



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der BW, vertreten durch die Treuhand-Union Villach, Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft m. b. H., 9500 Villach, Haydnstrasse 5, vom 20. September 2001 gegen die Bescheide des Finanzamtes Villach vom 6. Juli 2001 betreffend Körperschaftsteuer für das Jahr 1997 sowie Haftung für Kapitalertragsteuer gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 für den Zeitraum 1.1.1997 bis 31.12.1997 entschieden:

Den Berufungen wird Folge gegeben.

Die Körperschaftsteuer für das Jahr 1997 wird festgesetzt mit	47.462,-- ATS (4.784,78 €)
---	-------------------------------

Der angefochtene Bescheid betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 für den Zeitraum 1.1.1997 bis 31.12.1997 wird aufgehoben.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss – abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen – von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss – abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen – von einem Rechtsanwalt, einem Wirtschaftsprüfer oder einem Steuerberater unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Während des Streitzeitraumes waren am Stammkapital der Bw. von ATS 600.000,-- A.B. mit ATS 575.000,-- (d. s. 95,83%) und C.D. mit ATS 25.000,-- (d. s. 4,17%) beteiligt.

Strittig ist, ob die Bw. ihrem Gesellschafter A.B. einen Bauhof unter einem Fremden gegenüber erzielbaren Preis veräußert und hiedurch als verdeckte Ausschüttungen zu beurteilende Vorteile zugewendet hat.

Im Anschluss an eine bei der Bw. abgeführte Buch- und Betriebsprüfung hielt der Prüfer in seinem Bericht diesbezüglich wörtlich Folgendes fest:

"1991 wurde das Bauunternehmen A.B. in die Bw. nach Art. 3 Strukturverbesserungsgesetz eingebracht. U. a. wurde auch der gesamte Bauhof zu Buchwerten in die Bw. eingebracht.

1997 veräußerte die Bw. den Bauhof an den geschäftsführenden Gesellschafter A.B. um den Kaufpreis von ATS 3.700.000,--.

Zur Wertfindung hat die Bw. ein Schätzgutachten von DIL. erstellen lassen, der den Verkehrswert von ATS 3.700.000,-- feststellte.

Die Bp. hat dieses Gutachten als Beweismittel im Rahmen der Beweiswürdigung untersucht und ihrerseits einen Verkehrswert von ATS 5.500.000,-- festgestellt.

Die Differenz von ATS 1.800.000,-- wurde als Vorteilszuwendung an den Gesellschafter A.B. angesehen und als verdeckte Gewinnausschüttung behandelt. Im Einzelnen wurden folgende Abweichungen in den Bewertungen festgestellt:

...

1) Bodenwertabweichung

*Die festgestellten Kaufpreise zum Veräußerungstichtag 1997 liegen in der Gemeinde X für Industrie- Leichtindustriegrundstücke bei ATS 550,--, jene für Baulandgrundstücke bei ATS 650,--. Die Bp. hat wegen der örtlichen Randlage des Bauhofes nur **ATS 300,--** angesetzt (Anm: DIL. **ATS 200,--**).*

2) Gebäude Bürohaus

*Das Gebäude ist in Massivbauweise (Mantelbeton mit Vollwärmeschutz) errichtet. Die veröffentlichten netto m³-Werte für solche Bauweise liegen bei **ATS 4.600,-- / m^{3l}** (Anm.: DIL. **ATS 10.000,-- / m^{2l}**).*

Die Restnutzungsdauer für solche Bauwerke liegt bei 80 Jahren. Der Erhaltungszustand des 16 Jahre alten Bürogebäudes ist nach den Tabellen mit 2 – geringe Reparaturen – einzustufen.

Gebäude Lagerhalle offen

Diese Lagerhallen dienen als LKW – Garagen und als Baugeräte sowie Zubehör – Lagerhallen. Es fehlen: Boden und Türen sowie Installationen

Der m^2 – Preis für solche Bauwerke liegt **bei ATS 1.200,-- / m^2** (Anm.: DIL. **ATS 900,-- / m^2**).

Gebäude Lagerhallen geschlossen

Diese Hallen dienen als Werkstätten für Schlosserei, Öllager und Tischlerei. Die Hallen sind für Hubstapler befahrbar.

Hallen- und Werkstattgebäude in mittlerer Bauausführung ohne Installation werden mit ATS 7.000,-- bis ATS 8.000,-- / m^2 bewertet.

Die Bp. hat wegen der einfachen Bauweise (es fehlt die Decke) nur **ATS 4.500,-- / m^2** angesetzt (Anm.: DIL. **ATS 1.200,-- / m^2**).

3) Ertragswert

Der Bauhof ist seit 1997 an die Bw. vermietet. Als angemessener Pachtschilling sind ATS 35.000,-- pro Monat vereinbart worden.

Teile des Bauhofes	50% vom Bürogebäude 50% von den Hallen 40% vom Bauhof
--------------------	---

sind seit Juli 2000 an die YGmbH. vermietet, nachdem der Mietvertrag mit der Bw. z. Teil aufgelöst wurde.

Der ortsübliche Jahreszins wurde vom SVDIL. mit ATS 36.680,-- / Monat in etwa mit dem erzielten Zins von ATS 35.000,-- angesetzt.

In beiden Mietverträgen obliegt außerdem dem Mieter die Instandhaltung der Objekte, sowie die Bezahlung der Betriebskosten.

An Bewirtschaftungskosten fallen für den Vermieter daher nur mehr an:

Verwaltungskosten	= 2%
Mietausfallwagnis	<u>= 2%</u>
	= 4%

alle übrigen:

Instandhaltung

Betriebskosten

trägt der Mieter

Trotzdem hat DIL. 60% an Bewirtschaftungskosten von der Miete in Abzug gebracht. Außerdem wurde der 50%ige Überbestand an den vermieteten Lagerflächen (7.528 m^2) nicht berücksichtigt.

Die AfA ist in den Bewirtschaftungskosten nicht zu berücksichtigen, da diese im Kapitalisierungsfaktor enthalten ist (vgl. Rössler – Langer – Simon: Schätzung und Ermittlung von Grundstückswerten; 5. Auflage Seite 167.)"

Das Finanzamt trug schließlich mit den im Spruch genannten Bescheiden der Ansicht des Prüfers Rechnung (Erhöhung der von der Bw. erklärten Einkünfte um den Wert der verdeckten Gewinnausschüttung von ATS 1.800.000,-- Unterziehung derselben auch der Kapitalertragsteuer, und zwar mit 33,33%).

In der Berufung werden die vom Prüfer getroffenen Feststellungen bzw. gezogenen Schlüsse u. a. auch unter Hinweis auf zwei weitere, von der Bw. eingeholte Gutachten bekämpft. Von der Immobilienmaklerin und –verwalterin ZGmbH. wurde der Verkehrswert der Liegenschaft

mit ATS 3.300.000,-- beziffert, vom staatlich befugten und beeideten Zivilingenieur für Bauwesen und allgemein beeidetem und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen Dipl. Ing. P mit ATS 3.580.000,--. Die steuerliche Vertreterin der Bw., die Treuhand Union Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft m. b. H., ermittelte den Verkehrswert der Liegenschaft zum Veräußerungszeitpunkt mit ATS 3.000.000,--.

In seiner Stellungnahme zur Berufung hielt der Prüfer seine Ansicht aufrecht.

Hierauf wurde von einem sachkundigen Vertreter des Finanzamtes ein Ortsaugenschein durchgeführt bzw. wurden ergänzende Erhebungen vorgenommen. Hierbei trat Folgendes zu Tage bzw. wurden vom Finanzamtsvertreter die nachstehenden Schlüsse gezogen:

zu 1) Bodenwertabweichung

"Der Bp. ist es unerklärlich, warum der Bodenwert mit ATS 200,-- angesetzt worden ist.

Eigener OA: der Umstand, dass die streitverfangene Liegenschaft an ein Moor angrenzt und von der Bw. der seinerzeit ebenfalls großteils moorige Untergrund angeschüttet worden ist, rechtfertigt diesen Ansatz jedenfalls

...

Der von der Bw. im Vergleichswertverfahren angesetzte Wert erscheint daher nicht zu niedrig angesetzt, zumal ein Abschlag für den Boden und weichen Untergrund jedenfalls vorzunehmen ist, und zudem der angesetzte Preis auch von der Gemeinde bestätigt worden ist. Überdies hat die Bp. ohne nähere Erläuterung keinen Größenabschlag vorgenommen und zieht die Bp. Bauparzellen als Vergleich für einen überwiegend als Lagerplatz auf angeschüttetem Boden genützten Platz heran."

2) Gebäude Bürohaus

"Erklärung des Unterschiedes Lebensdauer – Nutzungsdauer

Der zweite Begriff wird vor allem für die Ertragswertermittlung herangezogen. Hierzu ist auszuführen, dass Anstriche, Fenster, Türen, Fußböden, haustechnische Anlagen und dergleichen keinesfalls eine Lebensdauer von 80 Jahren aufwärts haben. Vielmehr beginnen derartige Erneuerungen vor allem bei Geschäfts- und Büroräumlichkeiten bereits mitunter bei einem Alter von 10 Jahren (Böden) oder 20 Jahren (Fenster und Heizung jedenfalls). Die durchschnittliche Lebensdauer der Bp. erscheint hier ohne nähere Begründung an der obersten Grenze bzw. überhöht angesetzt worden zu sein."

Gebäude Lagerhalle offen und geschlossen

"Nicht nachvollziehbar ist, warum die offene Halle vom Prüfer mit ATS 1.200,-- bewertet worden ist und die geschlossene Halle – die eigentlich im Zugangsbereich nur aus einfachen Metallschwenktüren besteht – mit ATS 4.500,--. Geht man davon aus, so auch der persönliche Eindruck vor Ort, dass die Metalltüren Blechtüren der einfachsten Art sind, so ist eine Höherbewertung von ATS 3.300,-- pro m² weit überzogen und findet keine Deckung. Da die mit diesen Blechtüren (nicht verzinkt, unansehnlich, abgenutzt, zum Teil schwer funktionstüchtig) in gleicher einfacher Bauweise errichtete Halle de facto kaum höher zu bewerten ist, scheint ein wie von der Bw. angesetzter m² – Preis auch nachvollziehbar."

Ertragswert

"Bei Überprüfung der Mieten ist der Prüfer beispielsweise von erzielbaren Mieten von ATS 70,- pro m² Bürofläche ausgegangen. Laut Mietenspiegel für die Landeshauptstadt Klagenfurt sind jedoch für Büroräume in mäßiger Lage Mieten von ATS 49,-- bis ATS 65,--/m² zu bezahlen. Klagenfurt hat aber höhere Mieten als X. Die gegenständliche Liegenschaft liegt zudem am äußersten Rand von Finkenstein zwischen Sumpf und Acker."

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 8 Abs. 2 KStG 1988 ist es für die Ermittlung des Einkommens ohne Bedeutung, ob das Einkommen im Wege offener oder verdeckter Ausschüttungen verteilt wird.

Der Begriff verdeckte Ausschüttung umfasst alle nicht ohne weiteres als Ausschüttung erkennbare Zuwendungen (Vorteilsgewährungen) an die an einer Körperschaft unmittelbar oder mittelbar Beteiligten, die zu einer Minderung der Einkünfte der Körperschaft führen und die dritten der Körperschaft fremd gegenüberstehenden Personen nicht gewährt werden würden. (Wiesner – Schneider – Spanbauer – Kohler, KStG 1988, Anm. 14 z. § 8).

Das objektive Tatbild der verdeckten Ausschüttung setzt eine Ergebnisbelastung voraus, die u. a. durch das Fehlen von Erträgen der Körperschaft verursacht sein kann (Wiesner u. a., a. a. o, Anm. 16 z. § 8).

Bei dem Grunde nach rechtsgeschäftlich untermauerten Vorgängen ist ein Fremdvergleich anzustellen, d. h. es ist auf die im ordentlichen Geschäftsverkehr maßgebende Gegenleistung abzustellen (Wiesner u. a., a. a. o., Anm. 18, z. § 8, vor Beispiel 2).

Dem tatsächlichen (bilanzierten) Vorgang ist eine der ordnungsgemäßen Abwicklung des Rechtsgeschäftes entsprechende steuerliche Betrachtung des Vorganges auf Ebene der Körperschaft und des Eigentümers gegenüberzustellen, wobei das sich aus dieser Betrachtung ergebende Mäherergebnis an den Gesellschafter als ausgeschüttet gesehen wird (Wiesner u. a., a. a. o, Anm. 19 z. § 8).

Derartige Ausschüttungen (einer Gesellschaft m. b. H.) unterliegen nach § 93 Abs. 2 Z. 1 lit. a EStG 1988 auch der Kapitalertragsteuer.

Im vorliegenden Fall gilt es vorm Hintergrund des Vorangeführten zu prüfen, ob die Bw. die streitgegenständliche Liegenschaft einem Fremden (Nichtgesellschafter) zu einem höheren Preis veräußert hätte, als ihrem geschäftsführenden Gesellschafter (Fremdvergleich).

Es liegt nun – der Lehre zufolge – auf der Hand, dass diese Prüfung nicht mit absoluter Präzision geführt werden kann, es handelt sich vielmehr um eine Schätzungsmaßnahme, im weiteren Sinn (Bauer – Quantschnigg, Kommentar zur Körperschaftsteuer, Anm. 45.5 unter Bezugnahme auf Wiesner, FS – Bauer, 356). Ein Sachverständigengutachten vermag in der Regel eine Entscheidungshilfe darzustellen, ist von der Abgabenbehörde jedoch auf seine Schlüssigkeit hin zu überprüfen.

Im gegenständlichen Fall erfolgte die Preisbildung betreffend die Liegenschaft in Anlehnung an den im Gutachten des gerichtlich beeideten Sachverständigen DIL. mit ATS 3.700.000,-- bezifferten Verkehrswert.

Mit seinen Ausführungen im Bp. – Bericht allein vermag der Prüfer eine Unschlüssigkeit des angesprochenen Gutachtens, das sich u. a. auf Ross – Brachmann – Holzner, "Die Ermittlung des Bauwertes von Gebäuden und des Verkehrswertes von Grundstücken", gründet (zur Zulässigkeit der Miteinbeziehung von der Bewertungswissenschaft entwickelter Grundsätze in die Wertfindung siehe VwGH 19.3.2002, 97/14/0034), nicht aufzuzeigen bzw. zu vermitteln, dass die Bw. das in Rede stehende Grundstück an einen Fremden zu einem höheren Preis veräußert hätte als an ihren geschäftsführenden Gesellschafter.

Dies bestätigen nicht zuletzt auch die vom Finanzamt schließlich ergänzend vorgenommenen Erhebungen und die darauf aufbauend gezogenen Schlüsse (von der Gemeinde bestätigte Bodenvergleichswerte, zur Nutzungsdauer des Bürohauses, des Wertes der Lagerhallen, m³ an Stelle von m² – Ansatz, der fremdüblich erzielbaren Mieten u. a. mehr.).

Der – mit Schriftsatz vom 25. 11. 2005 eingeschränkten - Berufung war daher Folge zu geben.

Die Bemessungsgrundlagen für die Körperschaftsteuer errechnen sich wie folgt:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt. Bp.	2.502.736,-- ATS
- verdeckte Ausschüttung	<u>- 1.800.000,-- ATS</u>
Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt. BE	702.736,-- ATS
verrechenbare Verluste der Vorjahre	<u>- 376.725,-- ATS</u>
Gesamtbetrag der Einkünfte = Einkommen	326.011,-- ATS

Körperschaftsteuer 34% v. 326.000,--	110.840,-- ATS
anrechenbare Mindestkörperschaftsteuer	<u>- 45.000,-- ATS</u>
	65.840,-- ATS
anrechenbare Steuer	<u>- 18.378,-- ATS</u>
Abgabenschuld	47.462,-- ATS

Klagenfurt, am 2. Dezember 2005