



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Erwin Csaszar und die weiteren Mitglieder Dr. Michael Rauscher, Mag. Bruno Sundl und Mag. Heinz Zavec im Beisein der Schriftführerin Dagmar Brus über die Berufung der Bw, vertreten durch PSW Partnerschaft für Steuer- und Wirtschaftsberatung GmbH, 8010 Graz, C. v. Hötzendorfstr. 37a, vom 26. August 2004 gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Stadt vom 17. Dezember 2003 betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer für 1998 bis 2000 nach zuvor durchgeführter mündlicher Verhandlung entschieden:

Der Berufung wird teilweise stattgegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert. Die Berufungswerberin haftet für Kapitalertragsteuer für 1998 im Betrag von 148,92 Euro, für 1999 im Betrag von 4.100,09 Euro und für 2000 im Betrag von 4.014,45 Euro.

Entscheidungsgründe

Das Finanzamt traf im Jahr 2003 die Feststellung, dass die Bw die in ihrem zivilrechtlichen Eigentum stehenden Wohnungen Top 6 und Top 7 der Liegenschaft S-Gasse 32 in Graz ihrem Gesellschafter HR in den Streitjahre 1999 und 2000 unentgeltlich zur privaten Nutzung überlassen hat (keine Mietverhältnisse der Bw mit HR bzw. mit dessen Schwager PR). Aus diesem Grunde versagte es der Bw den Betriebsausgabenabzug für die Kosten der Anschaffung (AfA), der umfassenden Sanierung (AfA) und des Betriebs der beiden Wohnungen sowie damit zusammenhängend den Vorsteuerabzug (siehe dazu die ausführliche

Sachverhaltsdarstellung in der Berufungsentscheidung vom 14. Oktober 2009, RV/0477-G/06).

Gleichzeitig zog das Finanzamt die Bw mit den hier angefochtenen Bescheiden vom 17. Dezember 2003 für den dem Gesellschafter HR gewährten Vorteil aus der Nutzungsüberlassung der beiden Wohnungen zur Haftung für Kapitalertragsteuer im Betrag von jeweils umgerechnet 3.419,18 € (1998), 10.935,66 € (1999) und 1.771,33 € (2000) heran. Bemessungsgrundlage waren die jährlichen Netto-Ausgaben (Aufwendungen) zuzüglich der nicht abzugsfähigen Vorsteuern abzüglich der verbuchten „Mieterträge“ (Tz 54 des Prüfungsberichtes).

Dagegen wendet sich die Bw nach mehrfacher Fristverlängerung mit Berufungsschreiben ihres steuerlichen Vertreters vom 26. August 2004 und beantragt die Aufhebung der angefochtenen Bescheide. Zur Begründung wird vorgebracht, dass das objektive Tatbild der verdeckten Ausschüttung durch eine Vermögensminderung bei der Bw weder durch erhöhte Aufwendungen (Dienstwohnung) noch durch das Fehlen von Erträgen (Mieteinnahmen) erfüllt sei (Seite 5 des Berufungsschreibens).

Das Finanzamt wies die Berufung diesbezüglich mit Berufungsvorentscheidung vom 21. Oktober 2004 als unbegründet ab.

Im Schreiben vom 30. Juni 2005, mit dem die Bw durch ihren steuerlichen Vertreter die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz beantragt, wird ergänzend vorgebracht, es würde eine verdeckte Ausschüttung in Höhe der fremdüblichen Miete anfallen, wenn kein Mietvertrag vorliegen würde bzw. keine Mieterlöse bei der Bw berücksichtigt worden wären. Da aber Mieterlöse berücksichtigt worden seien, die fremdüblich seien, weil sie den Auflagen der Subventionsgewährung entsprächen und auch von einem Dritten keine höhere Miete hätte verlangt werden können, könne nicht von einer „verdeckten Gewinnausschüttung“ gesprochen werden (Seite 3 des Schreibens).

Im Schreiben vom 24. Oktober 2005 wiederholt die Bw durch ihren steuerlichen Vertreters nochmals dieses Vorbringen.

Das Finanzamt legte die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat im August 2006 zur Entscheidung vor.

Die Bw hat die mündliche Verhandlung und die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat beantragt.

Im Vorhaltsbeantwortungsschreiben vom 28. Februar 2008 bringt der steuerliche Vertreter zur Bemessung der Kapitalertragsteuer gegenüber dem Unabhängigen Finanzsenat vor, dass die

Berücksichtigung sämtlicher Aufwendungen betreffend die beiden Wohnungen als verdeckte Ausschüttung zu hoch bemessen sei. Eine verdeckte Ausschüttung sei nur in der Höhe der Differenz zwischen angemessenem und tatsächlich bezahltem Nutzungsentgelt anzunehmen, solange das wirtschaftliche Eigentum an der Liegenschaft nicht auf den Gesellschafter übergegangen sei. In „diversen Fachliteraturen“ würden die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten maximal dann als Bemessungsgrundlage für die verdeckte Ausschüttung herangezogen, wenn derartig aufwändige Investitionen getätigt würden, die die Erzielung eines gewinnbringenden Marktpreises nicht ermöglichten. Auch dies sei im Berufungsfall auszuschließen, weil die Wohnungen seit mehreren Jahren vermietet würden.

Mit Vorhaltsschreiben vom 17. September 2009 brachte der Unabhängige Finanzsenat der Bw die Kapitalertragsteuerbemessungsgrundlagen unter Zugrundelegung der jährlichen Brutto-Ausgaben (Aufwendungen) für die beiden Wohnungen (exklusive nicht abzugsfähige Vorsteuern und „Mieteträge“) zur Kenntnis.

Im Schreiben vom 8. Oktober 2009 bringt der steuerliche Vertreter der Bw beim Unabhängigen Finanzsenat zur verdeckten Ausschüttung vor:

Unter der Annahme, dass die Voraussetzungen einer verdeckten Gewinnausschüttung vorliegen - die Vermietung der Wohnung bzw. Wohnungen sei nicht zu fremdüblichen Bedingungen erfolgt und hielte einem Fremdvergleich nicht stand - ist Ihrer Aufstellung entgegen zu halten, dass in den Streitjahren auch Mieterlöse der Besteuerung in der GmbH unterworfen wurden, die [Bw] für diese Mieterlöse auch Umsatzsteuer an die Abgabenbehörde abgeführt hat und Herr HR mit diesen Mieten belastet wurde, Durch die Belastung am Verr.Konto ist bei Herrn HR der entsprechende Vermögensabfluss eingetreten.

Zweck der verdeckten Gewinnausschüttung ist das Erfassen des objektiv richtigen steuerlichen Erfolges der Körperschaft. Durch die "Neutralisierung" der Aufwendungen (Abschreibung, Zinsen/Spesen, Betriebskosten etc.) erfolgt eine entsprechende Richtigstellung. Bleiben jedoch die Mieterlöse, welche sowohl der Umsatz- als auch Körperschaftsteuer unterworfen wurden, in der Gewinn- und Verlustrechnung ausgewiesen, wird ein objektiv richtiges steuerliches Ergebnis nicht erzielbar sein. Da nur Aufwendungen und Erträge, die durch den Betrieb veranlasst sind oder mit der Erzielung, Erhaltung und Sicherung der Einnahmen in Zusammenhang stehen, das Einkommen der Körperschaft beeinflussen dürfen, werden entweder diese Mieterlöse (brutto) bei der Bemessungsgrundlage der Kapitalertragsteuer in Abzug gebracht oder auf "Ebene" der Körperschaft neutralisiert werden müssen (sowohl bei der Körperschaft- als auch Umsatzsteuer).

Abgesehen davon wird wohl auch zu berücksichtigen sein, dass für den Fall, dass eine verdeckte Gewinnausschüttung in den Streitjahren vorgelegen ist, eine solche noch vor dem Bilanzstichtag bereinigt werden kann, wenn die Gesellschaft eine Rückzahlungsforderung bilanziert und diese einfordert. Da eine Rückzahlungsforderung bilanziert wurde (fremdübliche Miete) und dies auch noch vor bzw. am Bilanzstichtag erfolgt ist, ist davon auszugehen, dass die Voraussetzungen einer verdeckten Gewinnausschüttung nicht vorliegen.

Zusammenfassend kann gesagt werden, dass durch die Bilanzierung der Rückzahlungsforderung grundsätzlich keine verdeckte Gewinnausschüttung vorliegt. Sollte der Senat dennoch zu dem Entschluss kommen, es sei eine verdeckte Gewinnausschüttung gegeben, werden wohl um ein objektives, steuerliches Ergebnis ermitteln zu können - die

Mieterlöse brutto von der uns vorliegenden KESt-Bemessungsgrundlage abgezogen bzw. die Körperschaft- und Umsatzsteuerbemessungsgrundlage um die Mieterlöse bereinigt werden müssen.

In der mündlichen Verhandlung vom 14. Oktober 2009 wurde vom steuerlichen Vertreter unter Verweis auf sein Schreiben vom 8. Oktober 2009 ausgeführt, dass keinerlei Bereicherung als notwendige Voraussetzung für die Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung vorliege. Selbst für den Fall, dass zugrunde liegende Vereinbarungen formelle Mängel aufweisen sollten, sei immer zu prüfen, ob die allenfalls begünstigte Person unkontrollierbar ungerechtfertigte steuerliche Vorteile erwirkt habe. Dies sei hier nicht der Fall. Für die Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung sei auch subjektiv eine Vorteilsgewährungsabsicht durch die GmbH erforderlich. Da der Gesellschafter-Geschäftsführer in den vermögenswerten Auswirkungen völlig gleich behandelt worden sei wie andere Mieter auch, liege auch das subjektive Tatbild einer auf Vorteilsgewährung gerichteten Willensentscheidung nicht vor. Jedenfalls wären, falls man doch vom Vorliegen einer verdeckten Gewinnausschüttung ausgehe, die zugrunde liegenden Aufwendungen der Gesellschaft um die verrechneten Mieterlöse zu kürzen.

Über die Berufung wurde erwogen:

In der Berufungsentscheidung vom 14. Oktober 2009, RV/0477-G/06, sah es der Unabhängige Finanzsenat als erwiesen an, dass in den Streitjahren 1999 und 2000 für die Wohnungen Top 6 und Top 7 keine Umstände vorlagen, die ein Mietverhältnis ausmachen (kein schriftlicher Mietvertrag, keine Mietzinsvorschreibungen, keine Mietzinszahlungen, keine Betriebskostenabrechnungen) und bestätigte damit die Feststellung des Finanzamtes, dass die beiden Wohnungen dem Gesellschafter HR in den Streitjahre 1999 und 2000 unentgeltlich zur privaten Nutzung überlassen wurden (siehe dazu die ausführliche Würdigung in der Berufungsentscheidung vom 14. Oktober 2009, RV/0477-G/06).

§ 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).

Der Unabhängige Finanzsenat sieht im Berufungsfall die Voraussetzungen für eine verdeckte Ausschüttung in subjektiver wie in objektiver Hinsicht als erwiesen an.

Sofern am 14. Oktober 2009 in der mündlichen Verhandlung die Zuwendungsabsicht von Seiten der Bw bestritten wurde, ist dem entgegen zu halten, dass – wie die Feststellungen in der Berufungsentscheidung vom 14. Oktober 2009, RV/0477-G/06, zeigen – HR als deren Geschäftsführer für die Nutzungsüberlassung der beiden Wohnungen an ihn keine Mietzinszahlungen verlangt oder eingefordert, sondern die unentgeltliche Nutzung geduldet hat. Bei dieser Sachlage konnte das Finanzamt im Hinblick auf das offenkundige Fehlen eines Interessengegensatzes zwischen der Bw und ihrem Gesellschafter-Geschäftsführer ohne weiteres von einer Zuwendungsabsicht der Bw an HR ausgehen.

Die Rechtsansicht der Bw zur Bemessung der Kapitalertragsteuer, wonach eine verdeckte Ausschüttung nur in der Höhe der Differenz zwischen angemessenem und tatsächlich bezahltem Nutzungsentgelt anzunehmen sei, vermag der Unabhängige Finanzsenat so nicht zu teilen. Wie vom Verwaltungsgerichtshof zur verdeckten Ausschüttung unter Hinweis auf Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly, Tz 40 zu § 8 KStG 1988, entschieden wurde, führt die Erscheinungsform überhöhter Ausgaben zu einer Aufwandskürzung, die zu geringer Einnahmen hingegen zu einer Einnahmenerhöhung. Welche Erscheinungsform der verdeckten Ausschüttung vorliegt, ist nach dem Veranlassungsprinzip zu beantworten. **Bestand bei einem Rechtsgeschäft von vornherein die Absicht der Vorteilszuwendung, dann war schon dieser Vorgang nicht betrieblich veranlasst und der damit verbundene Aufwand verdeckte Ausschüttung** (VwGH 29.1.2003, [98/13/0055](#); VwGH 9.7.2008, [2005/13/0020](#)).

Wird ein Wohnobjekt von einer Kapitalgesellschaft einem Gesellschafter von vornherein mit Vorteilszuwendungsabsicht unentgeltlich zur Nutzung überlassen und verfügt dieser – in der Praxis mangels Interessengegensatzes zwischen Gesellschaft und Gesellschafter – einem Eigentümer gleich über das Wohnobjekt, sodass von wirtschaftlichem Eigentum des Gesellschafters auszugehen ist, so ist der damit verbundene Aufwand verdeckte Ausschüttung, und zwar im Ausmaß der Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Objekts zuzüglich allfälliger Fremdkapitalkosten. Ist nicht von wirtschaftlichem Eigentum des Gesellschafters auszugehen, so liegt grundsätzlich eine Zuwendung im Ausmaß der jährlichen Ausgaben (Aufwendungen) für das Wohnobjekt vor. Ist der dem Gesellschafter gewährte

Vorteil (zB Mietzinsersparnis) höher als die jährlichen Ausgaben (Aufwendungen), dann ist dieser Vorteilswert der Kapitalertragsteuer zu unterziehen.

Vor diesem rechtlichen Hintergrund geht der Unabhängige Finanzsenat davon aus, dass die Kapitalertragsteuer für die verdeckten Ausschüttungen unter Zugrundelegung der jährlichen Brutto-Ausgaben (Aufwendungen) der Bw für die beiden Wohnungen wie folgt zu bemessen (Beträge in Schilling):

Kürzung lt. BP	1998	1999	2000
AfA Gebäude		16.929,00	16.929,00
AfA Sanierung		16.561,20	16.561,20
Zinsen und Spesen	8.197,00	132.081,99	143.121,58
Betriebskosten	-	48.101,88	44.348,48
Privataufwend.	-	12.000,00	-
Bemessungsgrundlage vA	8.197,00	225.674,07	220.960,26
Steuersatz	25%	25%	25%
Kapitalertragsteuer	2.049,25	56.418,51	55.240,06
in Euro	148,92	4.100,09	4.014,45

Die Bw meint, im Falle einer verdeckten Ausschüttung seien die Kapitalertragsteuerbemessungsgrundlagen um die beim Jahresabschluss vom Steuerberater gegen Verrechnungskonto des Gesellschafters verbuchten „Jahresmieterträge zu kürzen. Diese Meinung wird vom Unabhängigen Finanzsenat nicht geteilt, weil es sich dabei um reine Buchungsvorgänge handelt, mit denen im Nachhinein für das abgeschlossene Kalenderjahr die Begründung der steuerlichen Wirkung von Mietverhältnissen versucht wurde; ein tatsächlicher Vermögenszufluss an die GmbH hat bis dahin nicht stattgefunden; die (steuerneutrale) Bereinigung des Verrechnungskontos um diese Buchungen obliegt der Bw.

Zum Vorbringen der Bw im Schreiben vom 8. Oktober 2009, wonach die Körperschaft- und Umsatzsteuerbemessungsgrundlagen um die „Mieterlöse“ bereinigt werden müssten, wird festgehalten, dass es für die Bemessung der Kapitalertragsteuer ohne Belang ist, wenn die „Mieterträge“ bei der Buch- und Betriebsprüfung durch das Finanzamt irrtümlich nicht aus den Bemessungsgrundlagen für die Umsatzsteuer und/oder die Körperschaftsteuer ausgeschieden

wurden; eine Richtigstellung der Bemessungsgrundlagen hätte bei der Umsatzsteuer bzw. Körperschaftsteuer nach Maßgabe der verfahrensrechtlichen Vorschriften zu erfolgen.

Der Berufung war daher im Hinblick auf die Bemessung der Kapitalertragsteuer unter nunmehriger Zugrundelegung der jährlichen Brutto-Ausgaben (Aufwendungen) der Bw für die beiden Wohnungen teilweise stattzugeben und die angefochtenen Bescheide spruchgemäß abzuändern.

Graz, am 14. Oktober 2009