

GZ. RV/0002-K/03

Bescheid

Der unabhängige Finanzsenat hat am 26. April 2004 über die Berufung der WWW ILB GmbH, Bauunternehmerin, 9833 RAR, LNH 143, vertreten durch Frau Mag. HDG ZNR, Wirtschaftstreuhänderin, X9XX LEZ, SWRg. 23 a, gegen die Bescheide des Finanzamtes SLU betreffend Körperschaftsteuer 1999 vom 6.11.2002 und Kapitalertragsteuerhaftung 1998 und 1999 vom 9.1.2002 entschieden:

Die angefochtenen Bescheide vom 6.11.2002 und vom 9.1.2002 und die Berufungsvorentscheidung vom 24. Mai 2002 betreffend Kapitalertragsteuerhaftung werden gemäß § 289 Abs. 1 BAO unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz 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.

Begründung

Abkürzungen:

Arbeitsbogen der Betriebsprüfung Nr. 045 für 1996 – 1999	AB
Betriebsprüfung	BP
Textziffer	TZ

In ihrer Körperschaftsteuererklärung 1999 vom 8.7.2000 erklärte die Berufungswerberin (Bw.) einen Verlust in Höhe von S 213.709.-. Mit Bescheid vom 26. Juli 2000 wurde die Körperschaftsteuer 1999 antragsgemäß festgesetzt. Mit Bescheid vom 11. Jänner 2002 wurde das Verfahren betreffend Körperschaftsteuer 1999 wieder aufgenommen. Zum selben Zeitpunkt erging ein neuer Körperschaftsteuerbescheid 1999. Damit wurden die Einkünfte der Bw. aus Gewerbebetrieb in Höhe von –S 118.542.- festgesetzt. Dieser Bescheid erwuchs in Rechtskraft.

Mit Haftungs- und Abgabenbescheid vom 9.1.2002 wurde die Kapitalertragsteuerhaftung für die Jahre 1998 und 1999 in Höhe von S 243.317.- festgesetzt. Ein Teilbetrag von S 236.250.- ist strittig. Dieser Teilbetrag betrifft den Verkauf des Grundstückes 741/1 KG LNH an den Gesellschafter – Geschäftsführer der Bw. Ing. WFD GLR, den die Bw. mit Kaufvertrag vom 19.2.1999 vorgenommen hat. Das Finanzamt ist der Ansicht, dass der gemeine Wert des Grundstückes doppelt so hoch war wie der Kaufpreis von S 708.750.-, den der Gesellschafter – Geschäftsführer der Bw. zu bezahlen hatte.

Die Bw. berief gegen den Haftungs- und Abgabenbescheid mit Schriftsatz vom 13.2. 2002. Mit Berufungsvorentscheidung vom 24.5.2002 wurde diese Berufung als unbegründet abgewiesen. Mit Schriftsatz vom 1. Juli 2002 stellte die Bw. einen Vorlageantrag.

Mit Aufhebungsbescheid der Finanzlandesdirektion für ANN gem. § 299 BAO vom 3.7.2002 wurde der Körperschaftsteuerbescheid 1999 vom 11. Jänner 2002 wegen Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben. Dieser Aufhebungsbescheid erwuchs in Rechtskraft.

Mit Bescheid vom 6. November 2002 betreffend Körperschaftsteuer 1999 setzte die Bw. die Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von S 826.458.- fest. Dieser Betrag setzte sich wie folgt zusammen:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb laut Bescheid von 11.1.2002	-S 118.542
zuzüglich verdeckte Ausschüttung wegen Verkauf des Grundstückes an den Gesellschafter - Geschäftsführer (TZ 25 BP – Bericht vom 6.12.2001).	S 945.000.-
	S 826.458

In diesem Bescheid ging das Finanzamt insbesondere von einer verdeckten Ausschüttung zu Gunsten des Gesellschafter- Geschäftsführers der Bw. in Höhe von S 945.000.- aus. Dieser Betrag röhrt daher, dass das Finanzamt den Verkauf des Grundstückes 741/1 an den Gesellschafter – Geschäftsführer der Bw. um einen Preis, den das Finanzamt als "halber Anschaffungspreis" bezeichnete, in Höhe von S 708.750.- + Kapitalertragsteuer als verdeckte Ausschüttung ansah.

Das Finanzamt berechnete die verdeckte Ausschüttung betreffend diesen Grundverkauf wie folgt (TZ 24 und 25 BP – Bericht vom 6.12.2001):

Ausschüttung	S 708.750.-
Kapitalertragsteuer	S 236.250
vGA insgesamt	S 945.000.-

Die Bw. legte auch gegen den Bescheid vom 6.11. 2002 mit Schriftsatz vom 9.12.2002 Berufung ein. Darin verwies sie auf ihre Ausführungen im Schreiben vom 25.3.2002. Darin brachte die Bw. vor: Sie habe das streitgegenständliche Grundstück 1998 erworben. Sie habe sich damals zu diesem Kauf nur entschlossen, weil die Gemeinde RAR für den Ankauf dieses Grundstückes eine Subvention von S 150.-/m² (= S 708.750.-) in Aussicht gestellt habe. Tatsächlich habe die Bw. diese Subvention erhalten. Daher habe die Bw. die Anschaffungskosten dieses Grundstückes um diesen Zuschuss gekürzt. Unter Berücksichtigung dieser Subvention betrügen die Anschaffungskosten des streitgegenständlichen Grundstückes S 150.-/m².

Mit Bedenkenvorhalt vom 21.1.2003 an die Bw. zu Handen ihrer Vertreterin wies das Finanzamt darauf hin, dass die Subvention der Gemeinde nicht für den Ankauf des strittigen Grundstückes, sondern für dessen Aufschüttung gewährt worden sei. Dies ergebe sich aus der Fördervereinbarung vom 24.11.1998. Die zweite Instanz werde entscheiden, ob das strittige

Grundstück einen Wert von S 150.- /m² habe, wie die Bw. meine, oder S 300.-/m², wie das Finanzamt meine, oder S 450/m², wie sich aus Erhebungen vom 20.1.2003 ergeben habe.

Mit Bescheid vom 4.2.2003, mit dem ein Antrag auf Aussetzung der Einhebung nicht bewilligt worden ist, gab das Finanzamt der Bw. bekannt, dass das strittige Grundstück S 450.-pro m² (= S 2.126.250.-) wert sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

1.) ergänzende Feststellungen:

Die Bw. hatte 1998 und 1999 folgende Gesellschafter (TZ 11 BP – Bericht); Notariatsakt vom 19.2.1999= Dauerbeleg im Körperschaftsteuerakt der Bw.)

	Bis 31.12.1998	ab 1.1.1999
WFD GLR	S 167.000.-	S 300.600.-
Josef STR	S 167.000.-	S 100.200.-
Josef WLR	S 167.000.-	S 100.200.-
Stammkapital	S 501.000.-	S 501.000.-

Die drei Gesellschafter waren bis 19.2.1999 auch Geschäftsführer. Ab 20.2.1999 war Ing. WFD GLR alleiniger Geschäftsführer (Protokoll der Generalversammlung vom 19.2.1999; Dauerbeleg im Körperschaftsteuerakt der Bw.).

Am 24. Juli 1998 oder davor verlangte das Amt für Wasserwirtschaft, dass die Parzelle 741/1 KG LNH, deren Fläche 4.725 m² betrug, aufgeschüttet werde. Warum das Amt für Wasserwirtschaft diese Aufschüttung verlangte, ist nicht bekannt.

Der Gemeinderat von RAR beschloss am 24.7.1998, unter welchen Voraussetzungen eine Subvention für die Aufschüttung der Parzelle 741/1 KG LNH bezahlt werden könnte. Die Berufungswerberin, vertreten durch ihre Geschäftsführer WFD GLR, Josef STR und Josef WLR, zog in Erwägung, dieses Grundstück zu kaufen. Bereits vor dem Kauf dieses Grundstückes war den Geschäftsführern bekannt, dass die Bw. für den Fall, dass sie das Eigentum am Grundstück erwerben würde und das Grundstück aufschütten würde, mit einer Subvention der Gemeinde von S 150.- pro m² rechnen konnte (Fördervereinbarung vom 24.11.1998 zwischen der Gemeinde RAR und der Bw.; Schreiben der Vertreterin der Bw. vom 26.12.2002).

Mit Kaufvertrag vom 18.8.1998 erwarb die Bw. die Parzelle 741/1 KG LNH um S 1.417.500.- von ABT RTR. Die Bereitschaft der Geschäftsführer der Bw. , im Namen der Bw. diese Parzelle um diesen Preis zu erwerben, war durch die Zusage der Gemeinde RAR, dass die Erwerberin mit einer Subvention von S 150.- pro m² rechnen konnte, wenn sie eine Aufschüttung auf dem Grundstück vornahm, beeinflusst worden. Der gemeine Wert dieser Parzelle betrug am 18.8.1998 S 708.750.-.

Am 24.11. 1998 schloss die Bw., vertreten durch ihren Gesellschafter - Geschäftsführer WFD GLR und die Gemeinde RAR, vertreten durch deren Bürgermeister, eine Fördervereinbarung, wodurch die Gemeinde zusagte, der Bw. S 708.750.- als Subvention zu bezahlen. Im Gegenzug musste sich die Bw. verpflichten, eine Aufschüttung auf diesem Grundstück 741/1 KG LNH in jenem Ausmaß vorzunehmen, welches vom Amt für Wasserwirtschaft verlangt worden sei. In dieser Fördervereinbarung ist ausdrücklich festgehalten, dass die Bw. zum Zeitpunkt dieser Vereinbarung bereits Eigentümerin dieser Parzelle war und dass die Bw. die Absicht hatte, diese Parzelle gewerblich zu nutzen (Fördervereinbarung vom 24.11.1998).

Als Sicherstellung für die von der Bw. versprochene Aufschüttung legte die Bw. der Gemeinde eine Bankgarantie in Höhe von S 708.750.- vor (Bankgarantie vom 16.11.1998).

Es ist nicht bekannt, ob, von wem, in wessen Auftrag und wann diese Aufschüttung durchgeführt worden ist. Es ist auch nicht bekannt, welche Kosten diese Aufschüttung verursacht hat und welche Vereinbarungen zwischen der Bw. und ihrem Gesellschafter – Geschäftsführer WFD GLR in Bezug auf diese Aufschüttung wann geschlossen worden sind.

Am 21.12.1998 erteilte die Gemeinde RAR ihrem Bankinstitut den Auftrag, an die Bw. die versprochene Subvention in Höhe von S 708.750.- zu überweisen. Am 30.12.1998 behob der Gesellschafter – Geschäftsführer der Bw. WFD GLR vom Bankkonto der Bw. die erste Kaufpreisrate von S 236.250.- und bezahlte diese im Namen der Bw. an den Verkäufer. Am 5.1.1999 bezahlte die Bw. an den Verkäufer die zweite Kaufpreisrate von S 708.750.- (AB 86 = Vermerke des Prüfers, 87 = Interne schriftliche Mitteilung der GLR GmbH an die Bw. vom 31.12.1998; AB 88: Überweisungsauftrag der Gemeinde RAR; AB 90 = Konto 3890).

Mit Kaufvertrag vom 19.2.1999 verkaufte die Bw. ihrem Gesellschafter – Geschäftsführer WFD GLR die Parzelle 741/1 KG LNH um S 708.750.. Der gemeine Wert dieses Grundstückes zum Zeitpunkt dieses Verkaufes ist nicht bekannt. Bekannt ist lediglich, dass dieser Wert zu diesem Zeitpunkt mindestens S 708.750.- (= gemeiner Wert dieser Parzelle per 18.8.1998) betragen

haben muss. Das Finanzamt vertritt in den bekämpften Bescheiden erkennbar die Ansicht, dass der gemeine Wert der Parzelle zum Zeitpunkt des Verkaufes an den Gesellschafter - Geschäftsführer S 1.417.500.- betragen hat. Daher nahm das Finanzamt eine verdeckte Ausschüttung von S 708.750.- an (Beilage 1 zur Bescheidbegründung vom 6.11.2002; Berufungsvorentscheidung vom 24.5.2002).

Am 16.4.1999 bezahlte die Bw. an ABT RTR die letzte Kaufpreisrate in Höhe von S 472.500.- (Konto 3890 der Bw. = AB 90).

2.) Beweiswürdigung

2.1.) Zum gemeinen Wert der Liegenschaft am 18.8.1998:

Es ist nicht anzunehmen, dass die Bw. am 18.8.1998 mehr für den Erwerb der Liegenschaft aufgewendet hat, als der Teilwert der Liegenschaft zum Zeitpunkt dieses Erwerbes betragen hat. Der Teilwert dieser Parzelle betrug daher am 18.8.1998:

Kaufpreis	S 1.417.500.-
abzüglich Subvention	- S 708.750.-
Teilwert der Liegenschaft am 18.8.1998 = üblicher Kaufpreis, der ohne Subvention bezahlt worden wäre	S 708.750.-

Dieser festgestellte Teilwert am 18.8.1998 ist ident mit dem gemeinen Wert dieser Liegenschaft zum selben Zeitpunkt, da im festgestellten Wert keine Nebenkosten, wie z.B. Grunderwerbsteuer oder Kosten der Kaufvertragserrichtung, enthalten sind.

2.2.) Zur Berücksichtigung der Subvention:

Bei der Ermittlung des gemeinen Wertes einer Liegenschaft sind außergewöhnliche Umstände nicht zu berücksichtigen. Ermittelt man den gemeinen Wert einer Liegenschaft durch Feststellung ihres Anschaffungspreises, sind daher aus dem festgestellten Anschaffungspreis alle Teile zu eliminieren, die nur deshalb bezahlt worden sind, weil außergewöhnliche Umstände, z.B. bedingt durch eine Subvention, geherrscht haben.

Dass die Bereitschaft der Bw., die Liegenschaft zum Preis von S 1.417.500.- zu erwerben, durch die Subvention beeinflusst worden sein muss, die an die Aufschüttung der Liegenschaft

gekoppelt war, zeigt der enge zeitliche Zusammenhang zwischen der erstmals feststellbaren Absicht der Gemeinde, eine Subvention für die Aufschüttung zu gewähren (24.7.1998), dem Abschluss des Kaufvertrages (18.8.1998), dem Abschluss der Fördervereinbarung (24.11.1998), der Überweisung der Subvention an die Bw (21.12.1998 = AB 88) und deren vollständige Weiterleitung an den Verkäufer als zweite Kaufpreisrate (5.1.1999).

Ein weiteres Indiz für diese Beeinflussung der Entscheidung, die Parzelle zu diesem Preis zu erwerben, durch die Subvention ist auch der Umstand, dass die Höhe der Subvention offenkundig in Abhängigkeit vom Kaufpreis von der Gemeinde beschlossen worden sein muss. Dies ist aus dem Umstand zu schließen, dass die Höhe der Subvention genau 50% des Kaufpreises betragen hat.

Aus diesen Gründen ist die Behauptung der Vertreterin der Bw. vom 26.12.2002, der Kauf sei im Jahr 1998 nur deshalb getätigt worden, weil die Gemeinde eine Subvention in Höhe von S 150.- pro m² in Aussicht gestellt habe, glaubhaft. Dass den Vertretern der Bw. bereits vor dem Kauf klar gewesen sein muss, dass die Subvention nur dann bezahlt werden würde, wenn sich die Bw. zur Aufschüttung der Parzelle verpflichten würde, ergibt sich aus dem Umstand, dass der Gemeinderat bereits im Juli 1998, somit vor dem Kauf, die Zahlung der Subvention von einer Aufschüttung abhängig gemacht hat.

Da die Subvention die Entscheidung der Bw, die Parzelle um diesen Preis zu erwerben, beeinflusst hat, ist mangels anderer Beweisergebnisse davon auszugehen, dass der Preis, der ohne Subvention für diese Parzelle üblicherweise bezahlt worden wäre, dem tatsächlichen Kaufpreis abzüglich der Subvention entspricht.

Somit standen die Entscheidung der Bw., sich am 18.8.1998 mit dem Kaufpreis von S 1.417.500.- einverstanden zu erklären, die Subventionszusage und das Erfordernis der Aufschüttung der Liegenschaft in einem engen zeitlichen und ursächlichen Zusammenhang, der die obigen Feststellungen rechtfertigt.

2.3.) Zum nicht feststellbaren gemeinen Wert der Parzelle am 19.2.1999:

Es erscheint unter Zugrundelegung der derzeit bekannten Beweisergebnisse möglich, dass zum Zeitpunkt des Verkaufes der Liegenschaft durch die Bw. an ihren Gesellschafter mit Kaufvertrag vom 19.2.1999 der gemeine Wert der Liegenschaft wegen der in der Fördervereinbarung vom 24.11.1998 genannten Aufschüttungen höher war als zum Zeitpunkt des Erwerbes durch die Bw. am 18.8.1998:

Aufschüttungen auf ein Grundstück können den gemeinen Wert des Grundstückes erhöhen, wenn dadurch eine über den bisherigen Zustand des Grundstückes hinausgehende wesentliche Verbesserung entsteht, z.B. durch wesentliche Verbesserung der Nutzbarkeit.

Es fehlen jedoch Hinweise in den Verwaltungsakten, aus denen erkennbar wäre, ob diese Aufschüttungen den gemeinen Wert der Liegenschaft per 19.2.1999 erhöht haben.

3.) rechtliche Beurteilung:

Der Teilwert einer Liegenschaft kann grundsätzlich aus ihren Anschaffungskosten und/oder Herstellungskosten (z.B. unter Umständen bei Aufschüttungen) ermittelt werden. Der gemeine Wert einer Liegenschaft entspricht grundsätzlich dem Teilwert (VwGH vom 29.4.1992, 90/13/0228; VwGH vom 29.4.1992, 90/13/0292; § 136 BAO; VwGH vom 28.4.1994, 93/16/0186; Doralt, EStG, § 6 TZ 146).

Ist der Kaufpreis eines Grundstückes überhöht, weil sich der Käufer wegen einer Subventionierung des Kaufpreises in einer außergewöhnlichen Situation befunden hat, ist der übliche Preis als gemeiner Wert anzusehen (vgl. Doralt, EStG, § 6 TZ 146; vgl. § 10 Abs 2 BewG). Daher wurde als gemeiner Wert zum Zeitpunkt des Erwerbes der Parzelle durch die Bw. der Kaufpreis herangezogen, der üblicherweise ohne die Subvention bezahlt worden wäre.

Im Zusammenhang mit den Aufschüttungen, die auf Grund der Fördervereinbarung vom November 1998 durchzuführen waren, fehlen Ermittlungen, bei deren Durchführung das Finanzamt einen anders lautenden Bescheid hätte erlassen können. Das Finanzamt hat nicht ermittelt, ob diese Aufschüttungen zum Zeitpunkt des Erwerbes der Parzelle durch WFD GLR am 19.2.1999 den gemeinen Wert dieser Parzelle erhöht haben.

Bei Durchführung dieser Ermittlungen hätte sich möglicherweise herausstellen können, dass die Aufschüttungen bereits zum Zeitpunkt des Erwerbes durch WFD GLR (19.2.1999) den gemeinen Wert der Parzelle erhöht haben und in welcher Höhe der gemeine Wert der Parzelle dadurch erhöht worden ist.

Bei Durchführung dieser Ermittlungen hätte sich der gemeine Wert der Parzelle zum Zeitpunkt des Verkaufes an Ing. WFD GLR wie folgt herausstellen können:

Kaufpreis per 18.8.1998	S 1,417.500.-
-------------------------	---------------

Werterhöhung durch Aufschüttung	derzeit nicht bekannt
abzüglich Subvention	-S 708.750.-
gemeiner Wert der Liegenschaft per 19.2.1999	derzeit nicht bekannt

Die fehlenden Ermittlungen hätten daher möglicherweise einen geringeren gemeinen Wert der Liegenschaft zum Zeitpunkt des Verkaufes an Ing. WFD GLR ergeben können, als ihn das Finanzamt im bekämpften Bescheid angenommen hat. Dies hätte zu einem anders lautenden Bescheid führen können.

Klagenfurt, 26. April 2004