

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. Gerhild Fellner
in der Beschwerdesache der N, p. A. Adr,
vertreten durch Kantner Wirtschaftstreuhand u. Steuerberatungs-GmbH ,
Mariahilfstraße 27d, 6900 Bregenz,

betreffend den

1. Haftungs- und Zahlungsbescheid des Finanzamtes Feldkirch zu Kapitalertragsteuer
2009, den

2. Körperschaftsteuerbescheid 2010 sowie den

3. Haftungs- und Zahlungsbescheid zu Kapitalertragsteuer 2010, alle vom 26.4.2012,
zu Recht erkannt:

1. Der Beschwerde gegen den Haftungs- und Zahlungsbescheid betreffend
Kapitalertragsteuer für das Jahr 2009 wird Folge gegeben. Der Bescheid wird gemäß §
279 BAO ersatzlos aufgehoben.
2. Die Beschwerden gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2010
3. und den Haftungs- und Zahlungsbescheid betreffend Kapitalertragsteuer für das Jahr
2010 werden als unbegründet abgewiesen. Die angefochtenen Bescheide bleiben
unverändert.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang:

Im Betrieb der beschwerdeführenden GmbH fand gemäß § 147 Abs. 1 BAO eine Betriebsprüfung (BP) für die Jahre 2007 bis 2010 statt. Gegenstand der Prüfung waren die Umsatz-, Körperschaft- und Kapitalertragsteuer.

Die Niederschrift über die Schlussbesprechung enthält zusammengefasst folgende Feststellungen:

Tz 1:

"Das Verrechnungskonto A B haftet in der Bilanz per 31.12.2009 mit einem Forderungssaldo in Höhe von 65.176,76 € an den Gesellschafter A B aus.

Der negative Saldo stammt überwiegend aus der Verrechnung der Umsatzsteuer, die beim Kauf des Anlagevermögens von A B entstanden ist. Er wurde jedoch noch aufgrund der Umbuchung von Privatdarlehen vermindert."

Die Prüferin stellte hiezu in rechtlicher Würdigung fest, dass Entnahmen grundsätzlich als rückzahlungspflichtige Vorgänge zu werten seien. Wenn sie über das Verrechnungskonto des Gesellschafters erfasst würden, läge eine Darlehensaufnahme vor. Das Trennungsprinzip zwischen Körperschaft und Anteilsinhaber erlaube grundsätzlich Darlehensgewährungen in jeder Richtung. Für solche Darlehensgewährungen seien jedoch die Grundsätze der Rechtsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen sinngemäß anzuwenden. Bei unangemessenen Bedingungen könnten verdeckte Ausschüttungen entstehen.

Bei Untersuchung des Kontos des Gesellschafters hätten sich nachstehende, gegen eine Fremdüblichkeit sprechende, Punkte ergeben: -kein Darlehensvertrag, - keine Rückzahlungsvereinbarung, -kein bestimmter Rückzahlungstermin, - Zinslosigkeit und - fehlende Sicherheiten.

Es sei auf die schwierige finanzielle Lage der GmbH Bedacht zu nehmen. Zum Stichtag 31.12.2009 seien offene Bankverbindlichkeiten in Höhe von 822.870,73 € aufgetreten. Demgegenüber stand als Aktiva lediglich ein Anlagevermögen von 543.241,40 €. In den Prüfungsjahren seien laufend Verluste erzielt worden.

Bei Berücksichtigung aller Umstände sei das Darlehen von der Betriebsprüfung nicht als fremdüblich anerkannt worden. Die Zuwendung stelle einen geldwerten Vorteil an den Gesellschafter dar, der einem fremden Dritten nicht gewährt worden wäre.

Der offene Saldo des Verrechnungskontos in Höhe von 65.176,76 € stelle eine **verdeckte Ausschüttung** zugunsten des Gesellschafters A B dar.

Tz 2:

Das nunmehrige Betriebsgebäude der beschwerdeführenden GmbH sei zwischen 2000 und 2002 von A B in Ausübung eines Baurechts auf einem Grundstück der Stadt C errichtet und anschließend für sein Einzelunternehmen genutzt worden. Die Anschaffungskosten des Gebäudes hätten sich auf 355.864,85 € belaufen, hinzu seien Anschaffungskosten für die Außenanlagen in Höhe von 13.129,75 € gekommen.

Im Jahr 2007 habe A B das Gebäude samt Außenanlagen an die beschwerdeführende Gesellschaft für einen Betrag von 318.969,18 € verkauft.

Nach Anschaffung weiterer Außenanlagen im Wert von 30.094,66 € durch die Gesellschaft sei das Gebäude am 12.7.2010 weiterverkauft worden und zwar an den Gesellschafter D E. Der Kaufpreis betrug 160.000,00 €.

Im Zuge der Prüfung sei eine gutachterliche Stellungnahme (F) ohne Außenanlagen, Kanalisierung und Erschließung vorgelegt worden, die als Gebäudewert bei einem Neubauwert von 265.000,00 und nach Abschlägen 180.000,00 € ergab.

Die Betriebsprüfung habe einen "Verkauf unter Wert" festgestellt. Das Argument, es liege eine nur eingeschränkte Verkäuflichkeit vor - ua weil das Gebäude für einen bestimmten Zweck errichtet worden sei - daher sei ein Abschlag von 15% vorzunehmen, überzeugte nicht. Die Besichtigung habe ergeben, dass es sich bei den Hallen um übliche Lagergebäude handle, weshalb nicht von einer eingeschränkten Nutzung oder erschwerter Verkäuflichkeit auszugehen sei.

Ein von der G-Bank eingereichtes Gutachten sei ausschließlich für bankinterne Zwecke errichtet worden. Es habe - bei Anwendung einer vereinfachten Ertragswertermittlung - einen zu niedrigen Mietpreis pro m² angesetzt.

Seitens der Betriebsprüfung sei daher der Verkehrswert neu berechnet worden. Dabei seien die tatsächlichen Anschaffungs- und Herstellungskosten mit dem Baupreisindex hochgerechnet worden. Die Außenanlagen seien einbezogen worden, da sie nach gängiger Praxis den baulichen Anlagen einer Liegenschaft zuzurechnen seien. Für die Berechnung des Ertragswertes seien korrigierte Mietpreise veranschlagt worden, im Übrigen habe man die Werte laut Gutachten herangezogen. Die Gewichtung des Ertragswertes sei im Verhältnis 2:1 erfolgt.

Die Berechnung der BP habe einen Verkehrswert des Gebäudes in Höhe von 298.000,00 € ergeben (siehe entsprechende Aufstellung im Betriebsprüfungsbericht).

Die Betriebsprüfung zog den Schluss, der niedrige Verkaufswert sei auf die Rechtsbeziehung zwischen der Gesellschaft und ihrem Gesellschafter D E zurückzuführen. Hätte ein fremder Dritter das Gebäude gekauft, wäre sicher keinesfalls ein Verkaufswert von nur 160.000,00 € angesetzt worden. Der Preis erkläre sich ausschließlich aus dem Gesellschaftsverhältnis.

In Höhe der Differenz zwischen Verkaufspreis laut BP von 298.000,00 und Verkaufspreis von 160.000,00, somit in Höhe von 138.000,00 € liege daher eine **verdeckte Ausschüttung** vor.

Angefochtene Bescheide:

Im **Körperschaftsteuerbescheid für 2010** änderte sich das steuerliche Ergebnis nach Wiederaufnahme des Verfahrens und Erlassung eines neuen Sachbescheides durch die Betriebsprüfung insofern, als sich durch Hinzurechnung der verdeckten Ausschüttung

von 138.000,00 und Abzug eines nicht strittigen Betrages von 34.259,84, der Bilanzverlust von -212.860,03 auf -109.119,87 verringerte (siehe Darstellung laut Tz 4 des Betriebsprüfungsberichtes).

Es wurden im Übrigen aufgrund der Ergebnisse der Betriebsprüfung zwei an die beschwerdeführende GmbH gerichtete **Haftungs- und Zahlungsbescheide** erlassen, in welchen die KESt festgesetzt und die GmbH gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 als Schuldnerin der Kapitalerträge für die Einbehaltung und Abfuhr der KESt haftbar gemacht wurde.

Für das Jahr 2009 wurde die KESt in Höhe von 25% der verdeckten Ausschüttung von 65.176,76 mit 16.294,19 € festgesetzt, für das Jahr 2010 in Höhe von 25% der verdeckten Ausschüttung von 138.000,00 mit 34.500,00 €.

Die beschwerdeführende GmbH brachte gegen diese Bescheide innerhalb verlängerter Rechtsmittelfrist **Beschwerden** (damals: Berufungen) ein. Sie führte aus:

Im ersten Jahr der GmbH (Anm.: XXXX laut Firmenbuch) habe sich durch verschiedene Verrechnungen ein Guthabensstand zugunsten von Herrn B in Höhe von 21.323,17 € ergeben, der in der Bilanz als Verbindlichkeit der GmbH ausgewiesen wurde. Auch im Jahr 2008 habe noch ein Guhaben des Herrn B bestanden, erst 2009 sei es durch die Verrechnung der Umsatzsteuer "aus dem Kaufpreis der Einzelfirma" zu einer Verbindlichkeit des Herrn B gegenüber der GmbH in Höhe von 65.176,76 gekommen. Da in den Vorjahren die Guthabensstände nicht verzinst worden seien, sei auch der Schuldensstand nicht verzinst worden. Im Jahr 2011 und zu Beginn des Jahres 2012 habe Herr B den Stand des Verrechnungskontos auf rund 10.000,00 € reduziert, 2012 sollte es zur Gänze ausgeglichen werden.

Soweit die BP bemängelt habe, dass keine schriftliche Vereinbarung hinsichtlich eines Darlehensvertrages vorliege, sei festzuhalten, dass es zwischen der Gesellschaft und Herrn B nie zu einem Darlehen gekommen sei. Bei den aufscheinenden Transaktionen habe es sich um kurzfristige Verrechnungen gehandelt. Auch aus fremdüblicher Sicht könne nicht von einem Darlehen gesprochen werden, da die Verbindlichkeiten gegenüber der GmbH von Herrn B in sehr kurzer Zeit abgedeckt wurden. Deshalb habe es keine Zinsen oder Rückforderungsvereinbarungen gegeben. Vergleichbare Vorgangsweisen fänden bei Geschäftsbeziehungen auch mit Nichtgesellschaftern statt.

Daher sei der Ansatz des Saldos zum 31.12.2009, der nur eine Momentaufnahme wiederspiegle, nicht zulässig. Das Konto habe sich ursprünglich im Plus befunden und sei mittlerweile praktisch ausgeglichen. Herr B habe über die GmbH keinerlei Barentnahmen getätigt. Er habe seinen Lebensunterhalt durch seinen Geschäftsführerbezug abgedeckt. Es habe sich um Verrechnungen von Umsatzsteuer- und Privatanteilen gehandelt.

Betreffend den Verkauf des Betriebsgebäudes erläuterte die beschwerdeführende GmbH durch ihre steuerliche Vertretung: Herr B habe im Mai 2007 sein gesamtes Einzelunternehmen an die GmbH verkauft. Der Kaufpreis habe inklusive Betriebsgebäude, Büroeinrichtungen, Fahrzeugen etc. 650.000,00 € betragen. Die Aufteilung des

Kaufpreises auf die einzelnen Wirtschaftsgüter sei in Eigenschätzungen erfolgt. Die für das Betriebsgebäude vorgenommene Schätzung sei, wie sich später herausgestellt habe, zu hoch angesetzt gewesen.

Die schwierige wirtschaftliche Situation der Gesellschaft habe die Gesellschafter B und E veranlasst, das Betriebsgebäude zu veräußern und in der Folge zu mieten. Der Gutachter Z F, der mit der Ermittlung des Wertes beauftragt worden sei, habe einen Verkehrswert von 180.000,00 € herausgearbeitet. Der tatsächliche Verkaufspreis sei dann 10% unter diesem Schätzwert gelegen.

Die nicht nachvollziehbare Schätzung der BP, die zu einem Wert von 298.000,00 gelangt sei, habe dazu geführt, dass seitens der GmbH ein weiteres Gutachten der Firma H eingeholt worden sei, die auf einen Wert von 200.000,00 bis 215.000,00 gekommen sei. Ebenso habe die finanzierte G-Bank ein Bankgutachten erstellt, das den Wert des Gebäudes mit 166.000,00 veranschlagt habe. Die drei seitens der beschwerdeführenden GmbH eingereichten Schätzungen ermittelten demnach einen Gebäudewert zwischen 180.000,00 und 210.000,00 €.

Es gehe nicht an, dass die BP unterstelle, die drei Schätzungen seien falsch bzw. "Gefälligkeitsgutachten". Die wirtschaftliche Wahrheit liege nicht bei der Finanz allein und es treffe nicht zu, dass Sachverständige, Immobilienmakler und Banken eine falsche wirtschaftliche Wahrheit darstellten.

Die Ursachen für die überhöhte Bewertung durch die BP lägen wohl darin, dass sie von einem Anschaffungswert ausgehe, der durchaus zu hoch angesetzt gewesen sein möchte. Außerdem seien die nicht zum Gebäude gehörigen Außenanlagen einbezogen worden. Weiters sei die dazumal gewählte Bauweise nicht mehr zeitgemäß, vielmehr könne ein vergleichbares Bauwerk inzwischen in Holzbauweise wesentlich günstiger errichtet werden als damals. Die geänderten technischen und preislichen Möglichkeiten der Hallenerrichtung hätten zu einem Wertverfall der gegenständlichen Halle beigetragen.

Es werde daher beantragt, den Saldo des Verrechnungskontos von 65.176,76 € nicht als verdeckte Ausschüttung zugunsten des Gesellschafters A B anzusetzen und den Verkaufspreis des Betriebsgebäudes in einer Höhe von 138.000,00 € ebenfalls nicht als verdeckte Ausschüttung in Ansatz zu bringen.

Seitens des Finanzamtes wurde eine abweisende **Beschwerdevorentscheidung** erlassen. Grundsätzlich wurde ausgeführt:

Bei juristischen Personen bestehe das Trennungsprinzip zwischen der Sphäre der Gesellschaft und jener der Gesellschafter. Aufgrund dieses Prinzips seien Rechtsbeziehungen zwischen Körperschaften und ihren Gesellschaftern steuerlich grundsätzlich anzuerkennen. Hätten Zuwendungen und die Zuerkennung von Vermögensvorteilen ihre Ursache im Gesellschaftsverhältnis, dürften sie die Einkommensermittlung nicht beeinflussen, auch wenn sie in die äußere Form schuldrechtlicher Leistungsbeziehungen gekleidet wären.

Offene wie auch verdeckte Ausschüttungen stellten gemäß § 8 Abs. 2 KStG 1988 eine Verwendung des erzielten Einkommens dar. Eine verdeckte Ausschüttung setzte das Vorliegen eines Eigentums- oder Naheverhältnisses zu einer Körperschaft voraus, ferner den Eintritt einer Bereicherung des Anteilsinhabers oder einer ihm nahestehenden Person zu Lasten der Körperschaft (objektives Tatbild), schließlich eine auf Vorteilsgewährung gerichtete Willensentscheidung (subjektives Tatbild).

Im Hinblick auf die äußere Erscheinungsform der verdeckten Ausschüttung komme es auf die Angehörigenjudikatur an, wonach die getroffene Vereinbarung nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen müsse, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben müsse sowie die Anforderung stelle, dass man sie mit einem Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen hätte.

Streitfallbezogen lägen hinsichtlich des **Verrechnungskontos** des Herrn B keinerlei schriftliche Vereinbarungen vor. Soweit die steuerliche Vertretung angemerkt habe, es habe sich stets nur um kurzfristige Verrechnungen gehandelt, weshalb keine schriftliche Vereinbarung getroffen worden sei, müsse festgestellt werden, dass man kurzfristige Verrechnungen mit einem Kontokorrentkredit vergleichen könne. Unter fremden Dritten gäbe es auch bei Einräumung eines Kontokorrentkredites oder -rahmens zumindest eine schriftliche Vereinbarung und würden Zinsen verrechnet werden.

Es sei daher zulässig, dass der Saldo zum 31.12.2009 - auch im Sinne der Periodenbesteuerung und der stichtagsbezogenen Bewertung im österreichischen Steuerrecht - angesetzt worden sei. Die Art der Verwendung der Entnahmen vom Verrechnungskonto sei unbedeutend.

Hinsichtlich des **Verkaufes des Betriebsgebäudes** verwies der Vertreter der Abgabenbehörde im Wesentlichen auf den Betriebsprüfungsbericht. Was das Gutachten des finanzierenden Kreditinstitutes betreffe, sei dieses unter dem Blickwinkel des Gegenwertes als Sicherheit für die Darlehensvaluta bzw. unter Bedachtnahme auf eine mögliche Uneinbringlichkeit zu sehen. Abschläge bis zu 50 % seien auf diesem Sektor keine Seltenheit. Die Gutachten der Firmen F bzw. H seien seitens der Betriebsprüfung zutreffend beurteilt worden.

Soweit der steuerliche Vertreter auf die heute deutlich billigere Herstellbarkeit einer vergleichbaren Halle hingewiesen habe, könne ihm nicht gefolgt werden. Hallen in Fertig- oder Leichtbauweise seien aus Sicht der Herstellungs-/Anschaffungskosten sicher preiswerter, aber auch von kürzerer Lebensdauer als eine in Massivbauweise angeschaffte oder hergestellte Halle.

Hinsichtlich der Haftungs- und Zahlungsbescheide betreffend Kapitalertragsteuer sei zu beachten, dass gemäß § 8 Abs. 1 KStG eine juristische Person ihr Einkommen und folglich auch ihren Gewinn nicht dadurch schmälern könne, dass sie Ausschüttungen - auch verdeckter Art - an Gesellschafter, Anteilseigner o. ä. tätige. Neben der Besteuerung auf Ebene der Körperschaft komme es auch zur Besteuerung auf Ebene der natürlichen Person. Gewinnanteile unterliegen der Kapitalertragsteuer (KESt, 25%). Jeder

Steuerpflichtige habe das von ihm erzielte Einkommen zu besteuern, dies sei auch dann geboten, wenn es auf Empfängerebene nur zu einer Verlagerung der Besteuerung in eine andere Einkunftsart komme.

Die beschwerdeführende Gesellschaft brachte in der Folge durch ihre steuerliche Vertretung einen **Antrag auf Vorlage** ihrer Beschwerden an das Bundesfinanzgericht ein und führte aus:

Soweit in der Beschwerdevorentscheidung festgestellt worden sei, dass Entnahmen rückzahlungspflichtige Vorgänge seien, werde diese Wertung auch von der beschwerdeführenden Gesellschaft geteilt und beachtet. Insofern seien auch in den Jahren 2011 und 2012 Rückzahlungen erfolgt. Nochmals werde betont, dass es sich bei den diversen Verrechnungen nicht um eine Darlehensaufnahme, sondern bloß um die Verrechnung von Zahlungen gehandelt habe.

Die steuerliche Vertretung wies auf die die Mittel- bzw. Langfristigkeit einer Darlehensvereinbarung hin, die gegenständlich fehle. Die Überrechnung von Umsatzsteuerbeträgen aus einem Kaufvertrag sei bei größeren Käufen fremdüblich. Die Verbindlichkeit des Herrn B gegenüber der Gesellschaft sei inzwischen abgedeckt.

Es wurde beanstandet, dass auf die konkreten, von Herrn B getätigten Rückzahlungen nach dem 31.12.2010 nicht eingegangen worden sei. Es könne die Zufälligkeit eines Prüfungstermines nicht darüber entscheiden, ob eine verdeckte Gewinnausschüttung vorliege oder nicht. Der steuerliche Vertreter gab seiner Meinung Ausdruck, wonach eine ein Jahr früher oder ein Jahr später abgeführte Betriebsprüfung keine verdeckte Gewinnausschüttung festgestellt hätte.

Hätte der Gesellschafter den aushaltenden Betrag in seiner Funktion als Geschäftsführer als Arbeitgeberdarlehen in Anspruch genommen, wäre es zu keiner Beanstandung gekommen.

Die Gesellschaft habe zu keinem Zeitpunkt die Absicht gehabt, zugunsten des Gesellschafters auf die Forderung zu verzichten. Auch das spreche gegen eine verdeckte Gewinnausschüttung. Erst im Zeitpunkt eines solchen Verzichtes wäre eine Kapitalertragsteuer vorzuschreiben gewesen. Soweit seitens der Abgabenbehörde die offenen Bankverbindlichkeiten in Höhe von 822.817,73 dem Anlagevermögen von 543.241,40 gegenübergestellt worden wären und auf die Verluste im Prüfungsjahr hingewiesen worden sei, könne der Zusammenhang mit dem Verrechnungskonto und einer verdeckten Gewinnausschüttung nicht erkannt werden.

Die Formmängel, die beim Verrechnungskonto festgestellt worden wären, seien nicht näher ausgeführt worden. Es wären sämtliche Geldbewegungen über Jahre hinweg ordnungsgemäß erfasst worden.

Soweit die fehlende Fremdüblichkeit angesprochen worden sei, werde darauf hingewiesen, dass im Geschäftsbereich bei Kunden- und Lieferantenbeziehungen sehr wohl im Kontokorrentverhältnis verrechnet werde, ohne dass es zu schriftlichen Verträgen

oder zu Verzinsungen komme, dies auch bei über längere Zeit offenen Salden. Der Saldenausgleich erfolge jeweils nach Verstreichen bestimmter Zeiträume.

Im Hinblick auf den Ansatz des Kaufpreises des Betriebsgebäudes werde nochmals unterstrichen, dass der im Jahr 2007 (XYZ GmbH kaufte von A B) im Rahmen des Gesamtkaufpreises dem Gebäude zugeteilte Kaufpreisansatz zu hoch gewesen sei.

Die G-Bank sei bei ihrer Schätzung von einem durchaus realen Mietpreis ausgegangen. Hingegen sei die Schätzung der BP fiktiv. Ein Abschlag bei der Bewertung des Objektes vermindere nicht die Beweiskraft der Gutachten, sondern bestätige, dass eine Verwertung nur mit entsprechenden Abschlägen möglich sei. Daher habe auch ein niedriger Wertansatz seine Berechtigung.

Der beauftragte Makler habe kein Gutachten erstellt, sondern eine Verkaufseinschätzung. Die Firma H verfüge über eine große Marktkenntnis und Seriosität. Der Ansatz der Betriebsprüfung sei offenbar steuerlich motiviert und unrealistisch. Trotz des Hinweises in der Beschwerdevorentscheidung, dass Hallen in Leichtbauweise geringere Anschaffungskosten hätten, werde für die bestehende Halle ein höherer Wert angesetzt.

Eine verdeckte Gewinnausschüttung würde zudem voraussetzen, dass ein Gesellschafter vor dem anderen bevorzugt werde. Herr B würde jedoch nicht Herrn E einen solchen Vorteil zukommen lassen. Der Verkaufspreis des Gebäudes sei im Einvernehmen festgesetzt worden.

Es werde beantragt, von den verdeckten Gewinnausschüttungen Abstand zu nehmen und die entsprechenden Kapitalertragsteuerfestsetzungen zu stornieren.

II. Sachverhalt:

- Die beschwerdeführende GmbH wurde im Jahr XXXX gegründet.
- Geschäftsgegenstand ist die abcd.
- Als Gesellschafter scheinen A B und D E auf.
- A B ist Geschäftsführer.
- Die GmbH kaufte am 1.5.2007 im Zuge des Erwerbs des Gesamtbetriebes das Betriebsgebäude von A B, der bis dahin als Einzelunternehmer tätig war, um einen Kaufpreis von 310.645,18 € zuzüglich 20% USt in Höhe von 62.129,04 €, zusammen also 372.774,22 €.
- Am 12.7.2010 verkaufte die GmbH das Betriebsgebäude als unecht befreiten Grundstücksumsatz ohne USt zu einem Preis von 160.000,00 € an den Gesellschafter D E.
- Die in die Jahren d-e fallende Gebäudeerrichtung erfolgte durch A B, der damals als Einzelunternehmer tätig war, in Ausübung eines Baurechtes auf einem Grundstück der Stadt C.
- Mit Kaufvertrag vom 2.6.2010 kaufte A B das Grundstück von der Stadt C zu einem Preis von 228.400,00 € und verkaufte es am selben Tag und zum selben Preis an D E weiter.
- Das Verrechnungskonto des A B wies zum Jahresabschluss 31.12.2009 eine Verbindlichkeit gegenüber der Gesellschaft von 65.179,76 € aus.

- Die Position war unter "Sonstige Forderungen und Vermögensgegenstände" unter den Aktiva der GmbH verbucht.
- Die Forderung entwickelte sich nach Rückzahlungen des Gesellschafters B wie nachstehend:

	Forderung der GmbH an Gesellschafter B laut Bilanz
31.12.2009	65.179,76
31.12.2010	66.164,29
31.12.2011	40.876,92
31.12.2012	11.764,40
31.12.2013	12.287,69
31.12.2014	0,00

III. Gesetzliche Grundlagen:

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

Gemäß § 93 Abs. 1 EStG 1988 idgF wird die Einkommensteuer bei inländischen Kapitalerträgen sowie bei im Inland bezogenen Kapitalerträgen aus Forderungswertpapieren durch Abzug vom Kapitalertrag erhoben.

Gemäß Abs. 2 leg. cit. liegen inländische Kapitalerträge vor, wenn der Schuldner der Kapitalerträge Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz im Inland hatund es sich entsprechend Abs. 2 Z 1 lit. a leg. cit. etwa um folgende Kapitalerträge handelt:

Gewinnanteile (Dividenden), Zinsen und sonstige Bezüge aus Aktien, Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung.... (vgl. § 27 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 idgF).

Zu den Bezügen gemäß § 27 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 gehören auch verdeckte Ausschüttungen (VwGH 28.5.2015, Ro 2014/15/0046).

Gemäß § 95 Abs. 1 EStG 1988 idgF beträgt die Kapitalertragsteuer 25%. Schuldner der KESt ist gemäß Abs. 2 leg. cit. der Empfänger der Kapitalerträge. Die KESt ist durch Abzug einzubehalten. Der zum Abzug Verpflichtete haftet dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der KESt.....

Gemäß Abs. 4 leg. cit. idgF hat der zum Abzug Verpflichtete die KESt im Zeitpunkt des Zufließens der Kapitalerträge abzuziehen....

Gemäß Abs. 5 leg. cit. idgF ist die KESt ausnahmsweise dem Empfänger der Kapitalerträge vorzuschreiben, wenn

- der zum Abzug Verpflichtete die Kapitalerträge nicht vorschriftsmäßig gekürzt hat oder

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

IV. Rechtliche Würdigung:

Strittig ist:

1. Ist im Stand des Verrechnungskontos des Gesellschafters B zum 31.12.2009 ein als verdeckte Ausschüttung zu qualifizierendes Darlehen zu sehen?
2. Liegt in Höhe der Differenz zwischen tatsächlichem Verkaufspreis des Betriebsgebäudes an den Gesellschafter E und von der Betriebsprüfung geschätztem Verkaufspreis eine verdeckte Ausschüttung vor?

1. Da die Körperschaft und ihre Anteilseigner zivilrechtlich und idR auch steuerrechtlich im Sinne des "Trennungsprinzips" als eigenständige Rechts- und Vermögenssubjekte zu behandeln sind, ist auch deren Einkommen und Vermögen völlig getrennt voneinander zu erfassen. Rechtsbeziehungen zwischen Anteilseigner und Körperschaft sind möglich und prinzipiell anzuerkennen. Die Grenze der Anerkennung liegt in der Unangemessenheit der Rechtsbeziehung.

Tritt die Körperschaft in Rechtsbeziehungen zu ihren Gesellschaftern, kann es zu einer Vermischung zwischen der Sphäre der Erzielung von Einkünften und jener der Einkommensverwendung kommen. Dies ist etwa dann der Fall, wenn eine Vermögensverschiebung zwischen Körperschaft und Anteilsinhaber nicht nur in der Einkünftezielung begründet ist, sondern in der Anteilsinhaberschaft wurzelt.

Es ist daher zu prüfen, ob eine Zuwendung nach ihrem "inneren Gehalt" ihre Ursache in einer schuldrechtlichen Beziehung zwischen Gesellschaft und Gesellschafter oder im Gesellschaftsverhältnis hat (vgl. *Renner/Strimitzer/Vock* (Hrsg.), KStG 1988, Tz 108, 108/1, 108/2, 108/3 mit Hinweisen auf die höchstgerichtliche Rechtsprechung).

Das KStG selbst enthält keine Begriffsdefinition der verdeckten Ausschüttung. Nach Judikatur, Literatur und Verwaltungspraxis versteht man darunter alle

- nicht ohne Weiteres als Ausschüttung zu erkennenden Zuwendungen (Vorteile)
- einer Körperschaft
- an die an ihr unmittelbar oder mittelbar beteiligten Personen,
- die zu einer Gewinnminderung (Vermögensminderung oder verhinderte Vermögensmehrung) der Körperschaft führen und
- dritten, der Körperschaft fremd gegenüberstehenden Personen nicht gewährt werden,
- dh, ihre Ursache - welche anhand eines Fremdvergleiches ermittelt wird - in gesellschaftsrechtlichen Beziehungen haben (*Renner et. al. aaO, Tz 109*).

Die BP ist hinsichtlich des zum 31.12.2009 mit einem Schuldenstand von 65.176,76 € aushaftenden Verrechnungskontos des Gesellschafters B von einer Darlehensaufnahme ausgegangen, die den Fremdüblichkeitskriterien nicht entspreche und hat infolgedessen

die Zuwendung eines geldwerten Vorteils an den Gesellschafter, dh, eine verdeckte Ausschüttung, angenommen.

In der Beschwerdevorentscheidung wurde – neben dem objektiven Tatbild der Vorteilsgewährung – auf das subjektive Tatbild, nämlich eine auf Vorteilsgewährung gerichtete Willensentscheidung, hingewiesen und - da die Fremdüblichkeit nicht vorliege - die verdeckte Ausschüttung bestätigt.

Das BFG ist in rechtlicher Würdigung des Sachverhalts zu dem Schluss gelangt, dass weder das objektive, noch das subjektive Tatbild erfüllt wurde. Die Forderung der Gesellschaft an den Gesellschafter B wurde in der Bilanz unter „Aktiva, Umlaufvermögen, Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände“, erfasst.

Die Bewegungen auf dem Verrechnungskonto zeigen auf, dass nach einem geringen Ansteigen der Verbindlichkeit im Jahr 2010, diese bis zum 31.12.2014 infolge stetiger Rückzahlungen des Gesellschafters zur Gänze beglichen wurde.

Die Vorteilsgewährung samt Vermögensminderung bzw. verhinderter Vermögensvermehrung auf Seiten der Gesellschaft, die Voraussetzung für die Erfüllung des objektiven Tatbildes wäre, hat also tatsächlich nicht stattgefunden. Eine entsprechende Würdigung der Kontenbewegungen wäre den Organen der im Jahr 2012 durchgeföhrten Betriebsprüfung schon damals nicht verwehrt gewesen, haftete doch die Verbindlichkeit zum 31.12.2011 nur mehr mit einem Stand von 40.876,93 € aus.

Aber auch das subjektive Tatbild, nämlich der Wille der beschwerdeführenden Gesellschaft, ihrem Gesellschafter einen Vorteil zuzuwenden, ist nicht feststellbar. So wurde einerseits eine solche Willensentscheidung seitens des steuerlichen Vertreters der GmbH stets ausdrücklich in Abrede gestellt, andererseits kann im Hinblick auf die Einstellung als Forderung in der Bilanz und die kontinuierliche Abtragung der Verbindlichkeit auch nicht konkludent von einem Zuwendungswillen bzw. einem Verzicht der Gesellschaft auf die Forderung ausgegangen werden.

Die Feststellungen der BP erweisen sich insofern, als keine über einen längeren Zeitraum beobachtbaren hohen Entnahmen oder Negativstände auf dem Verrechnungskonto aufschienen, als nicht schlüssig.

Die Gesellschaft hat offensichtlich **nicht** causa societatis auf eine Einbringungsmöglichkeit **verzichtet** und der Schuldner war **nicht unwillig**, die Verbindlichkeit zu bedienen. Vielmehr ist aus dem festgestellten Sachverhalt die Ernsthaftigkeit der Rückzahlungsabsicht des Gesellschafters erkennbar.

Die seitens der Betriebsprüfung und der Abgabenbehörde aufgezeigten, fremdunüblichen Mängel, wie fehlende schriftliche Vereinbarungen hinsichtlich einer allenfalls als Kontokorrentkredit zu interpretierenden kurzfristigen Verrechnung, gehen daher ins Leere, zumal – wie dargestellt- aus ihnen keine verdeckte Ausschüttung abgeleitet werden kann (vgl. etwa auch VwGH 24.9.2008, 2008/15/0110 und BFG 21.3.2016, RV/510095/2011).

Auf die Ausführungen in Beschwerde und Vorlageantrag wird zusätzlich verwiesen.

Der Haftungs- und Zahlungsbescheid für das Jahr 2009, der unter A) die Haftung gegenüber der beschwerdeführenden Gesellschaft geltend macht und unter B) die Kapitalertragsteuer auf Grundlage einer verdeckten Ausschüttung in Höhe von 25% von 65.176,76 € mit 16.294,19 € festsetzt, war daher spruchgemäß aufzuheben.

2. Im Hinblick auf den Verkauf des Betriebsgebäudes durch die beschwerdeführende GmbH im Jahr 2010 an den Gesellschafter D E ist die Frage zu überprüfen, ob der Kaufpreis von 160.000,00 € (unecht befreiter Umsatz) seine Wurzel im Gesellschaftsverhältnis hat, dh konkret: Liegt eine verdeckte Ausschüttung insofern vor, als dem Gesellschafter durch eine nicht ohne Weiteres als Ausschüttung zu erkennende Zuwendung, die zu einer Gewinnminderung der Körperschaft führt und Dritten nicht gewährt worden wäre (Fremdvergleich) ein Vorteil zugkommen ist?

Anlass zu dieser Frage gibt der Umstand, dass das in Streit stehende Betriebsgebäude im Jahr 2007 durch den Gesellschafter B um einen Preis inkl. USt von 372.774,22 € (netto 310.645,18 €) an die GmbH verkauft wurde.

Zwischen dem Kaufpreis im Jahr 2007 (netto 310.645,18) und dem Verkaufspreis im Jahr 2010 (160.000,00) stehen gegenständlich mehrere Preisvarianten laut Gutachten bzw. Verkaufseinschätzungen, nämlich:

- Gutachterliche Stellungnahme F KG: 180.000,00 (Verkehrswert Betriebsgebäude ohne Grund, Außenanlagen und Erschließung),
- Verkaufseinschätzung H: 200.000,00 – 215.000,00 (Gebäude),
- G-Bank: 166.477,85 (Gebäudereinertragswert)
- Schätzung Betriebsprüfung: 298.000,00 (Gebäude wie laut detaillierter Aufstellung im BP-Bericht).

Aus der Aktenlage ist eine Aufstellung ersichtlich, die der Prüferin im Zuge der BP offengelegt wurde und die anlässlich des Verkaufes seines Einzelunternehmens durch den Gesellschafter B an die GmbH im Jahr 2007 von Verkäufer- und Käuferseite durchgegangen wurde. Sie weist auf dem Konto "Betriebs- und Geschäftsgebäude" in einer Gegenüberstellung von Anschaffungskosten und Buchwerten einzelner Positionen einen Gesamtbuchwert von 310.645,18 € aus, wobei die Betriebsaußenanlage bereits ausgeschieden ist.

Dieser Wert wurde 2007 einvernehmlich – im Rahmen des Gesamtkaufpreises von rund 650.000,00 € - der auch die Posten "Zelte- und Zubehör", "Betriebsausstattung", "Büroeinrichtung und EDV" sowie "Fahrzeuge und Hänger" umfasste - als Kaufpreis angesetzt. Alle Konten weisen die zugehörigen Wirtschaftsgüter in Einzelposten nach Anschaffungskosten und Buchwerten aus.

Soweit daher der steuerliche Vertreter in der Beschwerde vorbringt, die Aufteilung des Gesamtpreises von rund 650.000,00 € sei in, wie sich später herausgestellt habe,

unzuverlässigen Eigenschätzungen erfolgt, kann dies nicht nachvollzogen werden, zumal es sich nicht um willkürliche Phantasiebeträge handelt, sondern um eine Wertfeststellung, aufgegliedert nach Einzelposten, laut Buchhaltung. Der im Jahr 2007 für das Betriebsgebäude als Kaufpreis angesetzte Betrag von 310.645,18 € entspricht dem Buchwert zum Verkaufszeitpunkt im Jahr 2007.

In einer seitens der BP angelegten Gegenüberstellung von Bilanzposten der beschwerdeführenden GmbH für 2007, 2008, 2009 und 2010 scheint die Position "Geschäftsgebäude" zum Bilanzstichtag 2007 mit 301.325,82, 2008 mit 292.006,46 und 2009 mit 282.687,10 € auf.

Weshalb das Betriebsgebäude im Hinblick auf die Bilanzansätze daher im Jahr 2010 um nur 160.000,00 €, dh, zu einem weit unter dem Buchwert liegenden Preis, verkauft werden sollte, ist nicht erklärlich. Naheliegend ist, dass eine Vorteilsgewährungsabsicht gegeben ist.

Nach Lehre und Rechtsprechung ist bei Interessenverflechtungen zwischen Körperschaft und Anteilsinhaber für die steuerliche Beurteilung die Angehörigenjudikatur maßgeblich, wonach Rechtsgeschäfte - seien sie auch zivilrechtlich gültig zustandegekommen - nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen und einen klaren, eindeutigen und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben müssen sowie der Anforderung gerecht werden müssen, dass sie **auch unter Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen** worden wären.

Ob eine Rechtsbeziehung auch unter Fremden in gleicher Weise begründet und abgewickelt worden wäre, ist eine Tatfrage, die von der Abgabenbehörde bzw. dem Gericht in freier Beweiswürdigung zu lösen ist. Gemäß § 167 Abs. 2 BAO ist unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens zu beurteilen, welche Tatsachen als erwiesen anzunehmen sind (vgl. BFG 17.1.2018, RV/1100634/2016).

Hinsichtlich des gegenständlichen Betriebsgebäudeverkaufes ist nach Ansicht des BFG unzweifelhaft von einer Vorteilsgewährung auszugehen, die zu einer verdeckten Ausschüttung geführt hat. Kein "gewissenhafter und sorgfältiger Geschäftsleiter" würde ein Betriebsgebäude weit unter dem Buchwert an einen außenstehenden Dritten verkaufen. Gerade die angesprochenen geschäftlichen Schwierigkeiten der Gesellschaft hätten die Normfigur des gewissenhaften Geschäftsleiters veranlasst, das Betriebsgebäude auch anderen Interessenten anzubieten und in einem möglichst großen Wettbewerb einen möglichst attraktiven Preis zu erzielen.

Die Überlassung der Immobilie an einen Gesellschafter zu einem weit unter dem Buchwert liegenden Preis legt eine subjektiv auf Vorteilsgewährung gerichtete Willensentscheidung der beschwerdeführenden GmbH in zwingender Weise nahe.

Soweit auf die eingereichten Gutachten verwiesen wurde, ist grundsätzlich auszuführen, dass Sachverständigengutachten wie jedes andere Beweismittel der freien Beweiswürdigung unterliegen. Die Beweiskraft eines Sachverständigengutachtens kann

durch den Nachweis erschüttert werden, dass es mit den Denkgesetzen oder mit den Erfahrungen des täglichen Lebens nicht in Einklang steht.

Der vom Käufer D E mündlich beauftragte Gutachter F gelangte für das Betriebsgebäude ohne Tiefengründung und Außenanlagen zu einem Neubauwert zum 28.4.2010 von 265.000,00 €. Hinsichtlich des Abschlages für technische, wirtschaftliche Abnutzung von 53.000,00, den er vornimmt, ist darauf hinzuweisen, dass aus der Bilanz keine Absetzung für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung zu ersehen ist, vielmehr von einer linearen AfA auszugehen ist.

Soweit der Gutachter F die erschwerte Verkäuflichkeit von Gewerbe- und Industrieliegenschaften vorbringt und betont, das gegenständliche Objekt sei für einen bestimmten Zweck errichtet worden, wird auf den Einwand der Betriebsprüfung verwiesen, wonach die Lagerhallen bei der Besichtigung keinerlei spezifisch auf lediglich ein Produkt oder eine bestimmte Nutzung zugeschnittene Besonderheit aufgewiesen hätten. Auch liege eine gute, verkehrsmäßige Anbindung vor.

Wenig ausführlich ist die "Verkaufseinschätzung" des Immobilienmaklers H, die ebenfalls an den Käufer E adressiert ist. Sie weist auf eine geringe Tragkraft des Bodens wegen allenfalls "nicht ausreichender Pilotierung" hin, die nicht weiter substantiiert ist. Auch sei die Lagerhalle nicht isoliert und es bestünden "diverse Beschädigungen". Ein Erlös zwischen 200.000 und 215.000 wäre "im Falle der Beauftragung des Verkaufs" denkbar.

Soweit auch die G-Bank eine Bewertung vorgelegt hat, bezeichnet sie selbst diese als "ausschließlich für bankinterne Zwecke" bestimmt, weshalb ihr bereits a priori eine nur eingeschränkte Aussagekraft zukommen kann. Die G-Bank bedient sich einer reinen Ertragswertberechnung, wobei die fiktiven Mieten tatsächlich, wie von der Betriebsprüfung beanstandet, zu niedrig angesetzt sind, nämlich für Büro-, Lager-, Manipulations- und Servicebereiche in einer Bandbreite von 2,0 über 3,50 bis 6,0 €/m².

Laut Immobilienpreisspiegel der Wirtschaftskammer Österreich für 2010 bewegen sich die entsprechenden Mietzinse für 2010, C, 1b-Lage, für Geschäfts- und Büroflächen zwischen 6,90 und 8,60 €/m².

Die Betriebsprüfung hat in detaillierter Weise einen Verkehrswert erarbeitet, der den Sachwert (ausgehend von den oben dargestellten Buchhaltungspositionen) und den Ertragswert des Gebäudes einander gegenüberstellt und zu einem gewichteten Wert gelangt. Sie hat bei der Ertragswertberechnung Mietzinsansätze zwischen 2,00 über 4,50 bis 7,53 in Ansatz gebracht, die gesamthaft betrachtet immer noch beträchtlich unter den laut Immobilienpreisspiegel der WKO veranschlagten Positionen liegen. In die Betrachtung einbezogen wird ebenso der Wert des Grund und Bodens, der 2010 von der Stadt C an B, sodann von diesem zu einem Preis von 286.128,00 € an E weiterveräußert wurde. Die Betriebsprüfung hat schließlich einen Gebäudewert von gerundet 298.000,00 € ermittelt.

Es kann dieser in schlüssiger Weise erfolgten Verkehrswertermittlung im Vergleich zu den seitens der beschwerdeführenden GmbH eingereichten gutachterlichen Einschätzungen,

die einerseits oberflächlich und vage bleiben, andererseits die Sachlage aus ihrer branchenspezifischen (Bank, Immobilienmakler), der objektiven Verkehrswertermittlung nicht dienlichen Sichtweise beurteilen und schließlich von nicht zutreffenden Mieten ausgehen, nicht entgegengetreten werden (auf die Ausführungen und Darlegungen im Betriebsprüfungsbericht wird verwiesen).

Zumal letztlich auch der von der Betriebsprüfung ermittelte Verkehrswert nur wenig vom Buchwert zum Bilanzstichtag 2009 (siehe oben) abweicht, kann der entsprechende Ansatz keineswegs als steuerlich motiviert und unrealistisch - wie im Vorlageantrag geäußert - bezeichnet werden.

In Höhe der Differenz zwischen dem gegenüber einem Fremden erzielbaren Grundstückserlös von 298.000,00 und dem zwischen der beschwerdeführenden Gesellschaft und ihrem Anteilsinhaber dem Kauf zugrundegelegten Preis von 160.000,00 war daher eine verdeckte Ausschüttung in Ansatz zu bringen. Sie war im Körperschaftsteuerbescheid für 2010 dem betrieblichen Ergebnis hinzuzurechnen.

Soweit der Haftungs- und Zahlungsbescheid für 2010 Streitgegenstand ist, ist festzustellen, dass es bei verdeckten Ausschüttungen als nicht vorschriftsmäßig gekürzten Kapitalerträgen im Ermessen der Abgabenbehörde steht, die KESt dem Empfänger (zB Anteilseigner) oder dem Abzugsverpflichteten vorzuschreiben.

Es stößt daher auf keine Bedenken, dass die ausschüttende GmbH zur Haftung für die gleichzeitig festgesetzte Kapitalertragsteuer aus - wie vorstehend ausgeführt zu Recht in Ansatz gebrachten - verdeckten Ausschüttungen herangezogen wurde (vgl. VwGH 28.5.2015, Ro 2014/15/0046).

V. Zulässigkeit/Unzulässigkeit einer 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.

Die zu lösenden Rechtsfragen waren bereits Gegenstand der höchstgerichtlichen Rechtsprechung. Die sachverhaltsbezogenen Fragen zeigen keine über den Einzelfall hinausgehende Bedeutung auf.

Insgesamt war wie im Spruch zu entscheiden.

Feldkirch, am 28. März 2018

