. Entsteht der "Verlust" hingegen bloß periodenbezogen durch den Abfluss von nachträglichen Werbungskosten oder Erlösminderungen, die einem in einem früheren Veranlagungszeitraum getätigten, insgesamt mit Gewinn abschließenden Veräußerungsgeschäft zuzurechnen sind, dann würde die Vernachlässigung dieser negativen Einkommenskomponenten zur Besteuerung eines fiktiven Einkommens führen und insoweit mit dem Prinzip der Besteuerung nach der persönlichen Leistungsfähigkeit in Konflikt kommen.

Bei der Ermittlung von Spekulationseinkünften ist im Lichte der zitierten Judikatur das Zu- und Abflussprinzip mit dem Grundsatz der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit in Einklang zu bringen. Die beiden Höchstgerichte (**VfGH 11.12. 2002, B 941/02** und **VwGH 27.05.2003, 98/14/0065**) lassen deshalb nachträgliche Werbungskosten bei Spekulationsgeschäften im Jahr des Abflusses bzw. der Zahlung zu. Die Berücksichtigung erst bei tatsächlicher Zahlung erscheint, insbesondere bei Fällen wie

dem gegenständlichen, bei denen zumindest fraglich ist, ob die Zahlung überhaupt jemals erfolgen wird, nicht nur sachgerecht, sondern geboten.

Deshalb konnte der gegenständlichen Berufung vom 14. Februar 2013 kein Erfolg beschieden sein. Dies dürfte auch dem Bf klar geworden sein.

Mit Nachtrag vom 19. April 2013 hat der Bf nämlich auf seine Selbstanzeige vom 26. Februar 2013 verwiesen und vermeint, die Abzugsfähigkeit des Rechnungsbetrages der B-GmbH im Wege einer verdeckten Gewinnausschüttung (vGa) in den Beschwerdezeitraum 2011 (vor-) verlagern zu können.

Zu den zitierten Richtlinien (EStR 2000) wird bemerkt, dass diese lediglich die Rechtsansicht des Bundesministeriums für Finanzen wiedergeben, jedoch keinerlei Bindungswirkung gegenüber den Verwaltungsgerichten entfalten. Im konkreten Fall folgt die Rz 6665 jedoch ohnehin der oben zitierten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 16.12.2010, 2008/15/0274). Die rückwirkende Berücksichtigung durch Anwendung des § 295a BAO wird in diesem Zusammenhang auch vom Bundesministerium für Finanzen nicht (mehr) vertreten.

Gemäß **§ 8 Abs. 2 KStG 1988** ist es für die Ermittlung des Einkommens der Körperschaft ohne Bedeutung, ob das Einkommen

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

Andererseits unterliegen bei der empfangenden natürlichen Person gemäß **§ 93 Abs. 2 Z 1 lit. a EStG 1988** Gewinnanteile, Zinsen und sonstige Bezüge aus Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung der Kapitalertragsteuer.

Gemäß § 95 Abs. 3 Z 1 ist der Schuldner inländischer Kapitalerträge iSd **§ 93 Abs. 2 EStG 1988** zum Abzug der Kapitalertragsteuer verpflichtet; tut er dies nicht, so haftet er hierfür nach **§ 95 Abs. 2 EStG 1988**. Diese Haftung ist verschuldensunabhängig (Kirchmayr in Doralt/Kirchmayr/Zorn, EStG¹⁶, § 95 Tz 2). Neben offenen Gewinnausschüttungen zählen auch verdeckte Gewinnausschüttungen zu den KEST-pflichtigen Kapitalerträgen iSd § 93 Abs. 2 EStG 1988 (Kirchmayr aaO, § 93 Tz 32).

Seitens der Bf wird sinngemäß behauptet, im gegenständlichen Fall habe er durch Veräußerung des Sp-Objektes am 23. November 2011 an Dritte bereits über die von der B-GmbH am Gebäude vorgenommenen Instandsetzungsarbeiten verfügt. Deshalb sei auch der diesbezügliche noch unbeglichene Rechnungsbetrag von 96.869,38 € bei Ermittlung der Spekulationseinkünfte schon bei der Veranlagung zur Einkommensteuer 2011 abzusetzen.

Das objektive Tatbild einer verdeckten Gewinnausschüttung besteht in der Vermögensminderung bzw. verhinderten Vermögensvermehrung der Körperschaft. Eine bereits verwirklichte Gewinnausschüttung kann nach Ablauf des jeweiligen Wirtschaftsjahres mit steuerlicher Wirkung nicht mehr rückgängig gemacht werden, es sei denn, die Körperschaft fordert diese noch vor dem Bilanzstichtag zurück und bilanziert eine Rückzahlungsforderung, deren Anspruch zum Bilanzstichtag bereits den Charakter eines Vermögensgegenstandes hat (Raab/Renner in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/ Vock, KStG²⁴, § 8 Tz 157, unter Hinweis auf VwGH 19.05.1987, 86/14/0179; 21.12.1993, 93/14/0216; 20.11.1996, 96/15/0015; und 31.05.2011, 2008/15/0153).

Wurde der Anteilseigner durch einen Vollzugs-, Rechen- oder Buchungsfehler bereichert, wird dadurch noch keine verdeckte Gewinnausschüttung begründet (VwGH 19.05.1987, 86/14/0179; 20.11.1996, 96/15/0015; 20.04.1995, 94/13/0228, zur irrtümlich unterlassenen Verzinsung einer Verrechnungsforderung). Subjektive Voraussetzung für eine verdeckte Gewinnausschüttung sind nämlich Wissen und Wollen der vertretungsbefugten Organe der Körperschaft (Raab/Renner aaO, § 8 Tz 159, unter Hinweis auf VwGH 31.03.2000, 95/15/0056, 0065). Voraussetzung ist daher eine subjektive auf Vorteilsgewährung gerichtete Willensentscheidung, die sich auch schlüssig aus den Umständen des Falles ergeben kann (VwGH 03.08.2000, 96/15/0159, 0160; 30.10.2003, 99/15/0072, 0073; 31.03.2004, 99/13/0260; 31.05.2005, 2000/15/0059; 14.12.2005, 2002/13/0022; 23.02.2010, 2005/15/0148, 0149, und 21.02.2013, 2009/13/0257).

Der Bf erkennt, dass seiner unbestrittenen Vermögensvermehrung durch die Werklieferung der gegenständlichen Instandsetzungsarbeiten durch die B-GmbH zunächst jedenfalls deren daraus resultierende Forderung gegenüberzustellen ist. Eine verdeckte Gewinnausschüttung kann im gegenständlichen Fall – abgesehen von der Verzinsung - erst bei einem endgültigen, im Gesellschaftsverhältnis begründetem Missverhältnis zwischen der vom Bf erhaltenen Instandsetzungsarbeiten und des von ihm dafür geleisteten Entgelts an die B-GmbH vorliegen.

Auf Verlangen der Abgabenbehörde haben die Abgabepflichtigen gem. **§ 138 Abs.1 BAO** in Erfüllung ihrer Offenlegungspflicht (§119) zur Beseitigung von Zweifeln den Inhalt ihrer Anbringen zu erläutern oder zu ergänzen sowie deren Richtigkeit zu beweisen. Kann ihnen ein Beweis nach den Umständen nicht zugemutet werden, so genügt die Glaubhaftmachung.

Gemäß **§ 167 Abs. 2 BAO** hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht, sofern es sich nicht um offenkundige Tatsachen oder solche handelt, für deren Vorhandensein eine gesetzliche Vermutungen iSd. Abs. 1 besteht.

Gemäß **§ 2a BAO** gelten die Bestimmungen der BAO sinngemäß im Verfahren vor den Verwaltungsgerichten, soweit sie im Verfahren der belangten Abgabenbehörde gelten, somit

auch im gegenständlichen Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht.

Der Bf war seit 22. August 2005 alleiniger Geschäftsführer der B-GmbH und seit 17. November 2010 mit 20% am Stammkapital beteiligt.

In der Gegenäußerung vom 30. Jänner 2014 hat der Bf selbst betont, die vGa nicht geplant (vorsätzlich durchgeführt) zu haben, sondern nennt das Verhalten "schlüssig/fahrlässig".

Aktenkundig ist jedenfalls die oben genannte Rechnung der B-GmbH an den Bf vom 31. Oktober 2012 über den Betrag von 96.869,00 €. Mag diese Rechnung für den Leistungszeitraum 7/2011 bis 12/2011 entgegen § 11 UStG 1988 auch verspätet ausgestellt worden sein, so geht daraus jedoch zweifellos hervor, dass die B-GmbH am 31. Oktober 2012 noch keineswegs auf ihre Forderung gegenüber Bf verzichtet hatte. Bekräftigt wurde dies durch die Auskunft der B-GmbH an die steuerliche Vertreterin des Bf mit E-Mail vom 11. Jänner 2013, wonach die B-GmbH mit Bf als ihrem Kunden vereinbart habe, den Betrag von 96.869,38 € bis 28. März 2013 zu überweisen.

Der mangelnde Ansatz einer Forderung in der Bilanz der B-GmbH zum Stichtag 31.12.2011 vermag nach Ansicht des erkennenden Gerichts schon deshalb nichts zu ändern, weil seitens des Bf als verantwortlichem Geschäftsführer Vorsatz ausdrücklich verneint, Fahrlässigkeit jedoch konzidiert – auf den Ansatz einer entsprechenden Forderung in der Bilanz demnach lediglich vergessen worden ist.

Ein Dulden und Unterlassen des Organes, das den Schluss erlauben würde, dass die durch ihre Organe vertretene Gesellschaft die Entnahme von Gesellschaftsvermögen durch den Gesellschafter akzeptiert habe, kann im gegenständlichen Fall vor dem 11. Jänner 2013 daher nicht unterstellt werden (vgl. **VwGH 26.05.1993, 90/13/0155**).

Die Selbstanzeige, die das Vorliegen einer vGa behauptet, datiert erst vom 26. Februar 2013 und hat deshalb zu Recht zur Vorschreibung von Kapitalertragsteuer für den Zeitraum Februar 2013 und nicht schon 2011 geführt. Am Rande sei bemerkt, dass der Verdacht nahe liegt, seitens des Bf sollte durch das "Bauernopfer" der Zahlung der Kapitalertragsteuer (25%) die Steuerbelastung durch den Regelsteuersatz (50%) halbiert werden.

Im Lichte der zitierten Literatur und Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kann nach Ansicht des erkennenden Gerichts im gegenständlichen Fall das Vorliegen des subjektiven Tatbestandselementes einer verdeckten Gewinnausschüttung Ende 2011 jedoch aus obigen Überlegungen noch keinesfalls bejaht werden.

Der Beschwerde kommt daher keine Berechtigung zu.

Zur Unzulässigkeit der Revision

Die entscheidenden grundsätzlichen Rechtsfragen sind bereits durch die oben zitierten Entscheidungen des Verwaltungsgerichtshofes geklärt.

Deshalb war spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 10. Februar 2015