



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

---

Außenstelle Wien  
Senat 18

GZ. RV/0664-W/05

## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., Adr.1, vertreten durch Stb., gegen den Bescheid des Finanzamtes S. betreffend Haftungs- und Abgabenbescheid für den Zeitraum 2000 bis 2001 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

## Entscheidungsgründe

Der Unternehmensgegenstand der Bw. war der Nahrungsmittelseinzelhandel.

Bei der Bw. wurde eine Betriebsprüfung durchgeführt und in der Niederschrift vom 27. Juli 2004 über die Schlussbesprechung unter Punkt 1. wie folgt ausgeführt:

„Pkt. 1.)

Miete O.

*Die Räumlichkeiten in O. wurden bis 31.8.2000 unentgeltlich an Herrn G.B. (Gesellschafter) vermietet.*

*Gesteht eine Gesellschaft ihrem Gesellschafter Vermögensvorteile zu, die ihre Wurzel in den gesellschaftlichen Beziehungen haben, so liegt eine verdeckte Ausschüttung vor.*

*Höhe der verdeckten Ausschüttung – entgangener Erlös aus Mieteinnahmen für Beginn Prüfungszeitraum (1.7.1999) bis 31.8.2000*

Berechnung		m <sup>2</sup>	S pro m <sup>2</sup>	S/ntto pro Mon
Genutzte Fläche	Keller	200,40		
	EG	219,00	55,00	12.045,00
	1. OG	252,10		
	2. OG	262,00		
	DG	98,20		
				12.045,00
		99/00	00/01	Gesamt
entgangene Miete 99/00 für 12 Monate ntto		144.540,00		
Pauschalabschlag anerkannt		-50.000,00		
entgangene Miete 00/01 für 2 Monate ntto			24.090,00	
verdeckte Ausschüttung		94.540,00	24.090,00	118.630,00
davon beträgt die KEST 33,33%		31.510,18	8.029,20	39.539,38"

Das Finanzamt erließ am 4. August 2004 u.a. einen den Feststellungen der Betriebsprüfung folgenden Haftungs- und Abgabenbescheid für den Zeitraum 2000 bis 2001. Im angeführten Bescheid wird darauf verwiesen, dass die Bw. gemäß § 95 EStG 1988 als Schuldner der Kapitalerträge für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer haftet.

Die Bw. werde für die Einbehaltung und Abfuhr folgender Steuerbeträge in Anspruch genommen:

Zeitraum	Bemessungsgrundlage	Steuersatz in %	Abgabenbetrag	Nachzahlung
2000	94.540,00	33,33%	31.510,00	31.510,00
2001	24.090,00	33,33%	8.029,00	8.029,00

Die Bw. wurde also insgesamt für die Einbehaltung und Abfuhr von Steuerbeträgen in Höhe von S 39.539,00, in Euro 2.873,41, in Anspruch genommen.

Die Bw. brachte gegen den „Haftungs- und Abgabenbescheid vom 4.8.2004“ mit Schriftsatz vom 1. September 2004 Berufung ein und führte wie folgt aus:

*„Wir erheben gegen obige Bescheide vom 4.8.2004, eingelangt am 19.8.2004, das Rechtsmittel der Berufung.*

*Die Berufung richtet sich gegen die Festsetzung der Kapitalertragsteuer 2000 und 2001 in Höhe von € 2.873,41.*

*Begründung:*

*Das Finanzamt hat für nichtverrechnete Miete an G.B. für das Jahr 2000 Miete in Höhe von ATS 94.540,-- und für das Jahr 2001 Miete in Höhe von ATS 24.090,-- angesetzt. Wie der Geschäftsführer der H.B. GMBH i. L., Herr H.B. , in seinem Schreiben vom 21.6.2004 mitgeteilt hat, hat die Firma LÖWA einen Zielpunkt-Markt neu errichtet und etwas später die Firma Billa (Rewe) ebenfalls einen neuen 500 m<sup>2</sup> Markt. Somit verfügte O. seit Mitte 1999 über 3 Großmärkte: Spar, Billa, Zielpunkt. Wie Herr B. in seinem Brief weiter ausführte, führten diese Großmärkte einen Preiskampf, dem Herr G.B. unterlegen ist. Aus diesem Grund war es Herrn G.B. überhaupt nicht möglich, Miete zu bezahlen, da ihm finanziell durch die Großmärkte das Wasser abgegraben wurde. Die H.B. GMBH hätte damals die ausstehenden Mieten als Forderung in die Buchhaltung aufnehmen müssen. Eine Eintreibung der Mieten im Klagewege wäre lediglich mit Rechtsanwalts- und Gerichtskosten verbunden gewesen, ohne dass die Einbringlichkeit mangels Vermögens des Herrn G.B. gewährleistet gewesen wäre. Da nach den Bilanzierungsgrundsätzen nicht am Bilanzstichtag, sondern zum Bilanzstichtag bilanziert wird, hätte die Forderung an Herrn G.B. als uneinbringlich ausgebucht werden müssen, wodurch umsatzsteuerrechtlich und ertragsteuerrechtlich der Zustand hergestellt worden wäre, wie er sich in den abgegebenen Steuererklärungen dargestellt hat. Weiters war zu berücksichtigen, dass ein Vollkaufmann sich nicht reicher hinstellen darf als er tatsächlich ist. Eine derartige Vorgangsweise erfordern die handelsrechtlichen Vorschriften. Da ein protokolliertes Unternehmen auch die handelsrechtlichen Vorschriften zu beachten hat, sofern diese nicht zwingenden steuerlichen Vorschriften entgegenstehen, war nach dem Grundsatz der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz die offene Forderung an Herrn G.B. auszubuchen. Nachdem Herr G.B. seine betriebliche Tätigkeit am 30.6.2000 beendet hat, ist nicht klar, warum das Finanzamt für das Jahr 2001 Miete und Kapitalertragsteuer berechnet hat.*

*Wir ersuchen das Finanzamt daher den Haftungs- und Abgabenbescheid vom 4.8.2004 ... aufzuheben und berichtigte Bescheide auf Null lautend zu erlassen.“*

In der Stellungnahme der Betriebsprüfung zur Berufung wurde wie folgt ausgeführt:

*„Der Sachverhalt ist vollständig geklärt (siehe Ermittlungsverfahren während der BP und BP-Bericht vom 16.9.2004).*

*Sachverhalt zusammengefasst (Prüfungszeitraum 2000-2002)*

*Die geprüfte GmbH überließ vom 1.7.1999 bis 31.8.2000 Herrn G.B. (Sohn des Geschäftsführers der GmbH) das Geschäftslokal in Adr.2 unentgeltlich. Miete wurde von Anfang an nicht vereinbart und auch nicht bezahlt.“*

Das Finanzamt erließ am 18. Februar 2005 gemäß § 276 BAO eine Berufungsvorentscheidung betreffend Haftungs- und Abgabenbescheide (KESt) 2000 u. 2001 vom 4. August 2004 und wies damit die Berufung als unbegründet ab. In der Begründung wird wie folgt ausgeführt:

*„Der Sachverhalt ist bereits im Zuge der Bp (im Zuge von Ermittlungsverfahren während der Bp) vollständig geklärt worden. Insbesondere geht aus der Aktenlage hervor, dass der Gemischtwarenhandel von G.B. bis 31.8.2000 in O. in der Adr.3 geführt wurde*

*Die GmbH überließ von 1.7.1999 bis 31.8.2000 Herrn G.B. (Sohn des Geschäftsführers der GmbH) das Geschäftslokal in Adr.4, unentgeltlich. Eine Miete wurde von Anfang an nicht vereinbart und auch nicht bezahlt. Es liegen daher eindeutig die Voraussetzungen für die Annahme einer verdeckten Ausschüttung vor, sodass die Verschreibung der Kapitalertragsteuer zu Recht erfolgte. Ihren Argumenten in der Berufung, keine verdeckte Ausschüttung anzunehmen, konnte – insbesondere unter dem Blickwinkel eines anzustellenden Fremdvergleiches (die Gesellschaft hätte wohl kaum einem fremden Dritten das Geschäftslokal zu diesen Bedingungen, d. h. unentgeltlich überlassen) – nicht gefolgt werden.“*

Die Bw. brachte mit Schriftsatz vom 7. März 2005 einen „Einspruch gegen die Berufungsvorentscheidung vom 18.2.2005“ ein und wird wie folgt ausgeführt:

*„Der in der Begründung der Berufungsvorentscheidung vorgebrachte Sachverhalt ist nichtig und in seiner Begründung nicht haltbar.*

*Vorweg ist von mir als Geschäftsführer der H.B. GesmbH bis 20.6.2001 festzuhalten:*

*Ich habe mich bemüht die Liegenschaft Adr.4 , ... einer Verwertung zuzuführen. Einen Mieter zu finden, welcher Investitionen zur Inbetriebnahme von ca. ATS 200.000,-- bereit war zu bezahlen, war nicht möglich gewesen. In meiner Stellungnahme zur Betriebsprüfung hatte ich ausführlich zu Punkt 1, Miete O. , Stellung genommen. Es ist befremdend und rechtlich bedenklich, wenn behauptet wird, dass eine Miete nicht vereinbart und daher auch nicht bezahlt wurde. Damit wird von Herrn M. eine Behauptung aufgestellt, die nur als Selbststudie zu bewerten ist. (Behauptung, Beurteilung, Urteil)*

*Damit wird mir als Geschäftsführer unterstellt, dass ich eine verdeckte Gewinnausschüttung vorgenommen hätte. Dies würde rechtliche Schritte der Gesellschafter von der H.B. GesmbH, haftungsmäßig ermöglichen.*

*Ich weise daher den Vorwurf der verdeckten Gewinnausschüttung zurück und behalte mir alle rechtlichen Schritte zivilrechtlich vor. Es ist der Finanzverwaltung bekannt, dass Herr G.B.*

*zahlungsunfähig, noch immer verschuldet, kein geregeltes Einkommen hat und auch über keine Vermögenswerte verfügt.*

*Auch als Neuerung, ein Fremdvergleich gegenüber fremden Dritten zu beurteilen, ist nicht zulässig. Damit wird eine Frage zugleich beurteilt und auch ein Schluss daraus gezogen. In einem Rechtsstaat sollte ein Entscheidungsträger Unbefangenheit als Voraussetzung für sein Amt mitbringen.*

*Abschließend halte ich nochmals fest: 1. Das Objekt sollte einer wirtschaftlichen Nutzung zugeführt werden. (Miete wurde vereinbart; jedoch uneinbringlich) 2. Herrn G.B. sollte die Möglichkeit eines Existenzaufbaus ermöglicht werden. 3. Im Ort sollte die Nahversorgung sichergestellt werden. 4. Mit dem Betrieb sollten Arbeitsplätze geschaffen werden. 5. Dem FA S. sollte ein Betriebsstandort zugeführt werden.“*

In einem Schriftsatz des steuerlichen Vertreters der Bw. vom 18. März 2005 wird ausgeführt:

*„Betrifft: Antrag auf Vorlage unserer Berufung vom 1.9.2004 beim Unabhängigen Finanzsenat  
Wir ersuchen das Finanzamt, unsere Berufung vom 1.9.2004, betreffend Haftungs- und Abgabenbescheide (KESt) 2000 und 2001 vom 4.8.2004 dem Unabhängigen Finanzsenat vorzulegen.*

*Wir verweisen auf unsere Begründung in der Erstberufung und ersuchen den UFS, die angefochtenen Bescheide 2000 und 2001 aufzuheben und berichtigte Bescheide im Sinne unserer Ausführungen in der Erstberufung zu erlassen.“*

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

Im streitgegenständlichen Zeitraum waren folgende Beteiligte an der Bw. im Firmenbuch eingetragen:

Gesellschafter	Anteil
H.B.	25%
F.B.	25%
G.B.	25%
B.S.	25%

Herr H.B. und Frau F.B. sind die Eltern von Herrn G.B. und von Frau B.S.. Herr H.B. war bis zum 30. Juni 2001 Geschäftsführer und ab 1. Juli 2001 Liquidator der Bw.

Der UFS geht aufgrund der Geschäftsführung und der Beteiligungsverhältnisse an der Bw. davon aus, dass die Zurverfügungstellung von Geschäftsräumen an den Gesellschafter Herrn G.B. unter die von der Rechtsprechung für die Beziehungen zwischen Gesellschaft und Gesellschafter aufgestellten Kriterien betreffend Fremdüblichkeit fällt.

Die Bw. stellte ihrem Gesellschafter G.B. Geschäftsräumlichkeiten unentgeltlich zur Verfügung. Es wurde ein Mietzins weder vereinbart noch bezahlt. Diese Feststellung der Betriebsprüfung wurde im gesamten Verwaltungsverfahren nicht substantiiert bestritten.

Es lag daraus folgend kein Mietvertrag vor, der einen fremdüblichen Mietzins, die Größe und Beschaffenheit des Bestandsobjekts, Kündigungsvereinbarungen, Kostentragungsabreden, Indexklauseln und Kautionen ausgewiesen hätte.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes können vertragliche Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen für den Bereich des Steuerrechtes nur als erwiesen angenommen werden und damit Anerkennung finden, wenn sie

1. nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen,
2. einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und
3. auch zwischen Familienfremden und den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (vgl. VwGH vom 25.6.2008, 2008/15/0132).

Der VwGH vertritt weiters in ständiger Rechtsprechung die Auffassung, dass Vereinbarungen zwischen der Körperschaft und dem Anteilsinhaber jenen Anforderungen entsprechen müssen, wie sie für die steuerliche Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen gefordert werden (vgl. VwGH vom 8.2.2007, 2004/15/0149).

Dieselben Grundsätze sind auf Rechtsbeziehungen anzuwenden, die zwischen der Körperschaft und einem Anteilsinhaber nahestehenden Personen abgeschlossen wurden.

Solche Abmachungen müssen also von vornherein ausreichend klar sein und einem Fremdvergleich standhalten, widrigenfalls die Rückzahlbarkeit der von den Gesellschaftern von der Gesellschaft empfangenen Geldbeträge oder Sachwerte nicht als erwiesen angenommen werden kann, sodass von einer verdeckten Ausschüttung ausgegangen werden muss.

Analog zum Lieferverkehr liegt eine verdeckte Ausschüttung dann vor, wenn die Körperschaft ein Wirtschaftsgut dem Anteilsinhaber unangemessen billig vermietet oder unentgeltlich zur Verfügung stellt.

Es ist sohin zu prüfen, ob die Zuwendungen ihre Ursache in einer schuldrechtlichen Beziehung (Mietvertrag) zwischen Gesellschaft und Gesellschafter oder im Gesellschaftsverhältnis haben. Im letzteren Fall ist die Leistung – ungeachtet einer allfälligen Bezeichnung als Mietvertrag – als verdeckte Ausschüttung anzusehen.

Im gegenständlichen Fall geht der Unabhängige Finanzsenat davon aus, dass keinerlei schriftliche Urkunde über die Einräumung eines Mietrechtes an den Gesellschafter errichtet wurde. Es wurde auch kein Mietzins vereinbart und bezahlt. Weiters gabe es keine

vertraglichen Abmachungen betreffend Größe und Beschaffenheit des Bestandsobjekts, Kündigungsvereinbarungen, Kostentragungsabreden, Indexklauseln, Kautionen.

Der Unabhängige Finanzsenat geht davon aus, dass im Hinblick auf die angeführten Kriterien der Angehörigenjudikatur, die insbesondere für die Beweiswürdigung Bedeutung haben, von keiner fremdüblichen Gestaltung bei der Überlassung der Geschäftsräumlichkeiten zur Nutzung gesprochen werden kann. Es ist aufgrund der vorliegenden Feststellungen davon auszugehen, dass eine gesellschaftliche Veranlassung vorliegt. Der Unabhängige Finanzsenat stellt daher das Vorliegen einer verdeckte Ausschüttung fest.

Wenn im Vorlageantrag ausgeführt wird, dass Miete vereinbart worden sei, im gesamten Verfahren, aber damit argumentiert wurde, warum es Herr G.B. nicht möglich gewesen sei Mietzahlungen zu leisten, kann dies der Berufung nicht zum Erfolg verhelfen. Der Unabhängige Finanzsenat geht davon aus, dass keine Miete vereinbart und keine Mietzahlungen geleistet wurden.

Die Ausführungen im Vorlageantrag, mit der der Feststellung der Berufungsvorentscheidung entgegengetreten wird, wonach Miete vereinbart worden sei, geht nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates über die Behauptungsebene nicht hinaus. Diese Behauptungen betreffend Mietvereinbarung widersprechen insbesondere den Ausführungen in der Berufung vom 1. September 2004, wonach es dem Gesellschafter gar nicht möglich war Miete zu bezahlen. Es wurde auch im gesamten Verwaltungsverfahren kein Mietvertrag vorgelegt oder Ausführungen dahingehend getätigt, welche wesentlichen Inhalte ein allenfalls mündlich geschlossener Mietvertrag gehabt hätte.

Wenn die Bw. in der Berufung ausführt, Herr G.B. hätte seine betriebliche Tätigkeit mit 30.6.2000 beendet, ist – unter Hinweis darauf, dass der Berufungsvorentscheidung Vorhaltscharakter zukommt – festzustellen, dass die Bw. der Annahme des Finanzamtes in seiner Berufungsvorentscheidung Herr G.B. hat am 31. August 2000 seine betriebliche Tätigkeit eingestellt, nicht entgegengetreten ist. Der Unabhängige Finanzsenat geht daher davon aus, dass die betriebliche Tätigkeit des Herrn G.B. in den Räumlichkeiten der Bw. mit 31. August 2000 beendet wurde. Da die Bw. nach einem abweichenden Wirtschaftsjahr (1. Juli – 30. Juni) bilanziert, fallen bei einer angenommenen betrieblichen Tätigkeit bis 31. August 2000, die Monate Juli 2000 und August 2000 in das Wirtschaftsjahr 1. Juli 2000 bis 30 Juni 2001.

Die Bw. führt weiters aus, dass dem Gesellschafter G.B. es nicht möglich war, Miete zu bezahlen, die Bw. aber die ausstehenden Mieten als Forderung hätte aufnehmen müssen. Diese Forderung an den Gesellschafter hätte nach dem Vorbringen der Bw. als uneinbringlich

ausgebucht werden müssen, wodurch der in den Steuererklärungen dargestellte umsatz- und ertragsteuerliche Zustand hergestellt worden wäre.

Der Unabhängige Finanzsenat stellt dazu Folgendes fest: 1. Wenn zum Zeitpunkt des Beginnes der Zurverfügungstellung der Räumlichkeiten an den Gesellschafter eine werthaltige Forderung gegeben gewesen wäre, so hätte die Bw. diese Forderung – mit Hinweis auf das Saldierungsverbot und eine zeitnahe Verbuchung der Geschäftsfälle – in die Buchhaltung aufnehmen müssen und in der Folge gegebenenfalls abschreiben müssen. 2. Die Bw. hat die Forderung in ihre Buchhaltung nicht aufgenommen. Der Unabhängige Finanzsenat geht davon aus, dass eine Forderung in die Buchhaltung deshalb nicht aufgenommen wurde, da die Bw. von der Uneinbringlichkeit einer solchen von Anfang an ausgegangen ist. Damit liegt aber durch die unentgeltliche Zurverfügungstellung der Geschäftsräumlichkeiten an den Gesellschafter – auch unter Hinweis auf die oben angeführten Kriterien betreffend Fremdüblichkeit – eine verdeckte Ausschüttung vor.

Wien, am 10. Juni 2009