

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Firma GesmbH, in polit.Gemeinde, vertreten durch Wirtschaftstreuhand Dkfm. Herbert Duffek Ges.m.b.H., 1070 Wien, Neubaugasse 25/1/5, vom 14. August 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes Neunkirchen Wr. Neustadt vom 13. Juli 2007 betreffend Körperschaftsteuer 2004 und 2005 sowie Haftungsbescheide für Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 2004 bis 2005 entschieden:

Die Berufung wird betreffend Körperschaftsteuer 2005 als unbegründet abgewiesen.

Der Berufung wird hinsichtlich Körperschaftsteuer 2004 und Haftung für Kapitalertragsteuer für 2004 und 2005 teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgaben ist aus der Buchungsmitteilung zu ersehen.

Entscheidungsgründe

Die Firma GesmbH (Berufungswerberin, Bw.) betreibt an der Betriebsadresse polit. Gemeinde einen Textilhandel und wurde für die Jahre 2004 bis 2005 einer Betriebsprüfung (Bp) unterzogen.

Die Bp erhöhte den Gewinn der Bw. im Jahr 2005 um € 74.441,00 wegen teilweiser Nichtanerkennung einer zum 31. Dezember 2005 durchgeführten Teilwertabschreibung einer im Betriebsvermögen befindlichen Liegenschaft.

Weiters wurde für 2004 und 2005 eine verdeckte Gewinnausschüttung in Höhe von € 16.820,00 (2004) und € 17.495,00 (2005) festgestellt.

Dementsprechend wurden Körperschaftsteuernachzahlungen in Höhe von € 5.718,80 für 2004 und € 21.074,86 für 2005 vorgeschrieben. Sowie ein Haftungsbescheid für die Kapitalertragsteuer 2004 und 2005 in Höhe von insgesamt € 6.883,00 erlassen.

Zur teilweisen Nichtanerkennung der Teilwertabschreibung führt die Bp. unter Tz 1 des Bp.-Berichtes aus, dass die anhand eines Schätzwertgutachtens vom 1.3.2005 für die Liegenschaft in Grundstück vorgenommene Teilwertabschreibung zu korrigieren sei. Die betrieblich genutzten Räume dieser Liegenschaft seien mit 19. Mai 1999 in das Vermögen der Bw. mit einem laut Gutachten ermittelten Verkehrswert von S 2.042.000 (€ 148.400,00) eingelegt worden.

Zum Stichtag 1. März 2005 sei durch den selben Sachverständigen ein neuerliches Gutachten erstellt worden, welches einen Verkehrswert von € 75.000,00 ausgewiesen habe. Aus dem zweiten Gutachten sei nicht ersichtlich, weshalb die ursprünglich mit 100 Jahren angenommene Nutzungsdauer auf 80 Jahre verkürzt worden sei und wieso der Neubauwert je m² nunmehr niedriger angesetzt worden sei, als im ursprünglichen Gutachten.

Der im zweiten Gutachten ausgewiesene Ertragswert gehe überdies von einem für diese Lage zu niedrigen erzielbaren Mietpreis aus und liege entgegen dem Gutachten keine reine Wohnliegenschaft vor, da es sich bei den bewerteten Gebäudeteilen zum Bewertungsstichtag noch um betrieblich genutzte Flächen gehandelt habe.

Hinsichtlich der verdeckten Gewinnausschüttung betreffend die Überlassung einer Eigentumswohnung samt Einrichtung in Stadt als Dienstwohnung, sei der verrechnete Mietzins von € 100.-/Monat für die 88m² große Wohnung im Fremdvergleich zu niedrig. Die Bp. setze daher eine ortsübliche Miete vom 7,27m² für unmöblierte Wohnungen an und errechne sich daraus eine fremdübliche Miete von € 640.-/Monat. Zusätzlich sei zumindest die geltend gemachte AfA für die Einrichtungsgegenstände ebenfalls als verdeckte

Gewinnausschüttung anzusehen, da es nicht fremdüblich sei, Einrichtungsgegenstände ohne Entgelt einem fremden Dritten zu überlassen.

In der rechtzeitig eingebrachten Berufung wird eingewendet, dass die vorgenommene Teilwertabschreibung anzuerkennen sei. Das sei auch aus einer als Berufungsbeilage vorgelegten Berechnung der SR WN ersichtlich, welche ebenfalls zu einem Verkehrswert von € 74.000,00 gelange.

Zur verdeckten Gewinnausschüttung betreffend die Eigentumswohnung wird ausgeführt, dass es sich bei dem Gebäude um ein Haus aus dem Jahr 1895 handle, bei welchem höchstens der Kategoriemietzins in Ansatz zu bringen sei. Dieser habe zwischen 1. April 2004 und 28. Februar 2005 € 4,37 betragen und ab 1. März 2005 bis 31. März 2006 € 4,50.

Weiters sei die Abschreibung der Wohnungseinrichtung als verdeckte Gewinnausschüttung behandelt worden, es sei jedoch übersehen worden, dass die Rechnung über die Wohnungseinrichtung an den Geschäftsführer und Mieter gerichtet sei und nicht an die Bw. Die Wohnungseinrichtung sei aus der Bilanz zu stornieren und stelle keine verdeckte Gewinnausschüttung dar.

In der Stellungnahme zur Berufung zeigt das Finanzamt (FA) Widersprüche der beiden vorgelegten Gutachten auf und verweist darauf, dass sich seit der Einlage des Wirtschaftsgutes keine Änderung in der Infrastruktur des Gebäudes ergeben habe, welche zu einer Wertminderung geführt haben könnte.

Zur verdeckten Gewinnausschüttung wird hinsichtlich der Wohnungseinrichtung auf die ursprüngliche Argumentation der Bw. (Einlage der Einrichtungsgegenstände durch den Geschäftsführer) verwiesen, jedoch eingeräumt, dass der Berufungsargumentation gefolgt werden könne und daher eine entsprechende Bilanzberichtigung und Gewinnänderung vorzunehmen sei.

Hinsichtlich der Vermietung der Wohnung argumentiert das FA im Rahmen der Stellungnahme nunmehr erstmals, dass die verdeckte Gewinnausschüttung zumindest die der Bw. entstandenen Kosten und nicht die auf dem freien Markt erzielbare fremdübliche Miete zu umfassen habe. Die geltend gemachten Aufwendungen hätten sich folgendermaßen zusammengesetzt:

Aufwand Wohnung Stadt

	2004	2005
AfA	7.516,00	7.516,00

Zinsen	8.224,00	8.017,00
Gesamtaufwand	15.740,00	15.533,00

In der Gegenäußerung zur Stellungnahme wird auf eine bislang nicht eingelangte Stellungnahme des Gutachters angekündigt und ergänzend darauf verwiesen, dass das erste Gutachten von der Bp für die Jahre 1999 bis 2001 anerkannt worden sei.

Hinsichtlich der Ausführungen zur verdeckten Gewinnausschüttung wird in der FA-Stellungnahme eingewendet, dass die von der Bp angesetzten AfA-Beträge auch die AfA betreffend Einrichtung in Höhe von € 7.000,00 enthalten würde, wobei die Einrichtung jedoch nicht der Bw. zuzurechnen sei, sondern ein Verbuchungsfehler vorliege.

Der UFS ersuchte am 7. April 2010 (zugestellt lt. Rückschein am 13. April 2010) um Beantwortung folgenden Fragen- und Ergänzungsvorhaltes innerhalb von 4 Wochen ab Zustellung:

1. Teilwertabschreibung Grundstück:

Sie führten im Wirtschaftsjahr 2004/2005 eine Teilwertabschreibung auf die im Betriebsvermögen befindliche Liegenschaft in Grundstück durch im Betrag von € 112.382,00 durch.

*Bitte erläutern Sie genau, welche/r Umstand/Umstände die obige Wertveränderung des Grundstücks **dem Grunde und der Höhe** nach zum Bilanzstichtag 31.1.2005 im Verhältnis zum Bilanzstichtag 31.1.2004 auslöste. Legen Sie für Ihre Ausführungen betraglich nachvollziehbare Unterlagen vor, woraus jeweils der Teilwert zum 31.1.2004 und Teilwert zum 31.1.2005 ersichtlich sind und stellen Sie anhand geeigneter Unterlagen die eingetretenen Wertminderung dar.*

Auf das Nachholverbot für Teilwertabschreibungen wird hingewiesen.

2. Wohnung Stadt:

a) *Bitte teilen Sie mit, wie die Ausstattung und der Erhaltungszustand (Heizung, sanitäre Einrichtungen, Parkettböden, Flügeltüren, Lift, Raumhöhe, Stuckdecken, frisch ausgemalt, neue Fenster usw.) der Wohnung zum Zeitpunkt der Vermietung war und führen Sie aus, weshalb das Alter des Gebäudes bei Fremdvermietung lediglich eine Vermietung zum Richtwert zulassen sollte.*

Legen Sie - wenn möglich - Fotos der Wohnung zum Anschaffungszeitpunkt vor.

Legen Sie bitte einen Wohnungsplan vor.

b) *Sanierte Altbauwohnungen mit großen Raumhöhen, Flügeltüren und/oder Parkettböden in Zentrumsnähe werden häufig zu weit über dem Richtwert gelegenen Beträgen vermietet.*

Selbst bei Ansatz des Richtwertes von 4,37/m² ergäbe sich eine Miete von € 385,00 ohne Betriebskosten. Aus dem im Akt befindlichen Mietvertrag ist eine vereinbarte Monatsmiete von € 100 ersichtlich. Sind in dieser Miete die Betriebskosten, Heizkosten und die Umsatzsteuer enthalten oder wurden diese gesondert verrechnet?

Bitte schlüsseln Sie die vom Gesellschafter-Geschäftsführer für die Wohnungsnutzung an die Gesellschaft bezahlten Beträge nach Art, Höhe und Zeitraum auf.

Bitte schlüsseln Sie die von der Gesellschaft für die Wohnung geltend gemachten Aufwendungen im Streitzeitraum nach Art, Höhe und Zeitraum auf.

c) Wie hoch waren die der Gesellschaft von der Hausverwaltung vorgeschriebenen Betriebskosten? Bitte um Vorlage der Betriebskostenabrechnungen.

Wann und wie wurden diese Beträge an den Mieter weiterverrechnet?

Eine Beantwortung dieses Vorhaltes erfolgte bis zum Entscheidungszeitpunkt nicht.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die Bw. führt am Standort polit. Gemeinde einen Textilhandel. Das abweichende Wirtschaftsjahr der Bw. läuft jeweils von 1.2. bis 31.1. des Folgejahres.

1. Teilwertabschreibung Grundstück:

Mit 19. Mai 1999 (somit im Wirtschaftsjahr 1999/2000) wurde ein Liegenschaftsteil in Grundstück mit einem - durch ein schlüssiges und von einer für die Jahre 1999 bis 2001 durchgeföhrten Betriebsprüfung anerkannten Gutachten errechneten - Verkehrswert von € 148.400,00 (S 2.042.000,00) in das Betriebsvermögen eingelegt. Einlagebedingte Nebenkosten wurden zuaktiviert. Aufgrund der bis dahin vorgenommen Abschreibungen war das Grundstück in der Bilanz zum 31.1.2004 mit einem Wert von € 191.441,00 ausgewiesen.

Dass im Wirtschaftsjahr 2004/2005 eine über die Regelabschreibung hinausgehende Entwertung der Liegenschaft eingetreten wäre, ist aus dem vorgelegten Gutachten zum Stichtag 1 März 2005 nicht ersichtlich. Vor allem kann aus diesem neuerlichen Gutachten nicht erkannt werden, dass die Entwertung im entsprechenden Zeitraum eingetreten ist. Im Gegenteil lässt das Gutachten erkennen, dass sich das Gebäude - abgesehen von üblichen Abnutzungsercheinungen eines Gebäudes dieses Baujahrs - in gutem Bauzustand befindet (S5 des Gutachtens). Selbst wenn der Verkehrswert des Grundstücks bereits zum 31.1.2005 (also rund 2 Monate vor dem Bewertungstichtag laut Gutachten) lediglich € 75.000,00 betragen haben sollte, lässt sich aus dem Gutachten an keiner Stelle erkennen, ob diese Entwertung im Zeitraum 1. Februar 2004 bis 31. Jänner 2005 somit im streitgegenständlichen Wirtschaftsjahr eingetreten ist.

Die von der Bp. vorgenommene Berechnung des Verkehrswertes der Liegenschaft lässt ebenfalls nicht erkennen, dass eine Wertminderung im Wirtschaftsjahr 2004/2005 eingetreten wäre. Auch aus dem übrigen Akteninhalt ist dieser Umstand für das Wirtschaftsjahr 2004/2005 nicht ableitbar, der entsprechende Vorhalt und das Ersuchen um Vorlage geeigneter Unterlagen wurde nicht beantwortet. Es konnte daher nicht nachgewiesen werden ob und wenn ja wann eine außerplanmäßige Entwertung im beantragten oder einem anderen

Ausmaß eingetreten ist. Da daher eine außerplanmäßige Entwertung der Liegenschaft im Wirtschaftsjahr 2004/2005 kann nicht festgestellt werden, kann der Wert zum Bilanzstichtag 31. Jänner 2005 wie folgt zu berechnet werden:

Bilanzansatzermittlung Grundstück Grundstück zum 31.1.2005:

	Betrag
Wert der Liegenschaft lt. Bilanz zum 31.1.2004	€ 191.441,00
AfA Wirtschaftsjahr 2004/2005 (lt. GuV-Rechnung)	- € 4.049,00
Wert zum Bilanzstichtag 31.1.2005	€ 187.392,00

Ergänzend sei darauf verwiesen, dass das Gutachten zum 1. März 2005 weiters nicht erkennen lässt, weshalb seit dem letzten Bewertungsstichtag im Jahr 1999 die Neubauwerte je m² gesunken sein sollten. Das Gutachten ist schon aus diesem Grunde nicht schlüssig.

2. Vermietung Wohnung Stadt:

Im Streitzeitraum wurde dem Gesellschaftergeschäftsführer NN (GesGf) unstrittig eine im Betriebsvermögen der Bw. ausgewiesene Eigentumswohnung in Stadt zu einer monatlichen Miete von € 100,00 überlassen. Die Wohnung befindet sich in einem 1895 errichteten Gebäude und umfasst 88m². Über den Zustand (saniert/unsaniert) und die Ausstattung der Wohnung im Zeitpunkt der Vermietung wurden trotz entsprechender Aufforderung keine Unterlagen beigebracht. Aus dem Mietvertrag vom 5. Mai 2003 ergibt sich lediglich, dass das Mietobjekt zum Vermietungszeitpunkt in gutem Erhaltungszustand war.

Die Wohnung war von der Bw. am 4. März 2003 um € 151.525,00 (davon € 37.881,00 auf den Grundanteil entfallend) angeschafft worden und ab 27. März 2003 vom GesGf. als Hauptwohnsitz genutzt worden. Die Nutzung der Wohnung erfolgte demgemäß bereits vor Abschluss des schriftlichen Mietvertrages.

Die in der Wohnung befindlichen und in der Bilanz mit € 35.000,00 ausgewiesenen Einrichtungsgegenstände stehen, wie sich aus der Rechnung über diese Gegenstände ergibt unstrittig im Eigentum des GesGf. Die Kücheneinrichtung mit Anschaffungskosten von € 2.851,00 befindet sich im Eigentum der Bw. und wurde im Zuge der Vermietung an den GesGf mietweise überlassen.

Der GesGf nutzte die Wohnung ab seiner Ehescheidung im April 2003 bis zum Zeitpunkt des Verkaufes im Juni 2006 als Hauptwohnsitz. Dass eine Vermietung an andere Personen als den GesGf geplant war, kann aus dem Akteninhalt an keiner Stelle erkannt werden und wurde auch gar nicht behauptet.

Die an den GesGf verrechnete Miete für Wohnung inklusive Küche betrug € 100 pro Monat.

Die für die gegenständliche Wohnung anzusetzende Richtwertmiete beträgt 4,37/m² und ergäbe daher jedenfalls eine Monatsmiete von € 385,00 für die gesamte Wohnung.

An Kosten für die streitgegenständliche Wohnung machte die Bw. laut GuV der strittigen Wirtschaftsjahre ohne Berücksichtigung der Aufwendungen für dem GesGf zuzurechnende Wirtschaftsgüter unstrittig folgende Beträge geltend:

Wohnungsaufwand lt. GuV-Rechnung:

	2004	2005
Fremdfinanzierungszinsen	€ 8.224,05	€ 8.017,29
AfA Gebäudeanteil	€ 2.273,00	€ 2.273,00
AfA Küche	€ 516,00	€ 516,00
Summe	€ 11.013,05	€ 10.806,29

Rechtlich folgt daraus:

Gemäß § 6 Z. 1 EStG 1988 sind Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die der Abnutzung unterliegen, mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten, vermindert um die Absetzung für Abnutzung nach den §§ 7 und 8 anzusetzen. Ist der Teilwert niedriger, so kann dieser angesetzt werden.

Gemäß § 5 EStG 1988 ist bei Gewerbetreibenden, deren Firma im Handelsregister eingetragen ist und damit jedenfalls bei Körperschaften iSd § 7Abs 3 KStG, unter Beachtung der Vorschriften dieses Bundesgesetzes über die Gewinnermittlung für den Schluss des Wirtschaftsjahres das Betriebsvermögen anzusetzen, das nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung auszuweisen ist.

Teilwertabschreibungen können daher nur in dem Wirtschaftsjahr durchgeführt werden, in dem die Wertminderung eingetreten ist (VwGH 18. 1. 1984, 82/13/0173, 13 .12. 95, 92/13/0081). Die Bewertung ist für den Bilanzstichtag vorzunehmen. Es sind die tatsächlichen Verhältnisse am Bilanzstichtag maßgebend, dabei sind aber die bis zur Bilanzerstellung gewonnenen Erkenntnisse und Einsichten hinsichtlich dieser Verhältnisse zu berücksichtigen.

Wer eine Abschreibung auf den niedrigeren Teilwert durchführen will, hat die Entwertung des Wirtschaftsgutes nachzuweisen oder zumindest glaubhaft zu machen; dieser Nachweis bzw. Glaubhaftmachung muss sich auch auf die Umstände beziehen, aufgrund derer gerade in einem bestimmten Wirtschaftsjahr die Teilwertabschreibung mit steuerlicher Wirkung zu berücksichtigen sei. Eine vor dem Beginn des Wirtschaftsjahres eingetretene Wertminderung kann bei der nach § 5 EStG vorgenommenen Gewinnermittlung dieses späteren

Wirtschaftsjahres keine Berücksichtigung mehr finden (VwGH 18. 1. 1984, 82/13/0173; 27. 9. 1995, 92/13/0310; 13. 12. 1995, 92/13/0081; 30. 9. 1998, 97/13/0033; 24. 2. 1999, 97/13/0065).

Wie oben dargestellt, kann aus den vorgelegten und im Akt befindlichen Unterlagen nicht abgeleitet werden, dass die Entwertung der streitgegenständlichen Liegenschaft zum Bilanzstichtag 31. Jänner 2005 eingetreten war und zum vorangehenden Bilanzstichtag der Wert der Liegenschaft dem damals angesetzten Buchwert entsprach. Es wurden nicht einmal der Versuch unternommen entsprechende Umstände darzulegen, die eine Entwertung zum strittigen Zeitpunkt nahe legen könnten.

Ergänzend sei darauf verwiesen, dass Verkehrswerte lediglich einen Hinweis auf die Höhe eines Teilwertes darstellen, jedoch keinesfalls der Teilwert dem Verkehrswert gleichzustellen ist. Daher sind schon aus diesem Grund, die vorgelegten Bewertungsgutachten nur von eingeschränkter Bedeutung. Hinzu tritt dass das vorgelegte Gutachten zum 1. März 2005 inhaltlich nicht schlüssig erscheint.

Die von der Bp. anerkannte Teilwertabschreibung beruht zwar auf von der Bp. angestellten Berechnungen zum Verkehrswert der Liegenschaft zum Bilanzstichtag 31. Jänner 2005 aber auch aus diesen Berechnungen ist an keiner Stelle erkennbar, dass die Entwertung genau im Wirtschaftsjahr 2004/2005 bzw. zum Bilanzstichtag 31.1.2005 eingetreten wäre.

Allfällig erforderliche Bilanzberichtigungen für frühere Zeiträume (z.B. unrichtiger Wertansatz zum Zeitpunkt der Einbringung des Grundstücks) können zum 31. Jänner 2005 nicht nachgeholt werden.

Die geltend gemachte Teilwertabschreibung in Höhe von € 112.382,00 ist daher nicht anzuerkennen und dem erklärten Gewinn für das Wirtschaftsjahr 2004/05 hinzuzurechnen.

2. Vermietung Wohnung Stadt:

a) Einrichtungsgegenstände:

Gemäß § 7 Abs 1 EStG sind bei Wirtschaftsgütern, deren Verwendung oder Nutzung durch den Steuerpflichtigen zur Erzielung von Einkünften sich erfahrungsgemäß auf einen Zeitraum von mehr als einem Jahr erstreckt (abnutzbares Anlagevermögen), die Anschaffungs- oder Herstellungskosten gleichmäßig verteilt auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer abzusetzen (Absetzung für Abnutzung).

Daraus ergibt sich, dass Wirtschaftsgüter für welche AfA geltend gemacht werden kann zumindest im wirtschaftlichen Eigentum des Steuerpflichtigen stehen müssen. Da die Bw. im Streitzeitraum unstrittig nicht Eigentümer der angeschafften Einrichtungsgegenstände im

Betrag von € 35.000 war, steht daher auch keine AfA für diese Gegenstände zu. Die geltend gemachten AfA Beträge von je € 7.000 sind daher im Wirtschaftsjahr 2003/04 und 2004/05 dem Gewinn der Bw. hinzuzurechnen.

b) verdeckte Gewinnausschüttung

Unter verdeckten Ausschüttungen im Sinn des § 8 Abs 2 KStG 1988 sind alle außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung gelegenen Zuwendungen einer Körperschaft an Anteilsinhaber zu verstehen, die das Einkommen der Körperschaft vermindern und ihre Wurzel in der Anteilsinhaberschaft haben (VwGH 26.9.2000, 98/13/0157). Verdeckte Ausschüttungen können das Einkommen der Körperschaft in zwei Formen mindern. Entweder es liegen überhöhte (scheinbare) Aufwendungen oder zu geringe (fehlende) Einnahmen vor (VwGH 29.1.2003, 98/13/0055)

Wie von Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly, Tz 40 zu § 8 KStG 1988, dargestellt, führt die Erscheinungsform überhöhter Ausgaben zu einer Aufwandskürzung, die zu geringer Einnahmen hingegen zu einer Einnahmenerhöhung. Welche Erscheinungsform der verdeckten Ausschüttung vorliegt, ist nach dem Veranlassungsprinzip zu beantworten. Bestand bei einem Rechtsgeschäft von vornherein die Absicht der Vorteilszuwendung, dann war schon dieser Vorgang nicht betrieblich veranlasst und der damit verbundene Aufwand verdeckte Ausschüttung. Handelte es sich hingegen um ein zunächst betrieblich veranlasstes Rechtsgeschäft und kam es erst in späterer Folge zu einer Umwidmung in eine Vorteilszuwendung, dann sind die fehlenden Einnahmen verdeckte Ausschüttung (VwGH 9.7.2008, 2005/13/0020; UFS [Senat] 14.10.2009, RV/0476-G/06).

Aus dem oben festgestellten Sachverhalt lässt sich schon aufgrund der zeitlichen Nähe zwischen Anschaffung und Nutzung durch den GesGf – Nutzungsbeginn unmittelbar nach Anschaffung und zwar noch vor Abschluss (Unterschrift) des Mietvertrages - zweifelsfrei erkennen, dass schon bei Anschaffung der streitgegenständlichen Wohnung beabsichtigt war, diese dem GesGf zur Verfügung zu stellen. Aus der Höhe der vereinbarten Miete, welche noch überdeutlich unter dem Richtwertmietzins lag, ist erkennbar, dass eine Vorteilszuwendung an den Gesellschafter von vornherein beabsichtigt war.

Die geltend gemachten Aufwendungen für die Wohnung Stadt sind daher dem Gewinn der Bw. hinzuzurechnen.

Gemäß §93 Abs1 EStG wird bei inländischen Kapitalerträgen die Einkommensteuer durch Abzug vom Kapitalertrag erhoben (Kapitalertragsteuer). Nach Abs. 2 leg. cit. liegen inländische Kapitalerträge vor, wenn der Schuldner der Kapitalerträge Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz im Inland hat und es sich gem Z 1 lit a leg. cit um Dividenden,

Zinsen und sonstige Bezüge aus Aktien, Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung handelt.

Bei inländischen Kapitalerträgen istd. § 93 Abs. 2 EStG ist gemäß § 95 Abs 3 EStG 1988 der Schuldner der Kapitalerträge verpflichtet die Kapitalertragsteuer im Ausmaß von 25% einzubehalten. Der zum Abzug Verpflichtete hat die Kapitalertragsteuer gemäß § 95 Abs 5 EStG im Zeitpunkt des Zufließens der Kapitalerträge abzuziehen.

Für die Zurechnung einer verdeckten Ausschüttung an den Gesellschafter kommt es daher darauf an, ob, wann und in welcher Höhe ihm ein vermögenswerter Vorteil zugeflossen ist (Doralt/Ruppe, Steuerrecht, Tz 991). An diesen nach § 19 Abs. 1 EStG 1988 zu bestimmenden Zeitpunkt des Zuflusses knüpft auch der Kapitalertragsteuerabzug an (VwGH 26.4.2006, 2004/14/0066, sowie Hofstätter/Reichel, EStG III D, Tz 4 zu § 95).

Aus dem festgestellten Sachverhalt ist ersichtlich, dass der Gesellschafter die Wohnung im Streitzeitraum nutzen konnte, wobei der ihm zugeflossene Vorteil jedenfalls in Höhe der von der Bw. geltend gemachten Aufwendungen anzusehen ist. In Höhe der Differenz zwischen den tatsächlich auf Seiten der Bw. angefallenen Aufwendungen und den vom GesGf geleisteten Beträgen von € 100/Monat ist daher ein kapitalertragssteuerpflichtiger Zuschuss zu erblicken.

Körperschaftsteuerberechnung laut Berufungsentscheidung

2004

Gewinn It. Erklärung	€ 58.293,28
AfA Einrichtung	€ 7.000,00
verdeckte Ausschüttung/ Aufwand	
Wohnung	€ 11.013,05
Gewinn It. Berufungsentscheidung	€ 76.306,33
KöSt 2004 Gesamt (Steuersatz 34%)	€ 25.944,15

	2005
Gewinn lt. Erklärung	€ 33.459,56
verdeckte Ausschüttung/ Aufwand Wohnung	€ 10.806,29
AfA Einrichtung	€ 7.000,00
Teilwertabschreibung	€ 112.382,00
Gewinn lt. Berufungsentscheidung	€ 163.647,85
11/12 des Gewinnes mit Steuersatz 34%	€ 51.003,58
1/12 des Gewinnes mit Steuersatz 25%	€ 3.409,33
KöSt 2005 Gesamt	€ 54.412,91

KEST Berechnung laut Berufungsentscheidung

	2004	2005
Aufwand Bw.	€ 11.013,05	€ 10.806,29
„Mietzahlungen“ € 100/Monat	- € 1.100,00	- € 1.200,00
Zugeflossene Ausschüttung	€ 9.913,05	€ 9.606,29
25% KEST	€ 2.478,26	€ 2.401,57

Wien, am 3. Juni 2010