



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., W., vertreten durch Mag. Ursula Zimmerl, Steuerberaterin, 1180 Wien, Sternwartestraße 82, gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg über die Festsetzung von Kapitalertragsteuer für die Jahre 2006, 2007, 2008, 2009 und 2010 entschieden:

Die Berufung wird, soweit sie sich gegen die Bescheide über die Festsetzung von Kapitalertragsteuer für die Jahre 2006, 2007 und 2009 richtet, als unbegründet abgewiesen.

Diese Bescheide bleiben unverändert.

Soweit sich die Berufung gegen die Bescheide über die Festsetzung von Kapitalertragsteuer für die Jahre 2008 und 2010 richtet, wird ihr teilweise Folge gegeben.

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

### **Entscheidungsgründe**

Der Berufungswerber (Bw.) ist Gesellschafter-Geschäftsführer der Firma A. m.b.H, bei der als Betriebsgegenstand „Immobilienentwicklung, Vermietung“ angegeben ist.

Das Finanzamt erließ Bescheide über die Festsetzung von Kapitalertragsteuer für die Jahre 2006, 2007, 2008, 2009 und 2010, die es wie folgt begründete:

**"VERDECKTE AUSSCHÜTTUNGEN durch Tragung von Kosten durch die AGmbH, die den Gesellschafter oder seine Angehörigen betreffen**

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH sind verdeckte Ausschüttungen ua Vermögensminderungen der Kapitalgesellschaft, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst sind, sich auf die Höhe des Einkommens auswirken und in keinem Zusammenhang mit einer offenen Ausschüttung stehen. Verdeckte Ausschüttungen sind somit alle außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung gelegenen Zuwendung einer Körperschaft an den Gesellschafter (oder ihnen nahe stehenden Personen), die das Einkommen der Körperschaft zu Unrecht vermindern und ihre Wurzel in der Anteilsinhaberschaft haben. Nur Aufwendungen und Erträge, die durch den Betrieb veranlasst sind, dürfen das Einkommen der Körperschaft beeinflussen. Verdeckte Ausschüttungen sind aber nicht durch den Betrieb veranlasst, sondern durch das Gesellschaftsverhältnis. Vorteile, die eine Gesellschaft ihren Gesellschaftern zuwendet, die aber anderen Personen nicht oder nicht unter den gleichen günstigen Bedingungen zugestehen würde, sind durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst (vgl. VwGH 27.5.1999, 97/15/0067).

Aufgrund des Trennungsprinzips sind schuldrechtliche Beziehungen zwischen den steuerlich selbstständigen Körperschaften und ihren Gesellschaftern steuerlich prinzipiell anzuerkennen (vgl. VwGH 23.10.1997, 94/15/0160).

Entscheidendes Merkmal einer verdeckten Ausschüttung ist die Zuwendung von Vermögensvorteilen, die ihrer äußeren Erscheinungsform nach nicht unmittelbar als Einkommensverteilung erkennbar sind und ihre Ursache in den gesellschaftsrechtlichen Beziehungen haben. Diese Ursache wird anhand eines Fremdvergleiches ermittelt, wobei Verträge zwischen Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern (bzw. denen nahe stehenden Personen) an jenen Kriterien gemessen werden, die für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen entwickelt wurden. Die Vereinbarung muss demnach nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen werden.

Diese Erfordernisse müssen kumulativ vorhanden sein.

Im Hinblick auf verdeckte Ausschüttungen gilt das dem Steuerrecht immanente Rückwirkensverbot (vgl. VwGH 8.11.1993, 83/14/0101). Wurde daher einmal eine verdeckte Ausschüttung bewirkt, kann sie grundsätzlich nicht mehr mit steuerlicher Wirkung beseitigt werden.

**a) Kostentragung für Bw.**

W-Straße. 30

Im Jahr 2004 wurde die W-Straße. 30 an den Gesellschafter Bw. verkauft. Sowohl der Verkauf und Buchwertabgang wurden 2004 von der Vorprüfung nacherfasst.

Die Aufwendungen des Gesellschafters (und Käufers) Bw. wurden von der AGmbH bezahlt, daher liegen verdeckte Ausschüttungen vor. Eine Buchung (Erfassung) als Forderung an Herrn M. oder über das Verrechnungskonto des Gesellschafters A. M. wurde bei der AGmbH nicht durchgeführt.

Im Detail sind folgende Aufwendungen, Investitionen (Zahlungen) betroffen:

Im Jahr 2006 wurde eine Investition von netto Euro 20.326,41 für die W-Straße. 30 durchgeführt (geltend gemachte Vorsteuern Euro 4.064,05) und ein Beratungsaufwand von Euro 1.427,- (0,- Vorsteuer) geltend gemacht. Die Investition wurde per 31.12.2006 als Werterhöhung der „G-Gasse 99“ umgebucht.

Im Jahr 2007 wurde eine Investition von netto Euro 3.327,64 in der Buchhaltung der AGmbH erfasst, die als Wareneinsatz umgebucht wurde. An Vorsteuern wurde ein Betrag von Euro 665,47 geltend gemacht.

Im Jahr 2008 wurde eine Investition von netto Euro 1.606,90 (Umbuchung auf Gebäude) sowie Vorsteuern von Euro 321,38 geltend gemacht.

Auch die in der Buchhaltung geltend gemachten Betriebskosten und damit verbundenen Vorsteuern sind infolge Tragung durch die AGmbH als verdeckte Ausschüttung zu erfassen.

	BK netto	Vorst
2006	1.082,91	216,58
2008	1.377,45	275,49
2009	765,25	153,05
2010	1.683,55	336,71

Die für Herrn M. im Jahr 2011 (Jänner bis Juli) getragenen Betriebskosten für die W-Straße. 30 können noch ohne Anfall der Kapitalertragsteuer bis 31.12.2001 auf das Verrechnungskonto übertragen werden (nicht anerkannter Aufwand für Jänner bis Juli 2011 netto Euro 459,15).

#### G-Gasse 99

Das 119 m<sup>2</sup> große Geschäftslokal wurde im Oktober 2006 um Euro 135.000,- netto angeschafft. Bis zum Verkauf wurden laut Anlageverzeichnis Euro 102.000,- investiert. Im März 2010 wurde das GL an den Gesellschafter Bw. um Euro 120.000,- netto zuzüglich 20 % USt verkauft. Von der AGmbH wurde keine Ausgangsrechnung erstellt (nachvollziehbar aufgrund der Rechnungsnummern des Jahres 2011). In der Buchhaltung ist der Verkauf nicht erfasst. In den Umsatzsteuervoranmeldungen wurde der Verkauf nicht gemeldet. Es wurde weder eine Forderung an den Gesellschafter eingestellt, noch eine Buchung über das Verrechnungskonto getätigt.

Ein schlüssiger und nachvollziehbarer Nachweis, wieso der Verkauf zu einem Preis von nur rd der Hälfte der eingesetzten Aufwendungen (Anschaffung und Investitionen) erfolgte, wurde nicht vorgelegt.

In Anwendung des § 184 BAO wurde daher als Mindestverkaufswert mangels Nachweises von geringeren erzielbaren Werten der Einstandspreis angesetzt.

Die Höhe der verdeckten Ausschüttung ist daher mit dem Wert der Liegenschaft (Einsatz) anzusetzen. Die von der AGmbH getragenen Aufwendungen nach dem Verkauf an den Gesellschafter sind gleichfalls, da sie nicht von ihm gefordert wurden, als verdeckte Ausschüttung zu berücksichtigen.

#### K-Gasse 2

Die Aufwendungen für die Herrn M. gehörende Wohnung werden, da diese von der AGmbH getragen und nicht vom Gesellschafter gefordert wurden, als verdeckte Ausschüttung angesetzt.

<u>Zusammenf. Teilsumme 1</u>	<u>2006</u>	<u>2007</u>	<u>2008</u>	<u>2009</u>	<u>2010</u>
Invest. W-Straße.	20.326,41		1.606,90		
Ber. W-Straße.	1.427,00				
Einsatz W-Straße.		3.327,64			
BK W-Straße.	1.082,91		1.377,45	765,25	1.683,55
Verkauf G-Gasse 99					237.000,00
Invest. G-Gasse 99					4.120,00
BK G-Gasse 99					502,75
K-Gasse			2.011,64		
Ust					47.400,00

na Vorsteuer	4.280,63	665,47	999,19	153,05	961,27
<b>Teilsumme 1</b>	27.116,95	3.993,11	5.995,18	918,30	291.667,57

**b. H. und Bw. iV C-Gasse\_88**

Im Jahr 2008 verkaufte die AGmbH die C-Gasse 88 an den Gesellschafter und seine Gattin. Als Kaufpreis wurde ursprünglich Euro 1.300.000,- vereinbart. Nachträglich wurde für diesen Verkauf eine Rechnung mit USt gelegt und damit der Verkaufspreis (um den USt-Anteil) gemindert. Dadurch fällt allerdings der Verkaufspreis unter den Einstandspreis der Liegenschaft. Von der Betriebsprüfung wird mangels Nachweises eines geringeren erzielbaren Wertes unter Anwendung des § 184 BAO daher der ursprüngliche Verkaufspreis von Euro 1.300.000,- als netto-Wert (Erlös) angesetzt. Der fehlende Verkaufspreis von Euro 260.000,- sowie die nach dem Verkauf noch von der AGmbH getragenen Kosten, die nicht an den Gesellschafter und seine Gattin weiterverrechnet und gefordert wurden, werden als verdeckte Ausschüttung berücksichtigt.

<u>Zusammenfassung Teilsumme 2</u>	<u>2008</u>	<u>2009</u>
Erhöhung Kaufpreis	260.000,00	
C-Gasse 6 BK	644,17	828,49
Bauliche Änderung C.-Gasse		190,00
na Vorsteuern	84,06	189,78
<b>Teilsumme 2</b>	260.728,23	1.208,27

**c. H. und Bw. sonstige Aufwendungen**

Die nachstehenden die private Sphäre der Gesellschafter betreffenden Aufwendungen wurden von der AGmbH getragen, ohne eine Erfassung als Forderung oder Einbuchung auf dem Gesellschafterverrechnungskonto durchzuführen. Es ist daher von einer verdeckten Ausschüttung auszugehen.

<u>Zusammenfassung Teilsumme 3</u>	<u>2006</u>	<u>2007</u>	<u>2008</u>	<u>2009</u>
Beratung bk8, ER 119,153	4.606,20			
Golfclub BK11		2.058,00		
Notar K567		12,50		
Rotweingläser... K690		120,59		
Mr.Bean, T-Shirt, DaVin K190			37,57	
Boutique Stil Exclusiv K726			402,50	
Lernhilfen, Schülerkal. K610				49,07
na Vorst	921,24	26,67	88,01	9,81
<b>Teilsumme 3</b>	5.527,44	2.217,76	528,08	58,88

**d) Die verdeckte Ausschüttung wird daher wie folgt errechnet:**

	<u>2006</u>	<u>2007</u>	<u>2008</u>	<u>2009</u>	<u>2010</u>
Teilsumme 1	27.116,95	3.993,11	5.995,18	918,30	291.667,57
Teilsumme2	0,00	0,00	260.728,23	1.208,27	0,00
Teilsumme3	5.527,44	2.217,76	528,08	58,88	0,00

<b>verdeckte Aussch.</b>	32.644,39	6.210,87	267.251,49	2.185,45	291.667,57
<b>KEST 25%</b>	<b>8.161,10</b>	<b>1.552,72</b>	<b>66.812,87</b>	<b>546,36</b>	<b>72.916,89</b>

Gemäß § 93 Abs 2 Z 1 lit a EStG unterliegen der Kapitalertragsteuer u.a. Gewinnanteile und sonstige Bezüge aus Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung. Der Begriff der kapitalertragsteuerpflichtigen Beteiligungserträge entspricht § 27 Abs 1 Z 1 EStG; neben offenen Gewinnausschüttungen zählen dazu auch verdeckte Gewinnausschüttungen (Doralt/Kirchmayr, EStG, § 93 Tz 19, 21).

Gemäß § 95 Abs 2 EStG ist Schuldner der Kapitalertragsteuer der Empfänger der Kapitalerträge. Die Kapitalertragsteuer ist durch Abzug einzubehalten. Der zum Abzug Verpflichtete haftet dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer. Zum Abzug verpflichtet ist gem. § 95 Abs 3 Z 1 bei Kapitalerträgen gem § 93 Abs 2 der Schuldner der Kapitalerträge.

Gem. § 95 Abs 5 EStG ist dem Empfänger der Kapitalerträge die Kapitalertragsteuer ausnahmsweise vorzuschreiben, wenn

Z 1: der zum Abzug Verpflichtete die Kapitalerträge nicht vorschriftsmäßig gekürzt hat oder

Z 2: der Empfänger weiß, dass der Schuldner die einbehaltene Kapitalertragsteuer nicht vorschriftsmäßig abgeführt hat und dies dem Finanzamt nicht unverzüglich mitteilt.

§ 95 Abs 5 Z 1 EStG stellt auf rein objektive Momente ab: Der zum Abzug Verpflichtete hat die Kapitalertragsteuer nicht abgezogen und der Empfänger der Kapitalerträge hat die entsprechenden Kapitalerträge ungekürzt bzw. nicht vorschriftsmäßig gekürzt erhalten (Doralt/Kirchmayr, EStG, § 95 Tz 45).

Verdeckte Gewinnausschüttungen unterliegen gem § 93 Abs 2 EStG der Kapitalertragsteuer. Die Vornahme einer solchen Ausschüttung ohne Abzug von Kapitalertragsteuer bedeutet zugleich, dass eine vorschriftsmäßige – nämlich der Vorschrift des § 93 Abs 2 EStG entsprechende – Kürzung unterblieben ist. Darauf, ob der Schuldner der Kapitalerträge die Gewinnausschüttung als Kapitalertrag behandelt (vgl. Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch § 95 Tz 11), kann es nicht ankommen, zumal dem eindeutigen, auf rein objektive Merkmale abstellenden Wortlaut des § 95 Abs 5 Z 1 EStG eine Differenzierung zwischen (ungekürzt ausbezahlten) offenen und (ungekürzt ausbezahlten) verdeckten Ausschüttungen nicht zu entnehmen ist. Bei einer verdeckten Gewinnausschüttung kann vielmehr automatisch unterstellt werden, dass es sich um nicht vorschriftsmäßig gekürzte Kapitalerträge handelt (Doralt/Kirchmayr, EStG, § 95 Tz 46). Verdeckte Gewinnausschüttungen stellen einen typischen Anwendungsfall des § 95 Abs 5 Z 1 EStG dar (Schwaiger, Kapitalertragsteuer von verdeckten Ausschüttungen, ÖStG 2001, 545).

Da die AGmbH die dem Pfl. in den o.a. Jahren mit der Auszahlung zugeflossene vGA nicht der Vorschrift des § 93 Abs 2 EStG entsprechend gekürzt hat, sind somit die Voraussetzungen des § 95 Abs 5 Z 1 EStG für eine direkte Inanspruchnahme des Abg.Pfl. erfüllt.

Die unmittelbare Vorschreibung der Kapitalertragsteuer beim Abg.Pfl. erscheint aus folgenden Überlegungen gerechtfertigt:

Verdeckte Gewinnausschüttungen stellen beim Empfänger gem. § 27 Abs 1 Z 1 EStG Einkünfte aus Kapitalvermögen dar, die vor Einführung der Endbesteuerung beim Empfänger in dessen Einkommensteuerverfahren zum normalen Einkommensteuertarif, unter Anrechnung einer allenfalls einbehaltenen Kapitalertragsteuer, zu versteuern waren. Seit dem Jahr 1994 unterliegen Beteiligungserträge im Sinne des § 93 Abs 2 Z 1 EStG der Steuerabgeltung (§ 97 Abs 1 Satz 2 EStG). Zweck der Vorschrift des § 97 EStG 1988, die sich auch auf verdeckte Ausschüttungen erstreckt (vgl. Hofstätter/Reichel, EStG 1988, § 97 Tz 2c), ist es, im Wege eines einheitlichen Steuersatzes von 25% beim Kapitalertragsteuerabzug u.a. die Einkommensteuer von bestimmten Kapitalerträgen abzugelten (Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, § 97 Tz 1, 2. Absatz). Der Umstand, dass vGA seit dem Jahr 1994 nicht mehr zum laufenden Tarif, sondern mit einem Steuersatz von 25% zu versteuern sind, kann aber nichts daran ändern, dass es sich dabei dem Grunde nach um beim Empfänger steuerpflichtige Einkünfte handelt, weshalb es auch weiterhin zulässig sein muss, diese Einkünfte, zumal wenn der Schuldner der Kapitalerträge einen Steuerabzug unterlassen hat, direkt beim Empfänger der Besteuerung zu unterziehen.

Nach herrschender Lehre steht die Inanspruchnahme des Empfängers der Kapitalerträge an Stelle des Abzugsverpflichteten im Ermessen der Abgabenbehörde (Hofstätter/Reichel, EStG 1988, § 95 Tz 3; Doralt/Kirchmayr, EStG, § 95 Tz 44).

Ermessensentscheidungen sind gem. § 20 BAO nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Unter Billigkeit versteht die ständige Rechtsprechung die Angemessenheit in Bezug auf berechnete Interessen der Partei, unter Zweckmäßigkeit das öffentliche Interesse, insbesondere an der Einbringung der Abgaben (vgl. Ritz, BAO Kommentar, § 20 Tz 7).

Bei dieser Interessensabwägung ist zunächst von Bedeutung, dass eine Einbringung der Kapitalertragsteuer bei der GmbH wegen deren, wie beispielsweise aus den Jahresabschlüssen der Jahre 2007 bis 2009 zu ersehen ist, seit längerem bestehenden Überschuldung, nur unter Schwierigkeiten zu erwarten ist. Insbesondere unter dem Gesichtspunkt der Zweckmäßigkeit der Vollziehung (vgl. Ritz, BAO Kommentar, § 20 Tz 9) wäre es nicht gerechtfertigt, eine Festsetzung der Kapitalertragsteuer beim AbgPfl. zu unterlassen und die Kapitalertragsteuer stattdessen einem Haftungspflichtigen vorzuschreiben, bei dem eine Einbringlichkeit fraglich scheint. Eine leichtere direkte Durchsetzbarkeit des Abgabeanpruchs gegenüber dem Empfänger der Kapitalerträge stellt jedenfalls ein bei der Ermessensübung zu berücksichtigendes Zweckmäßigkeitsmoment dar (vgl. Schwaiger, Kapitalertragsteuer von verdeckten Ausschüttungen, ÖStG 2001, 545). Auch wäre es unter dem Gesichtspunkt der Gleichmäßigkeit der Besteuerung nicht gerechtfertigt, von einer verfahrensrechtlich noch möglichen Vorschreibung der Kapitalertragsteuer an den Gesellschafter abzusehen."

Der Bw. erhob gegen die Kapitalertragsteuerbescheide 2006 bis 2010 mit folgender Begründung Berufung:

"In den oben genannten Bescheiden wurden Kosten, die die A.T. für den Gesellschafter getragen hat, als verdeckte Gewinnausschüttungen behandelt und in weiterer Folge ausgeführt, was unter einer verdeckten Gewinnausschüttung zu verstehen ist.

Subjektive Voraussetzung für eine verdeckte Gewinnausschüttung ist eine ausdrücklich auf Vorteilsgewährung gerichtete Willensentscheidung – das Wissen und Wollen – der Körperschaft, wobei sich die Absicht der Vorteilsgewährung auch schlüssig aus den Umständen des betreffenden Falles ergeben kann.

Dieser Sachverhalt ist im gegenständlichen Fall nicht gegeben:

In den Fällen Y-Gasse 30, K-Gasse und CGasse handelte es sich nicht um ausdrücklich auf Vorteilsgewährung gerichtete Willensentscheidungen, was auch schlüssig begründet werden kann.

Im Fall Y-Gasse im Jahr 2006 war es zum Beispiel so, dass der damalige Steuerberater die Betriebsprüfungsergebnisse eingebucht hat. Scheinbar hat er vergessen, die auf die Y-Gasse 30 entfallenden 22.836,32 wegzubuchen und die Beratungskosten 5.527,44 brutto für die Y-Gasse ebenso.

Auch in den Jahren 2007 bis 2010 handelt es sich um Irrtümer der Steuerberater, weil aufgrund der ausgesprochen umfangreichen Buchhaltung und der vielen Objekte manchmal mit dem gleichen Straßennamen und den zusätzlich noch nachträglich eingebuchten umfangreichen Betriebsprüfungsergebnissen es passieren konnte, dass man solche in der Relation zur Bilanzsumme doch geringen Beträge übersah.

Laut Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly, Die Körperschaftsteuer, KStG 1988, Band II, § 8 Tz 47 sind zur Qualifizierung der verdeckten Gewinnausschüttung auch subjektive Aspekte von Bedeutung, wobei das Wissen und Wollen bei der Körperschaft – also bei ihren vertretungsbefugten Organen – vorliegen muss. A.a.O. wird in Tz 48 ausgeführt, dass keine verdeckte Gewinnausschüttung angenommen werden kann, wenn es auf Grund eines Irrtums am Wissen und Wollen einer Vorteilszuwendung fehlt. Kommt es u.a. zu einem Buchungsfehler und werde in der Folge ein Anteilsinhaber bereichert, ist darin keine verdeckte Gewinnausschüttung zu sehen (u.a. VwGH 19.5.1987, 86/14/0179; Wiesner, SWK, 1984, A 177) – dies deshalb, weil ein derartiger Irrtum nicht im Gesellschaftsverhältnis wurzelt, sondern auch bei Wegdenken der Anteilsinhaberschaft eintreten würde.

Was die C.-Gasse betrifft, verhält es sich ähnlich. Aufgrund der Betriebsprüfung wurde beschlossen, die C.-Gasse mit Umsatzsteuer an Herrn M. zu verkaufen. Dieser Beschluss erfolgte aber erst Ende 2009, zu dem Zeitpunkt war die Bilanz 2008 schon fertig. Und in der Bilanz waren die 1,300.000 Euro ohnedies als Erlös verbucht. Dieser Ertrag wurde nie korrigiert. Das heißt eine Ertragsminderung zu Ungunsten der A.T. ist nie erfolgt. Außerdem übersende ich Ihnen in der Beilage ein Schätzgutachten, aus dem hervorgeht, dass der Wert der Liegenschaft zum Verkaufszeitpunkt ohnedies nur 1,090.000 Euro war.

Was die G-Gasse 99 betrifft, hat es sich nie um ein Investitionsobjekt gehandelt, sondern um ein Ersatzobjekt, das zur Ausmietung eines Mieters in der G-Gasse 22 gedacht war. Dieser Mieter wollte die Umbauten, die laut Klient nur 70.500 betrug, als Bedingung für die Übersiedlung. Es handelte sich dabei ausschließlich um Spezialumbauten für eine Z.. Für einen anderen Gewerbebetrieb waren diese Umbauten wertlos. Der Mieter hat es sich in letzter Sekunde anders überlegt. Der ganze Fall wurde dann bei Gericht entschieden. Daraufhin mussten alle Investitionen wieder rückgängig gemacht werden. Genau genommen wären diese Kosten auf die G-Gasse 22 zu aktivieren gewesen.

Die 120.000 Euro entsprachen beim Verkauf dem Zeitwert der Liegenschaft. Die Liegenschaft wurde um 135.000 Euro gekauft. Der Grund warum der Verkauf um 10 % niedriger war, war, dass zu diesem Zeitpunkt der gesamte Immobilienmarkt zusammengebrochen war und es überhaupt keine Nachfrage gab. Das Objekt stand auch ein ganzes Jahr leer.

Abschließend möchte ich noch begründen, wieso in jedem Fall die Absicht auf eine Vorteilsgewährung gefehlt hat:

In allen oben genannten Fällen hat sich Herr M. selber geschadet: Herr M. hat in allen Fällen bei seiner eigenen Steuererklärung die Möglichkeit sich die Vorsteuern zu holen, er hat also keinen Vorteil, wenn die Vorsteuer in der A.T. bleibt. Des weiteren schreibt die A.T. sehr hohe Verluste (in der Bescheidebegründung auch ausgeführt), womit Erlösminderungen ohne Wirkung bleiben, während dessen Herr M. bei seiner eigenen Steuererklärung Gewinne erwirtschaftet. Er hätte diese Ausgaben durchaus brauchen können. Und zu guter Letzt hat Herr M. sehr hohe Forderungen an die A.T., die im Falle eines Konkurses als Eigenmittelsatz verloren wären. Da wäre es doch viel klüger gewesen sich die Immobilien zu einem höheren Preis zu verkaufen, weil zahlen hätte er sie aufgrund der hohen Gesellschafterleistungen ohnehin nicht müssen und die höheren Aufwendungen hätte er steuerwirksam in der eigenen Steuererklärung gehabt.

Ich ersuche daher um Gutschrift aller Kapitalertragsteuern mit Ausnahme jener in Punkt c) auf Seite 3 für die Jahre 2007, 2008 und 2009."

Das Finanzamt nahm zur Berufung wie folgt Stellung:

"Auf die Tz 15 der Niederschrift zur Schlussbesprechung vom 17.11.2011 zu St.Nr. ... AGmbH und den dazugehörigen BP-Bericht vom 23.11.2011, sowie zur 5-seitigen Beilage (Begründung) der KEST-Bescheide 2006 bis 2010 (St.Nr. ....) wird verwiesen.

Die von der AGmbH für ihren Gesellschafter bzw. dessen Angehörigen getragenen Kosten wurden nicht von diesem eingefordert, sondern aus Aufwand bzw. Kosten der Gesellschaft erfasst.

Zur CGasse:

Im Jahr 2004 wurde die Liegenschaft von der AGmbH zum Meistbot von Euro 1.124.577,30 netto ersteigert. Die Anschaffungsnebenkosten beliefen sich auf Euro 52.650,-. In der Folge wurden Investitionen in die Tops in Höhe von Euro 207.370,75 netto getätigt. Im August 2008 wurde die Liegenschaft um Euro 1.300.000,- an den Gesellschafter-Geschäftsführer und seine Gattin verkauft. Dieser Verkaufspreis wurde ursprünglich zur Gänze ertragswirksam gebucht. Damit stand einem Aufwand von ca. Euro 1.385.000,- ein Erlös von Euro 1.300.000,- gegenüber. Ein Jahr später wurde eine Rechnung ausgestellt, um die Vorsteuerkorrektur nach § 12 (10) UStG, die im Zuge einer USt-Nachschau bereits durchgeführt worden war, rückwirkend auszuschließen.

In dieser Rechnung wurde der Erlös auf Euro 1.083.333,33 gemindert, aber nicht verbucht. Dieser Mindererlös von rd. Euro 300.000,- wurde von der Prüfung als nicht unerheblich angesehen. Ausgehend

davon, dass von einem fremden Dritten zumindest die angefallenen Kosten verlangt würden, wurde von der Prüfung der netto-Kaufpreis von 1.083.333,33 auf netto Euro 1.300.000,- erhöht.

Das Schätzugutachten vom 10.7.2008 von Herrn D. I. (für die AB Handels GesmbH) wurde in Ergänzung der Berufung vorgelegt.

In der Folge wurden die aus der Durchsicht des Gutachtens resultierenden Fragen des Finanzamtes (mit der Bitte um Stellungnahme durch den Gutachter) an den steuerlichen Vertreter weitergeleitet.

Insbesondere wurde von Seiten des Finanzamtes ersucht, die verschiedenen Wertminderungen zu erhehlen.

Die gestellten Fragen wurden von Seiten des Unternehmens keiner Klärung zugeführt.

Zur G-Gasse 99:

Zusätzlich strittig ist die Höhe des anzusetzenden Kaufpreises für den Verkauf an den Gesellschafter-Geschäftsführer im März 2010.

Laut Angaben des steuerlichen Vertreters sei das Objekt G-Gasse 99 GL 1 (im Oktober 2006 um netto Euro 135.000,-) ausschließlich für die Ausmietung des Mieters aus dem Haus G-Gasse 22 Top 1 u 2 angeschafft worden. Man habe in der Folge das Top GL 1 in der G-Gasse 99 geteilt (auf 2 Tops) und umfangreiche Investitionen (nicht geklärt ist, ob Euro 70.500 lt. AbgPfl. oder Euro 81.660,- lt. Buchhaltung) durchgeführt, die aber vollständig rückgängig gemacht worden seien, als der Mieter dann doch nicht übersiedelt sei. Der Mieter habe keine Betriebsanlagengenehmigung erhalten können und deshalb sei es nicht zum Umzug und in der Folge zum gänzlichen Rückbau aller Umbauten gekommen. Es sei zu keiner Werterhöhung des Tops gekommen. Lt Stb seien die Investitionen wirtschaftlich als "Freimachungskosten" des Hauses G-Gasse 22 zu sehen.

Die im Zuge der Berufung nachgereichten Unterlagen zeigen folgendes Bild:

Im August/September 2009 wurde eine Vereinbarung mit dem Mieter der G.Gasse 22 /1-2 (das auszumietende Objekt) getroffen, wonach das Bestandsobjekt bis 31.8.2011 geräumt von den eigenen Fahrnissen gegen Erhalt einer Ausgleichszahlung von € 25.000,- zu übergeben sei... Mit Schriftstück vom 27.5.2010 bestätigt die AGmbH die Rückgabe des Lokals G.Gasse. 22 /Top 1 und 2.

Ein Gutachten über den Verkehrswert der G-Gasse 99 GL 1 bei Verkauf an den Gesellschafter wurde nicht erstellt. Als Verkaufswert wurde von der Prüfung mangels Nachweises von geringeren erzielbaren Werten der "Einstandspreis" angesetzt.

Sollte der Kaufpreis laut Kaufvertrag in Höhe von netto Euro 120.000,- (zuzüglich 20 % USt) als angemessen gesehen werden, sei darauf hingewiesen, dass auch dieser Betrag keinen Eingang in die Buchhaltung (und auch nicht in die UVA) des Unternehmens gefunden hat.

Seitens der Außenprüfung wird daher beantragt, die Berufung im Sinne dieser Ausführungen in allen Punkten abzuweisen."

Die Berufungsbehörde übermittelte dem Bw. folgendes Schreiben:

„In Ihrer Berufung bringen Sie bezüglich der Liegenschaft G-Gasse 99 vor, es habe sich nie um ein Investitionsobjekt gehandelt, sondern um ein Ersatzobjekt, das zur Ausmietung eines Mieters in der G-Gasse 22 gedacht war. Dieser Mieter habe die Umbauten, die 70.500 € betrugen, als Bedingung für die Übersiedlung gewollt. Es habe sich dabei ausschließlich um Spezialumbauten für eine Z. gehandelt. Für einen anderen Gewerbebetrieb seien diese Umbauten wertlos gewesen. Der Mieter habe es sich in letzter Sekunde anders überlegt und der Fall sei dann bei Gericht entschieden worden, woraufhin alle Investitionen wieder rückgängig gemacht werden mussten.

Das Finanzamt bringt in seiner Stellungnahme zur Berufung vor, lt. Buchhaltung hätten die Investitionen 81.660 € betragen. Aus dem Akt ist aber die genaue Höhe der Investitionen nicht ersichtlich. Auch Art und Umfang der durchgeführten Umbauarbeiten sind ebensowenig erkennbar wie Art und Umfang der Arbeiten, die zur Rückgängigmachung der getätigten Umbauarbeiten geführt haben.



Sie werden daher gebeten, durch geeignete Unterlagen nachzuweisen,

- dass es sich bei den Arbeiten um Spezialumbauten gehandelt hat, die nur für eine Z. verwendbar gewesen wären, sowie
- dass diese Umbauarbeiten wieder rückgängig gemacht werden mussten, also verlorener Aufwand vorliegt."

Der Bw. nahm hierzu wie folgt Stellung:

"Firma A.T. hat das Lokal in der G-Gasse 99 im Oktober 2006 gekauft, um die Firma Z. K., Mieter in der G-Gasse 22 (Eigentümer ist auch Firma A.T.) auszumieten. Wir haben ein Neubauprojekt in der G-Gasse 22 geplant und G-Gasse 22 ist nämlich ein Abbruchobjekt (eine Baubewilligung für Neubau G-Gasse 22 haben wir 2010 bereits bekommen, und 2007 eingereicht).

Wir haben dann Gespräche mit der Firma K. geführt und es hat ausgeschaut, dass wir einvernehmlich zu einer Lösung kommen. Zuerst war die Firma K. mit dem Lokal G-Gasse 99 einverstanden und irgendwann haben die gesagt, dass es wg. den Energiekosten zu groß ist, sodass wir am 19.06.2007 bei der Baubehörde eine Genehmigung erwirkt haben über die Teilung des Lokales. Nachdem alle Umbauarbeiten gemacht wurden und 2 Thermen gemacht wurden und einen 2. Eingang (Rechnungen aus 2007 er), die Firma K. hat dann einen Rückzieher gemacht, sodass wir im Jahre 2009 eine Kündigung geschickt haben und im Anschluss daran haben wir eine Räumungsklage gemacht, das ganze hat so geendet, dass wir mit der Firma Z. K. eine Einigung erzielt haben, da sie eine Erbschaft bekommen haben und in Niederösterreich bis zur Pensionierung ihre Tätigkeit ausüben werden, sodass sie uns leerstehendes Lokal in der G-Gasse 22 übergeben haben und es ist für das Neubauprojekt nichts mehr im Wege gestanden.

Nachweise für diese Behauptungen entnehmen Sie aus den Beilagen A, B, C, D und E.

Noch ein zusätzlicher Nachweis haben wir dadurch, dass wir irgendwann im Juni die Trennung vom Lokal gemacht haben und XX hat die Filiale in der Y-Gasse umgebaut, sodass wir während der Umbauarbeiten an die XX Filiale vermietet haben in der G-Gasse 99.

Sodass diese Korrespondenzen mit dem XX beauftragten Architekten in der Beilage F entnehmen können. (Sollten wir Zeugen einladen müssen, können wir XX Mitarbeiter oder den Architekt von XX).

Im Jahre 2009 haben wir wieder aus 2 Lokalen 1 Lokal gemacht, dies entnehmen Sie aus der Beilage G, und H = Bestandsplan.

Abschließend möchten wir festhalten, dass wir beim Einkauf vom GL G-Gasse 99 nicht soviel Verhandlungsspielraum hatten, da wir ein Objekt in der G-Gasse brauchten, und fast alle leerstehende Lokale in der G-Gasse waren zu vermieten, und Miethöhe war zu hoch für unsere Mieter aus der G-Gasse 22, sodass wir Lokal kaufen mussten um diesen zu entsprechenden Konditionen verkaufen zu können.

Leider hat sich aufgrund der o.a. Schilderungen die Investitionen nicht ausgezahlt, da diese Investitionen nicht zur Wertsteigerungen geführt haben, sondern nur zu einen bestimmten Zweck."

Gemäß einer beigelegten Aufstellung haben die Gesamtkosten des Umbaus 56.859,61 € netto betragen und setzen sich im Wesentlichen aus folgenden Positionen zusammen:

Fenster- und Türeineinbau, Installationen (Polokalrohre), Transportkosten

Der Bw. übermittelte weiters einen Kaufvertrag für ein Geschäftslokal acht Häuser weiter; der Kaufpreis habe 2012 € 880,--/m<sup>2</sup> betragen und liege somit unter dem Kaufpreis, den der Bw. vor drei Jahren trotz Steigerung der Grundstückspreise um mindestens 20 % in den letzten zwei Jahren bezahlt habe.

Der Bw. übermittelte weiters mittels Mail die Unterlagen für das Objekt G-Gasse 99. Dieses Objekt sei schon beim Kauf in einem neuwertigen Zustand gewesen. Die Umbauarbeiten seien nicht werterhöhend, sondern nur dazu gedacht gewesen, den in der G-Gasse 22 auszumietenden Mietern ihre Wünsche zu erfüllen. Diesen sei das Geschäftslokal zu groß gewesen und sie wollten eine Teilung. Daraufhin seien Türen eingebaut worden, die Sanitäranlagen geteilt, etc. Nachdem die Vereinbarung gefallen sei, wäre wieder rückumgebaut worden. Bei strenger Betrachtung sei es beim Rückumbau zur Erneuerung von Kleinbereichen gekommen, die das Geschäftslokal attraktiver machten. Nach Einschätzung des Bw. hätten diese Verbesserungen maximal 15.000 € betroffen. Der Rest sei verloren gewesen.

Zur Ausführung der Betriebsprüfung, dass nicht einmal der vereinbarte Kaufpreis laut Kaufvertrag in Höhe von netto € 120.000,- (zuzüglich 20 % USt) keinen Eingang in die Buchhaltung (und auch nicht in die UVA) des Unternehmens gefunden habe, brachte der Bw. vor, die fehlende Rechnung der G-Gasse 99 wäre im Jahr 2010 und im Rahmen einer Umsatzsteuernachschau bemängelt worden. Zu dem Zeitpunkt sei noch kein Jahresabschluss erstellt gewesen.

Der Referent hielt dem Bw. Folgendes vor:

„Wie zB aus dem Kommentar Achatz/Kirchmayr, KStG § 8 Tz 366 hervorgeht, kann eine bereits verwirklichte verdeckte Ausschüttung nach Ablauf des betreffenden Wirtschaftsjahres nicht mehr rückgängig gemacht werden. Die Rückgängigmachung ist nur in engem zeitlichen Zusammenhang mit der erfolgten Ausschüttung möglich.

Da der Kaufpreis für die G-Gasse 99 bis zum Ablauf des betreffenden Wirtschaftsjahres nicht eingebucht worden ist, liegt in Höhe des Kaufpreises jedenfalls eine verdeckte Ausschüttung vor.“

Der Bw. replizierte darauf wie folgt:

„Der Kommentar nimmt Bezug auf eine bereits verwirklichte Ausschüttung, die rückgängig gemacht werden sollte. Aber ich gehe davon aus, dass der Tatbestand der verdeckten Gewinnausschüttung noch gar nicht verwirklicht werden konnte. In Wirklichkeit war es ja so, dass die Belege für eine Umsatzsteuernachschau zur Verfügung gestellt wurden. Vor diesem Hintergrund, wurden die Belege von der Buchhalterin – ohne Prüfung von der Geschäftsführung und mir – im „Rohzustand“ übergeben.

Hätten wir gewusst, dass die Umsatzsteuernachschau eigentlich eine Vollprüfung ist, hätten wir die Belege vorher genau kontrolliert.

Die Tatsache, dass die Buchhalterin die Einbuchung der besagten Rechnung vergessen hat, hatte ohnehin die Konsequenz, dass die Umsatzsteuer (zu Recht) mit allen Strafzuschlägen nachverrechnet wurde. Aber man kann aus der Fehlleistung der Buchhalterin nicht den Willen einer verdeckten Gewinnausschüttung ableiten. M. E. kann man den Willen des Gesellschafters frühestens mit der Einreichung der Steuererklärungen bzw. Unterschrift auf der Bilanz ableiten. Außerdem möchte ich nochmals zu bedenken geben, dass eine kostenlose Entnahme des Grundstückes, für den Gesellschafter ein Negativgeschäft gewesen wäre. Die A.T. hat so hohe Verluste, dass der Verkaufsgewinn sich steuerlich gar nicht ausgewirkt hätte, während dessen der Gesellschafter sehr wohl Steuern zahlt und die Abschreibung des Gebäudes sehr wohl brauchen kann. Die Umsatzsteuer wäre so und so ein Durchläufer gewesen.“

---

## ***Über die Berufung wurde erwogen:***

### **Rechtsgrundlagen**

Das Finanzamt hat in seiner Bescheidebegründung die Voraussetzungen für das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung iSd [§ 8 Abs. 2 KStG 1988](#) umfassend dargestellt.

### **Sachverhalt und rechtliche Würdigung**

#### **1) CGasse**

Unstrittig ist, dass im ursprünglichen Kaufvertrag zwischen der A.T. GmbH und dem Bw. sowie dessen Gattin Dipl.Ing. H. zwischen den Vertragsparteien Einigkeit bestand, dass der Kaufpreis 1,300.000 € betragen sollte. Nur um die Vorsteuerkorrektur nach [§ 12 Abs. 10 UStG 1994](#) zu vermeiden, wurde in der Folge zur Steuerpflicht optiert und eine berichtigte Rechnung ausgestellt.

Der Bw. bringt hierzu vor, aufgrund der Betriebsprüfung sei beschlossen worden, die C.-Gasse mit Umsatzsteuer an ihn zu verkaufen. Dieser Beschluss sei aber erst Ende 2009 erfolgt, wobei zu diesem Zeitpunkt die Bilanz 2008, in der die vollen 1,300.000 € als Erlös verbucht wurden, schon fertig war. Dieser Ertrag sei nie korrigiert worden und damit sei auch eine Ertragsminderung zu Ungunsten der A.T. nie erfolgt.

Dieses Vorbringen ist laut Aktenlage zutreffend. Aus den Kontodaten ist weiters ersichtlich, dass das aus der berichtigten Rechnung resultierende Vorsteuerguthaben auf das Abgabenkonto der A.T. GmbH überrechnet wurde. Damit liegt aber keine Vorteilszuwendung an den Gesellschafter vor, weshalb der Berufung in diesem Punkt stattzugeben war. Die verdeckte Ausschüttung war daher im Jahr 2008 um 260.000 € zu reduzieren.

#### **2) G-Gasse 99**

Unstrittig ist, dass dieses Objekt im Oktober 2006 von der A.T. GmbH um 135.000 € gekauft und nach Tötigung diverser Investitionen im März 2010 um 120.000 € an den Bw. verkauft wurde.

Unbestritten geblieben ist auch, dass der Betrag von 120.000 € ursprünglich keinen Eingang in die Buchhaltung und auch nicht in die UVA der A.T. GmbH gefunden hat.

Der Bw. bringt zur Höhe des Kaufpreises vor, zum Zeitpunkt des Verkaufs sei der gesamte Immobilienmarkt zusammengebrochen gewesen und es habe überhaupt keine Nachfrage gegeben. Die Investitionen seien überdies auf die Bedürfnisse einer Z. abgestellt gewesen und hätten rückgängig gemacht werden.

Dem ist zu entgegnen, dass keine Indizien vorliegen, wonach der Immobilienmarkt im März 2010 zusammengebrochen sein soll. Laut Immobilienpreisspiegel 2010 sind die Preise für gebrauchte Eigentumswohnungen vielmehr gegenüber 2009 (geringfügig) angestiegen und haben in V. bei einfachem Wohnwert 1.460 €/m<sup>2</sup> und bei mittlerem Wohnwert 1.828,80 €/m<sup>2</sup> betragen. Weiters sind aus den vorgelegten Rechnungen Investitionen ersichtlich, die zum weitaus überwiegenden Teil für sämtliche in Betracht kommende Mieter oder Käufer von Nutzen sein können und damit als werterhöhend anzusehen sind.

Was den Umfang der Investitionen anlangt, wird dem Vorbringen des Bw. Glauben geschenkt, dass diese 56.859,61 € netto betragen haben. Da nicht auszuschließen ist, dass ein gewisser Teil der Investitionen tatsächlich verlorener Auswand dargestellt hat, wird der Zeitwert der Investitionen mit 40.000 € geschätzt. Für den vom Bw. angesetzten Betrag von 15.000 € ergibt sich jedenfalls kein Hinweis. Der Wert des Objektes beträgt daher zum Zeitpunkt des Verkaufs an den Bw. 175.000 € netto und entspricht daher dem durchschnittlichen Kaufpreis für gebrauchte Eigentumswohnungen in einfacher Ausstattung. Was das vom Bw. namhaft gemachte Vergleichsobjekt anlangt, ist nicht ersichtlich, ob noch größerer Investitionen zur Brauchbarmachung erforderlich sind (wie dies aufgrund des äußerst geringen Kaufpreises wahrscheinlich ist). Der Betrag von 175.000 € wird somit zuzüglich Umsatzsteuer 2010 als verdeckte Ausschüttung angesetzt, die sich damit um 72.000 € reduziert.

Verwiesen wird nochmals auf Achatz/Kirchmayr, KStG § 8 Tz 366, demzufolge eine bereits verwirklichte verdeckte Ausschüttung nach Ablauf des betreffenden Wirtschaftsjahres nicht mehr rückgängig gemacht werden kann (sh. zB auch VwGH 20.11.1996, [96/15/0015](#)). Die Rückgängigmachung ist nur in engem zeitlichen Zusammenhang mit der erfolgten Ausschüttung möglich. Die Einbuchung des Kaufpreises wurde unstrittig aber erst nach Ablauf des Wirtschaftsjahres vorgenommen, weshalb auch der vereinbarte Kaufpreis von 120.000 € Teil der verdeckten Ausschüttung darstellt.

Zu der angeblich irrtümlich unterbliebenen Verbuchung wird auf Punkt 3 verwiesen.

Was schließlich das Vorbringen anlangt, eine kostenlose Entnahme des Grundstückes wäre für den Gesellschafter ein Negativgeschäft gewesen, so ist darauf hinzuweisen, dass es nicht auf einen fiktiven Sachverhalt ankommt, mag dieser auch wirtschaftlich sinnvoller sein als der tatsächlich verwirklichte.

### **3) Übrige Kostentragungen durch die A.T. GmbH**

Der Bw. argumentiert damit, dass sämtliche Beträge auf irrtümliche Verbuchungen durch die ehemaligen Steuerberater zurückzuführen sind.

Es mag sein, dass im Einzelfall Irrtümer unterlaufen können. Dass dies bei der hier vorliegenden Fülle von Einzelbuchungen der Fall war, ist allerdings im höchsten Maße unwahrscheinlich. Überdies ist in Rechnung zu stellen, dass die tatsächlich verbuchten Belege den Steuerberatern offensichtlich regelmäßig von der A.T. GmbH zur Verbuchung übergeben worden sein müssen, was die Vorteilszuwendungsabsicht dokumentiert. Der Berufung konnte daher in diesem Punkt keine Folge gegeben werden.

#### **4) Zusammenfassung**

Zusammenfassend ergibt sich somit, dass die Berufung gegen die Kapitalertragsteuerbescheide 2006, 2007 und 2009 als unbegründet abzuweisen war.

Die Kapitalertragsteuerbescheide 2008 und 2010 waren wie folgt abzuändern:

##### **2008:**

Verdeckte Ausschüttung bisher: 267.251,49 €, abzüglich 260.000 € = 7.251,49 €;  
davon 25% KESt = 1.812,87 €.

##### **2010:**

Verdeckte Ausschüttung bisher: 291.667,57 €, abzüglich 72.000 € = 219.667,57 €;  
davon 25% KESt = 54.916,89 €.

Wien, am 16. Mai 2013