

GZ. RV/1365-L/02

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., gegen den Abgaben- und Haftungsbescheid des Finanzamtes Urfahr betreffend Kapitalertragsteuer für das Jahr 1995 vom 8. Jänner 1999 entschieden:

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben und die Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz zurückverwiesen.

### 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.

### Entscheidungsgründe

Im Zuge einer von der Großbetriebsprüfung Linz durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung wurde im Wesentlichen folgender Sachverhalt festgestellt:

Mit Urkunde vom 7. November 1995 wurde die H.-Privatstiftung errichtet (Barstiftung). Stifter waren Manfred D. (ATS 950.000,00), Hannelore D. (ATS 49.000,00) und Marko D. (ATS 1.000,00).

Die Aktien an der K.-AG wurden von Manfred D. und Hannelore D. mit Vertrag vom 17. November 1995 mittels einer gemischten Schenkung der H.- Privatstiftung zugewendet. Der Verkehrswert der zugewendeten Aktien betrug ATS 859.054.000,00, wobei iHv 35 % eine

Verbindlichkeit gegenüber den Stiftern begründet wurde. Aus der gemischten Schenkung resultierte eine Verbindlichkeit der H.-Privatstiftung gegenüber Manfred D. und Hannelore D. in Höhe von insgesamt ATS 300.668.900,00. Die Verbindlichkeit wurde durch Ausgabe zweier Inhaberschuldverschreibungen vom 17. November 1995 getilgt.

Mit Kaufvertrag vom 20. November 1995 wurden die Aktien an der K.-AG durch die H.-Privatstiftung an die M. D. GmbH (indirekte Tochter der H.-Privatstiftung) übertragen. Der Kaufpreis hat ATS 859.054,00 betragen.

Auf Grund des Hauptversammlungsbeschlusses vom 21. November 1995 erfolgte die Umwandlung der K.-AG gemäß §§ 2 ff UmwG durch Übertragung des Unternehmens auf die M. D. GmbH (nunmehr Bw.).

Nach diesen Vorgängen ergaben sich folgende Beteiligungsverhältnisse:

Die H.- Privatstiftung war alleinige Gesellschafterin der D. H.GmbH, welche wieder alleinige Gesellschafterin der M. D. GmbH war. Die M. D. GmbH wurde auf Grund eines am 23. Dezember 1995 beim Firmenbuchgericht eingebrachten Antrages in die Bw. umbenannt.

Von der Betriebsprüfung (Pkt. 16 des BP-Berichtes vom 16. Dezember 1998) wurde seitens der M. D. GmbH (welche nunmehr nach einer Umbenennung als Bw. auftritt) eine verdeckte Gewinnausschüttung an Manfred und Hannelore D. in Höhe des entgeltlichen Teiles der gemischten Schenkung angenommen. Nach Ansicht der Betriebsprüfung stellten - unter Hinweis auf eine wirtschaftliche Betrachtungsweise - die entgeltlichen Zuwendungen durch die H.-Privatstiftung an die Stifter durchgeschleuste Ausschüttungen der Bw. dar. Als Ausschüttungszeitpunkt, welcher auch für die Festsetzung der Kapitalertragsteuer maßgebend war, wurde der 17. November 1995 angesehen (= Datum der ursprünglichen Nachstiftung). Die Kapitalertragsteuer wurde daher mit 22 % von rd ATS 300.668.900,00, das sind ATS 66.147.158,00, festgesetzt. Der angefochtene Abgaben- und Haftungsbescheid verweist in seiner Begründung auf die BP-Ausführungen.

Gegen den angefochtenen Bescheid wurde nach Verlängerung der Rechtsmittelfrist mit Schriftsatz vom 28. Mai 1999 eine Berufung eingebracht. Die Berufung wurde, nachdem eine Mängelbehebungsfrist ungenutzt verstrichen ist, als zurückgenommen erklärt.

Die Bw. beantragte mit dem Antrag vom 30. August 2001 die Wiedereinsetzung in den vorigen Stand hinsichtlich der Berufungsfrist gegen den angefochtenen Bescheid. Diesem Antrag hat das Finanzamt mit Bescheid vom 30. Oktober 2001 stattgegeben.

In der dem Wiedereinsetzungsantrag angeschlossenen gegenständlichen Berufung wurde im Wesentlichen Folgendes ausgeführt:

Ausschüttungen der Bw. an die Gesellschafter lägen sachverhaltsmäßig nicht vor. Damit würde die Abgabenbehörde dem Bescheid einen Sachverhalt zu Grunde legen, der tatsächlich nicht verwirklicht worden ist.

Die Zuwendung des entgeltlichen Teils sei durch die H.-Privatstiftung und nicht durch die Bw. erfolgt. Daher käme als Abgabepflichtiger nur die H.- Privatstiftung in Betracht. In diesem Zusammenhang hätte der Gesetzgeber mit BGBl 1996/201 angeordnet, dass als Einkünfte aus Kapitalvermögen auch Einnahmen steuerpflichtig sind, die anlässlich der unentgeltlichen Übertragung an eine Privatstiftung vom Zuwendenden erzielt werden. Die Vorschrift sei mit 1. Jänner 1996 in Kraft getreten und zeige, dass bis zu diesem Zeitpunkt offenbar keine gesetzliche Grundlage bestand, derartige Einnahmen aus gemischten Zuwendungen steuerlich zu erfassen. Eine solche Grundlage könne auch nicht durch die Besteuerung eines fiktiven Sachverhaltes geschaffen werden.

Die Abgabenbehörde hätte nicht begründet dargelegt, auf welche Rechtsgrundlage sie ihren Bescheid stützt und auf Grund welcher Verfahrensergebnisse eine fiktive Ausschüttung an die Gesellschafter der Besteuerung zu Grunde gelegt wird.

Die Bw. stellte mit dem Anbringen vom 30. Jänner 2003 den Antrag auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung vor dem Unabhängigen Finanzsenat. Die Entscheidung durch den gesamten Senat (§ 282 Abs. 1 Z. 1 BAO) wurde nicht beantragt.

Im ergänzenden Schreiben vom 5. Februar 2003 wurde noch Folgendes vorgebracht:

a) Keine Vermögensminderung bei der M. D. GesmbH

Notwendig für das Vorliegen einer verdeckten Gewinnausschüttung sei eine Vermögensverminderung der Gesellschaft (diese könne auch in Form entgangener Einnahmen vorliegen). Vor diesem Hintergrund sei zu fragen, durch welchen Vorgang letztendlich das Vermögen der M. D. GesmbH vermindert worden ist. Die Bezugnahme der Betriebsprüfung auf den 17. November 1995 deute darauf hin, dass bereits der Vorgang der gemischten Schenkung der Aktien von den Herrschaften D. an die H.-Privatstiftung als verdeckte Gewinnausschüttung angesehen wird. Zu diesem Zeitpunkt sei jedoch die M. D. GesmbH in die Umstrukturierung noch nicht eingebunden gewesen. Der Weiterverkauf der Aktien von der H.-Privatstiftung an die M. D. GesmbH fand erst zum 20. November 1995 statt. Auch dieser Weiterverkauf zum Verkehrswert könne jedoch keine verdeckte Gewinnausschüttung

begründen, da dieser Verkauf auf Ebene der M. D. GesmbH lediglich zu einer Bilanzverlängerung, nicht jedoch zu einer Vermögensminderung führt. Eine solche wäre nur dann denkbar, wenn der Verkaufspreis, den die M. D. GesmbH bezahlt hat, als unüblich hoch angesehen werden muss, was von der Finanzbehörde jedoch nicht behauptet wurde.

Festzuhalten sei daher, dass im Vorgang der gemischten Schenkung, wie auch im daran anschließenden Verkauf der Aktien an die M. D. GesmbH keinesfalls eine verdeckte Gewinnausschüttung gesehen werden kann. Eine Vermögensminderung der M. D. GesmbH liegt durch diese Vorgänge nicht vor.

Höchstens theoretisch denkbar wäre es, dass im folgenden Akt der Fusion zwischen M. D. GesmbH und der K.- AG eine verdeckte Gewinnausschüttung gesehen wird, weil durch diesen Vorgang letztendlich die ausstehende Kaufpreisverbindlichkeit iHv rd ATS 645 Mio (Rest finanziert durch Großmutterzuschuss der Privatstiftung) auf das operative Unternehmen überbunden wurde (etwa analog der gesellschaftsrechtlichen Sichtweise einer möglichen verbotenen Einlagenrückgewähr). Diese Annahme scheidet jedoch aus, da hierbei eine (steuerfreie) verdeckte Gewinnausschüttung seitens der Firma K. AG an die M. D. GesmbH vorliegen würde. In der Begründung der Finanzbehörde wurde jedoch eindeutig ausgeführt, dass die M. D. GesmbH die verdeckte Gewinnausschüttung verwirklichte, was – abgesehen von dem von der Finanzbehörde angeführten Datum – eindeutig dagegen spricht, dass der Akt der Fusion als verdeckte Gewinnausschüttung angesehen wurde.

b) Bemessungsgrundlage

Vor dem Hintergrund obiger Ausführungen bliebe es völlig offen, wie die Finanzbehörde die Bemessungsgrundlage der verdeckten Gewinnausschüttung iHv rd ATS 300,7 Mio ermittelt hat. Dieser Betrag stelle zwar den Zufluss der Herrschaften D. auf Grund der gemischten Schenkung dar, lasse sich jedoch in keiner Weise auch nur annähernd mit einer auf Gesellschaftsebene eingetretenen Vermögensminderung in Übereinstimmung bringen. Hätten zB die Herrschaften D. die Unternehmensanteile zur Gänze schenkungsweise an die H.- Privatstiftung übertragen, so würde sich die vermögens- und ertragssteuerliche Situation auf Grund der Folgevorgänge bei der M. D. GesmbH exakt identisch darstellen, sodass schon auf Grund dieses Umstandes ein Kausalzusammenhang zwischen den auf Ebene der M. D. GmbH verwirklichten Verkaufs- und Umgründungsvorgängen und dem auf Grund der gemischten Schenkung verwirklichten Zufluss bei den Herrschaften Danzer auszuschließen sei.

c) Bereicherungsabsicht

Unumgängliche Voraussetzung für eine verdeckte Gewinnausschüttung sei weiters ein auf Vorteilsgewährung gerichteter Willensentschluss der geschädigten Gesellschaft. Auf Grund der Tatsache, dass auf Basis der Ausführungen der Finanzbehörde nicht einmal mit Exaktheit bestimmt werden kann, welcher Vorgang letztendlich die verdeckte Gewinnausschüttung begründet hat, sei es auch nicht möglich festzustellen, von welcher Gesellschaft aus gesehen eine Bereicherungsabsicht gegenüber den Herrschaften D. bestand. Insbesondere erscheint es zweifelhaft, dass tatsächlich eine Bereicherungsabsicht der M. D. GmbH gegenüber den Herrschaften D. zu irgend einem Zeitpunkt bestand, da die Herrschaften D. auf Grund der oben dargestellten Umstrukturierung zu keinem Zeitpunkt in einer vertraglichen Beziehung zur M. D. GmbH gestanden wären. Würde man die gesamte Umstrukturierung als verdeckte Gewinnausschüttung ansehen, so könnte hierdurch allenfalls eine Bereicherungsabsicht der M. D. GmbH gegenüber der H.-Privatstiftung behauptet werden; diese verdeckte Gewinnausschüttung wäre jedoch auf Stiftungsebene steuerfrei, sodass auch keine KEST abzuführen wäre (sofern eine solche in einem ersten Schritt abgezogen wird, wäre sie vom Finanzamt zurückzuerstatten).

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

Dem Steuerabzug vom Kapitalertrag (Kapitalertragsteuer) unterliegen gemäß § 93 Abs. 2 Z. 1 lit. a des Einkommensteuergesetzes 1988 (EStG 1988) die Gewinnanteile (Dividenden), Zinsen und sonstige Bezüge aus Aktien und Anteilen an Gesellschaften. Der Kapitalertragsteuer unterliegen daher nicht nur offene Ausschüttungen, sondern auch so genannte "verdeckte Ausschüttungen". Verdeckte Ausschüttungen sind alle außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung gelegenen Zuwendungen einer Körperschaft an Gesellschafter oder eine Person mit einer gesellschafterähnlichen Stellung (Anteilsinhaber), die das Einkommen der Körperschaft zu Unrecht vermindern und ihre Wurzel in der Anteilsinhaberschaft haben. Diese Zuwendung eines Vorteils an einen Anteilsinhaber kann auch darin gelegen sein, dass eine dem Anteilsinhaber nahe stehende Person begünstigt wird (vgl. VwGH 26. 9. 2000, 98/13/0107).

Entscheidendes Merkmal einer verdeckten Ausschüttung ist die Zuwendung von Vermögensvorteilen, die ihrer äußeren Erscheinungsform nach nicht unmittelbar als Einkommensverteilung erkennbar sind und ihre Ursache in den gesellschaftsrechtlichen Beziehungen haben. Diese Ursache wird anhand eines Fremdvergleiches ermittelt, wobei Verträge zwischen Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern an jenen Kriterien

gemessen werden, die für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen entwickelt wurden (vgl. VwGH 3. 8. 2000, 96/15/0159). Die Vereinbarung muss demnach

- nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen,
- einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und
- zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen werden.

Maßstab für das Ausmaß einer verdeckten Ausschüttung ist der Fremdvergleich dh. der verwirklichte Sachverhalt ist mit einem Vorgang, wie er unter Wegdenken der Eigentümereigenschaft oder der Nahebeziehung üblich wäre, zu vergleichen.

Die Frage des Fremdvergleiches ist eine Tatfrage und daher auf Grund entsprechender Erhebungen in freier Beweiswürdigung gemäß § 167 Abs. 2 BAO zu lösen (vgl. VwGH 31. 3. 2000, 95/15/0056). Dabei hat aber grundsätzlich die Abgabenbehörde den Nachweis zu führen, dass eine Gestaltung unangemessen ist (vgl. VwGH 10. 5. 1994, 90/14/0050).

Im gegenständlichen Fall ist das Finanzamt auf Grund einer "wirtschaftlichen Betrachtungsweise" davon ausgegangen, dass die entgeltlichen Zuwendungen durch die H.-Privatstiftung an die Stifter durchgeschleuste Ausschüttungen der Bw. darstellen.

Gemäß § 21 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung (BAO) ist für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgeblich. Um den wahren wirtschaftlichen Gehalt des ermittelten Sachverhaltes zu ergründen, wäre seitens der Abgabenbehörde erster Instanz insbesondere auch der verwirklichte Sachverhalt mit einem Vorgang, wie er unter Wegdenken der Nahebeziehung üblich wäre, zu vergleichen gewesen (Fremdvergleich). Aus den vorgelegten Akten nicht nachvollziehbar, dass die Abgabenbehörde erster Instanz in diese Richtung Feststellungen getroffen oder Ermittlungen durchgeführt hat.

Nach § 115 Abs. 1 BAO haben die Abgabenbehörden von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind. Diese Ermittlungen wurden nach der Aktenlage jedoch nicht vollständig durchgeführt und es ist durchaus möglich, dass bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden müssen oder der angefochtene Bescheid unterblieben wäre.

Da im gegenständlichen Fall die fehlenden Ermittlungen (§ 115 Abs. 1 BAO) einen relativ großen Umfang haben, ist es zweckmäßig, dass diese von der Abgabenbehörde erster Instanz nachgeholt werden. Weiters sind auch die Einwendungen und Behauptungen zum Sachverhalt, die erstmals im Zuge des Verfahrens vor der Abgabenbehörde zweiter Instanz

gemacht wurden, einer entsprechenden Prüfung und Würdigung zu unterziehen. Da ein Großteil der im Berufungsverfahren eingewendeten Argumente neu vorgebracht wurde, ist es durchaus zweckmäßig, diese von der Abgabenbehörde erster Instanz vorweg prüfen bzw. neu würdigen zu lassen.

Gemäß § 284 Abs. 3 BAO kann von der Durchführung der beantragten mündlichen Verhandlung abgesehen werden, wenn eine Aufhebung nach § 289 Abs. 1 BAO erfolgt. Die Durchführung einer mündlichen Verhandlung würde einen erhöhten Verwaltungsaufwand bedeuten und die Dauer des Verfahrens lediglich verlängern, was auch nicht im Interesse der Bw. ist. Aus diesem Gründen konnte von der Durchführung einer mündlichen Verhandlung abgesehen werden.

Linz, am 24. Februar 2003