

GZ. RV/1329-W/02,
RV/1330-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Dr. Georg Freimüller, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Körperschaften betreffend Kapitalertragsteuer über den Prüfungszeitraum vom 1. Jänner 1994 bis 31. Dezember 1996 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid 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 oder einem Wirtschaftsprüfer 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

Die Bw. wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 5. Dezember 1994 gegründet. Gesellschafter sind zu 60 % Herr Dr. H. und zu 40 % Frau I. F. Mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom 18. Oktober 1999 wurde über das Vermögen der Bw. das Konkursverfahren eröffnet.

Die Bw. wurde ab April 1998 einer Betriebsprüfung (BP) unterzogen, welche den Prüfungszeitraum 1994 bis 1996 umfasste. Dabei wurde folgende in Tz. 21 des Berichtes über das Ergebnis der abgabenbehördlichen Prüfung angeführte berufungsgegenständliche Feststellung getroffen:

Das geprüfte Unternehmen erwarb im Jahr 1995 ein im Zustand der Bebauung befindliches Grundstück, nachdem bereits im Jahr 1994 eine Option auf dieses Grundstück erworben worden war. Veräußerer dieses Objektes war die Firma R. GmbH, an welcher die Gesellschafterin/Geschäftsführerin I. F. im Zeitpunkt der Veräußerung als Geschäftsführerin wesentlich beteiligt (48 %) war.

Auf Verlangen wurde der Kaufvertrag vom 10. Jänner 1995 und zusätzlich je eine Vereinbarung vom 7. Dezember 1994 (Kaufoptionsvertrag) und vom 10. Jänner 1995 (Übernahmevereinbarung) vorgelegt. Diesen Dokumenten ist zu entnehmen, dass der Erwerb der Liegenschaft gegen Übernahme sämtlicher Bankverbindlichkeiten sowie Lieferantenverbindlichkeiten erfolgte. Aus der Buchhaltung war daher folgende Kaufpreisgegenleistung zu entnehmen:

	ATS	€
Kaufoption (bar) 1994	300.000,00	21.801,85
Übernahme Bank Austria	8.597.543,43	624.807,85
div. Verbindlichkeiten	176.759,40	12.845,61
gesamt	9.074.302,83	659.455,31

Da sich aus dem Studium der Bilanzen der veräußernden Gesellschaft, Firma R. GmbH, keine stichhaltigen Hinweise auf den tatsächlichen Wert des Grundstückes im Abtretungszeitpunkt ableiten ließen (Buchwert 31.12.1994: ATS 5,6 Mio., keine halbfertigen Arbeiten aktiviert), wurde die Gesellschaft mit Vorhalt vom 8. Juni 1998 aufgefordert, den tatsächlichen Wert der Liegenschaft im Zeitpunkt 10. Jänner 1995 entsprechend zu dokumentieren, da nicht auszuschließen war, dass mit den übernommenen Bankverbindlichkeiten auch Teile der in der Firma R. GmbH angewachsenen operativen Verluste in Millionenhöhe "überwälzt" worden waren.

Von der Gesellschaft wurde sodann das Gutachten vom 4. Juni 1998 des gerichtlich beeideten Sachverständigen Ing. R. vorgelegt, welches der Liegenschaft per 10. Jänner 1995 einen Wert von ATS 7.040.000,00 (€ 511.616,75) beimisst.

Vom steuerlichen Vertreter wurde die Differenz zu dem bezahlten Kaufpreis in Höhe von ATS 2.034.303,00 (€ 147.838,56) mit der Tatsache begründet, dass in der R. GmbH bis zu diesem Zeitpunkt nicht unwesentliche Finanzierungs- und sonstige Kosten angelauft waren, welche der erwerbenden Gesellschaft mit angelastet wurden.

Für die BP stellt diese Begründung jedoch kein stichhaltiges Argument für einen vom tatsächlichen Wert abweichenden Kaufpreis dar. Vielmehr erhärtet es die Annahme, dass die in der R. GmbH entstandenen operativen Verluste, wenigstens zum Teil auf die Liegenschaft und, in Folge, auf die geprüfte Gesellschaft überwälzt wurden. Weiters lagen lt. Angabe des steuerlichen Vertreters persönliche Haftungen für die Schulden der R. GmbH vor, weswegen massive private Interessen seitens der Geschäftsführerin daran bestanden, dass sämtliche offenen Bankverbindlichkeiten durch die "neue" Gesellschaft übernommen wurden.

Nach Ansicht der BP ist in der Bezahlung eines überhöhten Kaufpreises an eine Gesellschaft, bei der die Gesellschafterin/Geschäftsführerin wiederum Gesellschafterin/Geschäftsführerin ist, eine verdeckte Ausschüttung zu erblicken.

Mit dieser Rechtsansicht konfrontiert, wurde vom steuerlichen Vertreter der Gesellschaft ein am 10. Juni 1998 erstelltes Nachtragsgutachten des Sachverständigen Ing. R. beigebracht. In diesem wird der Liegenschaft in Ansehung der bis dahin unberücksichtigten Tatsache, dass bereits lt. Angabe der bauausführenden Firma halbfertige Bauausführungen im Wert von ca. ATS 2.000.000,00 (€ 145.345,67) vorhanden gewesen wären, ein Wert von ATS 8.790.000,00 (€ 638.794,21) beigemessen, welcher dem bezahlten Kaufpreis sohin annähernd entspräche.

Dazu war jedoch festzustellen, dass die halbfertigen Arbeiten in keiner Form in der Bilanz der R. GmbH per 31.12.1994 berücksichtigt wurden, eine Fakturierung seitens der bauausführenden Firma erst mit Teilrechnung vom 1. März 1995 erfolgte und diese Teilrechnung zur Gänze von der Bw. bezahlt wurde. Es ist daher nicht verständlich, weshalb die halbfertigen Arbeiten als Wertbestandteil der Liegenschaft in den bezahlten Erwerbspreis einfließen sollten, wenn gleichzeitig eine Verbindlichkeit in derselben Höhe offenbar mitübernommen wurde, welche kurz darauf durch Zahlung an die Baufirma beglichen wurde.

Der effektiv entrichtete Kaufpreis betrug daher gesamt ATS 11.074.302,83 (€ 804.800,97). Hinsichtlich der Abweichung zwischen Erwerbspreis und Wert der Liegenschaft kann daher auch das Nachtragsgutachten keine hinreichende Erklärung bieten.

Es ist daher von einer verdeckten Ausschüttung an die Geschäftsführerin/Gesellschafterin I. F. in Höhe von ATS 2,034.303,00 (€ 147.838,56) auszugehen, welche der Kapitalertragsteuer zu unterwerfen und dem Betriebsergebnis außerbilanziell hinzuzurechnen war. Die bisher in Ansatz gebrachten Anschaffungskosten der Liegenschaft waren entsprechend zu berichtigen.

Das Finanzamt für Körperschaften folgte der Auffassung der BP und erließ am 11. September 1998 einen Bescheid über den Prüfungszeitraum 1. Jänner 1994 bis 31. Dezember 1996 mit dem die Bw. zur Haftung für die auf die verdeckte Ausschüttung an die Gesellschafterin I. F. entfallende Kapitalertragsteuer herangezogen wurde.

Gegen diesen Bescheid brachte die Bw. mit Schreiben vom 12. Oktober 1998 fristgerecht das Rechtsmittel der Berufung ein. Darin wurde von der Bw. eine umfangreiche Begründung für die Angemessenheit des Kaufpreises für die Liegenschaft vorgebracht.

Zur rechtlichen Beurteilung führt die Bw. aus, dass die Betriebsprüfung insoferne einem Irrtum unterlegen sei, als sie als Motiv für die verdeckte Ausschüttung die Entlassung von I. F. aus der privaten Haftung vermutet habe. Diese Entlassung aus der privaten Haftung hätte jedoch nicht stattgefunden. Somit sei die Tatbestandsvoraussetzung der verdeckten Ausschüttung, nämlich eine Vorteilsgewährung an die Gesellschafterin nicht gegeben. Eine Vorteilsgewährung könne nur darin erblickt werden, dass I. F. als Gesellschafterin der R. GmbH insofern ein Vorteil zugekommen wäre. Da jedoch I. F. nicht Alleingesellschafterin der Firma R. GmbH gewesen sei könne der Tatbestand der verdeckten Ausschüttung nur in Ausnahmefällen zum Tragen kommen. Es könne nur dann eine verdeckte Ausschüttung an I. F. vorliegen, wenn "uno atcu" eine verdeckte Einlage in die R. GmbH unterstellt würde. Zu beachten sei jedoch, dass diese fingierte verdeckte Einlage auch den anderen Gesellschaftern zum Vorteil gereicht hätte, woran I. F. keineswegs ein Interesse gehabt hätte. Auch wäre bei der Fiktion der verdeckten Einlage der R. GmbH letztendlich ein erhöhtes Eigenkapital zur Verfügung gestanden. Dadurch hätte I. F. nur zu Lasten ihres Vermögens einen weiteren Sanierungsbeitrag zugunsten aller Gesellschafter geleistet, was nicht gewünscht gewesen wäre.

Auch sei zu beachten, dass für das Vorliegen von verdeckten Ausschüttungen eine auf Vorteilsgewährung gerichtete Willensentscheidung erforderlich sei und dieses subjektive Tatbild aus den angeführten Gründen nicht gegeben sei.

Die nahezu undenkbare Fiktion der verdeckten Ausschüttung ergebe sich auch aus der Tatsache, dass das Gericht im Zuge des Insolvenzverfahrens der R. GmbH davon ausgegangen sei, dass die gegenständliche Liegenschaft zu billig verkauft worden sei.

Die BP geht in der Stellungnahme zu den Ausführungen in der Berufung auf die vorgebrachten Begründungen für die Angemessenheit des tatsächlichen Kaufpreises ein. Zur rechtlichen Beurteilung der verdeckten Ausschüttung führt die BP ergänzend aus:

Da die geschäftsführende Gesellschafterin und deren Ehegatte für die Schulden der R. GmbH als Schuldner zur ungeteilten Hand hafteten, bestanden im Zeitpunkt der Insolvenz der R. GmbH nach Ansicht der BP massive außerbetriebliche Interessen an der Fortführung des Projektes ohne Aufdeckung von Verlusten in Folge der Insolvenz. Dabei stand die Übernahme sämtlicher Bankverbindlichkeiten durch die Bw. im Vordergrund der Überlegungen, ohne dass Überlegungen in der Hinsicht, ob die Liegenschaft die Übernahme sämtlicher Verbindlichkeiten als Kaufpreis Wert wäre oder nicht, eine Rolle spielten. Diese Art der Preisfindung stellt nach Ansicht der BP gemeinsam mit dem Umstand, dass das vorliegende Wertgutachten der Liegenschaft einen erheblich geringeren Wert bemisst, eine Vorteilsgewährung an die geschäftsführende Gesellschafterin, I. F., dar.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 24. Februar 2000 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab.

Mit Schreiben vom 5. April 2000 stellte der Masseverwalter der Bw. den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 8 Abs. 2 KStG 1988, BGBl. 401/1988, ist es für die Ermittlung des Einkommens von Körperschaften ohne Bedeutung, ob das Einkommen im Wege offener oder verdeckter Ausschüttungen verteilt oder entnommen oder in anderer Weise verwendet wird.

Verdeckte Ausschüttungen sind alle nicht ohne weiteres als Ausschüttung erkennbare Zuwendungen (Vorteile an die an einer Körperschaft unmittelbar oder mittelbar beteiligten Personen) die zu einer Gewinnminderung bei der Körperschaft führen und dritten, der Körperschaft fremd gegenüberstehenden Personen, nicht gewährt werden (vgl. z.B. VwGH 20.9.1983, 82/14/0273).

Wendet eine Kapitalgesellschaft ihrer Schwestergesellschaft einen Vermögensvorteil zu und liegt die wirtschaftliche Veranlassung hiefür nicht in Leistungsbeziehungen zwischen den Gesellschaften, sondern in der gesellschaftsrechtlichen Verflechtung, so liegt nach Lehre und Rechtsprechung einerseits eine Gewinnausschüttung an den gemeinsamen Gesellschafter und andererseits eine Einlage des Ausschüttungsempfängers bei der Schwestergesellschaft vor (VwGH 30.5.1995, 91/13/0248, 0250).

Nach Lehre und Rechtsprechung besteht zwischen dem Körperschaftsteuerverfahren betreffend eine Kapitalgesellschaft und dem Einkommensteuerverfahren betreffend die Gesellschafter der Kapitalgesellschaft keine Bindung, insbesondere auch nicht in der Frage der Feststellung bzw. Zurechnung von verdeckten Ausschüttungen. Die Frage, ob einem Abgabepflichtigen Einkünfte aus verdeckten Ausschüttungen zugeflossen sind oder nicht, umfasst nicht nur den Vorgang des Zuflusses als solchen, sondern auch die Feststellung jener wirtschaftlichen Vorteile, deren Zufluss angenommen wird (vgl. VwGH 9.11.1994, 91/13/0068).

Grundsätzlich können beim Anteilsinhaber Vorteilszuwendungen, die er von einer Körperschaft auf Grund seiner Stellung als Anteilsinhaber erhält, zu steuerpflichtigen Einkünften führen. Voraussetzung hiefür ist, dass die Vorteilszuwendung einem Einkunftsstatbestand des EStG 1988 zugerechnet werden kann. Insbesondere kommt hiefür § 27 EStG 1988 in Betracht. Es ist allerdings zu beachten, dass die in Frage kommenden Einkunftsstatbestände den Begriff der verdeckten Ausschüttung nicht kennen. Die steuerliche Erfassung erfolgt daher anders als bei der Körperschaft nicht unter dem Titel der verdeckten Ausschüttung, sondern auf Basis der in diesem Bereich völlig eigenständigen Einkunftsstatbestände (vgl. Bauer – Quantschnigg – Schellmann – Werilly, Tz. 52 zu § 8 KStG 1988).

Gemäß § 93 Abs. 1 EStG 1988, BGBl. 400/1988, wird bei inländischen Kapitalerträgen, worunter gemäß Abs. 2 Z 1 leg.cit. auch Gewinnanteile und sonstige Bezüge aus Gesellschaften mit beschränkter Haftung gehören, die Einkommensteuer (Körperschaftsteuer) durch Abzug vom Kapitalertrag erhoben (Kapitalertragsteuer).

Verdeckte Ausschüttungen stellen als sonstige Bezüge aus Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung inländische Kapitalerträge im Sinne des § 93 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 dar.

Gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 haftet der Schuldner der Kapitalerträge dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer.

Gemäß § 95 Abs. 4 EStG 1988 hat der zum Abzug Verpflichtete die Kapitalertragsteuer im Zeitpunkt des Zufließens der Kapitalerträge abzuziehen.

Gemäß § 19 Abs. 1 EStG 1988 sind Einnahmen innerhalb des Kalenderjahres bezogen, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind. Zugeflossen sind Einnahmen dann, wenn der Steuerpflichtige die rechtliche und wirtschaftliche Verfügungsmacht über sie erhält. Dieser Grundsatz gilt auch im Rahmen der Einkünfte aus Kapitalvermögen, somit auch für verdeckte Ausschüttungen (vgl. VwGH 16.12.1986, 86/14/0064). Nach der Rechtsprechung tritt der Zufluss einer verdeckten Ausschüttung beim Gesellschafter im Zeitpunkt der Bereicherung ein (VwGH 16.3.1993, 89/14/0123).

Zu dem von der BP dargestelltem Erwerb der Liegenschaft ist ergänzend festzuhalten:

Laut vorliegenden Verträgen (Optionsvertrag vom 7. Dezember 1994 und Kaufvertrag vom 10. Jänner 1995 wurde die Liegenschaft um den Kaufpreis in Höhe von ATS 4,600.000,00 (€ 334.295,04) von der Bw. erworben. Verkäuferin der Liegenschaft war die R. GmbH, welche seit 1. Oktober 1993 außerbücherliche Eigentümerin der Liegenschaft war.

Mit Kreditverträgen vom 10. Oktober 1993, 11. Jänner und 10. Mai 1994 wurden der R. GmbH Kredite zur Finanzierung des Erwerbes der Liegenschaft und zur Finanzierung der Baukosten für die Errichtung von Wohneinheiten und Reihenhäusern auf der Liegenschaft eingeräumt. Als Schuldner zur ungeteilten Hand hafteten für diese Kredite die R. GmbH, I. F. und deren Ehegatte Ing. F.

Für die von der R. GmbH bereits begonnene Bebauung der Liegenschaft wurde gleichzeitig mit dem Abschluss des Kaufvertrages zwischen der R. GmbH und der Bw. vereinbart, dass die Bw. die Liegenschaft betreffende Kredite übernehmen und in die bestehenden Professionenverträge einsteigen solle. Mit der Übernahme der Kredite sollte auch der für die Liegenschaft vereinbarte Kaufpreis beglichen sein.

Die von der Gesellschafterin I. F. und deren Ehegatten Ing. F. übernommenen Haftungen für die Kredite der R. GmbH blieben laut vorliegenden Verträgen vom 1. August 1995 über die private Schuldübernahme gemäß § 1405 ABGB aufrecht.

Da I. F. zu 40 % an der Bw. und zu 48 % an der R. GmbH beteiligt war und bei beiden Gesellschaften auch die Geschäftsführung ausübt, war eine gesellschaftsrechtliche Verflechtung zwischen der Bw. und der R. GmbH gegeben.

Der Rechtsansicht der BP, dass in der Bezahlung eines überhöhten Kaufpreises an eine Gesellschaft, bei der die Gesellschafterin/Geschäftsführerin wiederum Gesellschafterin/Geschäftsführerin ist, eine verdeckte Ausschüttung darstellt, ist grundsätzlich zuzustimmen. Auch liegt eine verdeckte Ausschüttung vor, wenn die Gesellschaft Lasten des Anteilsinhabers übernimmt.

Die von der BP im Körperschaftsteuerverfahren der Bw. festgestellte verdeckte Ausschüttung wurde von der Bw. nicht bekämpft. Zwischen dem Körperschaftsteuerverfahren betreffend die Bw. und dem Einkommensteuerverfahren betreffend die Gesellschafterin I. F. besteht keine Bindungswirkung. Die Feststellung von verdeckten Ausschüttungen im Körperschaftsteuerverfahren der Bw. setzt keine kongruente Behandlung bei der Gesellschafterin voraus.

Entscheidend ist, ob, wann und in welcher Höhe der an beiden Gesellschaften beteiligten Gesellschafterin I. F. aus dem Erwerb der Liegenschaft und der dargestellten Schuldübernahme ein vermögenswerter Vorteil zugeflossen ist.

Die Vorteilszuwendung an die Gesellschafterin I. F. wird von der BP darin gesehen, dass die Gesellschafterin I. F. und deren Ehegatte Ing. F. für die Schulden der R. GmbH als Schuldner zur ungeteilten Hand hafteten, weshalb die "Überwälzung" dieser Schulden auf die Bw. im massiven privaten Interesse der Gesellschafterin lag.

Dem ist entgegenzuhalten, dass die Haftung als Schuldner zur ungeteilten Hand für I. F. und deren Ehegatten Ing. F. für die von der R. GmbH übernommenen Kredite vollinhaltlich aufrecht blieb, weshalb ein privates Interesse der Gesellschafterin für die "Überwälzung" der Schulden auf die Bw. nicht vorlag.

In dem Umstand, dass durch die gewählte Vorgangsweise (Erwerb des Grundstückes und Übernahme der mit der Liegenschaft im Zusammenhang stehenden Kredite) eine allfällige Haftungsinanspruchnahme im Zusammenhang mit dem Konkursverfahren der R. GmbH abgewendet werden konnte, kann keine Vorteilsgewährung an die Gesellschafterin I. F. erblickt werden.

Da der Gesellschafterin I. F. aus dem Erwerb der Liegenschaft und der dargestellten Schuldübernahme durch die Bw. kein vermögenswerter Vorteil zugeflossen ist, lag eine verdeckte Ausschüttung nicht vor. Die Bw. war daher nicht zum Abzug der Kapitalertragsteuer verpflichtet, weshalb die Heranziehung der Bw. zur Haftung für die auf die verdeckte Ausschüttung an die Gesellschafterin I. F. entfallende Kapitalertragsteuer nicht zu Recht erfolgt ist.

Eine rechtliche Würdigung der Angemessenheit des Kaufpreises der Liegenschaft kann somit unterbleiben.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 9. September 2003