



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Innsbruck
Senat (Innsbruck) 1

GZ. RV/0196-I/10

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw, vertreten durch die Steuerberater, vom 10. Oktober 2007 und 10. März 2010 gegen die Bescheide des Finanzamtes Innsbruck vom 26. September 2007 und 8. Februar 2010 betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2002 und Körperschaftsteuer für die Jahre 2002 bis 2005 und Haftung für Kapitalertragsteuer gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 für die Jahre 2002 bis 2005 entschieden:

Der Berufung betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 2002 bis 2005 wird teilweise Folge gegeben. Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Der Berufung betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2002 wird im Umfang der Berufungsvorentscheidung teilweise Folge gegeben.

Der Berufung betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer für die Jahre 2002 bis 2005 wird Folge gegeben. Die angefochtenen Bescheide werden ersatzlos aufgehoben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind hinsichtlich der Umsatzsteuer für 2002 der Berufungsvorentscheidung vom 9. Februar 2010 und hinsichtlich der Körperschaftsteuer für die Jahre 2002 bis 2005 den als Beilage

angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (kurz: Bw) ist eine nach belgischem Recht gegründete „naamloze vennootschap“ (N.V.), die einer inländischen Aktiengesellschaft (AG) vergleichbar ist. Sie hat ihren Sitz und ihre Geschäftsleitung in R in Belgien. Im April 2002 erwarb sie im Inland (in S, Bezirk K) ein Wohnhaus, bestehend aus zwei Eigentumswohnungen. Der Kaufpreis betrug insgesamt 286.000 €, wobei im Kaufvertrag die Wohnung Top C3 mit 160.000 € und die Wohnung Top C4 mit 76.000 € und das Inventar beider Wohnungen mit 50.000 € bewertet worden ist. Die Wohnung Top C3 hat die Bw an ihren Geschäftsführer Wim D dauervermietet und die Wohnung Top C4 wird jeweils kurzfristig als Ferienwohnung an Urlaubsgäste vermietet. Aus dieser Vermietung erklärt die Bw als beschränkt Steuerpflichtige seit 2002 Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

Anlässlich einer im Jahr 2007 für die Jahre 2002 bis 2005 durchgeführten Außenprüfung stellte der Prüfer fest, dass die Bw hinsichtlich der Umsatzsteuer zu Unrecht die Kleinunternehmerregelung nach § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 in Anspruch genommen hat, da die Bw weder Sitz noch Geschäftsleitung in Inland hat und unterwarf die erklärten Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung der Umsatzsteuer und setzte die Vorsteuer anhand der vorgelegten Rechnungen fest. Nicht anerkannt wurde ua der von der Bw im Zuge des Prüfungsverfahrens geltend gemachte und nunmehr strittigen Vorsteuerbetrag von 1.520 € aus einer Honorarrechnung des Architekten DI B aus dem Jahr 2002.

Unter Tz. 2 des Prüfungsberichtes vom 20. September 2007 wird dazu ausgeführt, der Architekt DI B sei beauftragt worden, einen Neubau auf dem Grundstück EZ 001, KG 11111, GSt. xx zu planen. Dieses Grundstück sei im Jahr 2006 unbebaut wieder verkauft worden. Die Kosten für die Planung würden somit in keinem Zusammenhang mit der gegenständlichen Vermietung stehen. Auch ertragsteuerlich erkannte der Prüfer die von der Bw als Baukosten der vermieteten Wohnungen angesetzten Planungskosten wegen des mangelnden Zusammenhangs mit der Vermietung nicht an und kürzte die Bemessungsgrundlage für die Gebäude-AfA um diese Planungskosten (Tz 4 Bp-Bericht).

Bezüglich des im Kaufvertrag mit 50.000 € ausgewiesen und von der Bw auf eine Nutzungsdauer von 10 Jahren abgeschrieben Inventars führte der Prüfer aus, im Kaufvertrag sei weder eine Inventarliste angeführt noch seien entsprechende Rechnungen

vorgelegt worden. Auch in der Abgabenerklärung gemäß § 10 GrEStG sei der gesamte Kaufpreis von 286.000 € als Gegenleistung angegeben worden. Der Wert des Inventars werde aufgrund einer Besichtigung der Wohnungen mit 10.000 € geschätzt. Die restlichen 40.000 € seien, abzüglich des Grundanteiles von 15%, der Bemessungsgrundlage für die Gebäude-AfA zuzurechnen.

Unter der Überschrift Prüfungsabschlusses hielt der Prüfer im Prüfungsbericht fest, die Schlussbesprechung sei entfallen, da weder die Abgabepflichtige noch ihr steuerlicher Vertreter zur Schlussbesprechung erschienen sei.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen des Prüfers und erließ im wiederaufgenommenen Verfahren mit Ausfertigungsdatum 26. September 2007 ua einen neuen Umsatzsteuerbescheid für 2002 und neue Körperschaftsteuerbescheide für 2002 bis 2004 sowie einen Erstbescheid betreffend Körperschaftsteuer für 2005.

Gegen diese Bescheide erhob der Bw mit Schreiben vom 10. Oktober 2007 Berufung. Verfahrensrechtlich wird eingewendet, dass keine Schlussbesprechung stattgefunden habe. Der Prüfer habe mit Schreiben vom 31. August 2007 den auf den 12. September 2007 um 8:30 Uhr im Finanzamt Innsbruck angesetzten Schlussbesprechungstermin bekannt gegeben und gleichzeitig mitgeteilt, dass ein Ersatztermin nicht möglich sei. Daraufhin sei dem Prüfer am 7. September 2007 mitgeteilt worden, dass der steuerliche Vertreter erst vom Urlaub zurückgekommen sei und es ihm nicht möglich sei, am 12. September 2007 um 8:30 Uhr in Innsbruck zu sein. Die Entfernung von K nach Innsbruck betrage ca. 100 km und man benötige für diese Strecke rd. 2 Stunden. Somit hätte der steuerliche Vertreter um 6:30 Uhr in Reutte abfahren müssen, damit er den Termin um 8:30 Uhr in Innsbruck wahrnehmen hätte können. Von einem fairen Verfahren gemäß § 115 Abs. 3 BAO könne in diesem Fall nicht gesprochen werden. Der Prüfer habe die Vorsteuerbeträge willkürlich festgesetzt und die Bewertung des Inventars ohne die dafür notwendigen Unterlagen vorgenommen. Der Prüfer habe das Parteiengehör nicht gewahrt, deshalb werde die „Betriebsprüfung“ wegen Verletzung von Verfahrensvorschriften angefochten.

Zu den nicht anerkannten Planungskosten wurde eingewendet, die Bw habe bereits bei der Auftragsvergabe an den Architekten B die Absicht gehabt, ein Haus zu bauen und dieses zu vermieten. Während der Planungsphase des Hauses habe die Bw ein lukratives Angebot eines fertigen Hauses erhalten, somit war die Planung des ursprünglichen Hauses nicht mehr notwendig gewesen. Die Kosten für die Planung habe die Bw jedoch übernehmen müssen. Da die Bw immer schon die Absicht gehabt habe eine Vermietung zu betreiben, seien diese Planungskosten als Vorkosten der jetzigen Vermietung anzusehen. Es sei sowohl die

Vorsteuer als auch die „Betriebsausgabe“ zu berücksichtigen.

Bezüglich des vom Prüfer im Schätzungsweg bewerteten Inventars wurde vorgebracht, im Kaufvertrag seien dafür 50.000 € angeführt. Die willkürliche Schätzung des Inventars mit 10.000 € könne in keiner Weise nachvollzogen werden, zumal der Voreigentümer für das Inventar nachweislich über 100.000 € aufgewendet habe. Die diesbezüglichen Rechnungen des Voreigentümers würden vorliegen und könnten jederzeit eingesehen werden.

In einer Stellungnahme zur Berufung wendete der Prüfer im Wesentlichen ein, am 16. Mai 2007 habe eine Betriebsbesichtigung stattgefunden. Bereits am 25. Juli 2007 habe er dem steuerlichen Vertreter die Prüfungsfeststellungen per Fax übermittelt und den Termin für die Schlussbesprechung auf den 8. August 2007 festgelegt. Am 7. August 2007 habe der steuerliche Vertreter per E-Mail vorgebracht, er könne die angesetzten Vorsteuerbeträge nicht nachvollziehen und sei auch mit dem für das Inventars geschätzten Betrag von 10.000 € nicht einverstanden. Es existiere zwar keine Inventarliste, er könne jedoch durch Rechnungen des Verkäufers nachweisen, dass die Einrichtungsgegenstände etliches mehr gekostet hätten als die geschätzten 10.000 €. Der Schlussbesprechungstermin am folgenden Tag, am 8. August 2007, sei nicht eingehalten worden. Der steuerliche Vertreter sei daher neuerlich ersucht worden, die fehlenden Unterlagen bis zum 17. August 2007 vorzulegen. Nachdem diese nicht beigebracht worden seien, habe er am 31. August 2007 einen neuerlichen Schlussbesprechungstermin auf den 12. September 2007 angesetzt, zu dem weder die Bw noch der steuerliche Vertreter erschienen sei.

Trotz mehrmaliger Aufforderung Unterlagen beizubringen, sei dies nicht erfolgt. Auch bei der Betriebsbesichtigung sei das Vorhandensein von weiteren Unterlagen und Rechnungen verneint worden. Dem steuerlichen Vertreter sei bis zum 31. August 2007 hinreichend Zeit gegeben worden, seine Berechnungen und Rechnungen usw. vorzulegen. Von einer Verletzung von Verfahrensvorschriften könne daher keine Rede sein, vielmehr habe die Abgabepflichtige bzw. ihr steuerlicher Vertreter die Mitwirkungspflicht nicht wahrgenommen. Bezüglich der nicht anerkannten Rechnung des Architekten B sei den Prüfungsfeststellungen nichts hinzuzufügen. Hinsichtlich der Bewertung des Inventars sei dem steuerlichen Vertreter mehrmals die Möglichkeit gegeben worden, eine Inventarliste oder die angeblich vorhandenen Rechnungen vorzulegen.

Nach Vornahme weiterer Ermittlungen (Vorhalteverfahren) erließ das Finanzamt mit Ausfertigungsdatum 9. Februar 2010 Berufungsvorentscheidungen in denen es hinsichtlich der Umsatzsteuer 2002 aufgrund von vorgelegten Rechnungen zusätzliche Vorsteuerbeträge von 905,95 € anerkannte. Bezüglich der Körperschaftsteuer für die Jahre 2002 bis 2005

erhöhte das Finanzamt die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung um jeweils 8.400 €. In der Begründung wird dazu ausgeführt, die Vorsteuer aus der Rechnung von DI B vom 1. Oktober 2002 stehe nicht zu, da als Rechnungsempfänger „Herr LD Jan, FL N.V., A-Weg, 0000 Belgien“ angeführt sei. Ertragsteuerlich seien die Planungskosten nicht abzugsfähig, da keine Vermietungsabsicht nachgewiesen worden sei. Allein aus dem Umstand, dass die Bw eine Kapitalgesellschaft sei, lasse sich nicht ableiten, dass eine betriebliche Nutzung der Liegenschaft geplant gewesen sei.

Betreffend das Inventar seien im Zuge des Berufungsverfahrens Rechnungen des Vorbesitzers über den Erwerb diverser Einrichtungsgegenstände und Möbel aus den Jahren 1998 und 1999 vorgelegt worden. Die Gesamtsumme der Rechnungsbeträge belaufe sich auf 707.993 ATS. Die Rechnungen seien teilweise für den Erwerb von beweglichen Gebrauchsgegenständen (Matratzen, Teppiche etc.) ausgestellt worden. Es könne nicht davon ausgegangen werden, dass alle vom Vorbesitzer angeschafften Einrichtungsgegenstände noch vorhanden seien. Ebenso könne nicht davon ausgegangen werden, dass ein Erwerber für mehrere Jahre altes, gebrauchtes Inventar annähernd den Neupreis bezahlt hätte. Daher werde in freier Beweiswürdigung an der Schätzung des Prüfers festgehalten.

Die im Berufungsverfahren angeforderten Nachweise und Belege über die angeblich erfolgten Mietzahlungen des Alleingeschäftsführers der Bw, die Mietvereinbarung zwischen der Bw und ihrem Alleingeschäftsführer, sowie die angeforderten Bilanzen der Bw seien nicht vorgelegt worden. Die Mieterlöse laut Ausgangsrechnungen würden sich nicht mit den erklärten Erlösen decken (2002: erklärte Bruttoeinnahmen von 14.654,20 €, laut Ausgangsrechnungen 2.500,40 €; 2003: erklärte Bruttoeinnahmen von 15.372,99 €, laut Ausgangsrechnungen 7.582 €; 2004 erklärte Bruttoeinnahmen von 14.685,88 €, laut Ausgangsrechnungen 5.217,70 €; 2005: erklärte Bruttoeinnahmen von 14.013,78 €, laut Ausgangsrechnungen 4.565 €. Es sei daher davon auszugehen, dass die behaupteten Mietzahlungen in Höhe von 700 €/mtl. vom Geschäftsführer an die Bw nicht geflossen seien, das führe jährlich zu einer Erhöhung der Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage im Ausmaß von 8.400 €.

Den Erhöhungsbetrag von jährlich 8.400 € sah das Finanzamt als verdeckte Gewinnausschüttung an und erließ mit Ausfertigungsdatum 8. Februar 2010 entsprechende Haftungs- und Zahlungsbescheide für die Jahre 2002 bis 2005.

Mit Schreiben vom 10. März erhob die Bw gegen die angeführten Haftungs- und Zahlungsbescheide Berufung und beantragte gleichzeitig die Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 2002 und die Körperschaftsteuerbescheide 2002 bis 2005 der

Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorzulegen. Ergänzend führte sie aus, die Rechnung von DI B sei dem Finanzamt (im Zuge des Berufungsverfahrens) wie alle anderen Unterlagen zur Einsicht vorgelegt und noch nicht zurückgestellt worden. Sollte die Bw in der Rechnung des DI B nicht als Rechnungsempfängerin angeführt sein, werde man die Rechnung ehestens berichtigen lassen. Bezüglich der Bewertung des Inventars wurde eingewendet, bei den vorgelegten Rechnungen handle es sich nicht nur um Matratzen und Teppiche, sondern auch um Küchen und Holzdecken, die vom Tischler eingebaut worden seien, sowie um sonstige Einrichtungsgegenstände. Der Vorbesitzer, der das Haus im Jahr 1998 fertig gestellt habe, sei ledig und ohne Familie und habe es nur gelegentlich bewohnt. Die Wohnungen seien auch nicht vermietet gewesen, weshalb davon ausgegangen werden könne, dass das Inventar im Zeitpunkt des Kaufes einen Wert von 50.000 € gehabt habe.

Betreffend die Mietzahlungen des Alleingeschäftsführers an die Bw wurde eingewendet, die Mieten für die Benutzung einer Wohnung durch den Geschäftsführer der Bw seien über das Verrechnungskonto des Geschäftsführers verbucht worden. Die Mieten entsprächen dem ortsüblichen Preis. Die Mietvereinbarung zwischen der Bw und ihrem Alleingeschäftsführer sei mündlich geschlossen worden. Bilanzen der Bw könnten keine vorgelegt werden, weil für die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nur eine Überschussrechnung erstellt worden sei. Die Differenzen zwischen den Überschussermittlungen und Ausgangsrechnungen entsprächen annähernd den jährlichen Mietzahlungen des Geschäftsführers an die Bw. In der Bescheidbegründung werde angeführt, es sei davon auszugehen, dass die behauptete Mietzahlung in Höhe von 700 € pro Monat nicht geflossen sei und deshalb der Gewinn pro Jahr im Ausmaß von 8.400 zu erhöhen sei. Tatsache sei, dass in den Jahren 2002 bis 2005 die jährlichen Mieten des Geschäftsführers über sein Verrechnungskonto gebucht worden seien. Laut Finanzamt seien nunmehr die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung annähernd gleich hoch wie der Umsatz. Begründet werde dies mit einer verdeckten Gewinnausschüttung. Selbstverständlich sei der Geschäftsführer verpflichtet, das Verrechnungskonto auszugleichen. Deshalb könnten die Mieten des Geschäftsführers an die Bw keine verdeckte Gewinnausschüttung darstellen.

Über die Berufung wurde erwogen:

1) Entfall der Schlussbesprechung / Verletzung des Parteiengehörs

Der steuerliche Vertreter sieht eine Verletzung des Parteiengehörs und einen Mangel im Außenprüfungsverfahren im Wesentlichen darin, dass ihm kurz nach seiner Rückkehr vom Urlaub die Teilnahme an der Schlussbesprechung nicht zumutbar gewesen sei.

Es ist nicht erkennbar, wo hier eine Unzumutbarkeit liegen soll, zumal der steuerliche Vertreter bereits am 7. September 2007 aus dem Urlaub zurück war und die Schlussbesprechung erst fünf Tage später auf den 12. September 2007 angesetzt war. Ebenso war es dem steuerlichen Vertreter zumutbar, zu einer auf 8:30 Uhr angesetzten Schlussbesprechung zu erscheinen, auch wenn er dafür eine Anfahrtszeit von (höchstens) rd. 1,5 Stunden benötigte.

Eine Verletzung des Parteiengehörs liegt aber schon deshalb nicht vor, weil dem steuerlichen Vertreter die Prüfungsfeststellungen bereits am 25. Juli 2007, somit mehr als eineinhalb Monat vor der Schlussbesprechung zur Kenntnis gebracht worden sind. Der steuerliche Vertreter selbst wendet in dem oben angeführten E-Mail vom 7. September 2007 ein, dass er mit den Prüfungsfeststellungen nicht einverstanden sei und dagegen berufen werde. Das zeigt, dass ihm die Feststellungen des Prüfers sehr wohl bekannt waren und der Prüfer das Parteiengehör somit gewahrt hat. Gleichzeitig hat er dem Prüfer in diesem E-Mail mitgeteilt, dass er die angeforderten Tischlerrechnungen nicht faxen könne, weil es sich um sehr viele Rechnungen handeln würde. Tatsächlich waren es – wie sich nachträglich herausstellte – nur einige wenige Rechnungen. Diese Rechnungen, die den von der Bw angesetzten Inventarwert erweisen sollten, hat der steuerliche Vertreter dem Prüfer – trotz ausdrücklicher Anforderung – nicht zukommen lassen, sondern hat sie erst im Zuge des Berufungsverfahrens vorgelegt. Der Einwand des Prüfers, dass der steuerliche Vertreter seiner Mitwirkungspflicht nicht hinreichend nachgekommen ist, ist daher durchaus berechtigt. Jedenfalls hat der Prüfer dem steuerlichen Vertreter der Bw umfassend Gelegenheit geboten an der Aufklärung des Sachverhaltes mitzuwirken, zu den Prüfungsfeststellungen Stellung zu nehmen und seine Einwendungen durch entsprechende Unterlagen zu erweisen. Von einer Verletzung des Parteiengehörs kann daher – wie das Finanzamt zu Recht einwendet – keine Rede sein.

Aber selbst wenn im erstinstanzlichen Verfahren die Schlussbesprechung zu Unrecht entfallen wäre und die Bw auch sonst keine Gelegenheit zur Stellungnahme geboten und dadurch das Recht auf Parteiengehör missachtet worden wäre – was hier keineswegs der Fall gewesen ist – so läge darin kein absoluter Verfahrensmangel (vgl. Ritz, BAO³, § 115 Rz 21), der zur Aufhebung der bekämpften Bescheide führen würde, zumal ein solcher erstinstanzlicher Verfahrensmangel spätestens im Berufungsverfahren, in dem die Bw zu den Feststellungen

des Prüfers umfassend Stellung nehmen und ihre Einwendungen vorbringen konnte, geheilt worden wäre (vgl. VwGH 18.9.2002, [99/17/0261](#)).

2) Abzugsfähigkeit der Planungskosten:

Die Bw erwarb mit Kaufvertrag 14. Februar 2001 um 770.000 ATS in S eine unbebaute Liegenschaft (EZ 001, KG 11111). In der Folge beauftragte sie den Architekten DI B mit der Erstellung eines Entwurfs und eines Einreichplanes zur Errichtung eines Wohnhauses mit 3 Wohnungen, wofür er mit Rechnung vom 1. Oktober 2002 7.600 € zuzüglich 20% Umsatzsteuer in Rechnung stellte. Adressiert ist die Rechnung an Herrn „D Jan, FL N.V., A-Weg , B-0000 Ort, Belgien“. Zur Errichtung des geplanten Gebäudes ist es in der Folge nicht gekommen und die Bw veräußerte im Jahr 2006 die im Jahr 2001 erworbene unbebaute Liegenschaft um 58.580 €.

Diese Planungskosten von 9.120 € hat die Bw als Teil der Baukosten für eine Überdachung für PKW-Abstellplätze aktiviert, die sie an das eingangs angeführte im Jahr 2002 erworbene und in der Folge vermietete Wohnhaus anbauen ließ.

Wie bereits oben ausgeführt erkannte der Prüfer mangels eines Zusammenhanges mit der gegenständlichen Vermietung die Planungskosten weder ertragsteuerlich als Baukosten noch umsatzsteuerlich die in der Rechnung ausgewiesene Umsatzsteuer als Vorsteuer an.

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen. Im Rahmen der Beurteilung von Bestandsobjekten auf ihre Eigenschaft als Einkunftsquelle aus Vermietung und Verpachtung ist grundsätzlich jedes Mietobjekt gesondert zu beurteilen (VwGH 22.4.1998, [95/13/0129](#)). Zu den Herstellungskosten gehören all jene Aufwendungen, die für die Herstellung, Erweiterung oder wesentliche Verbesserung eines Vermögensgegenstandes entstehen. Dazu gehören auch Planungskosten, sofern die nachfolgende Herstellung von der Herstellung nicht völlig losgelöst ist (Doralt/Mayr, EStG¹³, Tz 111 f; Jakom/Laudacher EStG, 2013, § 6 Rz 30).

Die streitgegenständlichen Planungskosten stehen in keinen wie immer gearteten Zusammenhang mit der an das vermietete Wohnhaus angebauten Überdachung, sondern beziehen sich allein auf die Planung eines nicht verwirklichten Gebäudes auf der im Jahr 2001 angeschafften und im Jahr 2006 wieder veräußerten Liegenschaft. Der Prüfer hat daher diese Planungskosten zu Recht nicht als Teil der Herstellungskosten (Baukosten) der an das vermietete Gebäude angebauten Überdachung anerkannt.

Ebensowenig können diese Kosten als verlorener Aufwand bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung geltend gemacht werden. Zwar können Werbungskosten unter Umständen bereits steuerlich berücksichtigt werden, bevor noch Einnahmen aus Vermietung erzielt werden. Für diese Berücksichtigung reichen allerdings weder bloße Absichtserklärungen über eine künftige Vermietung aus, noch der Umstand, dass bloß die Möglichkeit zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung besteht. Voraussetzung einer Berücksichtigung von Werbungskosten vor der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung ist, dass die ernsthafte Absicht zur späteren Erzielung positiver Einkünfte (auf Grund bindender Vereinbarungen oder sonstiger, über die Absichtserklärung hinausgehender Umstände) als klar erwiesen angesehen werden kann. Der auf Vermietung von Objekten gerichtete Entschluss muss klar und eindeutig nach außen hin in Erscheinung treten (vgl. VwGH 21.10.1993, [92/15/0060](#), mwA). Dabei genügt es jedoch nicht, dass die Vermietung als eine von mehreren Verwertungsmöglichkeiten bloß ins Auge gefasst und bloß sondiert wird, ob sich ein bestimmtes Objekt günstiger durch Verkauf oder Vermietung verwerten lässt (VwGH 23.6.1992, [92/14/0037](#); VwGH 20.9.2001, [96/15/0231](#))

Bereits mit Vorhalt vom 14. Juli 2009 hat das Finanzamt die Bw ersucht, hinsichtlich des angeblich verlorenen Planungsaufwandes die Vermietungsabsicht nachzuweisen. Der steuerliche Vertreter der Bw hat dazu lediglich mitgeteilt, dass die Bw als Kapitalgesellschaft keine Privatwohnungen besitzen könne und deshalb anzunehmen sei, dass die Bw die Planung in Auftrag gegeben habe, um das zu errichtende Wohnhaus in der Folge zu vermieten.

Mit diesem Vorbringen zeigt der steuerliche Vertreter der Bw keine Umstände auf, die über die bloße Möglichkeit zur Erzielung von Vermietungseinkünften hinausreichen. Wie der Webseite der Bw zu entnehmen ist, handelt es sich bei ihr um eine Immobilienfirma, deren Gegenstand der Ankauf, die Vermietung und der Verkauf von Liegenschaften, Geschäftshäusern, Wohnhäusern und Wohnungen sowie die schlüsselfertige Herstellung solchen Immobilien im In- und Ausland ist. Die behauptete Vermietung der Liegenschaft war für die Bw daher nur eine von mehreren Verwertungsmöglichkeiten. Allein der Umstand, dass die Bw die Planung eines Wohnhauses auf der von ihr erworbenen Liegenschaft in Auftrag gegeben hat, vermag keineswegs zu erwiesen, dass die Bw ausschließlich die Vermietung des zu errichtenden Wohnhauses beabsichtigt hatte. Ebenso gut hätte die Bw (falls es zur Bebauung gekommen wäre) die bebaute Liegenschaft als Einheit oder die einzelnen Wohnungen veräußern können. Tatsächlich hat sich die Bw aber nach mehreren Jahren letztlich dazu entschlossen, die Liegenschaft nicht zu bebauen sondern sie wiederum unbebaut weiter zu veräußern.

Es kann daher nicht als erwiesen angenommen werden, dass die Bw bereits im Zeitpunkt der Beauftragung der Planung des Wohnhauses, die klar erweisliche Absicht hatte, aus dem geplanten, jedoch nicht errichteten Wohnhaus Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu erzielen. Entsprechend sind die Planungskosten daher auch nicht als negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung absetzbar.

Gleiches gilt auch für die steuerliche Abzugsfähigkeit der Vorsteuer. Nach Art. 168 MwStSyst-RL ist der Steuerpflichtige zum Vorsteuerabzug nur befugt, soweit die Gegenstände und Dienstleistungen für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden. Entsprechend dieser Regelung ist auch nach § 12 Abs. 3 Z 1 und 2 UStG 1994 der Vorsteuerabzug für Lieferungen, sonstige Leistungen und die Einfuhr von Gegenständen ausgeschlossen, soweit der Unternehmer die Gegenstände und sonstigen Leistungen zur Ausführung steuerfreier Umsätze verwendet.

Auch im Umsatzsteuerrecht ist erforderlich, dass die Absicht der künftigen steuerpflichtigen Vermietung in bindenden Vereinbarungen ihren Niederschlag findet oder aus sonstigen, über die Absichtserklärung hinausgehenden Umständen die künftige Erzielung von steuerpflichtigen Umsätzen mit ziemlicher Sicherheit feststeht (vgl. VwGH 29.07.1997, [93/14/0132](#)). Da die Bw nicht erweisen konnte, dass das geplante Wohnhaus steuerpflichtig vermietet werden sollte, ist ein Vorsteuerabzug ausgeschlossen.

Aber auch wenn man die von der Bw im Jahr 2002 bezogene Planungsleistung im Zusammenhang mit der im Jahr 2006 erfolgten Veräußerung der Liegenschaft setzt, kommt ein Vorsteuerabzug nicht in Betracht, zumal die Bw bei der Veräußerung der unbebauten Liegenschaft von der Option zur Steuerpflicht nach § 6 Abs. 2 UStG 1994 nicht Gebrauch gemacht hat und den Grundstückumsatz gemäß § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG 1994 steuerfrei belassen hat. Ein für den Vorsteuerabzug notwendiger Zusammenhang mit steuerpflichtigen Umsätzen ist daher auch in Bezug auf die Veräußerung der Liegenschaft nicht gegeben.

Da der Vorsteuerabzug aus der Rechnung von DI B bereits nach § 12 Abs. 3 UStG 1994 ausgeschlossen ist, erübrigt es sich auf den Einwand des Finanzamtes näher einzugehen, wonach der Vorsteuerabzug deshalb nicht zustünde, weil der Rechnung nicht eindeutig zu entnehmen sei, wer Empfänger der Planungsleistung gewesen sei.

3) Bewertung des Inventars

Eine detaillierte Überprüfung des von der Bw mit 50.000 € bewerteten Inventars war für den Prüfer nicht möglich, zumal die Bw im Zuge des Prüfungsverfahrens weder eine Inventarliste

noch sonstige Unterlagen dazu vorlegt hat. Erst im Zuge des Berufungsverfahrens hat die Bw Rechnungen des Rechtsvorgängers über die von ihm angeschafften und von der Bw angeblich übernommenen Wirtschaftsgüter übermittelt. Danach hat der Rechtsvorgänger diese Wirtschaftsgüter in der Zeit vom Ende des Jahres 1997 bis Mitte des Jahres 1999 erworben. Der Gesamtaufpreis diese Gegenstände betrug 43.399,72 € netto. Somit weniger als die Bw im Jahr 2002 beim Erwerb der Liegenschaft angesetzt hat. Vom Unabhängigen Finanzsenat ist für die einzelnen Wirtschaftsgüter unter Annahme einer Nutzungsdauer von 10 Jahren zum Zeitpunkt des Erwerbes im Jahr 2002 ein Zeitwert von insgesamt 24.788,78 € ermittelt worden. Diese Bewertung der einzelnen Wirtschaftsgüter ist der Bw zur Wahrung des Parteiengehörs übermittelt worden. In einer Stellungnahme vom 26. September 2013 schlug die Bw vor, die bis zum Erwerb verstrichene Nutzungsdauer pauschal mit 3 Jahren anzusetzen, das einem Zeitwert von 30.379,80 € (70% v. 43.399,72 €) entspräche. Zudem habe der Verkäufer das Inventar inklusive der Umsatzsteuer veräußert, sodass die Anschaffungskosten mit rd. 36.000 € anzusetzen seien.

Da aufgrund der vorliegenden Rechnungen das Alter der einzelnen Wirtschaftsgüter bekannt ist und dies im Durchschnitt über 4 Jahren beträgt, besteht kein Anlass die bisherige Nutzungsdauer pauschal mit 3 Jahren anzusetzen. Hinsichtlich der Umsatzsteuer ist es zutreffend, dass der Verkäufer (mangels Unternehmereigenschaft) keine Umsatzsteuer in Rechnung gestellt hat. Andererseits wird die Bw, die zum Vorsteuerabzug berechtigt ist, wohl kaum bereit gewesen sein, einen Preis zu bezahlen, der wesentlich über dem Nettowert liegt.

In Anbetracht des Umstandes, dass keineswegs erwiesen werden konnte, ob alle vom Rechtsvorgänger angeschaffte und in der Berechnung erfassten Wirtschaftsgüter von der Bw auch tatsächlich übernommen worden sind und gebrauchte Einrichtungsgegenstände, wie insbesondere die angeblich auch übernommenen Matratzen, Betten, Vorhänge, Lampen, Möbel- und Dekorstoffe sowie Möbelstück, den individuellen Bedürfnissen und Geschmack der Wohnungsinhaber angepasst sind und daher nach allgemeinen Erfahrungswerten im Rahmen eines Gesamtaufpreises für ein Wohngebäude – wenn überhaupt – nur ein äußerst geringer Wert beigemessen wird, erachtet der Unabhängige Finanzsenat auch unter Bedachtnahme, dass der Verkäufer bei der Veräußerung von einem Bruttowert (inkl. USt) ausgegangen ist, den unter Annahme einer linearen Abnutzung errechneten Zeitwert von 24.788,78 € als keineswegs zu niedrig. Da sich der Wert dieser Gegenstände aber nicht mathematisch genau errechnen sondern nur annähernd ermitteln lässt, wird ihnen im Schätzungswege ein Gesamtwert von 25.000 € beigemessen.

Die Absetzung für Abnutzung (AfA) erfährt somit folgende Änderung:

a) Inventar:

2002	Inventar	AfA
lt. Bp:	10.000,00 €	1.000,00 €
Lt. BE:	25.000,00 €	2.500,00 €
Differenz:	+15.000,00 €	+1.500,00 €

a) Gebäude:

2002	Gebäude	AfA
lt. Bp:	234.600,00 €	3.519,00 €
abzüglich Inventar lt. BE (15.000 abzüglich 15% Grundanteil)	-12.750,00 €	
lt. BE:	221.850,00 €	3.327,75 €
Differenz AfA:		-191,25 €

4) Verdeckte Gewinnausschüttung:

Strittig ist, ob hinsichtlich der an den Geschäftsführer der Bw vermieteten Wohnung eine verdeckte Ausschüttung vorliegt.

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. Das objektive Tatbild der verdeckten Ausschüttung setzt eine **Vermögensminderung** bei der Körperschaft voraus (vgl.

Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger (Hrsg), Die Körperschaftsteuer - KStG 1988, § 8 Tz 156). Verdeckte Ausschüttungen sind somit alle außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung gelegenen, nicht ohne weiteres erkennbaren Zuwendungen (Vorteile) einer Körperschaft an den Anteilsinhaber, die das Einkommen der Körperschaft zu Unrecht vermindern und ihre Wurzeln bzw. ihre Ursache in der Anteilsinhaberschaft bzw. im Gesellschaftsverhältnis haben (uv. VwGH 27.02.2008, [2004/13/0031](#)).

Das Mietverhältnis zwischen der Bw und ihrem Geschäftsführer über die Wohnung Top C3 ist im Prüfungsverfahren nicht in Frage gestellt worden. Erst im Zuge des Berufungsverfahrens sind vom Finanzamt der Mietvertrag und die Zahlungsbelege angefordert worden. Ein Mietvertrag oder Zahlungsbelege sind von der Bw nicht vorgelegt worden. Nach Angaben der Bw beruht das Mietverhältnis mit ihrem Geschäftsführer auf einer mündlichen Vereinbarung und die monatliche Miete sei über das Verrechnungskonto des Geschäftsführers verbucht worden.

Das Finanzamt sah eine verdeckte Ausschüttung darin, dass das Mietentgelt von monatlich 700 € nicht an die Bw „geflossen“ sei. Auf das Vorbringen der Bw, die Miete sei über das Verrechnungskonto des Geschäftsführers gebucht worden, ist das Finanzamt nicht näher eingegangen. Ob der Geschäftsführer der Bw, von dem die strittige Wohnung genützt wird, auch Anteilseigner der Bw ist, das Voraussetzung für eine verdeckte Ausschüttung ist, hat das Finanzamt ebenfalls nicht näher geprüft.

Unbestritten ist jedenfalls, dass die Bw im Rahmen ihrer beschränkten Steuerpflicht in den Überschussrechnungen der gegenständliche Vermietung die Miete des Geschäftsführers der Bw in Höhe von jährlich 8.400 € erfasst hat. Dass die erklärten Einnahmen (mangels eines Mietverhältnisses) nicht als Mietentgelt anzuerkennen seien oder das Mietentgelt unangemessen niedrig wäre, wird von Finanzamt nicht behauptet. Wäre das Finanzamt tatsächlich davon ausgegangen, dass mit dem Geschäftsführer der Bw in Wahrheit gar kein Mietverhältnis vorliegt, so wären auch die für diese Wohnung erklärten Mieteinnahmen bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung auszuscheiden gewesen. Eine Beschränkung der Vermietungstätigkeit und damit eine Beschränkung der Einkünfte aus der Vermietung nur auf die an Touristen als Ferienwohnung vermietete Wohnung, hat das Finanzamt nicht vorgenommen.

Zweck des Aufgreifens verdeckter Ausschüttungen ist das Erfassen des objektiv richtigen steuerlichen Erfolges einer Körperschaft. Wie bereits oben ausgeführt, setzt eine verdeckte Gewinnausschüttung bei der Kapitalgesellschaft eine Vermögensminderung durch überhöhte (scheinbare) Aufwendungen oder zu geringe (fehlende) Erträge voraus (vgl. *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger (Hrsg)*, Die Körperschaftsteuer - KStG 1988, § 8 Tz 191). Korrekturpunkt auf der Ebene der Gesellschaft ist somit eine Erhöhung des steuerpflichtigen Ergebnisses um die um die verdeckte Gewinnausschüttung zu niedrig angesetzten Einkünfte.

Im gegenständlichen Fall wird vom Finanzamt aber gar nicht behauptet, dass die von der Bw erklärten Einnahmen aus dem Mietverhältnis mit dem Geschäftsführer zu niedrig und damit nicht fremdüblich sind. Fehlende oder zu gering angesetzte Einnahmen liegen somit nicht vor. Es besteht daher auch kein Anlass für eine Erhöhung des steuerlichen Ergebnisses. Die Voraussetzungen für eine verdeckte Gewinnausschüttung liegen daher nicht vor. Es erübrigt sich daher auch die nähere Prüfung, ob D Jan als Geschäftsführer der Bw und Mieter der Wohnung, auch Anteilsinhaber der Bw ist.

Die vom Finanzamt auf der Ebene der Bw vorgenommene Erhöhung der steuerpflichtigen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in den Jahren 2002 bis 2005 um jeweils eine Jahresmiete von 8.400 €, das zu einer doppelten Erfassung der Miete des Geschäftsführers geführt hätte, war daher rückgängig zu machen.

a) Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erfahren somit folgende Änderungen:

	2002	2003	2004	2005
Einkünfte lt. BVE:	13.236,68 €	11.770,94 €	13.745,43 €	12.075,78 €
- AfA Inventar:	-1.500,00 €	-1.500,00 €	-1.500,00 €	-1.500,00 €
+ AfA Gebäude:	+191,25 €	+191,25 €	+191,25 €	+191,25 €
- verdeckte Ausschüttung lt. BVE	-8.400,00 €	-8.400,00 €	-8.400,00 €	-8.400,00 €
Einkünfte lt. BE:	3.527,93 €	2.062,19 €	4.036,68 €	2.367,03 €

5) Kapitalertragsteuer:

Gemäß § 93 Abs. 1 EStG 1988 wird die Einkommensteuer bei **inländischen** Kapitalerträgen durch Abzug vom Kapitalertrag erhoben (Kapitalertragsteuer). Zu solchen Kapitalerträgen gehören gemäß Abs. 2 Z 1 lit. a leg.cit. auch verdeckte Ausschüttungen (vgl. Doralt, EStG⁸, § 93 Tz 21 mit Verweis auf § 27 Tz 23 ff; VwGH 24.7.2007, [2007/14/0013](#) mwN).

Schuldner der Kapitalertragsteuer ist gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 der Empfänger der Kapitalerträge. Die Kapitalertragsteuer ist durch Abzug einzubehalten. Der zum Abzug Verpflichtete (Abs. 3) haftet aber dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer. Gemäß Abs. 3 Z 1 leg.cit. ist bei **inländischen** Kapitalerträgen (§ 93 Abs. 2 EStG 1988) der Schuldner der Kapitalerträge zum Abzug der Kapitalertragsteuer verpflichtet.

Abgesehen davon, dass im gegenständlichen Fall eine verdeckte Gewinnausschüttung nicht vorliegt und damit eine Haftung der Bw für Kapitalertragsteuer mangels Vorliegen von Kapitalerträgen von vornherein ausgeschlossen ist, hätte die Bw auch dann nicht zur Haftung herangezogen werden können, wenn das Finanzamt zu Recht eine verdeckte Gewinnausschüttung angenommen hätte.

Gemäß § 93 Abs. 2 EStG 1988 liegen inländische Kapitalerträge vor, wenn der Schuldner der Kapitalerträge Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz im Inland hat. Da die Bw aber weder Sitz noch Geschäftsleitung in Inland hat, käme eine Kapitalertragsteuererhebung nach § 93 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 auch bei einer verdeckten Gewinnausschüttung nicht in Frage (vgl. Doralt/Ludwig, EStG¹⁵, § 98 Tz 73).

Die angefochtenen Haftungs- und Zahlungsbescheide betreffend Kapitalertragsteuer waren daher ersatzlos aufzuheben.

Beilage: 4 Berechnungsblätter

Innsbruck, am 24. Oktober 2013

Ergeht auch an: Finanzamt als Amtspartei