



Bescheid

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, Adresse, vertreten durch die einsplus Steuerberatung, Heinzle, Matt, Nosko & Trunk Steuerberatungspartnerschaft, 6840 Götzis, Mozartstr. 18, gegen die Bescheide des Finanzamtes X betreffend Körperschaftsteuer 2007 und 2008, Festsetzung von Anspruchszinsen 2007, sowie gegen die Haftungs- und Zahlungsbescheide betreffend Kapitalertragsteuer 2007 und 2008 entschieden:

Die angefochtenen Bescheide und die Berufungsvorentscheidung werden gemäß § 289 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl Nr. 1961/194 idgF, unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben.

Begründung

Die angefochtenen Bescheide beruhen auf dem Ergebnis einer im Unternehmen der Bw durchgeführten Betriebsprüfung (vgl. undatierter Schlussbericht zu ABNr.: x samt Beilage). Das Finanzamt hat dem in Streit stehenden Vertragsverhältnis (Superädifikatsvertrag) die steuerliche Anerkennung versagt. Die Zahlungen der Jahre 2007 und 2008 an den Alleingesellschafter (= Grundeigentümer) wurden als verdeckte Ausschüttungen (vA) beurteilt und die Bw zur Haftung für die Kapitalertragsteuer herangezogen.

Verdeckte Ausschüttungen sind alle außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung gelegenen Vorteilsgewährungen einer Körperschaft an Anteilseigner, die das Einkommen der Körperschaft mindern und ihre Wurzeln in der Anteilseignerschaft haben. Verdeckte Ausschüttungen sind demnach Vorteile, die eine Gesellschaft ihren Gesellschaftern aus ihrem

Vermögen in einer nicht als Gewinnausschüttung erkennbaren Form außerhalb der Dividende oder sonstigen offenen Gewinnverteilung unter welcher Bezeichnung auch immer gewährt, die sie anderen Personen, die nicht ihre Gesellschafter sind, nicht oder nicht unter den gleich günstigen Bedingungen zugestehen würde (vgl. Lang/Schuch/Staringer, KStG-Kommentar, § 8 Tz 100, Achatz/Kirchmayr, KStG, § 8 Tz 160 f mwN). Die Vorteilsgewährungsabsicht der Gesellschaft und der sich für den Gesellschafter ergebende Vorteil sind von der Behörde sachverhaltsbezogen festzustellen und zu begründen. Die Abgrenzung zwischen der steuerrelevanten Sphäre einer Körperschaft von der steuerlich unbeachtlichen Sphäre erfolgt nach Maßgabe des Veranlassungsprinzips. Es geht somit idR um die Unterscheidung zwischen betrieblich und gesellschaftsrechtlich veranlassten Vorgängen (vgl. Achatz/Kirchmayr, KStG, § 8 Tz 153, Tz 275f). In vielen Fällen resultieren Aufwendungen zugunsten des Anteilseigners zwar aus einer rechtsgültigen und dem Grunde nach steuerlich anzuerkennenden Vereinbarung, stellen aber aufgrund ihrer unangemessenen Höhe oder aufgrund von ungewöhnlichen Bestimmungen eine vA dar. Diesfalls kann in Höhe des unangemessenen Anteils eine vA vorliegen (Lang/Schuch/Staringer, aaO, § 8 Tz 110, Achatz/Kirchmayr, KStG, § 8 Tz 181). Die gesellschaftsrechtliche Veranlassung wird nach der Rechtsprechung des VwGH an Hand eines Fremdvergleichs ermittelt. Dabei werden die Verträge zwischen Kapitalgesellschaft und ihren Gesellschaftern an jenen Kriterien gemessen, die für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen entwickelt wurden (vgl. Achatz/Kirchmayr, KStG, § 8 Tz 277 mwN).

Werden ohne zugrunde liegende rechtsgeschäftliche Vereinbarung Aufwendungen im unmittelbaren oder mittelbaren Interesse des Gesellschafters (zB Kosten der privaten Lebensführung) getätigt, liegt eine verdeckte Ausschüttung (vA) vor. Aufgrund des diesfalls fehlenden betrieblichen Interesses sind die Aufwendungen zur Gänze als vA zu qualifizieren (Lang/Schuch/Staringer, aaO, § 8 Tz 108).

Zum bisherigen Verfahren ist festzustellen:

Die Beurteilung des Finanzamtes (FA) in der Begründung zur Berufungsvorentscheidung (vgl. BVE, Seite 11), dass *"trotz des schlussendlichen Vorliegens eines Vertrages **eine solche Regelung** unter Familienfremden nicht geschlossen worden"* wäre, steht im Widerspruch zu den unter Fremdüblichkeit getroffenen Feststellungen. Das Finanzamt hat festgestellt, das Anbot vom 31.5.2006 auf Abschluss eines Superädifikatsvertrags beinhalte alle essentialia negotii und hat die Art des Vertragsabschlusses, nämlich Annahme des Anbots durch Zahlung eines Betrages als im heutigen Wirtschaftsleben durchaus üblich beurteilt. Inhaltliche Kritik an im Anbot getroffenen Regelungen wurde nicht geübt. Das Finanzamt hat seine Zweifel an der Vertragsgestaltung nicht konkretisiert. Sollte das Finanzamt auf Basis der getroffenen

Feststellungen, dass Zahlungen der Bw an A.B. bereits im Jahr 2007 teils für den Zeitraum 2006 und auch für 2007 erfolgt seien, obwohl der Baubeginn im Jahr 2009 erfolgt sei, und aus der Bestätigung der Marktgemeinde xx hervorgehe, dass die Bw erst am Datum.2008 um eine Baugenehmigung angesucht habe, implizit die Ansicht vertreten haben, dass die Annahme des Anbots bzw. Zahlungen an A.B. vor Einreichung des Bauansuchens bzw. vor Baubeginn fremdunüblich sei(en), teilt die Referentin diese Ansicht in dieser Allgemeinheit nicht. Im Übrigen stünde sie im Widerspruch zur abschließend (unter Fremdüblichkeit) vorgenommenen Beurteilung, dass eine solche Regelung unter Familienfremden (gar) nicht geschlossen worden wäre, da für die Bw *„zu viele Unsicherheiten bzw. Wagnisse vorhanden gewesen“* wären.

Nach Ansicht der Referentin hängt es von den Umständen des Einzelfalles ab, wann ein fremder Dritter das inhaltlich bis dato vom FA nicht kritisierte Angebot, dessen Regelungen den Vertragsinhalt bestimmen, angenommen bzw. Zahlungen geleistet hätte. Dass - wie das Finanzamt festgestellt hat - die Vertragsparteien überhaupt nicht beabsichtigt hätten, einen Vertrag vor Fertigstellung des Gebäudes abzuschließen, bedeutet noch nicht, dass fremde Dritte sich in der vergleichbaren Situation auch so verhalten würden. Fest steht, dass ab August 2007 das im Angebot ausbedungene monatliche Entgelt laufend geleistet wurde und laut Angebot mit der Bezahlung das Angebot als angenommen gilt.

Die Betriebsprüfung (kurz Bp) hat in Pkt. 1. der Beilage zum Bp-Bericht festgestellt, dass bereits im Jahr 2006 (genauere Zeitangaben fehlen) mit der Planung des Ausstellungsgebäudes begonnen worden sei. Würde sich eine dem Grundeigentümer fremd gegenüberstehende GmbH erst unmittelbar vor Einreichung des Bauansuchens oder gar erst vor Baubeginn um eine langfristige Nutzung und Zustimmung zur Bebauung des fremden Grundstücks bemühen, wären bei Weigerung des Grundeigentümers alle bisher angefallenen (Planungs-)aufwendungen vergeblich getätigt worden. Nach Ansicht der Referentin würde kein ordentlicher Geschäftsführer dieses Risiko zu Lasten der GmbH, die er vertritt, eingehen.

Soweit das Finanzamt seine Rechtsansicht, eine solche Regelung wäre unter Familienfremden nicht abgeschlossen worden, damit begründet hat, es seien für die Bw *„zu viele Unsicherheiten“* vorhanden gewesen, die laut Berufungsvorbringen in der (allerdings nicht näher eingegrenzten) Planungsphase aufgetretenen Schwierigkeiten (Widerstände von Anrainern und Planungskostenüberschreitungen) gemeint haben sollte, so sind diese nach dem bisher unwidersprochen gebliebenen Berufungsvorbringen „unerwartet“ eingetreten. In der BVE-Begründung wurde nur allgemein und ohne zeitliche Festlegung festgestellt, die Projektverwirklichung sei doch *„geraume Zeit“* mit *„Unsicherheiten“* behaftet gewesen. In der Berufung wurde vorgebracht, nur in einem *„anfänglich sehr unsicheren Projektzeitraum“* sei

die Überweisung der Mietzahlungen verzögert eingefordert worden. Dass die Nachzahlung zu einem derzeit nicht feststellbaren Zeitpunkt im Jahr 2007 geleistet wurde, deutet zumindest darauf hin, dass die Unsicherheiten zu diesem erst festzustellenden Zeitpunkt beseitigt waren. Für die Referentin ist mangels konkreter Feststellungen des FA nicht ersichtlich, weshalb ein fremder Dritter das Anbot nicht jedenfalls zu diesem Zeitpunkt annehmen hätte sollen. War die Annahme des schriftlichen Anbots im August 2007 fremdüblich, könnte allenfalls in Höhe eines unangemessenen Entgeltes eine verdeckte Ausschüttung angenommen werden. Im Bp-Bericht bzw. in der BVE-Begründung wurden keinerlei Feststellungen dazu getroffen, wie das Entgelt bemessen wurde und ob es marktüblich ist. Der Begründung zur BVE (Seite 11) ist mangels Anführen bzw. Bezugnahme auf Feststellungen zu anderen Punkten der Begründung auch nicht zu entnehmen, welche „Wagnisse“ das Finanzamt als dem Vertragsabschluss entgegenstehend beurteilt hat.

Das FA hat die Publizität der Vereinbarung Dritten (Architekten, Baubehörde, finanzierendes Kreditinstitut) gegenüber in der BVE nicht in Zweifel gezogen. Soweit das FA Zweifel an der Kenntnis der Bw bzw. ihres Geschäftsführers geäußert hat, ist zu sagen, dass es sich bei der Bw bzw. ihrem Geschäftsführer (GF) nicht um außenstehende Dritte, sondern die Vertragspartnerin bzw. ihren gesetzlichen Vertreter handelt. Eine - von der steuerlichen Vertretung allerdings in Abrede gestellte - mangelhafte (auch inhaltlicher Natur) Kenntnis des Geschäftsführers kann weder als Indiz für eine mangelhafte Publizität gewertet werden noch spricht sie gegen eine betriebliche Veranlassung der Zahlungen. Eine Vorteilsgewährungsabsicht der GmbH lässt sich daraus nicht ableiten. Nicht entscheidungswesentlich für die Frage, ob die Vereinbarung steuerrechtlich anzuerkennen ist, ist auch, wie auch das Finanzamt in der BVE-Begründung erkannt hat, unter welcher Bezeichnung ("Baurechtszins", "Baurechtskosten") die Zahlungen an den Alleingesellschafter A.B. laufend verbucht wurden.

Das Finanzamt hat im Übrigen keine Feststellungen zu jenem Zeitraum vor Annahme des schriftlichen Anbots, für den laut Bp-Bericht im Jahr 2007 (kein konkreter Zeitpunkt angeführt!) eine Nachzahlung in Höhe von 16.927,57 € geleistet wurde, getroffen. Folgt man dem Bp-Bericht (Beilage), ist die Nachzahlung nur für einen nicht näher konkretisierten Zeitraum im Jahr 2006 geleistet worden. In der Berufung wurde vorgebracht, die Nachzahlung sei für eine „anteilige“ betriebliche Nutzung für „Werbezwecke“ in einem auch in der BVE-Begründung nicht datumsmäßig angeführten Zeitraum im Jahr 2006 bis Juli 2007 geleistet worden (vgl. Berufung, Seite 2 f).

Das schriftliche Anbot auf Abschluss eines Superädifikatsvertrags wurde von der Bw erst im August 2007 angenommen. Bis Juli 2007 konnte der geltend gemachten betrieblichen Nutzung des Grundstücks daher nur eine mündliche Vereinbarung zu Grunde liegen, deren

Inhalt vom Finanzamt weder erhoben noch festgestellt wurde. Die Bw wollte sich offensichtlich in dieser Phase noch nicht durch Annahme des schriftlichen Anbots langfristig binden. Möglicherweise ist dies auf die in der Berufung angedeuteten Unsicherheiten hinsichtlich der Projektverwirklichung zurückzuführen. Da auch dem Berufungsvorbringen nicht zu entnehmen ist, wann die Projektverwirklichung aus Sicht der GmbH nicht mehr unsicher war, lässt sich nicht abschließend beurteilen, ob ein fremder Dritter bereits zu einem früheren oder erst späteren Zeitpunkt das Anbot angenommen hätte. Sind die Schwierigkeiten tatsächlich unerwartet eingetreten, kann auch ein früherer Vertragsabschluss (z.B. bei Planungsbeginn) fremdüblich sein. Eine mündliche Vereinbarung, von der bis Juli 2007 auszugehen ist, kann nach Ansicht der Referentin nicht die für eine Bebauung eines fremden Grundstücks notwendige Rechtssicherheit gewährleisten. Die steuerliche Vertretung hat aber in der Berufung vorgebracht, das Grundstück des Alleingesellschafters der Bw sei in der Planungsphase bereits für Werbezwecke genutzt worden. Das Finanzamt hat sich mit diesem Vorbringen nicht auseinandergesetzt. Die Referentin kann mangels entsprechender Sachverhaltserhebungen bzw. -feststellungen des FA nicht beurteilen, ob und in welchem Umfang das Grundstück 2006 bis zur Annahme des schriftlichen Anbots (August 2007) betrieblich genutzt wurde. Ebenso wenig ist feststellbar, wie das Entgelt für diesen Zeitraum ermittelt wurde, und ob es fremdüblich bemessen war. Inhalt und Umsetzung der mündlichen Vereinbarung sind entscheidend dafür, ob die Nachzahlung in Höhe von 16.927,57 € nicht, zur Gänze oder in einem bestimmten Umfang im betrieblichen Interesse der Gesellschaft geleistet wurde. Dem Bp-Bericht, der Berufung und der BVE-Begründung sind keine Gründe für die nachträgliche Zahlung / Einforderung des (laut Bw) Nutzungsentgelts im Jahr 2007 zu entnehmen. Dass die Projektverwirklichung bis dahin allenfalls noch unsicher war, könnte unter Fremden eine verspätete Einforderung nicht rechtfertigen. Ein fremder „Vermieter“ würde es nicht ohne Weiteres in Kauf nehmen, dass der „Mieter“ ein vereinbartes monatliches Entgelt für eine Nutzung in einem festzustellenden Zeitraum im Jahr 2006 bis Juli 2007 erst zu einem der derzeitigen Aktenlage nicht zu entnehmenden Zeitpunkt im Jahr 2007 leistet. Allenfalls könnte daher in Höhe fremdüblicher Verzugszinsen - im Anbot wurden für den Zahlungsverzug 8 % p.a. festgelegt - eine verdeckte Einlage des Alleingesellschafters vorliegen.

Zusammengefasst ist festzustellen, dass auf Basis der derzeitigen Aktenlage eine abschließende rechtliche Beurteilung der Sache unmöglich ist. Der entscheidungswesentliche Sachverhalt wurde vom Finanzamt nur unzureichend ermittelt und festgestellt.

Gem. [§ 289 Abs. 1 BAO](#) kann die Abgabenbehörde zweiter Instanz die Berufung durch Aufhebung der angefochtenen Bescheide und allfälliger Berufungsvorentscheidungen unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz erledigen, wenn

Ermittlungen (§ 115 Abs. 1) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung unterbleiben hätte können.

Durch die Aufhebung tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung der angefochtenen Bescheide befunden hat ([§ 289 Abs. 1 dritter Satz BAO](#)).

Zur Ermessensübung hinsichtlich der Aufhebung ist zu sagen, dass es nicht im Sinn des Gesetzes ist, wenn die Berufungsbehörde, statt ihre (umfassende) Kontrollbefugnis wahrnehmen zu können, jene Behörde ist, die erstmals den entscheidungswesentlichen Sachverhalt ermittelt und einer Beurteilung unterzieht. Von der Abhaltung der beantragten mündlichen Verhandlung wird, da eine abschließende Klärung des Sachverhaltes im Rahmen einer mündlichen Verhandlung nicht zu erwarten ist, zur Vermeidung unnötiger Verzögerungen abgesehen (§ 284 Abs. 5 iVm Abs. 3 BAO).

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 18. Juli 2012