



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Linz
Senat 3

GZ. RV/0121-L/03

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden HR Dr. Michael Mandlmayr und die weiteren Mitglieder HR Dr. Helmut Mittermayr, Dr. Ernst Grafenhofer und Mag. Waltraud Schirz über die Berufung der Berufungsverberberin, Adresse 001, vertreten durch Attersee-Treuhand Untern- u Stb GesmbH, Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungskanzlei, 4865 Altenberg, Altenberg 27, vom 29. November 2002 gegen den Bescheid des Finanzamtes Vöcklabruck vom 29. August 2002 betreffend Kapitalertragsteuer gemäß § 95 EStG für 1994 nach der am 5. Dezember 2007 in 4010 Linz, Zollamtstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Hinsichtlich des berufungsgegenständlichen Sachverhaltes und des bisherigen Verfahrensablaufes wird auf die die Berufungsentscheidung GZlen RVZahlen betreffend die SH Handelsgesellschaft mbH verwiesen.

Über die Berufung wurde erwogen:

A. Vorliegen einer verdeckten Gewinnausschüttung

Hinsichtlich des Vorliegens einer verdeckten Gewinnausschüttung auf Grund der unrichtigen Bewertung der einerseits von der SH Handelsgesellschaft mbH und andererseits von den

Ehegatten SH erworbenen Seegrundstücke und zur Höhe der verdeckten Gewinnausschüttung wird auf die oben genannte Berufungsentscheidung verwiesen

B. Zurechnungszeitpunkt

Die Bwin. bringt vor, dass die zeitliche Zuordnung der verdeckten Gewinnausschüttungen jedenfalls fehlerhaft sei. Die zeitliche Erfassung einer verdeckten Gewinnausschüttung bei der Körperschaft sei unabhängig von jener beim Anteilsinhaber vorzunehmen.

Der von der Behörde behauptete Vorteil könnte den Gesellschaftern nur durch den Abschluss des (evt. unangemessenen) Verpflichtungsgeschäftes zugeflossen sein. Die Kaufverträge seien am 23. Dezember 1993 abgeschlossen worden. Die Übergabe der Grundstücke sei am Tag der Vertragsunterzeichnung erfolgt. Mit diesem Tag seien auch sämtliche damit verbundenen Pflichten, Gefahr und Zufall übergegangen. Die Gesellschafter hätten daher über dieses Grundstück zu diesem Tag verfügen können.

Verdeckte Gewinnausschüttungen seien zugeflossen, wenn der Gesellschafter darüber verfügen könne. Die verdeckte Gewinnausschüttung entstehe bereits zum Zeitpunkt der Kaufpreisforderung. Eine spätere Uneinbringlichkeit der Kaufpreisforderungen würde an der Höhe der verdeckten Ausschüttung nichts ändern.

Im vorliegenden Fall habe die Gesellschaft ein abweichendes Wirtschaftsjahr mit 31. Mai 1994. Der Veranlagungszeitraum natürlicher Personen umfasse jedoch grundsätzlich das Kalenderjahr, weshalb eine allfällige Kapitalertragsteuer bei den Gesellschaftern nicht im Jahr 1994 (analog zum Wirtschaftsjahr der Gesellschaft), sondern im Jahr 1993 vorzuschreiben wäre.

Diesem Vorbringen ist Folgendes entgegen zu halten:

Der Bwin. ist zuzustimmen, dass die zeitliche Erfassung einer verdeckten Gewinnausschüttung bei der Körperschaft in keinem unmittelbaren Zusammenhang mit der zeitlichen Erfassung beim Anteilsinhaber steht und somit auseinander fallen kann.

Die Kapitalertragsteuerpflicht entsteht gemäß § 95 Abs. 4 EStG 1988 erst mit dem Zufließen der Vorteilszuwendung (vgl. Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly, Die KStG 1988, 9. Lieferung, Rz 231 zu § 8). Da die im Abs. 4 des § 95 EStG 1988 festgelegten Zufließenszeitpunkte für verdeckte Gewinnausschüttungen kaum in Betracht kommen, ist grundsätzlich § 19 EStG 1988 maßgeblich.

Der von der Bwin. als maßgeblich angesehene Zeitpunkt, nämlich der Tag des Abschlusses des zivilrechtlichen Geschäftes gilt regelmäßig nur in solchen Fällen, in denen dieses Geschäft

zwischen der Körperschaft und dem Anteilsinhaber abgeschlossen wird. In einem solchen Fall manifestiert sich die Vorteilsgewährung regelmäßig sofort mit Abschluss des zivilrechtlichen Vertrages. Daher hat in einem solchen Fall die zeitliche Erfassung der Vorteilszuwendung im Zeitpunkt des Entstehens der Forderung aus dem Grundgeschäft zu erfolgen.

Im berufungsgegenständlichen Fall wurde das zur verdeckten Gewinnausschüttung führenden Rechtsgeschäft jedoch nicht zwischen der Körperschaft und den Anteilsinhabern geschlossen, **sondern zwischen der Körperschaft und einem fremden Dritten**.

Die durch den überhöhten Kaufpreis bewirkte **Entlastung der Gesellschafter manifestiert sich endgültig erst mit der bilanziellen Behandlung bzw. mit der tatsächlichen Bezahlung des überhöhten Kaufpreises**, welche unstrittig erst im Jahr 1994 erfolgt ist.

Dass das Ehepaar SH bereits zivilrechtlich die Möglichkeit gehabt hätte, das von ihnen gekaufte Grundstück sofort nach Abschluss des zivilrechtlichen Vertrages weiterzuverkaufen, hat auf das Zufließen des Vorteils (=Bewertung in der Bilanz der Gesellschaft) letztlich keinen Einfluss. Erst die unrichtige Bewertung in der Buchhaltung bei der GmbH ergibt die Vorteilszuwendung an die Gesellschafter. Bis zu dieser endgültigen Bewertung hätte die Gesellschaft die Möglichkeit gehabt durch Ansatz des richtigen Wertes für die erworbene Liegenschaft die unrichtige Bewertung zu korrigieren. Das Vorbringen des G SH , dass es nach jahrelangen Verhandlungen zum Ende des Jahres 1993 auf einmal ganz schnell mit dem Verkauf der Grundstücke habe gehen müssen (wegen der erwarteten Übernahme der veräußernden GmbH durch eine andere Gesellschaft) kann als Indiz gewertet werden, dass man sich über den in den Kaufvertrag aufgenommenen Betrag vorerst wenig Gedanken gemacht hat und zu diesem Zeitpunkt zur Bewertung und Aufteilung des Kaufpreises durch die Käuferin kaum Zeit aufgewendet wurde.

Erst durch die Bezahlung des überhöhten Kaufpreises durch die GmbH und Beibehaltung der überhöhten Bewertung in der Bilanz wurden die beiden Gesellschafter von der Bezahlung des richtigen (höheren) Preises für die von ihnen erworbenen Grundstücke endgültig entlastet. Erst zu diesem Zeitpunkt ist die Vorteilszuwendung zugeflossen [vgl. dazu auch Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly, Die KStG 1988, 9. Lieferung, Rz 223 zu § 8 und die dort angeführte Auffassung von Pezzer, Gewinnausschüttung, wonach erst die Abdeckung (z.B. Darlehensrückzahlung) entsprechender von der Körperschaft übernommener Lasten zu einem Zufluss beim Anteilsinhaber führt].

Der unabhängige Finanzsenat geht daher davon aus, dass die verdeckte Gewinnausschüttung erst im Jahr 1994 vollendet und den Anteilsinhabern zugeflossen ist. Die Vorschreibung der Kapitalertragsteuer im Jahr 1994 ist daher zu Recht erfolgt.

C. Verjährung

Die Betriebsprüfung wurde mit 31. Oktober 2001 (Datum des Prüfungsauftrages) begonnen und die angefochtenen Bescheide ergingen mit 29. August 2002.

Der die Bemessungs(Festsetzungs-)Verjährung regelnde § 207 BAO lautete in der zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung maßgebenden Fassung:

§ 207. (1) Das Recht, eine Abgabe festzusetzen, unterliegt nach Maßgabe der nachstehenden Bestimmungen der Verjährung.

(2) Die Verjährungsfrist beträgt bei den Verbrauchsteuern, bei den festen Stempelgebühren nach dem II. Abschnitt des Gebührengesetzes 1957, weiters bei den Gebühren gemäß § 17a des Verfassungsgerichtshofgesetzes 1953 und § 24 des Verwaltungsgerichtshofgesetzes 1985 drei Jahre, bei allen übrigen Abgaben fünf Jahre. Bei hinterzogenen Abgaben beträgt die Verjährungsfrist zehn Jahre. Das Recht, einen Verspätungszuschlag, Anspruchsziens oder Abgabenerhöhungen festzusetzen, verjährt gleichzeitig mit dem Recht auf Festsetzung der Abgabe.

Die Kapitalertragsteuer für 1994 lag zum Zeitpunkt des Beginns der Betriebsprüfung im Jahr 2001 außerhalb der allgemeinen fünfjährigen Verjährungsfrist. Der Beginn der Betriebsprüfung, welche eine nach außen wirkende Unterbrechungshandlung darstellt, erfolgte im Jahr 2001, also außerhalb der Fünf-Jahres Frist. Eine erstmalige Festsetzung der Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 1994 kann somit nur erfolgen, wenn die bei hinterzogenen Abgaben verlängerte Verjährungsfrist von zehn Jahren zur Anwendung kommt.

Ob eine Abgabe gem. § 33 bzw. § 35 Abs. 2 und 3 FinStrG hinterzogen ist, ist eine Vorfrage. Nicht erforderlich ist daher für die Annahme der zehn Jahre betragenden Verjährungsfrist, dass ein rechtskräftiger Schuldausspruch im Finanzstrafverfahren ergangen oder ein Finanzstrafverfahren eingeleitet worden ist (vgl. Ritz, BAO², Kommentar, Tz 15 zu § 207). Die Beurteilung, ob Abgaben hinterzogen sind, setzt eindeutige, ausdrückliche und nachprüfbarer, bescheidmäßige Feststellungen über die Abgabenhinterziehung voraus.

§ 33 Finanzstrafgesetz (Abgabenhinterziehung) lautet:

§ 33. (1) Der Abgabenhinterziehung macht sich schuldig, wer vorsätzlich unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht eine Abgabenverkürzung bewirkt.

(2) Der Abgabenhinterziehung macht sich weiters schuldig, wer vorsätzlich

a) unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 des Umsatzsteuergesetzes 1972 entsprechenden Voranmeldungen eine Verkürzung von Umsatzsteuer (Vorauszahlungen oder Gutschriften) oder

b) unter Verletzung der Verpflichtung zur Führung von dem § 76 des Einkommensteuergesetzes 1972 entsprechenden Lohnkonten eine Verkürzung von Lohnsteuer oder Dienstgeberbeiträgen zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiß hält.

(3) Eine Abgabenverkürzung nach Abs. 1 oder 2 ist bewirkt,

-
- a) wenn Abgaben, die bescheidmäßig festzusetzen sind, zu niedrig oder infolge Unkenntnis der Abgabenbehörde von der Entstehung des Abgabenanspruches nicht innerhalb eines Jahres ab dem Ende der gesetzlichen Erklärungsfrist (Anmeldefrist, Anzeigefrist) festgesetzt wurden,
 - b) wenn Abgaben, die selbst zu berechnen sind, ganz oder teilweise nicht entrichtet (abgeführt) wurden,
 - c) wenn Abgabengutschriften, die bescheidmäßig festzusetzen sind, zu Unrecht oder zu hoch festgesetzt wurden,
 - d) wenn Abgabengutschriften, die nicht bescheidmäßig festzusetzen sind, zu Unrecht oder zu hoch geltend gemacht wurden,
 - e) wenn eine Abgabe zu Unrecht erstattet oder vergütet oder eine außergewöhnliche Belastung zu Unrecht abgegolten wurde, oder
 - f) wenn auf einen Abgabenanspruch zu Unrecht ganz oder teilweise verzichtet oder eine Abgabenschuldigkeit zu Unrecht ganz oder teilweise nachgesehen wurde.

Der Senat geht – wie in der Berufungsentscheidung betreffend die SH GmbH dargelegt – davon aus, dass beim Kauf des gegenständlichen Ufergrundstückes durch die GmbH die Bewertung des dem Betriebsvermögen zugeführten Grundstückes weit überhöht vorgenommen wurde. Im Gegenzug dazu wurden die von den Gesellschaftern G und Berufungswerberin gleichzeitig erworbenen Grundstücke wesentlich zu niedrig bewertet. Durch diese unrichtige Bewertung der Grundstücke wurden die von der Betriebsprüfung festgestellten zu niedrigen (Körperschaftsteuer, Umsatzsteuer) bescheidmäßigen Steuerfestsetzungen bzw. nicht vorgenommenen Steuerfestsetzungen (Kapitalertragsteuer) verursacht und bewirkt.

Im Hinblick auf die extrem großen Abweichungen der Bewertungen (insbesondere die Bewertung der von den Ehegatten SH erworbenen Grundstücken mit 3 Mio S, wobei allein schon die ca. 20 Meter breite Uferzone bei einem ortsüblichen Quadratmeterpreis ein Vielfaches wert ist), geht der Senat davon aus, dass diese unrichtige Bewertung und die daraus sich ergebende Abgabenverkürzung (obwohl das Ehepaar SH bis zur endgültigen Bezahlung des Kaufpreises bzw. bis zur endgültigen bilanziellen Behandlung, wodurch die verdeckte Gewinnausschüttung erst endgültig fixiert wurde, Gelegenheit gehabt hätte, die unrichtige Bewertung zu korrigieren) zumindest in Kauf genommen wurde und somit zumindest bedingter Vorsatz, der für das Vorliegen einer Abgabehinterziehung ausreicht, gegeben ist. Im Hinblick darauf, dass sich zum maßgeblichen Zeitpunkt der Wohnsitz des Ehepaars SH direkt angrenzend an den erworbenen Grundstücken befunden hat und sich der Erwerbsvorgang nach eigenen Angaben des G SH über ca. 10 Jahre hingezogen hat, die Ehegatten somit ausreichend Zeit hatten sich über die ortsüblichen Preise zu informieren, geht der Senat davon aus, dass AL und G SH die ortsüblichen Preise für Ufergrundstücke am Attersee auf jeden Fall bekannt waren und ihnen die krasse Unterbewertung der von ihnen gekauften Grundstücke bzw. korrespondierend die krasse Überbewertung des von der SH

GmbH erworbenen Grundstückes bewusst war und diese unrichtige Bewertung und die dadurch verursachten steuerlichen Folgen von den Ehegatten SH billigend in Kauf genommen wurden.

Dadurch wurde in Hinblick auf die Kapitalertragsteuer von den Ehegatten SH der Tatbestand der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG erfüllt.

Die Verjährungsfrist für die Kapitalertragsteuer verlängert sich daher auf zehn Jahre. Die Erlassung der Kapitalertragsteuerbescheide mit 29. August 2002 erfolgte daher vor Ablauf der Verjährungsfrist und somit zu Recht.

Linz, am 25. Februar 2008