

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache Bf, vertreten durch Gissauer Wirtschaftstreuhand GmbH Steuerberatungsgesellschaft, Bahnweg 30, 3061 Ollersbach über die Beschwerde vom 17.1.2011 gegen die Bescheide des Finanzamtes FA vom 17.12.2010, betreffend Körperschaftsteuer 2004, 2006, 2007 und vom 20.12.2010 betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer 2004, 2005 zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen. Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.
- II. Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art 133 Abs 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Im Zuge einer Betriebsprüfung über die Jahre 2004-2007 bei der Bf traf die belangte Behörde folgende Feststellungen: Die Bf habe von ihrem Alleingesellschafter-Geschäftsführer im Jahr 2007 eine Liegenschaft um 184.700 Euro (Gebäude) und 11.000 Euro (Grundanteil) erworben und mit einer Darlehensforderung gegen den Gesellschafter gegenverrechnet. Die Liegenschaft habe der Gesellschafter im Jahr 1985 schenkungshalber von seinen Eltern erhalten und dabei folgende Lasten übernommen: Wohnungs- und Versorgungsrechte der Eltern, Veräußerungs- und Belastungsverbot (ausgenommen geförderte Investitionskredite), Reallast des Unterhalts zugunsten der **A.B.**, Heimkehrrecht der beiden Brüder zu Urlaubszwecken für zwei Monate jährlich.

Zum 1.11.2007 sei ein erster Kaufvertrag zwischen Gesellschafter und Gesellschaft errichtet worden. Zu dieser Zeit sei die Liegenschaft zusätzlich mit einem Pfandrecht im Höchstbetrag von 1,3 Mio Schilling belastet gewesen. Das Grundstück sei im Zuge der Abschlussbuchungen zum 31.12.2007 in die Bilanz aufgenommen worden. Im Liegenschaftsbewertungsgutachten seien die Lasten nicht berücksichtigt worden. Der Kaufvertrag, aufgrund dessen die Einbuchtung erfolgte, sei nie notariell und grundbürgerlich durchgeführt worden. Erst kurz nach Anmeldung zur USO-Prüfung

(die Vorsteuer für die Kosten der Hausrenovierung sei von der Bf beantragt worden) sei es aufgrund eines neuen Kaufvertrages vom 11.9.2009 zur Grundbuchseintragung gekommen. Gesellschafterbeschlüsse über die Anschaffung der Liegenschaft gebe es nicht.

Das Darlehen, mit dem die Kaufpreisforderung saldiert wurde, bestehe laut Darlehensvertrag seit 1.12.2004, doch sei die Buchhaltung 2004 abgesehen von Saldenlisten nicht vorgelegt worden. Der Darlehensvertrag sei erst nachträglich im Jahr 2007 oder 2008 erstellt und rückdatiert worden, eine Vergebühr sei nicht erfolgt. Einen Gesellschafterbeschluss über die Darlehensgewährung gebe es nicht. Zum 1.1.2005 sei das Darlehenskonto mit 150.000 Euro belastet gewesen, wozu 2005 93.000 Euro hinzugereten und zum Jahresende 2005 12.800 Euro getilgt worden seien. Für die Jahre 2004 und 2005 sei keine Einbuchung der vereinbarten Zinsen erfolgt, 2006 und 2007 seien die Zinsen zwar eingebucht aber nicht bezahlt worden. Im rückdatierten Darlehensvertrag werde bereits auf die Aussaldierung gegen den Liegenschaftskauf bezug genommen, doch sei die belastete Liegenschaft unter Fremden nicht einmal zur Besicherung einer Forderung tauglich.

Sämtliche Vorgänge entbehrten jeglicher Fremdüblichkeit, zumal Gesellschaftszweck EDV-Beratung, Programmierung u.ä. sei. Einziger Zweck der Konstruktion sei gewesen, dem Gesellschafter Barmittel KeSt-frei auszuzahlen. Das Darlehen werde daher nicht als solches anerkannt und die Darlehensbuchungen auf dem Gesellschafter-Verrechnungskonto 2004 und 2005 als verdeckte Ausschüttungen qualifiziert. Im Gegenzug seien die Zinsbuchungen erfolgsmindernd auszubuchen. Die Liegenschaft sei als gewillkürtes Betriebsvermögen zu qualifizieren. Solches müsse zeitfolgerichtig als laufender Geschäftsfall aktiviert werden, was im Jahr 2007 nicht erfolgt sei. Die AfA dieses Jahres werde daher nicht anerkannt.

Aufgrund der fehlenden Buchhaltung des Jahres 2004 erfolge eine Zuschätzung von 2,5% des Umsatzes und Gewinnes. Weiters befänden sich im Anlagevermögen seit 2002 aktivierte „Entwicklungskosten Software“, deren AfA wegen des Aktivierungsverbotes für selbst hergestellte unkörperliche Wirtschaftsgüter nicht anerkannt werde.

In der Beschwerde bringt die Bf vor:

Vom Gesamtdarlehen in Höhe von 243.000 Euro seien nach 2005 noch 230.200 Euro offen gewesen. Diese seien zum 31.12.2007 gegen den Liegenschaftskauf (in Summe 195.700 Euro) aussaldiert worden, die restlichen 34.500 Euro durch Buchung gegen Gewinnausschüttung getilgt worden, wobei die Ausschüttung des Jahres 2007 insgesamt 40.000 Euro betragen habe.

Entgegen den Feststellungen der Bp sei der Kaufvertrag am 10.1.2008 notariell beglaubigt worden. Dass eine grundbürgerliche Durchführung extra beantragt werden müsse, sei der Bf nicht bewusst gewesen. Außerbürgerliches Eigentum sei jedoch auch im Fremdvergleich zu finden. Die Lasten seien bei Vertragsunterzeichnung überwiegend

löschungsreif gewesen (Lösungserklärung vom 4.12.2007 betreffend das Pfandrecht von 1,3 Mio Schilling, die bei Vertragsunterzeichnung bereits beim Grundbuch eingereicht worden sei). Die Lasten aus dem Schenkungsvertrag von 1985 seien zum überwiegenden Teil nicht mehr als Lasten anzusehen gewesen und 2009 tatsächlich gelöscht worden, was deren Inhaltslosigkeit schon im Jahr 2007 beweise. Die Versorgungsrechte der Eltern seien nie beansprucht worden. Die Mutter bewohne seit 25 Jahren ein eigenes Haus, der Vater (Jahrgang 1925) bewohne zwei Zimmer im unsanierten Dachgeschoß der Liegenschaft. Dafür bezahle er Betriebskosten und geringe Miete und übernehme die Obsorge über die Liegenschaft samt Kommunikation zwischen Mietern und Eigentümerin. Das Belastungs- und Veräußerungsverbot sei bereits im Jahr 1993 gelöscht worden. Die Reallast des Unterhalts zugunsten der A.B. sei obsolet gewesen, weil sie zum Übertragungszeitpunkt schon verstorben war. Das Heimkehrrecht der Brüder sei im Grundbuch nicht ersichtlich, nie beansprucht worden und mittlerweile mündlich darauf verzichtet worden.

Die Überweisungsbelege der Darlehenszuzählung wiesen den Text „Kreditüberweisung“ aus, wodurch ein mündlich abgeschlossener Darlehensvertrag zustande gekommen sei. Die nachträgliche Verschriftlichung mache diesen Vertrag nicht zunichte.

Gesellschafterbeschlüsse seien entbehrlich gewesen, weil der Darlehensnehmer ohnehin Alleingesellschafter-Geschäftsführer sei. Die Darlehenszinsen 2004 und 2005 seien von der damaligen steuerlichen Vertretung nicht als Ertrag in die Einkommensermittlung der Bf eingeflossen. In diesem Ausmaß liege eine verdeckte Ausschüttung vor. Die Zinsen 2006 und 2007 seien auf ein Verrechnungskonto gebucht und 2008-2010 zur Gänze bezahlt worden. Derzeit schulde die Bf dem Gesellschafter ca. 60.000 Euro, von einem Verzicht auf Zinsen könne daher nicht gesprochen werden. Dass ein Darlehen mit vereinbarter Tilgung nie beabsichtigt gewesen sei, sei ein Fehlschluss der belangten Behörde. Die KESt-Ersparnis sei durch die Steuerpflicht des Liegenschaftsverkaufs in der Kapitalgesellschaft mehr als beseitigt.

Im Zuge der Übernahme der steuerlichen Vertretung sei die Bf vom derzeitigen steuerlichen Vertreter darüber aufgeklärt worden, dass die grundbürgerliche Eintragung keine juristische Notwendigkeit aber zweckmäßig sei. Im Zuge dessen seien auch alle Grundbuchlasten gelöscht worden. Der Grundstückserwerb ins gewillkürte Betriebsvermögen abseits des Kerngeschäfts sei zulässig. Sämtliche Belege (Ausgaben und Mietverträge) seien auf Namen und Rechnung der Bf ausgestellt und verausgabt worden, ebenso die Vergebührungen der Mietverträge. Der Erwerbsvorgang sei zudem zeitgerecht verbucht worden angesichts des Kaufvertragsabschlusses am 1.11.2007 und dessen notarieller Beglaubigung am 10.1.2008.

Die Hinzuschätzung 2004 bleibt unbekämpft. Bei der aktivierten Softwareentwicklung handle es sich um Wirtschaftsgüter, die der Gesellschafter aus seinem Einzelunternehmen in die Bf eingelegt habe. Die Abschreibung durch die Bf sei somit zurecht erfolgt.

Mit Ergänzungersuchen vom 18.3.2011 weist die belangte Behörde (1.) darauf hin, dass die Darlehenssumme laut Buchhaltung 243.000 Euro betragen habe, laut Vertrag jedoch nur 230.000 Euro. Daher werde um Aufklärung der im Jahr 2005 erfolgten Darlehenstilgung von 12.800 Euro ersucht.

(2.) Weiters wird die bisher nicht aktenkundige notarielle Beglaubigung abverlangt und angemerkt, dass bei notarieller Vertragsausfertigung auch eine Anzeige beim Gebührenamt betreffend Grunderwerbsteuer erfolge, was hier nicht der Fall sei.

(3.) Laut Kaufvertrag laute der Kaufpreis der Liegenschaft auf 184.700 Euro. Bei der Einbuchung seien jedoch zusätzlich 11.000 Euro auf Grund und Boden aktiviert worden und gegen das Darlehen aussaldiert worden.

(4.) Eine Lastenfreiheit der Liegenschaft liege nicht vor. Die Löschungsbewilligungen seien erst zum Stichtag 11.9.2009 ausgestellt worden, eine aushaftende Darlehensforderung der bereits verstorbenen A.B. sei erst nachträglich mit Niederschrift vom 11.9.2009 ins Nachlassvermögen aufgenommen worden.

(5.) Die Anführung „Kreditüberweisung“ auf den Überweisungsbelegen könne auch bedeuten, dass ein Kredit des Gesellschafters mit der Überweisung getilgt worden sei. Die Frage nach der Mittelverwendung vom 11.5.2010 samt Aufforderung, die Bankkontobelege vorzulegen, sei bis jetzt unbeantwortet geblieben.

(6.) Gesellschafterbeschlüsse seien bei einer Ein-Mann-GmbH nicht entbehrliech (§§ 34, 18 Abs 5 GmbHG, Punkt VI des Gesellschaftsvertrages der Bf).

(7.) Die von der Bf angesprochenen Ausgabenbelege betreffend die Liegenschaft seien erst im Zuge der Prüfung im Jahr 2009 auf die Bf geändert bzw. ausgestellt worden. Im Prüfungszeitraum lauteten alle Belege auf den Alleingesellschafter der Bf. Schriftliche Mietverträge seien im Prüfungszeitraum nicht vorgelegen.

(8.) Das Datenverarbeitungsprogramm betreffend wird der Nachweis abverlangt, dass der Alleingesellschafter ursprünglicher Eigentümer gewesen sei und wie die Veräußerung bei ihm steuerlich behandelt wurde.

Mit Schreiben vom 11.4.2011 antwortete der Bf:

(1.) Der nachträglich geschlossene und rückdatierte Darlehensvertrag habe nur mehr den offenen Saldo von 230.200 Euro beinhaltet.

(2.) Die Unterschrift auf dem Kaufvertrag vom 1.11.2007 und vom 10.1.2008 sei am 10.1.2008 notariell beglaubigt worden.

(3.) Es handle sich um eine Fehlbuchung des vorherigen Steuerberaters. Diese sei im Jahresabschluss 2008 korrigiert und gegen das Verrechnungskonto gebucht worden. In der Folge sei der Saldo des Verrechnungskontos zur Gänze in die Gesellschaft einbezahlt worden.

(4.) Eine Löschungserklärung der Steiermärkischen Bank und Sparkassen AG vom 4.12.2007 liege vor. Die Belastung der A.B. sei nicht relevant, weil sie seit 2004 verstorben sei. Im übrigen habe die Belastung 58.000 Schilling [4.215 Euro] betragen, dies entspreche 2,3 Prozent des Gesamtkaufpreises. Alle 2009 gelöschten Pfandrechte haben schon im Erwerbszeitpunkt nicht mehr bestanden, denn zwischen Kauf und Löschung sei kein Entgelt für eine Löschung bezahlt worden.

(5.) Die Vermutung der belangten Behörde widerspreche den Tatsachen. Kontoauszüge liegen bei.

(6.) Der Hinweis auf Punkt VI des Gesellschaftsvertrages (Einschränkung der alleinigen Entscheidungen des Geschäftsführers) spreche nicht gegen die Darlehensgewährung, weil der Geschäftsführer auch Alleingesellschafter sei. Seine konkludente Zustimmung in seiner Funktion als Gesellschafter könne daher vorausgesetzt werden.

(7.) Es sei keine Frage gestellt worden, weshalb davon ausgegangen werde, dass kein Kommentar erwartet werde.

(8.) Der Vorgang liege längere Zeit zurück, weshalb Nachweise nicht mehr erbringbar seien. Die Entnahme sei beim Alleingesellschafter nicht versteuert worden. Eine steuerliche Abschreibung hätte im Zuge der Mehr-weniger-Rechnung verhindert werden sollen.

Mit weiterem Ergänzungersuchen vom 26.5.2011 urgiert die belangte Behörde die fehlende Beilage aus der Vorhaltsbeantwortung vom 11.4.2011 (notarielle Beglaubigung). Weiters fehle ein Kontoauszug (Überweisung von 30.000 Euro vom 4.1.2005). Die Mittelverwendung der Kredite sei nachzuweisen.

Nach Fristerstreckung legte die Bf die Unterlagen mit Schreiben vom 1.7.2011 vor. Die ausbezahlten Kredittranchen seien für Wertpapierankäufe verwendet worden. Eine Kontoabdeckungs- oder Nachschussverpflichtung habe nicht bestanden.

Im Akt befindet sich weiters eine Stellungnahme der belangten Behörde vom 5.8.2011.

Der Liegenschafts-Kaufvertrag vom 1.11.2007 sei 10.1.2008 lediglich notariell beglaubigt, jedoch nie durchgeführt (Grundbucheintragung, Vergebühring) worden. Dies alles sei erst mit einem neuen Kaufvertrag vom 11.9.2009 erfolgt.

Die Liegenschaft sei erst im Zuge der Um- und Nachbuchungen in die Bilanz 2007 aufgenommen worden. In der Bilanz 2007 (eingereicht am 22.10.2008) sei die Liegenschaft ohne genauere Angaben (Lageadresse, Eigentumsrechte etc.) als Wohn- und Sozialgebäude ausgewiesen.

Gegen diese Stellungnahme und auf h.g. Aufforderung, Details zur Liegenschafts- und Bonitätsbewertung vorzulegen, bringt die Bf mit Schreiben vom 27.2.2015 vor:

Der Liegenschaftskaufvertrag sei am 1.11.2007 aufgesetzt und unterzeichnet worden, erst am 10.1.2008 habe der Gesellschafter-Geschäftsführer Zeit gefunden, den Vertrag notariell beglaubigen zu lassen. Leider habe der Notar unterlassen, ihn über erforderliche weitere Schritte zur Grundbuchseintragung aufzuklären. Für die gutachterliche Feststellung des Liegenschaftswertes sei der Verkehrswert unabhängig von grundbücherlich im C-Blatt ausgewiesenen Lasten zu beurteilen. Es komme bei Liegenschaftstransaktionen oft vor, dass Pfandrechte mit aufrechter Schuld vom Treuhänder aus dem Verkaufserlös getilgt werden, dieser Umstand aber lediglich in einer Änderung des Barkaufpreises, nicht des Kaufpreises (Wert der Liegenschaft auf Basis eines Gutachtens) Niederschlag finde. Die Erfassung des Liegenschaftserwerbes in den Büchern der Bf anlässlich der Abschlussbuchungen sei nicht unüblich, weil es sich um ein Rechtsgeschäft mittels Vertrag und nicht mittels Rechnung gehandelt habe und kein buchhalterisch zu erfassender Zahlungsfluss vorgelegen sei.

Endfälligkeit eines Darlehens sei nicht unüblich und sei mit Ende 2007 vereinbart gewesen. Die gewählte Vorgehensweise sei betriebswirtschaftlich sinnvoll gewesen, weil durch die Kreditzinsen die Ertragsoptimierung und durch den Liegenschaftskauf die Kapitalsicherheit des Gesellschaftsvermögens gesichert worden seien.

Die hinreichende Bonität des Gesellschafter-Geschäftsführers zum Zeitpunkt der Darlehensgewährung ergebe sich aus dessen beigelegten Einkommensteuerbescheiden, die Einkommen von 40.000 Euro jährlich auswiesen. Mit diesem Einkommensnachweis hätte er auch bei seiner Hausbank ein derartiges Darlehen ohne Grundbuchseintragung erhalten und hätte die Rückzahlungsraten aufbringen können. Weiters habe der Bf zwei Liegenschaften besessen – die im Jahr 2007 verkaufte (Wert 2004 184.700 Euro) und eine weitere (Wert 2004 240.000 Euro). Die Grundbuchsbelastungen der erstgenannten Liegenschaft seien bereits bei Darlehensgewährungforderungsentkleidet gewesen (für den mündlichen Verzicht auf Versorgungsrenten der Eltern werde die Mutter des Gesellschafters wenn erforderlich als Zeugin benannt), auf dem anderen Grundstück bestanden Pfandrechte für ein Darlehen von 720.000 Schilling (Laufzeit 1998-2007, 2004 aushaftend 22.660 Euro) und 400.000 Schilling (2004 aushaftend 24.000 Euro).

Über eine Bonitätsprüfung gebe es aufgrund der Doppelfunktion als Geschäftsführer und Darlehensnehmer keine Unterlagen. Es sei jedoch jedenfalls festgestanden, dass die Liegenschaft von der Gesellschaft erworben werden solle, weil die überschüssigen liquiden Mittel konservativ veranlagt (Sparbuch) wenig Ertrag brächten und ertragreichere Veranlagungsformen das Risiko des Kapitalverlustes in sich bargen.

Betreffend Liegenschaftsbewertung gebe es nur das aktenkundige Immobiliengutachten vom August 2007. Aufgrund der Stabilität des lokalen Immobilienmarktes seien die Werte 2004 und 2009 gleich bzw. durch eine Fassadensanierung aus dem Jahr 2008 eine Wertsteigerung auf ca. 200.000 Euro eingetreten.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

1. Sachverhalt

Die Bf tätigte an ihren Alleingesellschafter irreführend als Kreditgewährung bezeichnete verdeckte Ausschüttungen, und zwar im Jahr 2004 im Ausmaß von 150.000 Euro und im Jahr 2005 im Ausmaß von 80.200 Euro. Weiters machte die Bf im Jahr 2007 für eine nicht in ihrem Eigentum befindliche Liegenschaft AfA im Ausmaß von 1.302,88 Euro und im Jahr 2004 für selbst hergestellte unkörperliche Wirtschaftsgüter (Software) AfA im Ausmaß von 25.351,99 Euro geltend.

2. Allgemeines zur verdeckten Ausschüttung

Verdeckte Ausschüttungen sind Vorteile, die eine Gesellschaft ihren Gesellschaftern aus ihrem Vermögen in einer nicht als Gewinnausschüttung erkennbaren Form unter welcher Bezeichnung auch immer gewährt, die sie anderen Personen, die nicht ihre Gesellschafter sind, nicht oder nicht unter den gleichen günstigen Bedingungen zugestehen würde.

Entscheidendes Merkmal einer verdeckten Ausschüttung ist die Zuwendung von Vermögensvorteilen, die ihrer äußereren Erscheinungsform nach nicht unmittelbar als Einkommensverteilung erkennbar sind und ihre Ursache in den gesellschaftsrechtlichen Beziehungen haben. Diese Ursache wird an Hand eines Fremdvergleiches ermittelt (vgl. etwa VwGH 4.2.2009, 2008/15/0167, mwN).

Die besonderen Schwierigkeiten der Feststellung des tatsächlichen Sachverhaltes, die sich aus dem Umstand des Selbstkontrahierens ergeben, haben zur Folge, dass bei der Sachverhaltsfeststellung, um dem Objektivierungserfordernis hinreichend Rechnung zu tragen, der nach außen in Erscheinung tretenden tatsächlichen Abwicklung der Leistungsbeziehung die wesentliche Bedeutung beizumessen ist (vgl. etwa VwGH 26.7.2000, 2000/14/0061, und 21.12.1999, 99/14/0255).

Der Bf ist insoweit recht zu geben, als dass die Nichteinhaltung der Formvorschriften des § 18 Abs 5 GmbHG zwar der zivilrechtlichen Wirksamkeit entgegensteht, hingegen zufolge der Bestimmung des § 23 Abs 3 BAO nicht der steuerlichen Beachtlichkeit des vorgefundenen Geschehens entgegensteht (vgl. VwGH 23.4.2001, 2001/14/0054, VwSlg. 7607/F). Demnach sind auch nichtige Rechtsgeschäfte der Erhebung der Abgaben soweit und solange zu Grunde zu legen, als die am Rechtsgeschäft beteiligten Personen dessen wirtschaftliches Ergebnis eintreten und bestehen lassen (VwGH 22.5.2014, 2011/15/0003).

Die vom VwGH für die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen einer GmbH und seinem beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer aufgestellten Kriterien kommen in jenen Fällen zum Tragen, in denen berechtigte Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt einer behaupteten vertraglichen Gestaltung bestehen; sie haben ihre Bedeutung im Rahmen der Beweiswürdigung (VwGH 26.4.2006, 2004/14/0066).

Ob verdeckte Ausschüttungen anzunehmen sind, hängt nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vor allem von der Ernstlichkeit einer Rückzahlungsabsicht hinsichtlich der von der Gesellschaft empfangenen Beträge ab (vgl. VwGH 6.7.2011, 2008/13/0005 mwN). Es ist zu prüfen, ob aus den Umständen zu schließen ist, dass die Erfassung auf dem Verrechnungskonto nach Ansicht der Gesellschaft einer tatsächlich aufrechten Verbindlichkeit des Gesellschafters entspricht (vgl. VwGH 28.4.2009, 2004/13/0059, VwSlg. 8440/F). Ist dies nicht der Fall, liegen verdeckte Ausschüttungen vor. Ob eine solche Annahme berechtigt ist, hängt von dem Gesamtbild der jeweils im Einzelfall gegebenen Verhältnisse ab (VwGH 22.5.2014, 2011/15/0003).

3. Beweiswürdigung

3.1. Grundstückserwerb

Es gibt einen Kaufvertrag, dessen Vertragstext mit 1.11.2007 datiert ist. Auf Höhe der Unterschriften befindet sich in Schreibmaschinenschrift das Datum 10.1.2008. Auch die notarielle Beglaubigung der Unterschriften datiert vom 10.1.2008. Daraus ergibt sich, dass zwar der Vertragsentwurf vom 1.11.2007 stammt, von den Vertragsparteien jedoch erst am 10.1.2008 unterzeichnet worden ist. Das Verpflichtungsgeschäft für den behaupteten Liegenschaftserwerb lag somit nicht im Jahr 2007, sondern im Jahr 2008. Dafür spricht auch, dass die Löschungserklärung der Bank erst nach dem Vertragsentwurf aber vor Unterzeichnung vorgelegen ist (am 4.12.2007).

Dem Verpflichtungsgeschäft ist jedoch kein entsprechendes Verfügungsgeschäft nachgefolgt, das Eigentum aufgrund des vorgelegten Vertrages somit gar nicht auf die Bf übergegangen. Außerbücherliches Grundstückseigentum mag zwar vorkommen, jedoch für gewöhnlich bei bloßen Zwischentransaktionen, nicht aber bei langfristigem Erwerb. Die Vertragsparteien schienen sich jedoch darüber einig zu sein, dass der Vertrag nicht durchgeführt wird, denn

- es gab keine Anzeige eines Grunderwerbes beim für die Grunderwerbsteuer zuständigen Finanzamt – offenbar haben die Vertragsparteien ein die Grunderwerbsteuer auslösendes Rechtsgeschäft verneint;
- eine grundbücherliche Eintragung ist aufgrund des Vertrages nicht erfolgt;
- die vertraglich vereinbarte Lastenfreiheit wurde zum behaupteten Erwerbszeitpunkt nicht bewirkt – einzig eine Löschungserklärung der Bank die Hypothek betreffend lag mit 4.12.2007 vor;
- die Lastenfreistellung und grundbücherliche Eintragung erfolgte erst aufgrund eines neuerlichen Kaufvertrages vom 11.9.2009, womit deutlich wird, dass der Kaufvertrag aus dem Zeitraum 2007/2008 von den Vertragsparteien nicht ernstlich gewollt war – sonst hätte es für die Eigentumsübertragung nicht eines neuen Vertrages bedurft;
- sämtliche Rechnungen im Zusammenhang mit der Liegenschaft lauteten weiter auf den Verkäufer und wurden erst im Zuge der Betriebspprüfung zur Wahrung eines nicht

vorhandenen Scheins auf die Bf geändert. Bezeichnender Weise äußert sich die Bf zum diesbezüglichen Vorhalt der belannten Behörde ausdrücklich (!) nicht (Schreiben vom 11.4.2011, Punkt 7).

Angesichts der Fülle von Punkten, die gegen die behauptete Liegenschaftstransaktion sprechen, ist es ohne Belang, dass die Verbuchung im Zuge der Abschlussbuchungen unternehmensrechtlich unter Umständen noch als zeitgerecht iSd § 190 Abs 3 UGB angesehen werden kann (vgl. *Hilber* in *Torggler*, UGB (2013), § 190 Tz 26).

Das vorgegebene Verpflichtungsgeschäft samt notarieller Beglaubigung bloß der Echtheit der Unterschriften und der Zeichnungsberechtigung der Vertragspartner diente damit nur dazu, den Schein zu wahren, dass bei der Bf eine Darlehensforderung bestehe, die durch Aussaldierung gegen den vorgegebenen Kauf ernstlich eingebracht werden solle (vgl. unten, Punkt 3.2). Tatsächlich war zum damaligen Zeitpunkt ein Verkauf von den Vertragsparteien nicht gewollt und ist auch nicht erfolgt.

3.2. Kredit

Aus dem Gesamtbild der Verhältnisse ergibt sich, dass einziger Zweck der von der Bf aufgestellten Behauptung einer Kreditvergabe die Vermeidung von KESt bei Mittelauszahlung an ihren Gesellschafter war. Die Benennung als Kredit erfolgte nur zum Schein, was sich aus folgenden Sachverhaltselementen erschließt:

- Weder ein Kreditvertrag noch ein Gesellschafterbeschluss lagen ursprünglich vor.
- Der schriftliche Kreditvertrag wurde erst im Zeitraum 2007/2008 und damit im Zuge der angeblichen Verkaufsüberlegungen erstellt, wie sich aus den Vorbringen beider Parteien ergibt.
- Ein rückdatierter Kreditvertrag müsste die ursprünglichen Vertragskonditionen beinhalten, somit die auf Basis des behaupteten Rechtsgeschäfts tatsächlich an den Gesellschafter geflossenen 243.000 Euro. Die Kreditsumme laut schriftlichem Vertrag beinhaltet auch nicht den offenen Saldo, wie von der Bf behauptet. Dieser Saldo war nämlich 230.200 Euro, nicht 230.000 Euro.
- Entgegen der von der Bf behaupteten Vereinbarung wurden in den Jahren 2004 und 2005 keine Zinsen vorgeschrieben – nach Ansicht des Verwaltungsgerichtes nicht etwa aus mangelnder Sorgfalt, sondern weil die Bf nicht ernstlich vom Vorliegen einer Forderung ausgegangen ist. Erst ab 2006 ist diese Zinsenvorschreibung pro forma zur Wahrung des Scheines erfolgt.
- Der behauptete Kredit wurde mit einer Kaufpreisforderung aussaldiert, deren zugrundeliegendes Rechtsgeschäft im Zeitpunkt der Forderungsausbuchung gar nicht zustande gekommen ist (vgl. oben, Punkt 3.1). Der Kaufpreisfindung liegt hierbei ein unvollständiges Bewertungsgutachten zugrunde, das in der vorliegenden Form nicht geeignet ist, einen fremdüblichen Kaufpreis zu bestimmen. Die bloße Bestimmung des Ertragswertes eines grundbücherlich belasteten Objektes kann nicht ohne weiteres zum Kaufpreis führen. Ein vollständiges und richtiges Gutachten müsste grundbücherlich

eingetragene Lasten bewerten bzw. zumindest deren behauptetes tatsächliches Fehlen erwähnen und dokumentieren. Wenn die Bf behauptet, ein Verkehrswert pflege von der unbelasteten Liegenschaft ermittelt zu werden und Lasten hätten nur Auswirkung auf den „Barkaufpreis“, nicht aber auf den Kaufpreis und Wert der Liegenschaft, so widerspricht dies fundamentalen Marktgrundsätzen und ist nicht logisch nachvollziehbar.

- Zur Abrundung sei noch erwähnt, dass eine angesichts der Darlehenssumme gebotene Bonitätsprüfung des Darlehensnehmers (vgl. VwGH 22. 5. 2014, 2011/15/0003) durch die Bf nicht nachgewiesen oder hinreichend glaubhaft gemacht worden ist. Der bloße Verweis auf das Einkommen des Darlehensnehmers unter Ausblendung seiner weiteren Belastungen, insbesondere durch zwei Kredite die zweite Liegenschaft des Darlehensnehmers betreffend, vermag die hinreichende Bonität nicht zu gewährleisten. Dass der Darlehensnehmer bei seiner Hausbank, die ihm ein grundbücherlich besichertes Darlehen über rund 52.000 Euro gewährt hat, ein weiteres Darlehen im mehr als vierfachen Ausmaß ohne Besicherung erhalten hätte, erscheint eine völlig realitätsferne Behauptung.

Die Möglichkeit, das Darlehen mit der später verkauften Liegenschaft zu besichern, ist ebensowenig hinreichend nachgewiesen. Dazu hätte es im Zeitpunkt der Kreditgewährung einer Bewertung der Liegenschaft und der darauf befindlichen Lasten bedurft. Ein Wertgutachten liegt aber erst drei Jahre später vor. Auch eine Risikoabgeltung durch den vereinbarten Darlehenszinssatz ist bei der behaupteten Höhe von drei Prozent nicht zu erblicken (Vergleichswert: Zinssatz für Wohnbaukredite an private Haushalte im Jahr 2004 laut OeNB-Statistik: 3,9 %).

In den Erkenntnissen des VwGH wird ausgeführt, dass einzelne der hier angeführten Punkte für sich noch nicht geeignet sind, die Ernsthaftigkeit einer Forderung anzuzweifeln. Ob eine Forderung besteht, ist jedoch immer im Einzelfall zu prüfen, und die Fülle an Indizien spricht beim vorliegenden Sachverhalt deutlich gegen das Bestehen eines Darlehens.

3.3. Abschreibung Software

Die Bezeichnung in den Büchern der Bf: „Entwicklungskosten Software“ lässt darauf schließen, dass es sich nicht um einen derivativen Erwerb durch die Bf gehandelt hat, sondern um die bei der Bf originär angefallenen Entwicklungskosten.

Die Bf hat keine Unterlagen zur Stützung ihres Standpunktes vorlegen können. Ergänzend sei erwähnt, dass der Hinweis auf die vergangene Zeitspanne ins Leere geht. Die Software wurde offenbar im Jahr 2004 noch genutzt, andernfalls eine vorzeitige Abschreibung erfolgt wäre. Damit zählten Lizenzverträge o.ä. im Jahr 2004 noch zu den aufzubewahrenden Aufzeichnungen. Die siebenjährige Aufbewahrungsfrist (§ 132 Abs 1 BAO) endete im Jahr 2011. Am 18.3.2011 und damit vor Ende der Aufbewahrungsfrist hat die belangte Behörde die Bf aufgefordert, entsprechende Unterlagen vorzulegen.

4. Rechtsfolgen

Scheingeschäfte und andere Scheinhandlungen sind für die Erhebung von Abgaben ohne Bedeutung (§ 23 Abs 1 BAO). Aufgrund des Nichtvorliegens eines Darlehens kann der Geldfluss von der Bf an ihren Gesellschafter seinen Rechtsgrund nur im Gesellschaftsverhältnis haben. Es liegen Ausschüttungen vor, die beim Gesellschafter zu den Einkünften aus Kapitalvermögen (§ 27 EStG) zählen. Sie unterliegen dem KEst-Abzug (§ 93 EStG), wobei die Bf als Abzugsverpflichtete haftet (§ 95 EStG). Demzufolge erfolgte die KEst-Vorschreibung an die Bf im Zuge des von der belangten Behörde zu übenden Ermessens (VwGH 29.3.2012, 2008/15/0170) zurecht.

Durch das Nichtvorliegen einer Darlehensforderung waren auch die von der Bf gebuchten Zinsenvorschreibungen bloß zum Schein erfolgt und waren zurecht bei der Bf erfolgsmindernd zu streichen.

Der Liegenschafts-Kaufvertrag vom 10.1.2008 wurde nur zum Schein geschlossen und ist daher unbedeutend (§ 23 Abs 1 BAO). Das Eigentum verblieb bis zum tatsächlichen Verkauf im Jahr 2009 beim Gesellschafter. Die Bf hat bis zu diesem Zeitpunkt auch nicht wirtschaftliches Eigentum (§ 21 Abs 1 lit d BAO) erlangt, denn die Verfügungsmacht blieb beim Gesellschafter, auf den auch weiterhin Belege im Zusammenhang mit der Liegenschaft gelautet haben. Mangels Eigentums war auch eine Aufnahme in das gewillkürte Betriebsvermögen der Bf nicht möglich, die Liegenschaft war ihr im Jahr 2007 nicht als Einkunftsquelle zurechenbar.

Angesichts der Fülle von Anhaltspunkten erscheint die von der Bf angebotene Zeugeneinvernahme nicht geboten zumal die Befragung einer nahen Angehörigen des Gesellschafter-Geschäftsführers nicht geeignet ist, entscheidungswesentliche neue Sachverhaltselemente zutage zu fördern. Zwischen nahen Angehörigen bedarf es zur abgabenrechtlichen Anerkennung grundsätzlich der Schriftlichkeit. Die bloß nachträgliche Behauptung mündlicher Verträge und die damit seitens der Bf fehlende außenwirksame Dokumentation muss sich die Bf vorwerfen lassen.

Selbst hergestellte unkörperliche Wirtschaftsgüter (§ 4 Abs 1 EStG) bzw. nicht entgeltlich erworbene immaterielle Gegenstände des Anlagevermögens (§ 197 Abs 2 UGB bzw. vor BGBI I 2005/120 HGB) – wozu auch Softwareentwicklung zählt – unterliegen einem Aktivierungsverbot (§ 5 Abs 1 EStG), womit eine Abschreibung für Abnutzung ausgeschlossen ist. Die belangte Behörde hat somit zurecht eine Bilanzberichtigung vorgenommen. Eine Rückführung der bei Anfall der Aufwendungen ursprünglich zu unrecht erfolgten Aktivierung in Aufwand unterbleibt, weil die Bestimmung zur Bilanzberichtigung über die Verjährung hinaus (§ 4 Abs 2 EStG) erstmals auf Fehler anzuwenden ist, die das Jahr 2003 betreffen (§ 124b Z 225 EStG). Der vorliegende Fehler liegt hingegen weiter zurück.

5. Revision

Die Revision ist unzulässig. Zu den Anerkennungserfordernissen für Verträge zwischen dem Alleingesellschafter und seiner Kapitalgesellschaft gibt es eine umfassende VwGH-Rechtsprechung. Diese Rechtsprechung wurde, soweit im gegenständlichen Verfahren entscheidungsrelevant, wiedergegeben und der Beweiswürdigung zugrunde gelegt. Die Beweiswürdigung selbst ist auf der Sachverhaltsebene angesiedelt und damit keine Rechtsfrage, somit auch keine Rechtsfrage iSd Art 133 Abs 4 B-VG.

Wien, am 12. März 2015