



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, Ort, Straße/Nr, vertreten durch die steuerl. Vertreterin, gegen die Bescheide des Finanzamtes A betreffend Körperschaftsteuer 2007 und 2008, betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer gemäß [§ 95 Abs. 2 EStG 1988](#) für 2007 und 2008 sowie betreffend Festsetzung von Anspruchszinsen 2007 und 2008 entschieden:

Der Berufung gegen die Körperschaftsteuerbescheide 2007 und 2008 wird Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind den folgenden Entscheidungsgründen zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Der Berufung gegen die Haftungsbescheide betreffend Kapitalertragsteuer 2007 und 2008 wird Folge gegeben. Die Bescheide werden ersatzlos aufgehoben.

Die Berufung gegen die Anspruchszinsenbescheide 2007 und 2008 wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Im Unternehmen der Berufungswerberin (kurz Bw) fand im Jahr 2010 eine Außenprüfung gemäß § 147 BAO für den Zeitraum 2006 bis 2007 statt. In der Beilage zum Prüfbericht zu ABNr.: XXXX wurde festgestellt, Gesellschafter (im Weiteren kurz: Gesellschafter) habe am

Datum das Grundstück Straße/Nr in Ort gekauft. Am xxxx sei die Bw, an der dieser zu 100 % beteiligt sei, gegründet worden. Im selben Jahr sei mit der Planung eines Ausstellungsgebäudes, welches der gesamten „xxx-Gruppe“ zur Verfügung stehen sollte, begonnen worden. Der Baubeginn sei im Jahr 2009 gewesen. Ab August 2007 seien von der Bw monatlich 1.500,00 € an den Gesellschafter für das Baurecht überwiesen worden. Diese Beträge seien anteilig an die B GmbH (3.150,00 €), die C GmbH & CoKG (2.550,00 €) und die D GmbH (1.800,00 €) weiterverrechnet worden. Ebenfalls im Jahr 2007 sei von der Bw ein Betrag von 16.927,57 € an den Gesellschafter für das Jahr 2006 überwiesen worden, der allerdings nicht weiterverrechnet worden sei. Ein Baurechtsvertrag sei laut Unternehmen weder schriftlich noch mündlich abgeschlossen worden, weil die Fertigstellung des Gebäudes noch abgewartet werden haben sollen. In der Besprechung am 5.10.2010 sei vom Gesellschafter ein Anbot auf Abschluss eines Superädifikatsvertrages vorgelegt worden.

Unter „*rechtliche Würdigung*“ wurde ausgeführt wie folgt:

„Festzuhalten ist, dass Gesellschafter bei allen angeführten Unternehmen zu mehr als 50 % beteiligt ist. Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen finden - selbst wenn sie den Gültigkeitserfordernissen des Zivilrechts entsprechen (vgl. VwGH 2.9.1997, 93/14/0095, VwGH 26.1.1999, 98/14/0095) - im Steuerrecht nur dann Anerkennung, wenn sie

-nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen (Publizität),

-einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und

-auch zwischen Familienfremden unter denselben Bedingungen abgeschlossen worden wären (ständige Rechtsprechung; vgl. VwGH 22.2.2000, 99/14/0082).

Maßgebliches Kriterium für die Fremdüblichkeit ist die im allgemeinen Wirtschaftsleben geübte Praxis. Das am 5.10.2010 vorgelegte Anbot auf Abschluss eines Superädifikatsvertrages ist aus Sicht der Betriebsprüfung nach außen nicht zum Ausdruck gekommen und kann daher keine Berücksichtigung finden. Dem Prüfungsorgan wurden trotz mehrmaligem Nachfragen keine Eckpunkte dieses Vertrages vorgelegt. Hinzu kommt, dass bis zur Besprechung am 18.8.2010 sowohl die Geschäftsführung der Gesellschaft, als auch die Steuerberatung selbst davon ausgegangen sind, dass es sich um einen Baurechtsvertrag handelt. Auch in der Buchhaltung wurde bei den Überweisungen die Bezeichnung „Baurechtsvertrag“ bzw. Baurechtszins verwendet. Die bisher erfassten Aufwendungen und weiterverrechneten Beträge werden daher steuerlich nicht anerkannt. Es handelt sich dabei aus Sicht der Betriebsprüfung um eine verdeckte Ausschüttung an den Gesellschafter Gesellschafter. Dieser stellt das Grundstück der Bw societatis causa zur Verfügung.

Da die Körperschaftsteuererklärung für 2008 in der Zwischenzeit ebenfalls abgegeben wurde, wird der dort berücksichtigte Baurechtszins idHv. 18.000,00 € in gleicher Weise korrigiert."

Am 12. November 2010 hat das Finanzamt das Verfahren betreffend Körperschaftsteuer 2007 von Amts wegen wiederaufgenommen und einen den Feststellungen der Bp folgenden Körperschaftsteuerbescheid für 2007 erlassen. Am selben Tag wurde auch der Körperschaftsteuerbescheid 2008 erlassen. Überdies wurden am 14.12.2010 für 2007 und 2008 Haftungs- und Zahlungsbescheide betreffend Kapitalertragsteuer sowie Anspruchszinsenbescheide für die Jahre 2007 und 2008 erlassen.

In der nach Fristverlängerung am 27. Jänner 2011 gegen sämtliche Bescheide fristgerecht eingebrachten Berufung wurde vorgebracht, der Gesellschafter habe das Grundstück am Datum gekauft. Die Anschaffung sei aus betrieblicher Veranlassung erfolgt. Er habe geplant, das Grundstück einer Managementgesellschaft der xxx Unternehmen zur Errichtung eines Ausstellungs- und Verwaltungsgebäudes zur Nutzung zur Verfügung zu stellen. Am xxxx sei die E GmbH, die jetzige Bw gegründet worden, deren Alleingesellschafter er sei. Im Jahr 2006 habe die Planungsphase begonnen. Aufgrund von Widerständen der Anrainer und Plankostenüberschreitungen sei es zu Verzögerungen und Unsicherheiten gekommen. Der tatsächliche Baubeginn sei dann im Jahr 2009 erfolgt. An der ursprünglichen Nutzung und Widmung habe sich dadurch nichts geändert. Das Gebäude werde von der Bw und weiteren mit der Bw in Geschäftsverbindung stehenden Unternehmen genutzt. In der Planungszeit sei das Grundstück bereits für Werbezwecke (Aufstellen großer Werbetafeln und -transparente) betrieblich genutzt worden. Ab August 2007 seien von der Bw monatliche Zahlungen an den Gesellschafter in der Höhe von 1.500,00 für die Nutzung des Grundstückes geflossen. Für die anteilige Nutzung im Zeitraum 2006/2007 sei im Jahr 2007 ein Betrag von 16.927,57 € zur Anweisung gebracht worden. Im berufungsgegenständlichen Fall sei die volle Abzugsfähigkeit der in Streit stehenden Zahlungen gegeben. Die Betriebsprüfung habe Gesellschafter als beherrschenden Gesellschafter der Bw dem Kreis der nahen Angehörigen zugeordnet. Ein Naheverhältnis dürfe nicht von vornherein zu einer Schlechterstellung führen. Im gegenständlichen Fall seien die Geldzahlungen nicht aus privaten Motiven, sondern einzig und allein aus der betrieblichen Veranlassung heraus erfolgt.

Was die geforderte Publizitätswirkung anlange, so hätten von der Nutzungsvereinbarung zwischen der Bw und ihrem Gesellschafter folgende unternehmensfremde Parteien Kenntnis erlangt: Gemeinde Götzis, das Kreditinstitut, Architekten. Spätestens mit der Baueingabe habe das entgeltliche Nutzungsverhältnis zwischen der Bw und dem Gesellschafter der Gemeinde gegenüber kommuniziert werden müssen. Als Beweis werde das Schreiben der Marktgemeinde xxxxxx vom 29.12.2010 vorgelegt, aus welchem ersichtlich sei, dass die Bw

mit Datum xxxxx eine entsprechende Baubewilligung beantragt habe und weiters, dass der Grundeigentümer mittels Superädifikatsvertrag vom 1.6.2006 die Zustimmung zur Errichtung eines entsprechenden Gebäudes nachgewiesen habe. Weiters ein Bestätigungsschreiben der Sparkasse A vom 19.1.2011, aus welchem im Wesentlichen hervorgehe, dass es Finanzierungsgespräche betreffend ein Gebäude auf dem Grund des Gesellschafters gegeben habe. In diesem Zusammenhang sei damals ein Angebot auf Abschluss eines Superädifikatsvertrages vom 31.5.2006, abgeschlossen zwischen der damaligen E GmbH (nunmehr Bw) und Gesellschafter vorgelegt worden. Als Mietzins sei 1.500,00 € vereinbart worden, die Annahme des Vertrages sei durch Bezahlung der vereinbarten Monatsmiete erfolgt, welche von der Bw seit August 2007 mittels Dauerauftrag an Gesellschafter bezahlt werde.

Letztlich sei den am Planungsprozess teilnehmenden Architekten das bestehende Verhältnis von entgeltlicher Nutzungsüberlassung des Grundstücks durch den Gesellschafter an die Errichtergesellschaft Bw offen gelegt worden. Aus den soeben dargelegten Umständen werde die Publizitätswirkung der gegenständlichen Nutzungsvereinbarung ersichtlich. Was den Inhalt der Nutzungsvereinbarung anlange, seien die Eckpunkte der Nutzungsüberlassung im Anbot auf Abschluss des Superädifikatsvertrages klar festgelegt worden. Es bestehe Einigkeit und Eindeutigkeit betreffend des Bestandsobjektes, des Bestandentgeltes und der Laufzeit des Vertragsverhältnisses in Anlehnung an die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer. Genauere Regelungen betreffend Mieterinvestitionen, Tragung von Betriebskosten und Instandhaltungspflichten ergäben sich aus den Eigentumsverhältnissen. Verständlich sei auch, dass im allgemeinen Sprachgebrauch und Geschäftsverkehr nicht stets die rechtswissenschaftlichen Fachausdrücke (*termini technici*) Verwendung finden würden. Aus diesem Grunde würden auch die Buchungstexte nicht weiter verwundern, welche einmal von Baurechtskosten und ein anderes Mal von Baurechtszins sprechen würden.

Zur Fremdüblichkeit des vorliegenden Vertragsverhältnisses sei zu sagen, dass die Angebotslegung auf Abschluss eines Vertrages im Wirtschaftsleben geübte Praxis darstelle. Ebenso sei es üblich, zuerst mündliche Mietverträge samt notwendigen Eckpunkten abzuschließen und diese später in die Schriftform zu gießen. Der Inhalt der gegenständlichen Bestandsvereinbarung verfüge über alle notwendigen Inhalte betreffend Mietzinshöhe, Zahlungsfristen, Laufzeit, Wertsicherung etc. Aufgrund einer anfänglich unsicheren Projektierung sei die Einforderung der Mietzahlungen zögerlich erfolgt. Es seien jedoch keine unüblichen Änderungen an der Mietzinshöhe vorgenommen worden. Bei der Vermietung Straße/Nr, Ort handle es sich um eine steuerrechtlich relevante Einkunftsquelle, was anhand der der Berufung beigelegten Prognoserechnung belegbar sei.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 22. Februar 2011 hat das Finanzamt (kurz: FA) die Berufung als unbegründet abgewiesen. In der Begründung dazu hat das FA zunächst unter Verweis auf Erkenntnisse des VwGH die Voraussetzungen für die Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen dargelegt und gemeint, im berufungsgegenständlichen Fall sei die Vertragsgestaltung zwischen der Bw und ihrem 100%-Gesellschafter zu prüfen. Bevor auf das Vorhandensein oder Nichtvorhandensein der einzelnen Anerkennungserfordernisse für Verträge zwischen nahen Angehörigen eingegangen werde und eine steuerrechtliche Würdigung des vorliegenden Sachverhaltes erfolge, sei der Frage nachzugehen, welche Art von Vertrag zwischen den Parteien abgeschlossen worden sei. In Frage komme grundsätzlich der Baurechtsvertrag auf der einen und der Superädifikatsvertrag auf der anderen Seite. Das FA hat zivilrechtliche Unterschiede zwischen beiden Vertragstypen dargestellt und festgestellt, dass die Bw während der abgehaltenen Betriebsprüfung stets und zunächst erfolglos aufgefordert worden sei, einen entsprechenden Vertrag vorzulegen. Ergebnis der Besprechung vom 18.8.2010 sei gewesen, dass Geschäftsführung, Gesellschafter und Steuerberater letztendlich davon ausgegangen seien, dass es sich bei dem „fraglichen Vertrag“ um einen Baurechtsvertrag handle. Anlässlich einer Besprechung am 5.10.2010 sei dann ein Anbot auf Abschluss eines Superädifikatsvertrages, datiert mit 31.5.2006, vorgelegt worden, an dessen Existenz sich jedoch offensichtlich nur der Gesellschafter erinnern habe können.

Das Anbot wurde vom FA sodann nach den von der Judikatur aufgestellten Grundsätzen für die steuerrechtliche Anerkennung von Vereinbarungen unter nahen Angehörigen geprüft und unter „Publizität“ festgestellt, Architekten, Marktgemeinde xxxxxx und Kreditinstitut A hätten Kenntnis von der Vertragsgestaltung gehabt. Gegen das Vorhandensein eines schriftlichen und somit Publizität verleihenden Vertrages spreche, dass laut Unternehmen ein Baurechtsvertrag (oder anderer Vertrag) weder mündlich noch schriftlich abgeschlossen worden sei. Diesbezüglich werde auf die Ausführungen in der Beilage zum Prüfbericht verwiesen. Aufgrund der Aussagen in den Besprechungen am 18.8.2010 und 5.10.2010 gehe die Berufsbehörde auch davon aus, dass nur der Gesellschafter der Bw umfassende Kenntnis vom Vertragsinhalt gehabt habe, nicht jedoch der Vertragspartner und Geschäftsführer (kurz GF) A.B.. Nach eingehender Diskussion habe sich einzig die steuerliche Vertreterin der Bw vage daran erinnern könne, dass mit einem Anwalt über einen Vertrag gesprochen worden sei. Dem Finanzamt (FA) erscheine es fragwürdig, warum sich der GF der Bw nicht an einen Vertragsabschluss - welcher Art auch immer - erinnern habe können, sei er doch damit eine finanzielle Verpflichtung eingegangen, welche in den laufenden Buchungen der Bw ihren Niederschlag finden würden. Das Finanzamt versteife sich nicht auf unterschiedliche Texturen im Buchungstext, vielmehr sehe sie das Publizitätserfordernis basierend auf den Zweifeln über

einen Vertragsabschluss überhaupt und insbesondere auf der mangelhaften und lückenhaften Kenntnis des Vertragsinhaltes seitens des GF der Bw nur mangelhaft erfüllt.

Unter dem Titel „*Inhalt der Vereinbarung*“ hat das FA zunächst festgestellt, dass es - was den genauen Inhalt der vertraglichen Gestaltung anlange - ebenso seine Zweifel habe. Wie aus der Beilage zum Bp-Bericht hervorgehe, sei nämlich ein Vertrag (Baurechtsvertrag) weder mündlich noch schriftlich abgeschlossen worden. Vielmehr habe man seitens der Vertragsparteien auf die Fertigstellung des Gebäudes warten wollen. Nach Ansicht der Berufungsbehörde besitze das später vorgelegte Angebot auf Abschluss eines Superädifikatsvertrages alle notwendigen Vertragsgestaltungen, der GF habe allerdings keine ausreichende Kenntnis des Vertragsinhaltes gehabt. Geschäftsleitung als auch Steuerberaterin seien ursprünglich von einem Baurechts- und nicht wie später von einem Superädifikatsvertrag ausgegangen. Nach Ansicht des FA habe die Bw den klaren und eindeutigen Vertragsinhalt nicht gekannt, was zwar keine Auswirkungen auf die klaren und eindeutigen Regelungen des vorliegenden Vertrages (Superädifikatsvertrages) habe, jedoch an der Fremdüblichkeit ganz allgemein und somit an der steuerrechtlichen Anerkennung der vertraglichen Gestaltung weitere schwerwiegende und nicht zu zerstreuernde Zweifel aufkommen lasse.

Unter „Fremdüblichkeit“ wurde festgestellt, dass das Anbot auf Abschluss eines Superädifikatsvertrages „die essentialia negotii“ beinhalte. Auch die Art des Vertragsabschlusses bzw. Annahme des Anbots durch Zahlung eines Betrages sei im Wirtschaftsleben durchaus üblich und gängige Praxis. Es gebe jedoch auch Sachverhaltselemente, welche die Berufungsbehörde an einer Fremdüblichkeit der vorliegenden Vertragsgestaltung stark zweifeln ließen. So werde in der Berufungsschrift vorgebracht, dass nur während eines kurzen Zeitraums, in welchem die Projektverwirklichung unsicher gewesen sei, Mietzahlungen verzögert eingefordert worden seien. Dazu sei festzuhalten, dass Zahlungen durch die Bw an den Gesellschafter bereits im Jahre 2007 - teils für den Zeitraum 2006 - und auch für das Jahr 2007 ab dem Jahr 2007 erfolgt seien. Dies obwohl der Baubeginn erst im Jahre 2009 erfolgt sei. Auch aus der Bestätigung der Marktgemeinde xxxxxx gehe hervor, dass erst mit 17.11.2008 um eine Baugenehmigung angesucht worden sei. Weiters ergebe sich aus der Beilage zum Bp-Bericht, dass seitens der Vertragsparteien überhaupt nicht beabsichtigt gewesen sei, einen Vertrag vor Fertigstellung des Gebäudes abzuschließen. Zahlungen an den Gesellschafter seien jedoch schon im Jahr 2007 erfolgt. Aufgefallen sei auch, dass die Mietzahlungen des Jahres 2007 an die xxx Kunststoffenster GmbH, die C GmbH und die D GmbH anteilig weiterverrechnet worden seien. Eine solche Weiterverrechnung für das Jahr 2006, für welches an den Gesellschafter immerhin ein Betrag von 16.927,57 € zur Überweisung gelangt sei, sei unterblieben. Nach Ansicht der Berufungsbehörde hätte auch

hier eine entsprechende Weiterverrechnung erfolgen müssen. Aufgrund dessen, dass die Projektverwirklichung doch geraume Zeit mit Unsicherheiten behaftet gewesen sei, sei man offensichtlich darin übereingekommen, genaue vertragliche Regelungen erst nach Fertigstellung des Gebäudes zu treffen, Zweifel oder Ungewissheit beim GF der Bw und der steuerlichen Vertreterin der Bw über das Vorliegen irgendeiner vertraglichen Regelung seien vorhanden gewesen. Vertragsunterlagen seien seitens der Bp immer wieder erfolglos abverlangt worden und dann erst anlässlich einer Besprechung ein Anbot auf einen Superädifikatsvertrag von Gesellschafter vorgelegt worden, bei welchem der GF der Bw als auch die steuerliche Vertretung der Ansicht gewesen seien, es handle sich um einen Baurechtsvertrag bzw. hätten sie die Vertragsinhalte nur fragmentarisch oder gar nicht gekannt. All diese Sachverhaltselemente würden die Berufungsbehörde zum Schluss kommen lassen, dass *„trotz des schlussendlichen Vorliegens eines Vertrages“* eine solche Regelung unter Familienfremden nicht geschlossen worden wäre, da aufgrund des Gesamtbildes für die Bw *„zu viele Unsicherheiten bzw. Wagnisse“* vorhanden gewesen seien. Auf Grund der oben getätigten Aussagen komme die Berufungsbehörde zu dem Schluss, dem in Streit stehenden Vertragsverhältnis die steuerliche Anerkennung zu versagen.

Mit Bescheid vom 18. Juli 2012, RV/0137-F/11, hat die Referentin des Unabhängigen Finanzsenates die (ursprünglich) angefochtenen Bescheide und die Berufungsvorentscheidung gem. [§ 289 Abs. 1 BAO](#) aufgehoben und die Sache zur neuerlichen Entscheidung an die Abgabenbehörde erster Instanz aus nachstehenden Gründen zurückverwiesen. Die Aufhebung wurde wie folgt begründet:

„Die angefochtenen Bescheide beruhen auf dem Ergebnis einer im Unternehmen der Bw durchgeführten Betriebsprüfung (vgl. undatierter Schlussbericht zu ABNr.: 178097/09 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 Gesellschafter (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 Gesellschafter 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 xxxxxx hervorgehe, dass die Bw erst am xxxxxx um eine Baugenehmigung angesucht habe, implizit die Ansicht vertreten haben, dass

die Annahme des Anbots bzw. Zahlungen an Gesellschafter 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 Anbot, 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 Anbot ausbedungene monatliche Entgelt laufend geleistet wurde und laut Anbot mit der Bezahlung das Anbot 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 Alleingeschafters 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. Ebensowenig 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 Alleingeschafters 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 Verfahrensverzögerungen abgesehen (§ 284 Abs. 5 iVm Abs. 3 BAO).

Das Finanzamt hat sodann ohne vor Erlassung der Bescheide weitere Sachverhaltsermittlungen durchzuführen, am 5. September 2012 „neue“, inhaltlich unveränderte Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 2007 und 2008, Haftungsbescheide betreffend Kapitalertragsteuer 2007 und 2008 sowie Anspruchszinsenbescheide betr. Körperschaftsteuer für 2007 und 2008 erlassen. In die händische Bescheidbegründung vom 5. September 2012 wurde die Begründung zur Berufungsvorentscheidung (BVE) betreffend die aufgehobenen Bescheide und die Begründung zum Aufhebungsbescheid des UFS vom 18. Juli 2012, RV/0137-F/11, übernommen.

Im Anschluss daran wurde ausgeführt:

„Zwecks besserer Verständlichkeit möchte das Finanzamt an dieser Stelle die verfahrensrechtliche Situation, wie sie sich nach Aufhebung der Berufungsvorentscheidung (BVE) darstellt (Anmerkung der Referentin des UFS: Der UFS hatte mit dem Aufhebungsbescheid vom 18. Juli 2012, RV/0137-F/11) nicht nur die BVE, sondern auch die angefochtenen Bescheide (K 2007 und 2008, Festsetzung von Anspruchszinsen 2007, Haftungs- und Zahlungsbescheide betreffend Kapitalertragsteuer 2007 und 2008 aufgehoben). Aufgrund der getroffenen Feststellungen durch die Betriebsprüfung wurde es nötig, das Verfahren betreffend Körperschaftsteuer 2007 wiederaufzunehmen. Aus diesem Grunde wurde mit Datum 12.11.2010 ein Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens in Bezug auf die Körperschaftsteuer 2007, als auch ein davon abgeleiteter neuer Sachbescheid in Bezug auf die Körperschaftsteuer 2007 erlassen. Der Bescheid über die Wiederaufnahme 2007 ist in Rechtskraft erwachsen. Aufgrund der Bestimmung des § 307 BAO hebt der die Wiederaufnahme bewilligende Bescheid den zuvor ergangenen Sachbescheid (Körperschaftsteuer 2007) auf. Da mit Berufungsentscheidung des UFS auch der vom Wiederaufnahmebescheid abgeleitete Sachbescheid Körperschaftsteuer 2007 aufgehoben wurde, befindet sich das Verfahren nunmehr im Stadium der Vorauszahlungsbescheide. In Bezug auf die Körperschaftsteuer 2007 liegt somit wiederum eine „neuer“ Erstbescheid vor.

Die Veranlagung betreffend Körperschaftsteuer 2008 war im Zuge der Betriebsprüfung noch nicht erfolgt. Mit Datum 12.11.2010 erging diesbezüglich – unter Bedachtnahme auf die Ergebnisse der Betriebsprüfung – der Erstbescheid Körperschaftsteuer 2008. Durch die Berufungsentscheidung des UFS gilt das oben Gesagte auch diesbezüglich und befindet sich das Verfahren im Stadium des Vorauszahlungsbescheides. Der Anspruchszinsenbescheid 2007 als akzessorischer Bescheid zum Körperschaftsteuerbescheid 2007, als auch die Zahlungs- und Haftungsbescheide betreffend Kapitalertragsteuer 2007 und 2008 sind von der Aufhebung und Zurückverweisung durch den UFS ebenfalls betroffen.

Ein verfahrensrechtliches Spezifikum stellt der Umstand dar, dass die Abgabenbehörde I. Instanz im fortzuführenden Verfahren an die Rechtsanschauung der Berufungsbehörde gebunden ist (vgl. hierzu § 289 Abs. 3 BAO). Somit besteht für die zur Entscheidung berufene Abgabenbehörde I. Instanz in Bezug auf jene Sachverhaltselemente, zu welchen der UFS seine Rechtsmeinung in der vorliegenden Berufungsentscheidung kundgetan hat, keine wie immer geartete Möglichkeit einer differenten rechtlichen Würdigung des vorliegenden Sachverhaltes.

In diesem Zusammenhang abschließend erwähnt werden darf, dass der Abgabenbehörde II. Instanz das gleichwertige verfahrensrechtliche Werkzeug wie der Abgabenbehörde I. Instanz zur Verfügung steht, um eventuell notwendig erscheinende Sachverhaltsermittlungen durchzuführen. Auf die entsprechende gesetzliche Regelung des § 279 BAO wird verwiesen."

Im Weiteren wurde (Pkt. 4) unter der Überschrift „*Rechtliche Würdigung nach Aufhebung und Zurückverweisung UFS*“ Folgendes ausgeführt:

„Unter Bedachtnahme auf den bisherigen Verfahrensverlauf - die einzelnen Verfahrensschritte wurden oben ausführlich dargestellt, hat das Finanzamt als Abgabenbehörden I. Instanz den vorliegenden Sachverhalt rechtlich zu würdigen. Zu beurteilen ist das Rechts- bzw. Vertragsverhältnis zwischen der Bw und dessen 100%-Gesellschafter.“

Nach Wiederholung der bereits in der Begründung zur vom UFS aufgehobenen Berufungsvorentscheidung (BVE) dargelegten allgemeinen Grundsätze für die Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen (vgl. Seite 18 und 19 erster und zweiter Absatz) wurde ausgeführt, „*in enger Anlehnung an die Berufungsentscheidung des UFS und der darin ausgesprochenen Kritik in Bezug auf die Sachverhaltsermittlung*“ werde in einem nächsten Schritt geprüft, ob es sich bei der vorliegenden Vereinbarung zwischen der Bw und Gesellschafter um eine alle Merkmale der Fremdüblichkeit aufweisende Vereinbarung handle oder dies verneint werden müsse. Dazu würden die in der Berufungsentscheidung des UFS unter dem Punkt „*zum bisherigen Verfahrensgang ist festzuhalten*“ aufgezeigten Punkte

jeweils in kursiver Schrift dargestellt, daran anschließend werde die Rechtsmeinung und somit rechtliche Würdigung des Finanzamtes dargetan. *(Anmerkung der Referentin: nachfolgend werden nur die Ausführungen des Finanzamtes wiedergegeben, da die Begründung zum Aufhebungsbescheid bereits vorstehend wörtlich wiedergegeben wurde).*

Es sei richtig, dass das Angebot auf Abschluss des Superädifikates vom 31.5.2006 alle wesentlichen Vertragsbestandteile enthalte. Korrekt sei auch, dass eine solche Wahl der Angebots- und Annahmeform, nämlich durch Bezahlung eines bestimmten Betrages im Wirtschaftsleben heute absolut üblich sei. Dies umso mehr, als durch eine solche Vorgehensweise keine Notwendigkeit einer eventuellen Anzeige eines Rechtsgeschäftes mit der daraus resultierenden Gebührenschuld entstehe. Was dem Finanzamt allerdings unüblich erscheine, sei die Tatsache, dass das Angebot - welches in seiner schriftlichen Ausfertigung im Bp-Arbeitsbogen aufliege - die Vereinbarung enthalten habe, dass der Vertrag als angenommen gelte, wenn ab dem 1.5.2006 die monatlichen Zahlungen auf das angegebene Konto überwiesen werden würden. Die erste monatliche Zahlung sei nämlich erst ab August 2007, somit doch einen Zeitraum von einem Jahr und drei Monaten später als vertraglich vereinbart, erfolgt.

Nach Ansicht des Finanzamtes sei der Vertrag zwischen der Bw und ihrem Gesellschafter zustande gekommen. Zwar sei die Zahlung und somit die Annahme des Angebots nicht zu der Zeit, welche das Vertragswerk vorsehe, erfolgt. Letztendlich sei es ca. ein Jahr später dann doch zu den vereinbarten Zahlungen gekommen. Daraus schließe das Finanzamt, dass durch schlüssig konkludentes Verhalten beide Vertragsteile die verspätete Zahlung hingenommen hätten. Zu bedenken gebe die Abgabenbehörde diesbezüglich, dass damit einzig das zivilrechtliche Zustandekommen des Vertrages angenommen werde.

Der Referentin sei darin zuzustimmen, dass es von den Umständen des Einzelfalles abhängen, wann ein fremder Dritter ein Angebot annehme und dass dies auch vor Fertigstellung des Gebäudes geschehen könne. Aus Sicht des Finanzamtes sei die Vertragsgestaltung und die nach Außen tretende Abwicklung jedoch äußerst seltsam und in keiner Weise geeignet, Fremdüblichkeitskriterien zu erfüllen. Aufzuzeigen sei, dass dem Geschäftsführer der Bw das entsprechende Angebot bzw. der entsprechende Vertrag überhaupt nicht Erinnerung gewesen sei. Immerhin handle es sich bei der Person des GF um ein Organ der GmbH und dessen Haftenden. Faktum sei auch, dass eine mündliche (und schriftliche) Vereinbarung vom Geschäftsführer der GmbH vehement bestritten worden sei. Man hätte zuerst die Fertigstellung des Gebäudes abwarten wollen und dann entsprechende Verträge abschließen wollen. Dies auch in Zusammenhang mit der Weiterverrechnung an die anderen Unternehmen. In diesem Konnex zu sehen sei nach Ansicht der Abgabenbehörde auch das E-

Mail vom 17.10.2007, in welchem der Geschäftsführer die Zahlung an den Gesellschafter anweise. Es manifestiere sich indes für die Abgabenbehörde der „Anschein“, dass die eben angeführte Zahlung quasi nur auf Geheiß des Alleingesellschafters erfolgt sei. Diesbezüglich werde auf den *„Inhalt des Arbeitsbogens“* verwiesen. Die eben beschriebenen „Tatsachen“ vermöchten es nach Ansicht des Finanzamtes jedenfalls nicht, diesbezüglich von einer Vereinbarung auszugehen, welche einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt habe.

Der eben aufgezeigte Sachverhalt wäre unter fremden Dritten auf diese Art und Weise nie verwirklicht worden, weil es ihm an Klarheit und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt fehle. In der Stellungnahme zur Berufungsschrift - abgeheftet unter dem Reiter „Berufung“ - nehme die Prüferin darauf Bezug. Die entsprechende Unterlage sei dem UFS vorgelegen.

Die Nachzahlung sei am 17.10.2007 erfolgt. Eine Kopie des Zahlungsbeleges sei im Arbeitsbogen aufliegend. Die Rechtsansicht der Referentin, dass der Umstand, dass die Nachzahlung am 17.10.2007 erfolgt sei, darauf hindeute, dass die Unsicherheiten zu diesem Zeitpunkt beseitigt gewesen seien, widerspreche *„der vorhandenen Aktenlage und den Ermittlungsergebnissen der Betriebsprüfung“*. Wie aus der zitierten Stellungnahme der Betriebsprüferin (Anmerkung der Referentin: gemeint wohl jene zur ursprünglichen Berufung) zu ersehen sei, sei eine Zahlung von Entgelt für die Nutzung der Liegenschaft seitens des Geschäftsführers bestritten worden, habe dieser doch erst die Fertigstellung der Gebäude abwarten und erst dann entsprechende Verträge schließen und die durch ihn vertretene GmbH somit binden wollen.

Es treffe zu, dass nicht ermittelt worden sei, ob das geflossene Entgelt marktüblich sei. Grund dafür sei, dass vom GF der GmbH im Zuge der Besprechungen während der Betriebsprüfung (entsprechende Gesprächsnotizen sind im Arbeitsbogen aufliegend) zu verstehen gegeben worden sei, dass nach seiner Kenntnis weder ein schriftlicher noch mündlicher Vertrag abgeschlossen wurde, sondern mit dem Abschluss eines solchen bis zur Fertigstellung des Gebäudes zugewartet werden solle. In diesem Zusammenhang verweise das Finanzamt auf seine bescheidbegründenden Ausführungen „weiter oben“. Es werde der „Sachverhaltsansicht“ der Referentin gefolgt, dass die laut FA nachweislich am 17.10.2007 stattgefundene Nachzahlung für einen nicht näher konkretisierten Zeitraum erfolgt sei. Die Betriebsprüfung habe versucht, den Zeitraum, für den die Zahlung bzw. Nachzahlung erfolgt sei, zu erheben; dies allerdings nur mit mäßigem Erfolg. Trotz Nachfrage der Betriebsprüferin habe es dazu keine Unterlagen gegeben bzw. sei einzig der Zahlungsbeleg vorgelegt worden. Die anteilige betriebliche Nutzung für Werbezwecke sei in der Berufungsschrift einzig vorgebracht worden, detaillierte Unterlagen dazu seien allerdings nicht vorgelegt worden.

Aufgrund des Gesamtzusammenhanges sei die Zahlung von 16.927,57 € im Zusammenhang mit den „weiter oben“ getätigten Ausführungen zu werten. Sie sei für die Abgabenbehörde ein weiterer Ausfluss dessen, dass die entsprechende Zahlung nur auf Anweisung des Gesellschafters erfolgt sei, habe doch der GF vor Fertigstellung des Gebäudes keinen Vertrag (weder schriftlich noch mündlich) schließen wollen. Die Initiative für den Vertrag und die Zahlungen sei nach Ansicht des Finanzamtes eindeutig von Seiten des Gesellschafters der GmbH gekommen. Die Abgabenbehörde dürfe sich in dieser Hinsicht nur wiederholen und klarstellen, dass ein solches Vertragswerk, welches nur von einer Seite wirklich benannt werden könne und vom anderen Vertragsteil zu dieser Zeit auch nicht gewollt worden sei (Vertragsabschluss erst nach Fertigstellung des Gebäudes) wohl nur nach außen hin den Anschein einer fremdüblichen Vertragsgestaltung erwecken solle. Die gänzliche Gestaltung wie sie vorliegend sei, sei nach Ansicht des Finanzamtes nicht fremdüblich. Es bestünden zu viele Zweifel und Ungereimtheiten, welche bei einer Vertragsabwicklung unter fremden Dritten auf diese Art und Weise nicht widerstandslos hingenommen worden wären.

Dass seitens des GF der GmbH das Vorhandensein einer schriftlichen als auch einer mündlichen Vereinbarung bestritten worden sei, ergebe sich u.a. auch aus den Besprechungsunterlagen „Besprechungspunkte 26.5.2010“ und den Anmerkungen darauf als auch aus der Stellungnahme der Betriebsprüfung zur ursprünglichen Berufung. Auch die Zahlung am 17.10.2007 sei in diesem Lichte zu sehen. Die diesbezüglichen Ausführungen in der Berufungsentscheidung seien somit schlicht und einfach widerlegt. Eine mündliche Vereinbarung, wie in der Berufung angeführt, habe in der Zeit vor Juli 2007 nicht vorgelegen.

Es sei richtig, dass sich die Berufsbehörde nicht mit dem Vorbringen in der Berufungsentscheidung im Bezug auf die Nutzung zu Werbezwecken auseinandergesetzt hat. In diesem Punkt sei der Referentin vollinhaltlich zu folgen. Das Finanzamt gehe dazu allerdings zu bedenken, dass es der Bw frei gestanden wäre, ihr Vorbringen in der Berufungsschrift sogleich mit den korrespondierenden Unterlagen (Beweismitteln) zu untermauern. Auch gebe die Abgabenbehörde diesbezüglich zu bedenken, dass auch während des gänzlichen Betriebsprüfungsverfahrens diesbezügliche Unterlagen ausgeblieben seien bzw. erfolglos abverlangt worden seien. Möglicherweise wären die bemängelten Sachverhaltserhebungen bzw. –feststellungen von größerem Erfolg getragen gewesen, wären sie durch die Abgabenbehörde II. Instanz erfolgt. Die gesetzliche Grundlage hierfür sei in der BAO jedenfalls gegeben und wäre eine solche Vorgehensweise somit gesetzlich gedeckt gewesen. Das Vertragsverhältnis wie es zwischen der Bw und dessen Gesellschafter zur rechtlichen Würdigung anstehe, sei „seinem Wesen nach“ nicht fremdüblich gestaltet. Insbesondere verfüge es nicht über einen klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt und

ebensowenig könne die Vertragsabwicklung als fremdüblich angesehen werden. Abschließend begründen dürfe die Abgabenbehörde dies wie folgt:

Da sei einerseits das Angebot auf Abschluss eines Superädifikatsvertrages, welches mit 31.5.2006 datiere. Darin werde vereinbart, dass das Angebot als angenommen gelte, wenn ab dem 1.5.2006 die vereinbarten monatlichen Zahlungen geleistet werden würden. Die entsprechenden Zahlungen seien jedoch nicht (beginnend) mit 1.5.2006, sondern sei am 17.10.2007 eine Zahlung für die Nutzung 2006 (Baurechtskosten) in der Höhe von 16.927,57 € geleistet worden. Die Zahlung sei somit mehr als ein Jahr nach dem vereinbarten Termin erfolgt. Der Überweisung gehe ein E-Mail des Geschäftsführers an die Buchhaltungskraft voraus, in welchem diese angewiesen werde, den oben genannten Betrag mit der Widmung „*Baurechtskosten*, Straße/Nr, xxxxxx " an den Gesellschafter zur Überweisung zu bringen. Auch sei aus den Aufzeichnungen der Besprechungstermine ersichtlich, dass das schriftliche Anbot auf Abschluss des Superädifikatsvertrages erst am 5.10.2010 vorgelegt worden sei. Die Vorlage des schriftlichen Vertrages habe nach Angabe des Geschäftsführers so lange auf sich warten lassen, da weder ein schriftlicher noch ein mündlicher Vertrag vorgelegen habe.

Von Seiten des Geschäftsführers habe mit einem entsprechenden Vertragsabschluss zumindest noch bis zur Fertigstellung des Gebäudes abgewartet werden sollen. Dies erschließe sich aus den Feststellungen, welche dem Bericht über das Ergebnis der Betriebsprüfung entnommen werden könne, weiters aus der Stellungnahme der Betriebsprüferin zur Berufung der Bw vom 15.2.2011 und den Ausführungen des Besprechungsprotokolles vom 26.5.2010, welches der steuerlichen Vertretung am 26.5.2010 auf elektronischem Wege übermittelt worden sei. In diesem Lichte müsse auch die Zahlung der Baurechtskosten im Jahre 2007 gesehen werden, sei diese doch nicht aufgrund von jeden Zweifel ausschließenden, genau determinierten vertraglichen Regelungen, sondern vielmehr auf Anweisung des Gesellschafters erfolgt. Für das Finanzamt stehe in Zusammenschau des vorliegenden Sachverhaltes jedenfalls fest, dass die getroffenen Regelungen nicht einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt hätten. Insbesondere würde die vorliegende Vertragsgestaltung unter fremden Dritten, „*welcher ein jeder für sich auf seine eigene Vorteilsmaximierung erpicht*“ sei, so nicht „*gelebt*“ werden.

Sei bei Personengesellschaften das Durchgriffsprinzip anzuwenden, so herrsche bei juristischen Personen das Trennungsprinzip zwischen der Sphäre der Gesellschaft und der Sphäre der Gesellschafter vor. Aufgrund des Trennungsprinzips seien Rechtsbeziehungen zwischen Körperschaften und ihren Gesellschaftern (Mitgliedern) steuerlich grundsätzlich anzuerkennen. Zuwendungen und andere Vermögensvorteile, die ihre Ursache im

Gesellschaftsverhältnis hätten, dürften aber die Einkommensermittlung nicht beeinflussen, auch wenn sie in die äußere Form schuldrechtlicher Leistungsbeziehungen gekleidet werden würden, KStR 2001, Rz 748).

Die steuerliche Neutralisierung verdeckter Ausschüttungen diene der Entflechtung von betrieblich veranlassten Vorgängen einerseits und den durch das Gesellschaftsverhältnis veranlassten Vorgängen andererseits. Offene und verdeckte Ausschüttungen von Körperschaften würden gemäß § 8 Abs. 2 KStG 1988 idgF. generell eine Verwendung des erzielten Einkommens darstellen. Damit eine verdeckte Ausschüttung vorliege, müssten bestimmte Voraussetzungen vorliegen. Benötigt werde ein Eigentums- oder Naheverhältnis zu einer Körperschaft, das objektive Tatbild der Bereicherung des Anteilsinhabers oder einer ihm nahe stehenden Person zu Lasten der Körperschaft und letztlich das subjektive Tatbild einer auf Vorteilsgewährung gerichteten Willensentscheidung. Entscheidendes Merkmal einer verdeckten Ausschüttung sei die Zuwendung von Vermögensvorteilen, die ihrer äußeren Erscheinungsform nach nicht unmittelbar als Einkommensverteilung erkennbar seien und ihre Ursache in den gesellschaftsrechtlichen Beziehungen hätten. Diesbezüglich komme die Judikatur des VwGH (VwGH 3.8.2000, 96/15/0159) in Hinblick auf Rechtsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen zur Anwendung. Damit eine getroffene Vereinbarung dem Fremdvergleich standhalte, müsse sie

nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen

einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und

zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen werden.

Im gegenständlichen Fall seien Zahlungen der Gesellschaft an deren Gesellschafter aufgrund eines Vertragswerkes geleistet worden, welches den Anforderungen des Fremdvergleiches nicht standhalte. Die Abgabenbehörde erlaube sich, diesbezüglich auf die obigen Ausführungen zu verweisen.

Formmängel wie im gegenständlichen Fall würden ungeachtet der zunächst bei der Abgabenbehörde liegenden Beweislast für das Vorliegen einer unangemessenen Gestaltung die widerlegbare Vermutung für das Vorliegen von Einkommensverwendung begründen (KStR 2001, Rz 756). Wesentliche, nicht unbeachtliche Formmängel seien im vorliegenden und zu beurteilenden Sachverhalt jedenfalls gegeben. Auch das objektive Tatbild der verdeckten Ausschüttung sei nach Ansicht der Abgabenbehörde gegeben. Aufgrund der Zahlungen der Gesellschaft an den Gesellschafter ohne, dass ein gültiges, sprich fremdübliches Vertragswerk vorherrschend sei, trage die Gesellschaft Aufwendungen, welche sie nicht zu tragen hätte. Letztlich sei auch das subjektive Tatbild der verdeckten Ausschüttung, nämlich die auf eine Vorteilsgewährung gerichtete Willensentscheidung vorhanden. Diese sei durch das Tätigen der

entsprechenden Überweisungen an den Gesellschafter vorliegend (Anmerkung der Referentin: gemeint wohl verwirklicht).

Betreffend Kapitalertragsteuer 2007 und 2008 wurde auf Seite 27f der händischen Bescheidbegründung ausgeführt, in § 8 KStG werde die Einkommensermittlung bei Körperschaften geregelt. Gemäß § 8 Abs. 2 KStG sei 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 werde. Verdeckte Ausschüttungen seien alle außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung gelegene Zuwendungen einer Körperschaft an Anteilsinhaber, die das Einkommen der Körperschaft zu Unrecht vermindern würden und ihre Wurzel in der Anteilsinhaberschaft hätten. Auf der Ebene der Körperschaft stelle die vorliegende verdeckte Ausschüttung eine Einkommensverwendung dar. Gemäß § 95 Abs. 1 EStG 1988 idGF sei Schuldner der Kapitalertragsteuer der Empfänger der Kapitalerträge. Gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 idGF sei der Ausschüttende zum Abzug und zur Abfuhr der Kapitalertragsteuer verpflichtet. Gemäß § 95 Abs. 4 EStG 1988 idGF sei die Kapitalertragsteuer dem Empfänger der Kapitalertragsteuer nur ausnahmsweise vorzuschreiben.

Mit Schreiben vom 1. Oktober 2012 hat die steuerliche Vertreterin der Bw fristgerecht einen Antrag auf Verlängerung der Frist zur Einbringung einer Berufung gegen die Bescheide betreffend K 2007 und 2008, Festsetzung von Anspruchszinsen 2007 und 2008 sowie betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer 2007 und 2008 bis 11.12.2012 gestellt. Das Finanzamt hat mit Bescheid vom 5. Oktober 2012 eine Fristverlängerung bis 9.11.2012 gewährt. Am letzten Tag der Frist (9.11.2012) wurde die Berufung gegen sämtliche Bescheide (vom 5.9. bzw. 10.9.2012) zur Post gegeben und damit fristgerecht eingebracht.

Eingangs der Begründung wurde ausgeführt, aufgrund der Prüfungsfeststellung der Großbetriebsprüfung betreffend die Veranlagungszeiträume 2006 bis 2007 (Außenprüfung) seien im Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung (Datum 12.11.2010) und in der Bescheidbegründung (Datum 5.9.2012) folgende Feststellungen getroffen worden, die Gegenstand der vorliegenden Berufung seien:

Die Betriebsprüfung habe das Nutzungsentgelt der Bw, welches an den Alleingesellschafter für die Überlassung des Grundstückes bezahlt worden sei, steuerlich nicht als Aufwand anerkannt. Sie habe stattdessen eine verdeckte Gewinnausschüttung unterstellt. Die Kapitalertragsteuer für die an den Gesellschafter bezahlten Beträge sei mittels Haftungs- und Zahlungsbescheiden für die Zeiträume 2007-2008 vorgeschrieben worden.

Die Betriebsprüfung begründe diese Vorgehensweise damit, dass das vorgewiesene Anbot auf Abschluss eines Superädifikatsvertrages (Beilage 1) nach außen nicht zum Ausdruck gekommen sei und daher keine Berücksichtigung finden könne. Weiters gehe die Betriebsprüfung stattdessen offensichtlich von einem fehlenden Baurechtsvertrag aus, da bei den Überweisungen die Bezeichnung Baurechtskosten bzw. Baurechtszins verwendet worden seien (Tz 1 des Berichts über das Ergebnis der Außenprüfung unter Verweis auf Punkt 1 der Niederschrift über die Schlussbesprechung).

Das Grundstück Straße/Nr in xxxxxx sei am 30.11.2005 von Gesellschafter gekauft worden. Die Anschaffung sei aus betrieblicher Veranlassung erfolgt. Gesellschafter habe geplant, das Grundstück einer Managementgesellschaft der xxx Unternehmen zur Errichtung eines Ausstellungs- und Verwaltungsgebäudes zur Nutzung zur Verfügung zu stellen.

Am 25.4.2006 sei die E GmbH, die jetzige Bw gegründet worden, bei welcher Gesellschafter Alleingesellschafter sei. Im Jahr 2006 habe die Bw mit der Planung des Ausstellungsgebäudes begonnen. Bei der Planung sei es zu unerwarteten Unwägbarkeiten gekommen. Es habe Widerstände der Anrainer und Planungskostenüberschreitungen gegeben, welche zu Verzögerungen und Unsicherheiten im Zusammenhang mit dem Bauprojekt geführt hätten. Der tatsächliche Baubeginn sei dann im Jahr 2009 gewesen.

Das Grundstück sei während der Planungsphase wie auch jetzt der Bw zur betrieblichen Nutzung gegen Entgelt zur Verfügung gestanden. Die langfristige Überlassung des Grundstücks sei Voraussetzung für die Projektplanung gewesen. In der Planungszeit sei das Grundstück schon zu Werbezwecken (Aufstellen großer Werbetafeln und Werbetransparente, Beilage 5a/5b) für die xxx Gruppe betrieblich verwendet worden. Ab August 2007 seien von der Bw monatliche Zahlungen an den Gesellschafter in Höhe von 1.500,00 € für die Nutzung des Grundstücks bezahlt worden. Für die bis dahin anteilige Nutzung im Jahr 2006/2007 seien in Summe 16.927,57 € berechnet und im Jahr 2007 zur Anweisung gebracht worden.

Die steuerliche Vertreterin ging von der vollen steuerlichen Abzugsfähigkeit der Aufwendungen aufgrund betrieblicher Veranlassung aus und führte dazu aus:

Die Betriebsprüfung habe Gesellschafter offensichtlich als beherrschenden Gesellschafter der Bw dem Kreis der „nahen Angehörigen“ zugeordnet. Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen würden im Steuerrecht dann Anerkennung finden, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen würden (Publizität), einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt hätten und auch zwischen Familienfremden unter denselben Bedingungen abgeschlossen worden wären.

Diese Grundsätze würden auf der in § 21 BAO normierten wirtschaftlichen Betrachtungsweise beruhen und hätten ihre Bedeutung vor allem im Rahmen der Beweiswürdigung. Allerdings dürfe ein Naheverhältnis nicht generell zu Verdachtsvermutungen gegen Angehörigenvereinbarungen bzw. zu einer steuerlichen Schlechterstellung führen.

Im gegenständlichen Fall seien keine Geldflüsse aus privaten Motiven oder zum Erreichen einer niedrigeren Progression vollzogen worden. Die Zahlungen seien dem Grunde und der Höhe nach aus betrieblicher Veranlassung erfolgt (vgl. Doralt/Toifl, EStG § 2 Rz 158). Eine verdeckte Gewinnausschüttung könne ausgeschlossen werden, da das Grundstück ausschließlich und ununterbrochen betrieblich gewidmet und genutzt worden sei. Die Zahlungen für die Nutzung des Grundstücks seien auch der Höhe nach nicht unangemessen.

Unter der Überschrift „Publizitätswirkung“ wurde zusammengefasst ausgeführt, Gemeinde, Kreditinstitut und Architekten als unternehmensfremde „Parteien“ hätten von einer Nutzungsvereinbarung zwischen der Bw und Gesellschafter Kenntnis erlangt. Spätestens bei der Baueingabe habe das entgeltliche Nutzungsverhältnis zwischen der Bw und Gesellschafter der Gemeinde gegenüber zwecks Vollständigkeit der Baueingabe kommuniziert werden müssen (Beilage 2). Das Kreditinstitut, welches die Finanzierung des Ausstellungsgebäudes vorgenommen habe, habe zur Besicherung der Finanzierung ein eingetragenes Pfandrecht verlangt. Für diesen Vorgang bedürfe es der Zustimmung des Liegenschaftseigentümers und Pfandrechtsbestellers Gesellschafter und daher der Darlegung des entgeltlichen Nutzungsverhältnisses, um zusätzlich alle zukünftigen Zahlungsflüsse gegenüber dem Kreditinstitut anzugeben.

Für die Planung des Gebäudes sei den teilnehmenden Architekten das bestehende Verhältnis von entgeltlicher Nutzungsüberlassung des Grundstückes durch den Gesellschafter an die Bw offen gelegt worden.

Aus den dargestellten Umständen werde die Publizitätswirkung der gegenständlichen Nutzungsregelung (Superädifikatsvereinbarung) offensichtlich.

Unter „*Inhalt der Vereinbarung*“ wurde ausgeführt, mit dem der Betriebsprüfung vorgelegten Anbot auf Abschluss eines Superädifikatsvertrages seien die Eckpunkte der Nutzungsüberlassung festgelegt worden. Es gebe keinen Zweifel daran, dass Einigkeit und Eindeutigkeit betreffend das Bestandsobjekt „Grundstück“, des Bestandsentgeltes und der langfristigen Laufzeit in Anlehnung an die Abschreibungsdauer eines Betriebsgebäudes bestanden habe. Regelungen über Mieterinvestitionen, Tragung von Betriebskosten und Instandhaltungspflichten im engeren Sinne verstünden sich von selbst, da der Bestandsgegenstand das Grundstück sei, das Gebäude im Eigentum der Errichtergesellschaft stehe, sie demnach

Investitionen/Instandhaltungen in das Eigengebäude tätige und die Betriebskosten für ein im (Anmerkung der Referentin: gemeint wohl in ihrem) Eigentum stehendes Gebäude nach der im allgemeinen Wirtschaftsleben geübten Praxis wohl selbst zu tragen habe.

Verständlich sei auch, dass im alltäglichen Sprachgebrauch und Geschäftsverkehr der Unternehmer und Mitarbeiter nicht von einem „Superädifikat“ gesprochen werde. Dies falle in die Terminologie der rechtswissenschaftlichen Berufe. Die Überweisungstexte der Mitarbeiter der Verwaltungsabteilung der Gesellschaft seien daher nicht verwunderlich, indem sie vereinfacht als Baurechtskosten bzw. Baurechtszins bezeichnet werden würden. Die Worte „Baurecht“ und „Bauzins“ seien im wirtschaftlichen Leben gebräuchliche Ausdrücke für die Nutzungsüberlassung eines Grundstückes jeglicher Art, jedoch sei die Verwendung des Begriffs „Superädifikat“ wie bereits erwähnt vor allem bei Juristen anzutreffen. Die Bezeichnung sei für die steuerliche Anerkennung einer Vereinbarung nicht entscheidungsrelevant.

Unter „*Fremdüblichkeit*“ hat die steuerliche Vertreterin der Bw vorgebracht, die äußere Form des Vertrages in Form eines Anbots auf Abschluss eines Superädifikatsvertrages sei eine im allgemeinen Wirtschaftsleben geübte Praxis. Ebenso seien zunächst mündliche und in der Folge schriftlich abgeschlossene Bestandverträge unter schriftlich festgelegten Eckpunkten der Nutzungsvereinbarung fremdüblich. Der Inhalt der gegenständlichen Bestandsvereinbarung sei vollständig und fremdüblich betreffend alle wesentlichen Merkmale wie Mietzinshöhe und Zahlungsfristen, Laufzeit, Wertsicherung, Schicksal des Gebäudes fixiert worden. Der Vertrag sei ausgeführt und die Mietzahlungen tatsächlich getätigt worden. Nur in einem anfänglich sehr unsicheren Projektzeitraum sei die Überweisung der Mietzahlungen verzögert eingefordert worden. Es seien jedoch keine unüblichen Änderungen an der Miethöhe vorgenommen worden (vgl. Doralt/Toifl, EStG § 2 RZ 166/8). In weiterer Folge seien die Mietzahlungen regelmäßig, zeitgerecht und entsprechend der seit Anbeginn vereinbarten Höhe erfolgt. Auch seien keine überhöhten Mietentgelte an den „nahen Angehörigen“ Gesellschafter gezahlt worden.

Im gegenständlichen Sachverhalt sei auf die Einzelumstände Rücksicht zu nehmen, unter denen das Zustandekommen des Superädifikatsvertrages als fremdüblich erachtet werden könne. Der Geschäftsführer habe die Zahlung von Entgelt für die Nutzung der Liegenschaft nicht bestritten. Bei der Vermietung der Straße/Nr handle es sich um eine steuerliche Einkunftsquelle, welche auch anhand einer Prognoserechnung belegt werden könne (Beilage 4).

Das Finanzamt hat die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat am 15. November 2012 direkt (ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung) zur Entscheidung vorgelegt. Mit

Schriftsatz vom 25. Februar 2013 (beim UFS eingelangt am 28. Februar 2013) hat die steuerliche Vertreterin den Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung zurückgezogen.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Zahlungen 2007 und 2008 an Gesellschafter:

Im gegenständlichen Fall ist strittig, ob die von der Bw in den Berufungsjahren 2007 und 2008 an den Alleingesellschafter der Bw geleisteten Zahlungen als betrieblich veranlasste Aufwendungen (Betriebsausgaben) abzugsfähig sind.

Eingangs ist festzustellen, dass die Referentin in der Begründung zum Aufhebungsbescheid vom 18. Juli 2012, RV/0137-F/11, klar und deutlich zum Ausdruck gebracht hat, dass die auf verschiedenen, divergierenden Begründungsansätzen beruhende Rechtsansicht des Finanzamtes sachverhaltsmäßig nicht ausreichend gedeckt ist und sie auch im Widerspruch zu in der Begründung zur Berufungsvorentscheidung getroffenen Feststellungen steht. Der Aufhebungsbescheid vom 18. Juli 2012 ist in Rechtskraft erwachsen.

Das Finanzamt hat dennoch weder vor Erlassung der „neuen“ Bescheide noch vor Vorlage der Berufung an den Unabhängigen Finanzsenat ergänzende Sachverhaltsermittlungen durchgeführt. Das Finanzamt hat sich in der gesonderten Begründung zu den Bescheiden im Wesentlichen darauf beschränkt, in der aufgehobenen Berufungsvorentscheidung vertretene Ansichten zu wiederholen, von der Referentin in der Begründung zum Aufhebungsbescheid vertretene Rechtsansichten als unzutreffend darzustellen und der Referentin nahe zu legen, allenfalls erforderliche Sachverhaltsermittlungen doch selbst durchzuführen.

Gem. [§ 289 Abs. 1 zweiter Satz BAO](#) ist das Finanzamt aber bei unveränderter Sachlage, von der angesichts des Unterbleibens weitergehender Ermittlungen auszugehen ist, an die im Aufhebungsbescheid von der Referentin dargelegten Rechtsanschauungen gebunden.

Die Referentin legt der Entscheidung folgenden in der Aktenlage gedeckten Sachverhalt zu Grunde:

Der Alleingesellschafter der Bw, Gesellschafter, hat das streitgegenständliche Grundstück am Datum erworben, um dieses der Bw zur Errichtung eines Ausstellungs- und Verwaltungsgebäudes zur Nutzung zur Verfügung zu stellen. Am xxxx wurde die Bw gegründet. Bereits im Jahr 2006 wurde mit der Planung eines Bau- und Ausstellungsgebäudes begonnen, das die Bw auf dem Grundstück des Alleingeschafters errichten wollte und letztlich dort auch errichtet hat. Die Bw hat am xxxxx bei der Marktgemeinde xxxxxx ein

Bauansuchen gestellt und 2009 mit der Errichtung des Gebäudes begonnen. Das Gebäude wurde zwischenzeitlich fertiggestellt. In den Streitjahren 2007 und 2008 hat die Bw unter dem Titel „Baurechtszins“ bzw. „Baurechtskosten“ verbuchte Zahlungen an ihren Alleingesellschafter in Höhe von gesamt 24.427,57 € bzw. von 18.000,00 € geleistet. Im Zuge einer im Unternehmen durchgeführten Betriebsprüfung (am 5. Oktober 2010) wurde der Betriebsprüfung (Bp) ein mit 31.5.2006 datiertes *„Anbot auf Abschluss eines Superädifikatsvertrages“*, vorgelegt, das nach Angaben der steuerlichen Vertretung der Bw die Rechtsgrundlage der Zahlungen darstellt.

Eingangs ist festzustellen, dass die Angehörigenjudikatur des VwGH nicht nur auf Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen im Sinne des § 25 BAO, sondern auch auf Rechtsbeziehungen zwischen Gesellschaften und ihren Gesellschaftern anzuwenden ist. Demnach sind Vereinbarungen zwischen Gesellschaften und ihren Gesellschaftern – ungeachtet ihrer zivilrechtlichen Gültigkeit - steuerrechtlich nur dann anzuerkennen, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen (Publizität),

einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und

auch zwischen Familienfremden unter denselben Bedingungen abgeschlossen worden wären.

Die einzelnen Kriterien haben lediglich für die Beweiswürdigung Bedeutung. Es handelt sich daher nicht um Tatbestandsanforderungen (vgl. Doralt, EStG14, § 2 Tz 160/1).

Die Referentin geht angesichts unveränderter Sach- und Rechtslage wie bereits in der Begründung zum Aufhebungsbescheid vom 18. Juli 2012, RV/0137-F/11 davon aus, dass durch Überweisung der monatlichen Miete (mittels Dauerauftrag) ab August 2007 der Vertrag zivilrechtlich zustande gekommen ist.

An der Publizität (Erkennbarkeit der) Vereinbarung (nach außen) hat das Finanzamt keine Zweifel mehr geäußert und bestehen solche angesichts der vorgelegten Bestätigung der Bank und der Gemeinde auch nicht. Das Anbot lässt auch keine inhaltlichen Mängel erkennen. Solche wurden auch vom Finanzamt nicht ersichtlich gemacht.

Ausgehend von dem bereits von der Betriebsprüfung festgestellten Planungsbeginn im Jahr 2006 sind für die Referentin keine Gründe erkennbar und wurden solche vom FA auch nicht ersichtlich gemacht, weshalb eine dem Grundeigentümer fremd gegenüberstehende GmbH bzw. deren ordentlicher GF die strittigen Zahlungen nicht an den Grundeigentümer geleistet hätte, um sich das Grundstück für die spätere Bebauung und langfristige Nutzung zu sichern. Außerbetriebliche Gründe sind weder für die Nachzahlung noch die laufenden Zahlungen ab August 2007 erkennbar und wurden vom FA auch nicht sachverhaltsmäßig gedeckt ersichtlich

gemacht. Die Referentin sieht auch keine Veranlassung, die Angemessenheit der Zahlungen in Zweifel zu ziehen. Wäre nach Ansicht des Finanzamtes die Angemessenheit der Zahlungen zweifelhaft gewesen, hätte das Finanzamt dem deutlichen Hinweis der Referentin in der Begründung zum Aufhebungsbescheid folgend vor Erlassung der Bescheide bzw. vor Vorlage der Berufung an den Unabhängigen Finanzsenat diesbezügliche Sachverhaltsermittlungen vornehmen und deren Ergebnisse der Aktenvorlage anschließen müssen.

Die Zahlungen wurden zweifelsohne im Hinblick auf die beabsichtigte und auch erfolgte Bebauung der Liegenschaft geleistet. Andere Gründe wurden vom Finanzamt nicht ersichtlich gemacht.

Der Zahlungsgrund für die Nachzahlung ergibt sich aus der E-Mail des Geschäftsführers der Bw vom 17.10.2007, in der dieser eine Mitarbeiterin anweist, den Betrag von 16.927,57 € mit dem Text: „Baurechtskosten, Straße/Nr, xxxxxx “ an Gesellschafter zu überweisen und dem hinsichtlich der laufenden Zahlungen ab August 2007 laut Bp angeführten Grund „Baurechtszins“. Nicht entscheidungswesentlich für die Frage, ob die Vereinbarung / die Zahlungen steuerrechtlich anzuerkennen ist (sind), ist, worauf bereits im Aufhebungsbescheid verwiesen wurde, unter welcher Bezeichnung ("Baurechtszins", "Baurechtskosten") die Zahlungen an den Alleingesellschafter verbucht wurden, zumal der Bw jedenfalls im Anbot die Berechtigung, das Grundstück zu bebauen, eingeräumt wird.

Gründe, die die Anbotstellung durch den Gesellschafter, dessen Annahme im August 2007 und die Leistung der strittigen Zahlungen als fremdunüblich erscheinen lassen würden, sind für die Referentin insgesamt nicht erkennbar und wurden vom FA auch nicht aufgezeigt.

Die Referentin geht mangels entgegenstehender Beweisergebnisse zusammengefasst in freier Beweiswürdigung davon aus, dass auch ein fremder Dritter, der das nicht in seinem Eigentum stehende Grundstück des Gesellschafter bebauen hätte wollen, das Angebot angenommen hätte und die strittigen Zahlungen (die laufenden ab August 2007 und die Nachzahlung) geleistet hätte. Die 2007 und 2008 erfolgten Zahlungen sind daher als betrieblich veranlasst zu beurteilen. Der Berufung wird in diesem Punkt Folge gegeben.

Die Körperschaftsteuer (K) für die Jahre 2007 und 2008 berechnet sich daher (Beträge in Euro) wie folgt:

K 2007:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb laut FA	39.483,97
-Zahlungen an Gesellschafter	-24.427,57
Einkünfte aus Gewerbebetrieb 2007 laut BE	15.056,40

-Verlustabzug (75 % von 18.259,36 € aus 2006)	-11.292,30
Einkommen 2007 laut BE	3.764,10
Körperschaftsteuer 2007 gem. § 22 KStG 1988 (25% von 3.764,10)	941,03
Differenz zur Mindestkörperschaftsteuer von 1.421,00 €	+479,97
-einbehaltene Steuerbeträge (anrechenbare KEST)	-1,67
Festgesetzte Körperschaftsteuer 2007 laut BE	1.419,33
Bisher war festgesetzt (Bescheid vom 5. September 2012)	4.758,48
Körperschaftsteuergutschrift 2007 daher	3.339,15

K 2008:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb laut FA	13.847,07
-Zahlungen an Gesellschafter 2008	-18.000,00
Einkünfte aus Gewerbebetrieb 2008 laut BE	-4.152,93
Einkommen 2008	0,00
Körperschaftsteuer 2008 gem. § 22 KStG 1988	0,00
Differenz zur Mindestkörperschaftsteuer	1.750,00
-einbehaltene Steuerbeträge	-244,11
Körperschaftsteuer 2008	1.505,89
Bisher war festgesetzt (Bescheid vom 5. September 2012)	3.217,66
Körperschaftsteuer-Gutschrift 2008 daher	1.711,77

2. Haftungsbescheide betr. Kapitalertragsteuer (Verdeckte Ausschüttung 2007 und 2008):

Gem. [§ 8 Abs. 2 KStG 1988](#) ist es für die Ermittlung des Einkommens ohne Belang, ob das Einkommen im Wege offener oder verdeckter Ausschüttungen verteilt oder entnommen oder in anderer Weise verwendet wird.

Unter verdeckten Ausschüttungen versteht man alle vermögenswerten Vorteile, die eine Körperschaft dem Beteiligten oder einem ihm nahe Stehenden nur deshalb gewährt, weil er Beteiligter der Körperschaft ist, und die sie einem anderen Vertragspartner nicht gewähren würde. Die verdeckte Ausschüttung setzt die Zuwendung eines vermögenswerten Vorteils voraus. Dieser muss entweder in Geld bestehen oder einen in Geld ausdrückbaren Wert aufweisen. Verdeckte Ausschüttungen einer Kapitalgesellschaft sind demnach Vorteile, die der Gesellschafter auf Grund seiner Gesellschafterstellung ohne ordnungsgemäßen Gewinnverteilungsbeschluss bezieht (vgl. VwGH 18.9.2003, 99/15/0262).

Da die an den Gesellschafter geleisteten Zahlungen nach der unter Punkt 1 begründete Ansicht der Referentin dem Grunde und der Höhe nach betrieblich veranlasst sind, liegt keine verdeckte Gewinnausschüttung an den Gesellschafter in den Berufungsjahren 2007 und 2008 vor. Die Haftungsbescheide waren daher ersatzlos aufzuheben.

3. Anspruchszinsen 2007 und 2008:

Die Berufung der Bw gegen die Anspruchszinsenbescheide 2007 und 2008 ist abzuweisen, da ein Anspruchszinsenbescheid nicht mit Aussicht auf Erfolg mit der Begründung anfechtbar ist, der maßgebende Körperschaftsteuerbescheid sei inhaltlich rechtswidrig. Das FA hat aber, da die Körperschaftsteuerbescheide 2007 und 2008 inhaltlich rechtswidrig sind, neue Anspruchszinsenbescheide für 2007 und 2008 zu erlassen. Eine Abänderung der ursprünglichen Anspruchszinsenbescheide erfolgt nicht (vgl. Ritz, BAO⁴, § 205 Tz 33 bis 35).

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 11. März 2013