



GZ. RV/2452-W/10,  
miterledigt RV/2451-W/10,  
RV/2450-W/10

## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vertreten durch Mag. Frühwirt WP u. StB GmbH, Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungskanzlei, 3100 St.Pölten, Messestraße 8, vom 31. Mai 2010 gegen die Bescheide des Finanzamtes Amstetten Melk Scheibbs, vertreten durch Walter Spreitz, vom 28. April 2010 betreffend Umsatzsteuer 2006, Körperschaftsteuer 2006 - 2008 sowie Haftung für Kapitalertragsteuer gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 für 2006 und 2007 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### **Entscheidungsgründe**

Bei der Bw – einer GmbH, zu deren Betriebsvermögen unter anderem ein dem Produktionsbetrieb dienendes Grundstück gehört – wurde für die Streitjahre eine Außenprüfung hinsichtlich der Steuern vom Umsatz und Einkommen durchgeführt. Der Prüfer traf dabei folgende Feststellungen (Bericht vom 26.04.2010, ABNr. 1):

Tz 1 – Vereinigung aller Gesellschaftsanteile (in einer Hand)

Die Gesellschafter K und E seien zunächst mit jeweils 50% Stammanteilen an der Bw beteiligt gewesen. Mit Abtretungsvertrag vom 9. März 2009 habe E die Geschäftsanteile des Erstgenannten käuflich erworben und sei ab diesem Zeitpunkt Alleingesellschafter der Bw. Laut Punkt "Neuntens" des Abtretungsvertrages habe der Übernehmer alle dafür auflaufenden Steuern, Kosten und Gebühren zu tragen.

Diese Aufwendungen, nämlich

- Rechtsanwalt und Notar (netto € 1.309,50);
- Vorsteuer laut Honorarnoten RA + Notar (€ 261,90), alles in 2006, sowie
- Grunderwerbsteuer und Säumniszuschlag in 2007

im Gesamtbetrag von (2006) € 1.571,40 bzw. (2007) € 7.596,46

habe die Bw getragen und Betriebsausgaben bzw. den Vorsteuerabzug geltend gemacht, obwohl die 2006 verrechneten Leistungen für den Anteilserwerber erbracht worden seien, er gemäß § 1 Abs 3 GrEStG iVm § 9 Z 3 litt a GrEStG Steuerschuldner sei und der Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrssteuern samt dem verhängten Säumniszuschlag auch an ihn gerichtet war.

Nur dann, wenn die Beteiligung an der Kapitalgesellschaft in einem Betriebsvermögen gehalten werde, beträfen Veräußerungsvorgänge den betrieblichen Bereich. Ein solcher Fall liege aber nicht vor: Die entgeltliche Übertragung der Gesellschaftsanteile habe in der Privatsphäre der beiden Gesellschafter (= natürliche Personen) stattgefunden.

Die Übernahme der Kosten des Anteilserwerbers durch die Bw stelle (jeweils) eine verdeckte Gewinnausschüttung an ihren Gesellschafter dar, und der Vorsteuerabzug hinsichtlich der von Rechtsanwalt und Notar in Rechnung gestellten MWSt stehe der Bw nicht zu. Die Einkünfte 2006 und 2007 seien entsprechend zu erhöhen, die Mindestkörperschaftsteuer sei anzupassen, und der Vorsteuerabzug sei um die zu Unrecht geltend gemachten Beträge zu vermindern.

Tz 2 KEST – verdeckte Ausschüttung

Die zuvor dargestellten verdeckten Gewinnausschüttungen unterlägen der Kapitalertragsteuer. Gemäß § 95 EStG hafte das geprüfte Unternehmen für Einbehaltung und Abfuhr der KEST. Die KEST werde vom Alleingesellschafter getragen. Auf die Bestimmungen des § 217 BAO betreffend Festsetzung von Säumniszuschlägen werde verwiesen.

Das Finanzamt erließ, nach (unangefochtener) Wiederaufnahme des Verfahrens, den Prüferfeststellungen folgend neue Bescheide betreffend Umsatzsteuer 2006, Körperschaftsteuer 2006, 2007 und 2008, sowie erste Bescheide betreffend Kapitalertragsteuer für 2006 und 2007.

Die Körperschaftsteuer wurde 2006 in gleicher Höhe festgesetzt wie im Vorbescheid, wobei sich die Vorschreibung für 2007 und 2008 aufgrund der Gewinnzurechnungen 2006 und 2007 durch den rascheren Verbrauch der vorgetragenen Verluste aus 2003 – 2005 entsprechend erhöhte.

Die Umsatzsteuer 2006 wurde unter Berücksichtigung des verminderten Vorsteuerabzuges festgesetzt.

Die Kapitalertragsteuer 2006 und 2007 wurde der Bw auf Basis der Nettobeträge an verdeckter Gewinnausschüttung mit Haftungs- und Abgabenbescheid vorgeschrieben.

Die Bw erhob gegen die Sachbescheide fristgerecht Berufung und führte begründend aus wie folgt.

### **Tatbestand**

Die Verwirklichung des die Grunderwerbsteuerpflicht auslösenden Tatbestandes (Anteilsvereinigung in einer Hand, wobei zum notwendigen Betriebsvermögen der Gesellschaft ein Grundstück zählt) sei unstrittig. Da das Gesetz in § 9 Abs 3 litt a GrEStG den Steuerschuldner namhaft mache, sei es den am Abtretungsvertrag beteiligten Parteien ... entzogen, den Steuerschuldner selbst zu bestimmen. Die Bw habe schließlich die GrESt beglichen.

### **Betriebliche Veranlassung**

Dieser Vorgangsweise liege folgende betriebliche Veranlassung zu Grunde: Herr E wolle nach Ausscheiden des Herrn K die GmbH weiterbetreiben. Für die Produktion sei das der GmbH gehörende Betriebsgrundstück betriebsnotwendig. Für den Weiterbestand der GmbH sei es von großer Wichtigkeit, entsprechend klare Eigentumsstrukturen in Bezug auf benötigte Betriebsmittel zu haben. Die Übernahme der Gesellschaftsanteile durch den Erstgenannten und die damit verbundene Vereinigung aller Anteile in einer Hand sei aus der Logik des Fortbestandes des Unternehmens motiviert und daher betrieblich veranlasst gewesen. Herrn E seien als Steuerschuldner der GrESt betrieblich veranlasste Aufwendungen entstanden, die er an den Betrieb weitergegeben habe.

Die Regelung des § 9 Abs 3 litt a GrEStG setze die im Körperschaftssteuergesetz geregelten Bestimmungen zur steuerlichen Gewinnermittlung von Kapitalgesellschaften nicht außer Kraft. Die zitierte Bestimmung enthalte zudem keine Aussage darüber, wer schlussendlich Träger der Steuer zu sein hat. Die im Zuge der Anteilsvereinigung aufgewendeten Beträge für Rechtsanwalt, Notar, Grunderwerbsteuer und Säumniszuschlag in der laut Außenprüfer-Bericht festgestellten Höhe seien Betriebsausgaben iSd § 4 Abs 4 EStG und gemäß § 11 Abs 1 KStG abzugsfähig; das Einkommen der Bw als Bemessungsgrundlage für die KöSt sei entsprechend zu kürzen.

### **Wirtschaftliche Betrachtungsweise**

In wirtschaftlicher Betrachtung ergebe sich nichts anderes: Herr E fordere als Geschäftsführer der Bw eine ihm erwachsene, aber dem Betrieb zugehörige Aufwendung von der Gesellschaft

zurück. Er ziehe auf Grund der Betriebsnotwendigkeit des Grundstückes keinen Vorteil aus dem Ausscheiden des Herrn K, da im gegenständlichen Fall die Anteilsvereinigung allein aufgrund des Weiterbestandes des Betriebes notwendig sei. Daher könne, schon im Hinblick auf den Betriebsausgabenbegriff des § 4 Abs 4 EStG, dem Argument des Prüfers, wonach jeder Kauf von Gesellschaftsanteilen grundsätzlich die Privatsphäre (der am Kaufgeschäft Beteiligten) betreffe, nicht gefolgt werden.

### **Keine verdeckte Gewinnausschüttung (Fremdvergleich)**

Da der entstandene Aufwand gemäß den gesetzlichen Vorschriften zur steuerlichen Gewinnermittlung als Betriebsausgabe absetzbar sei, könne keine verdeckte Gewinnausschüttung (im Folgenden: vGA) vorliegen.

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH (zu § 8 Abs 1 und Abs 2 KStG) seien vGA Vorteile, die eine Gesellschaft ihren Gesellschaftern aus ihrem Vermögen in einer nicht als vGA erkennbaren Form, gleichviel unter welcher Bezeichnung gewährt, die sie anderen Personen, die nicht Gesellschafter sind, nicht oder nicht unter den gleichen Bedingungen zugestehen würde. Abzustellen sei also auf einen Fremdvergleich: Gegenständlich sei kein Vorteil für den nun einzig verbleibenden Gesellschafter erkennbar, der nicht oder nicht zu den gleichen Bedingungen einem Dritten, der kein Gesellschafter ist, zugestanden wäre. Vielmehr sei es der Normalfall, dass bei Einverleibung eines betriebsnotwendigen Grundstückes durch den Betrieb die Nebenkosten für die Anschaffung (hier: Notar, Rechtsanwalt, Grunderwerbsteuer) vom Betrieb getragen würden.

Die Bw stellte weiters folgende Anträge:

**Körperschaftsteuer 2006 – 2008:** Senkung der KöSt-Bemessungsgrundlage um die strittigen Aufwendungen als abzugsfähige Betriebsausgaben; damit verbunden Korrektur der zuzurechnenden Mindestkörperschaftsteuern mit Auswirkungen bis zum Jahr 2008;

**Umsatzsteuer 2006:** Verringerung der Zahllast um den Vorsteuerabzug hinsichtlich des strittigen Betrages von € 261,90;

**Kapitalertragsteuer 2006 und 2007:** Stornierung der KEST- Bemessungsgrundlage (= ersatzlose Aufhebung).

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

Die Honorarnoten des Rechtsanwaltes M vom 7. August 2006 und des öffentlichen Notars D vom 20. März 2006 sind jeweils an die Bw als Leistungsempfängerin ausgestellt, betreffen jedoch ausschließlich die Beratungs- und Beurkundungsvorgänge im Zusammenhang mit der Abtretung von Geschäftsanteilen des K an E (siehe Blätter 5 und 6 im Arbeitsbogen des Außenprüfers).

Der Grunderwerbsteuerbescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 10. Mai 2007 ist an E als Abgabenschuldner ergangen.

Mit Notariatsakt vom 9. März 2006 wurde der streitgegenständliche Abtretungsvertrag errichtet. Dieser enthielt folgende, hier wesentliche und auszugsweise wiedergegebene Bestimmungen:

"- **Viertens** E erwirbt den in Punkt *Erstens* dieses Vertrages genannten Geschäftsanteil von K mit allen Rechten und Pflichten (des abtretenden Gesellschafters) gegenüber der Gesellschaft und den Gesellschaftern. Er erklärt, den Gesellschaftsvertrag ... zu kennen, sich allen seinen Vereinbarungen zu unterwerfen und den abtretenden Gesellschafter hinsichtlich aller von ihm für den abgetretenen Geschäftsanteil übernommenen Verpflichtungen und Verbindlichkeiten, die sich aus dem Gesellschaftsverhältnis ergeben, klag- und schadlos zu halten.

- **Fünftens** Der abtretende Gesellschafter haftet dafür, dass der vertragsgegenständliche Geschäftsanteil sein unbeschränktes Eigentum darstellt, nicht mit irgendwelchen Rechten Dritter belastet ist und hält den Erwerber ... diesbezüglich klag- und schadlos. Der abtretende Gesellschafter ... erklärt, dass neben den Bestimmungen des Gesellschaftsvertrages, die dem Übernehmer bekannt sind, keinerlei Vereinbarungen oder Beschlüsse der Gesellschafter bestehen, die die mit dem vertragsgegenständlichen Geschäftsanteil verbundenen Mitgliederrechte beeinflussen.

- **Siebentens** Wie sich aus "§ 10" des Gesellschaftsvertrages vom 14.10.2000 ergibt, ist eine Zustimmung der Gesellschafter der (Bw) nicht erforderlich, da es sich um die Übertragung des Geschäftsanteils an einen Mitgesellschafter handelt (*Anm. UFS: Anteilsvereinigung in einer Hand, neben den Vertragsparteien gibt es keine weiteren Mitgesellschafter*).

Festgestellt wird weiters, dass die **(Bw) Eigentümerin der Liegenschaft** EZ-Grundbuch-Grundstück-, ist.

- **Neuntens** Alle aufgrund dieses Abtretungsvertrages auflaufenden Steuern, Kosten und Gebühren hat der Übernehmer zu tragen. Dies unbeschadet der gesetzlichen Solidarhaftung aller Vertragsparteien für diese Steuern, Kosten und Gebühren."

Sämtliche Geschäftsanteile an der Bw wurden und werden von den jeweiligen Gesellschaftern in deren Privatvermögen gehalten. Gegenteiliges hat die Bw, in Kenntnis der Prüferfeststellungen, nicht behauptet, noch ergibt sich dies aus dem Wortlaut des Abtretungsvertrages oder aus der übrigen Aktenlage. Damit stellt sich im Rahmen eines Fremdvergleiches nur die Frage, ob die Übernahme der Abtretungskosten, Steuern und Gebühren durch die Bw auch gegenüber fremden Dritten unter den gleichen Bedingungen erfolgt wäre. Gegenständlich wurde hinsichtlich der Kostenübernahme durch die Bw keine wie immer geartete, einem Fremdvergleich zugängliche Vereinbarung getroffen. Die im Prüfungs- und Rechtsmittelverfahren nachgeschobene Begründung, man habe das Grundstück für den

Betrieb sichern wollen, überzeugt nicht: Die Liegenschaft befand sich nämlich bereits vor der Anteilsabtretung im Eigentum der Bw. Dass der Mitgesellschafter K eine Anteilsabtretung an fremde Dritte jemals erwogen hätte und dass ein fremder dritter Interessent den mit dem erst noch zu erwerbenden Geschäftsanteil verbundenen Liegenschaftsanteil aus dem Gesellschaftsvermögen hätte herauslösen und anderweitig verwerten können, erscheint abwegig: Denn dazu hätte es einer Zustimmung der (= aller) GmbH- Gesellschafter bedurft (siehe oben, Punkt *Siebentens*, Verweis auf § 10 des Gesellschaftsvertrages), womit angesichts der im Berufungsschriftsatz vorgetragenen Interessenlage/Motivation des Anteilserwerbers E keinesfalls zu rechnen war.

Der im Rechtsmittelverfahren aufgestellten Behauptung, dass die Übernahme der Abtretungskosten durch die Bw rein betrieblich motiviert war, weil man sich zwecks Fortbestand des (Produktions-) Unternehmens der rechtlichen und wirtschaftlichen Verfügungsmacht über das Betriebsgrundstück habe versichern wollen, schenkt der UFS in freier Beweiswürdigung auch noch aus weiteren Gründen keinen Glauben: Verbindlichkeiten des abtretenden Gesellschafters gegenüber der Gesellschaft oder dem anderen Gesellschafter bestanden nach dem klaren Wortlaut des Abtretungsvertrages keine. Dass die Gesellschaft das Betriebsgrundstück verpfändet hätte, wurde nicht behauptet; dass eine Pfandrechtsverwertung hinsichtlich des Grundstückes seitens irgendwelcher Gläubiger gedroht hätte und die Anteilsvereinigung in einer Hand das einzige Mittel war, dies zu vermeiden, ergibt sich aus den Vorbringen der Bw im gesamten Verfahren ebenso wenig.

Das Steuerrecht juristischer Personen ist vom Trennungsprinzip beherrscht, was die Zuordnung von gesellschaftsrechtlich begründeten Vorgängen zur betrieblichen Sphäre der Gesellschaft verbietet. E erwarb die restlichen 50%- Anteile an der Bw nicht, wie die Bw meint, in seiner Funktion als deren Geschäftsführer (etwa: in Wahrnehmung der betrieblichen Belange des Unternehmens), sondern vielmehr als Gesellschafter der GmbH. Das von ihm verfolgte und mit dem Anteilserwerb durchgesetzte Interesse zielte nicht etwa auf eine betrieblich erforderliche Strukturverbesserung ab, sondern bestand einzig in der Erhöhung seiner Gesellschafterrechte gegenüber der Gesellschaft, deren Geschäftsanteile sich nunmehr zu 100% in seinem uneingeschränkten Privateigentum befanden.

Hatte E aber die Kosten des in seinem persönlichen Interesse vollzogenen Anteilserwerbes, wie der UFS annimmt, rechtlich betrachtet selbst zu tragen, so stellt die – notabene formlose! – Übernahme der Kosten durch die Bw einen ihm erwachsenen Vorteil dar, der einem fremden Dritten nicht gewährt worden wäre: Die Gesellschaft minderte solcherart ihr eigenes Vermögen ohne jede betriebliche Veranlassung und *societatis causa* zum alleinigen Vorteil des E, der sich damit die von ihm selbst zu tragenden Aufwendungen ersparte.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 4. März 2013