



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 14

GZ. RV/1019-W/02

GZ. RV/1020-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Dr. Scholler & Partner Wirtschaftstreuhand GmbH, gegen die Bescheide des Finanzamtes für Körperschaften (nunmehr zuständig ist das Finanzamt für den 4., 5. und 10. Bezirk) betreffend Körperschaft- und Kapitalertragsteuer für das Jahr 1995 entschieden:

Die Berufung betreffend Körperschaftsteuer 1995 wird als unbegründet abgewiesen.

Der Berufung betreffend Kapitalertragsteuer 1995 wird teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheid-spruches.

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

Bei der Bei der R GmbH, nunmehr Bw., fand in den Jahren 1997 und 1998 eine ua. die Körperschaftsteuer und Kapitalertragsteuer 1995 umfassende Betriebsprüfung statt. Bei dieser wurde ua. festgestellt, dass die Bw. mit Kaufvertrag vom 3. November 1994 ein Grundstück im Ausmaß von 15.443 m² von Frau GM und Herrn AM (AM war Gesellschafter der Bw., GM und AM waren Geschwister von RM, der Gesellschafter und Geschäftsführer der Bw. war) um 3.000.000,00 ATS erworben, das entspricht einem m²-Preis von 194,00 ATS. Die Bezahlung erfolgte mittels Bank am 3. August 1995.

Die Betriebsprüfung anerkannte nur einen Kaufpreis von 85,00 ATS/m² und ging von folgendem Fremdvergleichspreis aus: Preis für das Grundstück in Höhe von 35,00 ATS (Höchstpreis laut Grundstückskaufpreissammlung) plus 50,00 ATS Kosten für Fertigrasen laut Angaben der Vertreter der Gesellschaft m.b.H.). Nach Ansicht der Betriebsprüfung wäre es nie zu einer Zahlung von 3.000.000,00 ATS gekommen, wenn der tatsächliche Wert ca. 1.300.000,00 ATS entspricht. Der Differenzbetrag von 1.683.287,00 ATS (15.443 m² mal 109,00 ATS) wurde als verdeckte Ausschüttung betrachtet und die Aktivierung entsprechend korrigiert. Der ermittelte Fremdvergleichspreis in Höhe von 1.316.713,00 ATS wurde angesetzt.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Betriebsprüfung, nahm das Verfahren betreffend Körperschaftsteuer 1995 wieder auf und setzte die Körperschaftsteuer 1995 - ausgehend von Einkünften aus Gewerbebetrieb in Höhe von 4.468.289 ATS in Höhe der Mindestkörperschaftsteuer fest. Begründend wurde auf den Betriebsprüfungsbericht und die diesem angeschlossene Niederschrift verwiesen. Weiters setzte das Finanzamt die Kapitalertragsteuer 1995 in Höhe von 687.064,00 ATS fest, wobei diesbezüglich auch noch andere Feststellungen berücksichtigt wurden. Dabei wurde davon ausgegangen, dass die Bw. die Kapitalertragsteuer trägt.

Gegen diese Bescheide richtet sich die gegenständliche Berufung wegen der o.a. Annahme einer verdeckten Ausschüttung und der dafür vorgeschriebenen Kapitalertragsteuer. Die Bw. führt aus, es lägen Vergleichspreise in mehr als doppelter Höhe des von der Betriebsprüfung

angenommenen Verkaufspreises von 85,00 ATS/m² vor. Die Bw. legte drei Kaufverträge vor und beantragte die Anerkennung des ursprünglichen Kaufpreises von drei Millionen ATS.

Die Betriebsprüfung nahm zur Berufung Stellung und führte aus, die drei Kaufvorgänge seien mit dem gegenständlichen Kaufvorgang und den von der Betriebsprüfung als Fremdvergleich herangezogenen Geschäftsfällen nicht vergleichbar. Die verrechneten Preise von 401,00 ATS bis 500,00 ATS stellten Baulandpreise dar. Bei diesen Grundstücken handle es sich um Flächen, bei denen eine Umwidmung in Bauland von Beginn an geplant gewesen sei. Diese Liegenschaften seien in der Folge durch die RH um den gleichen m²-Preis als Bauparzellen weiterveräußert worden, zum Teil seien bereits Gebäude errichtet worden und würden diese schon bewohnt. Bei der gegenständlichen Liegenschaft handle es sich um ein landwirtschaftliches Grundstück, eine Umwidmung sei bis dato nicht erfolgt. Der von der Betriebsprüfung angesetzte Wert von 35 ATS/m² sei bereits ein Höchstwert und für landwirtschaftliche Flächen nur sehr schwer erzielbar.

Die Bw. hat dazu erklärt, der Vergleich mit den drei Kaufvorgängen der RH sei durchaus gerechtfertigt, da diese ebenfalls landwirtschaftliche Grundstücke gekauft und diese erst danach umwidmen lassen hat. Bei dem umstrittenen Grundstück sei durchaus eine Umwidmung in Bauland vorstellbar, da bereits die meisten der angrenzenden Grundstücke Bauland seien bzw. eines davon auch schon bebaut worden sei.

Das Finanzamt erließ eine abweisliche Berufungsvorentscheidung.

Die Bw. stellte einen Vorlageantrag und legte in der Folge ein Gutachten eines Immobilien-sachverständigen vor, welches ausgehend von der Annahme, es liege Bauerwartungsland vor, einen Quadratmeterpreis von 150,00 ATS und demzufolge einen Wert des Grundstückes von 2.300.000,00 ATS ermittelte. Die Bw. rechnete laut Eingabe vom 26. November 1999 dem Preis von 150,00 ATS für den angebauten Rollrasen einen Wert von 44,00 ATS/m² hinzu und gelangte so zu dem von ihr angesetzten Quadratmeterpreis in Höhe von 194,00 ATS.

Das Grundstücksfinanzamt 1 hat zu diesem Gutachten wie folgt Stellung genommen:

Laut Auskunft der Stadtgemeinde X (Hr. U) werde für die Parzelle Y in der KG X und auch für die umliegenden Grundstücke in den nächsten 50 Jahren keine Baubewilligung erteilt werden. Die Parzelle Y und alle umliegenden Grundstücke seien vor Jahrzehnten sumpfige Wiesen gewesen und ca. in den 80-er Jahren drainagiert worden. Trotzdem seien diese Grundstücke immer noch feucht. Dies könne an dem Schilfbewuchs in unmittelbarer Nähe des gegenständ-

lichen Grundstückes erkannt werden. Schilf wachse nur in Feuchtgebieten. Außerdem befänden sich in unmittelbarer Nähe zwei Brunnenschutzgebiete. Die Feststellung des Gutachtens, wonach eine starke Siedlungstätigkeit Richtung Norden zwischen A-Straße und B-Gasse zu beobachten sei, treffe zu, doch entwickle sich die Siedlungstätigkeit nicht Richtung Nordosten, wo sich das bewertungsgegenständliche Grundstück in 500 m Luftlinie befinde. Laut Auskunft der Stadtgemeinde X hätte für das vom Gutachter angesprochene kleine Siedlungsgebiet seinerzeit keine Baubewilligung erteilt werden dürfen. Diese Gebäudegruppe gehöre zur KG Z. Die Baubewilligung für diese Häuser sei von der Gemeinde Z erteilt worden, als sie noch eine selbständige Gemeinde war, also vor der Gemeindezusammenlegung. Jetzt sei Z eine Ortsgemeinde der politischen Gemeinde X. Diese Häuser hätten einen Sonderstatus, aber neue Baubewilligungen in der Nähe dieser Häuser werde es nicht geben. Die angeführten Häuser lägen auf einem Hang am Waldrand, also etwas höher als das gegenständliche Grundstück und die angrenzenden Grundstücke.

Das Grundstück Y und die umliegenden Grundstücke seien zur Bebauung nicht geeignet, weil die Errichtung eines Gebäudes in dieser Gegend aufwändige Isolierungen gegen die Feuchtigkeit notwendig machen würde. Dies würde den Bau eines Hauses derart verteuern, dass kein Interesse an einer Umwidmung in Bauland bestehe, zumal es in X genügend Möglichkeiten gebe, geeignetes Gründland in Bauland umzuwidmen. Laut Auskunft der Stadtgemeinde X gehe der Trend der Siedlungstätigkeit in Richtung Westen.

Bei dem im Gutachten erwähnten Kanal zu der Häusergruppe am Waldrand handle es sich um einen Druckkanal. Der Anschluss an diesen Druckkanal wäre laut Auskunft der Stadtgemeinde X mit sehr hohen Kosten verbunden.

Aus den erwähnten Gründen handle es sich bei der gegenständlichen Parzelle eindeutig um ein Ackergrundstück. Der Kaufpreis betrage (ohne Berücksichtigung des darauf befindlichen Rollrasens) zwischen 30,00 ATS und 50,00 ATS/m².

Die erwähnten Rückwidmungen beträfen nicht dieses Gebiet.

Die Bw. hat zu dieser Stellungnahme erklärt, die Auskunft des Herrn U, wonach in den nächsten 50 Jahren keine Baubewilligung für die Parzelle Y KG X sowie für die umliegenden Grundstücke erteilt werde, sei in Frage zu stellen, da nachweislich auf dem angrenzenden Grundstück C im Jahr 2002 eine Baubewilligung für die Errichtung eines Einfamilienhauses erteilt und dieses auch errichtet worden sei und kurz vor der Fertigstellung stehe. Die Bw. ersuchte daher, sich an dem Gutachten des Sachverständigen zu orientieren.

Das Grundstücksfinanzamt 2 hat zu dieser Äußerung wie folgt Stellung genommen:

Bei der Parzelle C in der KG X handle es sich um ein landwirtschaftliches Grundstück. Es befinde sich auf einem Hang, liege etwa 10 m höher als das gegenständliche Grundstück Y und sei kein Feuchtgebiet. Die Brunnenschutzgebiete lägen in unmittelbarer Nähe der Parzelle Y (ca. 280 m Luftlinie in südlicher Richtung und ca. 500 m Luftlinie in nördlicher Richtung) auf gleicher Seehöhe.

Das Grundstück C befinde sich bereits seit Jahren im Besitz von Landwirten. Bezüglich der Frage des Quadratmeterpreises wurde auf das Schreiben des Finanzamtes X verwiesen. Laut Auskunft der Stadtgemeinde X (Hr. U) seien 2001 bereits ein Pferdestall und eine Maschinenhalle auf der Parzelle C errichtet worden. Anschließend sei um Bewilligung eines Wohnhauses ersucht worden, um die Betreuung der Pferde zu gewährleisten. Diese Baubewilligung sei von der Gemeinde X genehmigt worden, da es sich bei diesem Gebäude um eine land- und forstwirtschaftliche Hofstelle handle und der Eigentümer Landwirt sei. Außerdem befinde sich in deren Eigenbesitz kein Grundstück im Baugebiet. Voraussetzung für die Bewilligung eines Einfamilienhauses sei gewesen, dass die Bauwerber dieses Gebäude für ihre Landwirtschaft nutzten.

Zur Stellungnahme des Grundstücksfinanzamtes 2 erklärte die Bw., das Grundstück Parzelle Y liege in großer Entfernung zum Brunnenschutzgebiet und grenze direkt an das Bauland Wohngebiet an, weshalb eine Umwidmung in Bauland Wohngebiet absehbar sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

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

Unter einer verdeckten Ausschüttung versteht man alle nicht ohne weiteres als Ausschüttung erkennbaren Zuwendungen (Vorteile) einer Körperschaft an die unmittelbar oder mittelbar beteiligten Personen, die zu einer Gewinnminderung bei der Körperschaft führen und die dritten, der Körperschaft fremd gegenüberstehenden Personen nicht gewährt werden. Subjektive Voraussetzung für eine verdeckte Ausschüttung ist eine auf Vorteilsgewährung gerichtete Willensentscheidung der Körperschaft, wobei sich die Absicht der Vorteilsgewährung schlüssig aus den Umständen des Falles ergeben kann (vgl. Verwaltungsgerichtshof vom 30. Oktober 2003, ZI. 99/15/0072). Verdeckte Ausschüttungen können das Einkommen der Körperschaft in zwei Formen mindern: Entweder es liegen überhöhte (scheinbare) Aufwendungen oder zu

geringe (fehlende) Einnahmen vor (vgl. Verwaltungsgerichtshof vom 29. Jänner 2003, ZI. 98/13/0055).

Für die Haftung für Kapitalertragsteuer kommt es nicht darauf an, welcher Person (zB dem Gesellschafter unmittelbar oder einer nahe stehenden Person) die verdeckte Ausschüttung zuzurechnen ist (vgl. Verwaltungsgerichtshof vom 16. September 2003, ZI. 99/14/0297).

Die Bw. hat, vertreten durch ihren Gesellschafter-Geschäftsführer von dessen Geschwistern, wobei AM auch Mitgesellschafter war, ein landwirtschaftlich genutztes Grundstück erworben. Laut Bw. lag der Vorteil des Grundstückes in dem Umstand, dass keine künstliche Bewässerung nötig war, weil der Grundwasserspiegel sehr hoch liegt. Die Fläche diente zum Zeitpunkt der Betriebsprüfung dem Rasenanbau. Mittels der gewonnenen Rasenziegel wurden Sportplätze saniert.

Der Sachverständige hat in seinem Gutachten auf diese besondere Beschaffenheit des Grundstückes nicht Bezug genommen und auch mit der zuständigen Gemeinde nicht Kontakt aufgenommen, um allenfalls einer Umwidmung in Bauland entgegenstehende Umstände zu erheben.

Demgegenüber hat das Grundstücksfinanzamt 1 und in der Folge das Grundstücksfinanzamt 2 mit der Gemeinde Kontakt aufgenommen und begründet, warum mit einer Umwidmung der gegenständlichen Liegenschaft in Bauland nicht zu rechnen ist:

Das Grundstück Y und die umliegenden Grundstücke sind zur Bebauung nicht geeignet, weil die Errichtung eines Gebäudes in dieser Gegend aufwändige Isolierungen gegen die Feuchtigkeit notwendig machen würde. Dies würde den Bau eines Hauses derart verteuern, dass kein Interesse an einer Umwidmung in Bauland besteht, zumal es in X genügend Möglichkeiten gibt, geeignetes Gründland in Bauland umzuwidmen. Laut Auskunft der Stadtgemeinde X geht der Trend der Siedlungstätigkeit in Richtung Westen.

Bei dem im Gutachten erwähnten Kanal zu der Häusergruppe am Waldrand handelt es sich um einen Druckkanal. Der Anschluss an diesen Druckkanal wäre laut Auskunft der Stadtgemeinde X mit sehr hohen Kosten verbunden gewesen.

Das Grundstück ist somit mit den von der Bw. erwähnten Grundstücken laut den vorgelegten Kaufverträgen nicht vergleichbar, weil es sich dabei um kein Bauland handelt. Auch ein Vergleich mit dem von der Bw. zuletzt angesprochenen Grundstück C kommt nicht in Betracht, weil die Baubewilligung nur aufgrund der landwirtschaftlichen Nutzung und des Umstandes

erteilt wurde, dass es sich bei diesem Gebäude um eine land- und forstwirtschaftliche Hofstelle handelt und der Eigentümer Landwirt ist. Außerdem befindet sich in dessen Eigenbesitz kein Grundstück im Baugebiet. Voraussetzung für die Bewilligung eines Einfamilienhauses war, dass die Bauwerber dieses Gebäude für ihre Landwirtschaft nutzten. Es wäre daher im Falle eines Verkaufes ebenfalls nicht der Preis für Bauerwartungsland, sondern nur ein Preis für landwirtschaftlich genutzte Flächen erzielbar gewesen, weshalb der ermittelte Quadratmeterpreis laut Gutachten nicht angesetzt werden kann.

Die Bw. hat das gegenständliche Grundstück daher zu einem überhöhten Preis angekauft. Die Absicht einer Vorteilsgewährung kann aus dem Umstand geschlossen werden, dass die Bw. den Wert des Grundstückes nicht vor dem Kauf in der Höhe des tatsächlich bezahlten Preises ermittelt hat, sondern erst nachdem die Betriebsprüfung den Wert in Frage stellte, eine Wertermittlung vornehmen lassen hat, die den von ihr tatsächlich bezahlten Kaufpreis rechtfertigen sollte. Im Hinblick auf die für landwirtschaftliche Grundstücke erzielten Preise in dieser Gegend und das Naheverhältnis zwischen dem Gesellschafter-Geschäftsführer der Bw., der den Vertrag abgeschlossen hat, und den Verkäufern muss davon ausgegangen werden, dass die Bw. die Absicht einer Vorteilsgewährung hatte.

Die Betriebsprüfung hat bei der Bemessung der Höhe der verdeckten Ausschüttung den höchsten ihr damals bekannten Wert angesetzt. Wie der Stellungnahme des Finanzamtes X zu entnehmen ist, liegen die Preise jedoch nicht zwischen 15,00 ATS und 35,00 ATS (laut Stellungnahme der Betriebsprüfung), sondern zwischen 30,00 ATS und 50 ATS (Stellungnahme des Finanzamtes X), sodass der Berufung insoweit Folge zu geben war.

Es wird daher für das Grundstück folgender Quadratmeterpreis angesetzt:

50,00 ATS	Grundstückspreis
44,00 ATS	Wert des Roll-Rasens laut Bw.
94,00 ATS	Quadratmeterpreis

Aufgrund dieses Preises ergeben sich folgende Änderungen der anerkannten Beträge:

194,00 ATS	tatsächlicher Verkaufspreis
- 94,00 ATS	Quadratmeterpreis

100,00 ATS	Differenz
------------	-----------

15.443	Quadratmeter
100,00 ATS	Differenz
1.544.300,00 ATS	nicht anerkannter Betrag
1.455.700,00 ATS	anerkannter Betrag
3.000.000,00 ATS	Kaufpreis

Die verdeckte Ausschüttung hinsichtlich des zu hohen Wertes des Grundstückes beträgt demzufolge 1.544.300,00 ATS (Berechnungsbasis). Da davon ausgegangen wurde, dass die Bw. die Kapitalertragsteuer trägt, war die Kapitalertragsteuer ebenfalls als verdeckte Ausschüttung anzusehen.

Das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung wirkt sich auf die bekämpften Bescheide wie folgt aus:

- **Körperschaftsteuer**

Die Betriebsprüfung hat bei der Berechnung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb den von ihr festgestellten Differenzbetrag zwischen dem Wert der Wiese und dem tatsächlich dafür bezahlten Kaufpreis sowie die vorgeschriebene Kapitalertragsteuer gewinnmindernd und den ermittelten Betrag der verdeckten Ausschüttung (Berechnungsbasis) sowie die vorgeschriebene Kapitalertragsteuer gewinnwirksam berücksichtigt. Die Gesamtauswirkung auf den Gewinn des Jahres 1995 beträgt daher 0,00 ATS. Die verdeckte Ausschüttung hat sich somit weder auf die Bemessungsgrundlage noch auf die festgesetzte Körperschaftsteuer des Jahres 1995 ausgewirkt. Die Berufung betreffend Körperschaftsteuer 1995 war daher - unabhängig vom Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung - abzuweisen, weil der Spruch in jedem Fall gesetzmäßig war (vgl. Verwaltungsgerichtshof vom 4. Dezember 1998, Zl. 96/19/3315).

- **Kapitalertragsteuer**

Gemäß § 93 Abs. 1 EStG 1988 (Einkommensteuergesetz 1988, BGBl. 1988/400 idgF) wird bei inländischen Kapitalerträgen die Einkommensteuer durch Abzug vom Kapitalertrag erhoben (Kapitalertragsteuer).

Gemäß § 93 Abs. 2 Z 1 lit. a EStG 1988 liegen inländische Kapitalerträge vor, wenn der Schuldner der Kapitalerträge Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz im Inland hat und es sich um folgende Kapitalerträge handelt:

Gewinnanteile (Dividenden), Zinsen und sonstige Bezüge aus Aktien, Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung.

Gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 ist Schuldner der Kapitalerträge der Empfänger der Kapitalerträge. Die Kapitalertragsteuer ist durch Abzug einzubehalten. Der zum Abzug Verpflichtete (Abs. 3) haftet dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer.

Strittig ist gegenständlich nicht, wem die verdeckte Ausschüttung zuzurechnen ist, noch die Höhe des Kapitalertragsteuer-Satzes, strittig ist vielmehr, ob überhaupt eine verdeckte Ausschüttung stattgefunden hat (diese Auffassung wurde im angefochtenen Bescheid vertreten) oder ob es sich lediglich um einen Grundstückskauf um einen angemessenen Preis handelt.

Bezüglich des Vorliegens einer verdeckten Ausschüttung wird auf die o.a. Ausführungen verwiesen.

Im Hinblick auf das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung erfolgte die Heranziehung der Bw. zur Haftung für die Kapitalertragsteuer zu Recht.

Im Hinblick auf die obigen Feststellung, der zufolge der Betrag der verdeckten Ausschüttung geringer anzusetzen war, ändern sich jedoch die Bemessungsgrundlage für die Kapitalertragsteuer und die Kapitalertragsteuer wie folgt:

2.435.956,19 ATS	Berechn.Basis der verdeckten Ausschüttung lt. BP (Tz. 38 des Betriebsprüfungsberichtes)	
- 1.683.287,00 ATS	Korrektur der Wiese laut BP	
1.544.300,00 ATS	Korrektur der Wiese laut UFS	
2.296.969,19 ATS	Berechnungsbasis laut UFS	
davon 28,20512 %		
647.863 ATS		
2.944.832 ATS	Basis laut UFS	214.009,30 €
davon 22 %		

647.863 ATS	KES	47.082,04 €
--------------------	------------	--------------------

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 31. März 2004