



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., nnn, vertreten durch Steuerberater, vom 8. Februar 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Umgebung vom 10. Dezember 2008 betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer für 2003 bis 2005 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit den angefochtenen Bescheiden wurde die Berufungswerberin (=Bw.) als Haftungspflichtige für Kapitalertragsteuer in nachstehender Höhe in Anspruch genommen:

Jahr	2003	2004	2005
Betrag in Euro	2.412,56	4.135,82	4.135,82

Die Bw. ist eine GmbH, die mit Notariatsakt vom 4. April 2002 gegründet wurde. Seit ihrer Gründung ist LL (=LL) alleiniger Gesellschafter laut Firmenbuch und Geschäftsführer der Bw. Die Bw. behauptet, dass LL als Gesellschafter die Anteile nur treuhändig halte und die GmbH-Anteile wirtschaftlich der Treugeberin zuzurechnen seien.

Laut Kaufvertrag vom 17. Oktober 2002 erwarb die Bw. ein zu errichtendes Einfamilienhaus (=EFH) in nnn, samt Grundstück.

Mit Zusatzvereinbarung vom 4. Jänner 2003 zum Geschäftsführer-Anstellungsvertrag vom 1. Mai 2002 wurde LL als Geschäftsführer das Recht eingeräumt, die für den Betrieb *nicht erforderlichen Räumlichkeiten des EFH* für private Wohnzwecke zu nutzen.

Eine Bewertung dieser Wohnmöglichkeit erfolgte in dieser Vereinbarung nicht und wurde auch kein Zusammenhang mit der Geschäftsführerentlohnung hergestellt. Es wurde nicht festgehalten, dass die Zurverfügungstellung des EFH für private Wohnzwecke des LL eine zusätzliche Geschäftsführerentlohnung darstellt oder ob sich durch diese Vereinbarung etwas am Tätigkeitsumfang des Geschäftsführers ändert.

Vielmehr wurde dem Geschäftsführer zusätzlich die Möglichkeit zur Inanspruchnahme eines Darlehens in Höhe von 80.000 Euro eingeräumt.

Die Bw. ordnete das Gebäude samt Schwimmbad mit Gesamtanschaffungskosten von 432.527,12 Euro zu 100% dem Betriebsvermögen zu. An Betriebs- und Geschäftsausstattung wurden 131.372,12 Euro aktiviert, davon entfallen auf die private Einrichtung für die Wohnräume des Geschäftsführers 93.133,21 Euro.

Am 3. April 2004, rund 8 Monate nach Erteilung der Benützungsbewilligung (21. Juli 2003) für das EFH verlegte die Bw. ihren Sitz und die Geschäftsanschrift in das oa. EFH.

LL verlegte bereits davor am 16. Mai 2006 seinen Wohnsitz an diese Adresse.

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung wurde festgestellt, dass lediglich 29% des EFH von der Bw. unternehmerisch genutzt wurden.

Die Betriebsprüfung und dieser folgend das Finanzamt, ordnete in der Folge 71% des Objektes nnn, sowie die Einrichtung für private Wohnzwecke des LL mit den Anschaffungskosten in Höhe von 93.133,21 Euro dem steuerneutralen Vermögen der Bw. zu und schied die damit zusammenhängenden Aufwendungen gewinnerhöhend aus. Gleichzeitig erfolgte eine Vorsteuerkürzung hinsichtlich der auf das steuerneutrale Vermögen entfallenden Vorsteuern.

Das Finanzamt rechnete für die Zurverfügungstellung des strittigen EFH im Ausmaß von 71% für private Wohnzwecke des LL eine verdeckte Ausschüttung an MM hinzu.

Zu diesem Zwecke setzte sie ein monatliches Mietentgelt von 8 Euro pro m² plus 10% Umsatzsteuer an. Gegen die Angemessenheit der Höhe des Mietentgeltes wurden seitens der Bw. keine Einwendungen vorgebracht.

Die verdeckte Ausschüttung berechnet sich wie folgt:

Jahr	2003	2004	2005
-------------	-------------	-------------	-------------

Verdeckte Ausschüttung in Euro	9.650,26	16.543,30	16.543,16
Kapitalertragsteuer in Euro	2.412,56	4.135,82	4.135,82

Die Kapitalertragsteuer wurde der Bw. mit den angefochtenen Bescheiden vom 10. Dezember 2007 vorgeschrieben.

Diese Vorschriften wurden mit Berufung vom 8. Februar 2008 neben weiteren auf Grund dieser Feststellungen ergangenen Bescheiden bekämpft.

Hinsichtlich des Berufungsvorbringens und der weiteren Entscheidungsgründe wird auf die Berufungsentscheidung ebenfalls vom heutigen Tag des unabhängigen Finanzsenates Außenstelle Graz, RV/0390-G/08 und RV/0391-G/08, betreffend die Körperschaftsteuerbescheide 2003 bis 2005 sowie die Umsatzsteuerbescheide 2002 bis 2005 verwiesen.

Über die Berufung wurde erwogen:

In der oa. Berufungsentscheidung RV/0390-G/08, RV/0391-G/08, sah es der unabhängige Finanzsenat als erwiesen an, dass LL sowohl zivilrechtlicher als auch wirtschaftlicher Alleineigentümer der Bw. ist und das strittige EFH in nnn, im Ausmaß der privaten Nutzung von 71% der außerbetrieblichen (steuerneutralen) Sphäre der Bw. zuzurechnen ist.

Es konnte auch keine betriebliche Notwendigkeit in der Zurverfügungstellung des EFH für private Wohnzwecke des LL als Geschäftsführer festgestellt werden, noch ist darin ein Teil einer adäquaten Entlohnung zu erblicken. Auf Grund der umfangreichen vorliegenden Fakten und Indizien wurde festgestellt, dass die unentgeltliche Zurverfügungstellung des EFH für private Wohnzwecke des LL weder dem äußeren noch dem inneren Fremdvergleich standhält (siehe dazu die ausführlichen Erwägungen in der Berufungsentscheidung RV/0390-G/08 und RV/0391-G/08).

Die hier maßgeblichen Bestimmungen lauten:

§ 8 Abs. 2 KStG 1988 lautet:

Für die Ermittlung des Einkommens ist es ohne Bedeutung, ob das Einkommen

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

Nach § 93 Abs. 1 EStG 1988 wird bei inländischen Kapitalerträgen (Abs. 2) sowie bei im Inland bezogenen Kapitalerträgen aus Forderungswertpapieren (Abs. 3) die Einkommensteuer durch Abzug vom Kapitalertrag erhoben (Kapitalertragsteuer).

Zu den kapitalertragsteuerpflichtigen Kapitalerträgen im Sinne des § 93 Abs. 2 EStG 1988 zählen auch verdeckte Ausschüttungen im Sinne des § 8 Abs. 2 KStG 1988, worunter alle außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung gelegenen Zuwendungen einer Körperschaft an Anteilsinhaber zu verstehen sind, die das Einkommen der Körperschaft mindern und ihre Wurzel in der Anteilsinhaberschaft haben (VwGH 25.6.2007, 2007/14/0002).

Es sind darunter etwa Vorteile zu verstehen, die eine Gesellschaft ihren Gesellschaftern aus ihrem Vermögen in einer nicht als Gewinnausschüttung erkennbaren Form außer der Dividende oder der sonstigen Gewinnverteilung, gleichviel unter welcher Bezeichnung gewährt, die sie anderen Personen, die nicht ihre Gesellschafter sind, nicht oder nicht unter den gleichen günstigen Bedingungen zugestehen würde (siehe bspw. VwGH vom 17.10.2007, 2006/13/0069). Welche Erscheinungsform der verdeckten Ausschüttung vorliegt, ist nach dem Veranlassungsprinzip zu beantworten. Die Zuwendung eines Vorteiles an einen Anteilsinhaber kann dabei auch darin gelegen sein, dass eine dem Anteilsinhaber nahe stehende Person begünstigt wird.

Die Behörde ist berechtigt einen typischen Geschehensablauf als erwiesen anzunehmen, wenn Merkmale vorliegen, die nach den Erfahrungen des täglichen Lebens auf einen bestimmten Sachverhalt hindeuten. Der Beweis des ersten Anscheines entspricht dem, was unter dem Hinweis auf eine typisierende Betrachtungsweise vertreten wird, die ihrerseits als besondere Ausprägung der in § 21 BAO normierten wirtschaftlichen Betrachtungsweise anzusehen ist.

Die Anschaffung einer durchschnittlich ausgestalteten EFH samt Grundstück und dessen anschließende Nutzungsüberlassung an den GmbH-Gesellschafter dient nach der allgemeinen Lebenserfahrung typischerweise der privaten Lebensführung. Dies wird vor allem dann augenscheinlich, wenn der berechtigte Gesellschafter - Geschäftsführer einer Einmann-GmbH in der Größenordnung der Bw. die meiste Zeit über der einzige Dienstnehmer der Gesellschaft ist.

Bei dieser Sachlage ist im Hinblick auf das offenkundige Fehlen eines Interessensgegensatzes zwischen der Bw. und ihrem Gesellschafter - Geschäftsführer ohne weiteres von einer *Zuwendungsabsicht* der Bw. an LL auszugehen.

Ein steuerlich anzuerkennender Vorteilsausgleich kann nicht angenommen, da dieser eine eindeutige wechselseitige Vereinbarung voraussetzt und diese weder aus der Zusatzvereinbarung zum Geschäftsführer-Angestelltenvertrag, noch aus den sonstigen

Unterlagen und Indizien zu entnehmen ist (siehe dazu ausführlich die oa. Berufungsentscheidung RV/0390-G/08 und RV/0391-G/08).

Es sind daher im Berufungsfall die Voraussetzungen für eine verdeckte Ausschüttung in subjektiver wie in objektiver Hinsicht erwiesen.

Die bisherige VwGH-Judikatur lässt erkennen, dass die *gesellschaftsrechtlich* veranlasste Anschaffung bzw. Herstellung einer Immobilie auf Ebene des Gesellschafters eine verdeckte Ausschüttung in Höhe der Differenz zwischen angemessenem und tatsächlich bezahltem Nutzungsentgelt bzw. im Falle der unentgeltlichen Nutzungsüberlassung in Höhe des angemessenen Nutzungsentgeltes zur Konsequenz hat.

Das Finanzamt hat für die Ermittlung der Höhe der verdeckten Ausschüttung den nach seinen Ermittlungen ortsüblichen angemessenen Mietzins angesetzt. Die Höhe dieses Mietzinses blieb von der Bw. unwidersprochen.

Der Bw. ist jedoch beizupflichten, dass das Finanzamt zu Unrecht eine verdeckte Ausschüttung an MM unterstellt hat. Eine verdeckte Ausschüttung an MM ist schon deshalb undenkbar, weil MM keine Anteilseignerin ist.

Im vorliegenden Fall ist die begünstigte Person eindeutig LL als alleiniger Anteilsinhaber. In der Zurverfügungstellung der Wohnung an LL liegt eine verdeckte Ausschüttung an LL als Gesellschafter - Geschäftsführer vor und unterliegt dieser Vorgang der Kapitalertragsteuer.

Nach § 289 Abs. 2 ist die Abgabenbehörde berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung ihre Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde erster Instanz zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Der unabhängige Finanzsenat ist daher berechtigt, die vorliegende verdeckte Ausschüttung dahingehend zu qualifizieren, dass die strittige verdeckte Ausschüttung direkt LL als alleinigem Gesellschafter der Bw. zuzurechnen ist.

Am Bescheidergebnis ändert sich dadurch nichts und war die Berufung spruchgemäß abzuweisen.

Graz, am 2. Dezember 2009