

TE Vwgh Erkenntnis 2011/9/15 2008/15/0256

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 15.09.2011

Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

BAO §177 Abs1;

KStG 1988 §8 Abs2;

1. BAO § 177 heute

2. BAO § 177 gültig ab 01.01.1962

1. KStG 1988 § 8 heute

2. KStG 1988 § 8 gültig ab 30.07.2026 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 62/2026

3. KStG 1988 § 8 gültig von 31.12.2021 bis 29.07.2026 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 227/2021

4. KStG 1988 § 8 gültig von 01.01.2017 bis 30.12.2021 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 28/2017

5. KStG 1988 § 8 gültig von 31.12.2016 bis 31.12.2016 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 117/2016

6. KStG 1988 § 8 gültig von 01.01.2016 bis 30.12.2016 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 163/2015

7. KStG 1988 § 8 gültig von 01.01.2016 bis 31.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 34/2015

8. KStG 1988 § 8 gültig von 01.01.2016 bis 31.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 160/2015

9. KStG 1988 § 8 gültig von 30.12.2014 bis 31.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 105/2014

10. KStG 1988 § 8 gültig von 01.03.2014 bis 29.12.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 13/2014

11. KStG 1988 § 8 gültig von 31.12.2009 bis 28.02.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 151/2009

12. KStG 1988 § 8 gültig von 24.05.2007 bis 30.12.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 24/2007

13. KStG 1988 § 8 gültig von 05.06.2004 bis 23.05.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 57/2004

14. KStG 1988 § 8 gültig von 25.11.1994 bis 04.06.2004 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 922/1994

15. KStG 1988 § 8 gültig von 01.12.1993 bis 24.11.1994 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 818/1993

16. KStG 1988 § 8 gültig von 31.12.1991 bis 30.11.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 699/1991

17. KStG 1988 § 8 gültig von 30.07.1988 bis 30.12.1991

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Höfinger und die Hofräte Dr. Zorn, Dr. Büsser, MMag. Maislinger und Mag. Novak als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Zaunbauer, über die Beschwerde der S GmbH in L, vertreten durch Dr. Sepp Manhart und Dr. Meinrad Einsle, Rechtsanwälte in 6900 Bregenz, Römerstraße 19, gegen den Bescheid des unabhängigen

Finanzsenates, Außenstelle Feldkirch, vom 14. Juli 2008, Zl. RV/0104-F/06, miterledigt RV/0105-F/06, RV/0201-F/06, betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 2001 und 2005, Vorauszahlungen an Körperschaftsteuer für 2006 und Folgejahre sowie Kapitalertragsteuer für das Jahr 2001, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführerin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von 610,60 EUR binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Gesellschafter der beschwerdeführenden GmbH waren zunächst die schweizerische S AG, die vom Stammkapital in Höhe von 3 Mio. S Anteile in Höhe von 2,999.000 S hielt, sowie JG mit einem Anteil von 1.000 S. Mit 20. Juli 2001 wurden sämtliche Geschäftsanteile der beschwerdeführenden GmbH an WS, der seit 9. Mai 2000 bereits Geschäftsführer der Beschwerdeführerin war, um jeweils 1 S abgetreten.

In Pkt. III des Abtretungsvertrages wurde Folgendes festgehalten: In Pkt. römisch drei des Abtretungsvertrages wurde Folgendes festgehalten:

"Die Gesellschaft hat aus laufender Geschäftstätigkeit gegenüber der abtretenden Mehrheitsgesellschafterin (S AG) laut Bilanz per 31. Dezember 2000 Verbindlichkeiten in der Höhe ATS 13,490.490,21 (in Worten: ...). Die Gesellschaft hat die in ihrem Eigentum stehenden Liegenschaften zu einem Kaufpreis von ATS 7,506.403,-- (in Worten: ...) zuzüglich 20% USt. in Höhe von ATS 1,501.280,60 veräußert; die Gesellschaft hat vertraglich vorgekehrt, dass der Nettokaufpreis von ATS 7,506.403,-- zur teilweisen Abdeckung der vorgenannten Verbindlichkeiten dient und auf ein von der abtretenden Mehrheitsgesellschafterin (S AG) bekanntzugebendes Konto zu überweisen ist. Der sich nach Gutschrift dieses Kaufpreises bei der (S AG) ergebende Restsaldo zu Lasten der Gesellschaft ist von dieser in weiterer Folge durch Zahlung unverzüglich auf einen Betrag von ATS 2,000.000,-- (in Worten: ...) zu reduzieren.

1. (2) Absatz 2, Der restlich offene Saldo gemäß Absatz (1) dieses Punktes in Höhe von ATS 2,000.000,-- (in Worten: ...) ist von der Gesellschaft durch vier gleich hohe jährliche Teilzahlungen jeweils mit Fälligkeit 1. Dezember eines Jahres beginnend mit 1. Dezember 2005 zurückzuzahlen. Die Zinsen für den restlich offenen Saldo werden hiermit einvernehmlich mit 2%-Punkten über dem 6-Monats-EURIBOR festgelegt und sind jeweils kontokorrentmäßig zum Ende eines Quartals für die Zeit bis dahin von der Gesellschaft abzurechnen und binnen 14 Tagen nach Ende des Quartals zur Zahlung fällig, wobei der Zinssatz jeweils zu Beginn des Quartals zu ermitteln ist und der so ermittelte Zinssatz für das gesamte Quartal - unabhängig von zwischenzeitlich allenfalls eintretenden Zinssatzänderungen - wirksam ist.
2. (3) Absatz 3, Der übernehmende Gesellschafter verpflichtet sich hiermit ausdrücklich, die Gesellschaft mit ausreichenden finanziellen Mitteln auszustatten sowie alle sonst erforderlichen Schritte zu unternehmen und alle allenfalls erforderlichen Erklärungen abzugeben, damit die Gesellschaft in der Lage ist, ihren vorstehend festgelegten Zahlungsverpflichtungen gegenüber der abtretenden Mehrheitsgesellschafterin (S AG) entsprechend der jeweiligen Fälligkeit nachzukommen."

Weiters werden in Pkt VI des Abtretungsvertrages verschiedene "Haftentlassungen" der S AG aus von ihr abgegebenen Patronatserklärungen als aufschiebende Bedingung für die Rechtswirksamkeit der Abtretungsvereinbarung angesprochen und schließlich festgehalten, dass "nach bestem Wissen und Gewissen der Vertragsparteien keine weiteren als die in (...) genannten Patronatshaftungen oder ähnliche Haftungen, wie Garantien oder Bürgschaften, der (S AG) oder von Unternehmen der (S-Gruppe) für Verbindlichkeiten der Gesellschaft bestehen". Für den Fall, dass dessen ungeachtet weitere solche Haftungen hervorkommen sollten, verpflichtete sich WS zur ungeteilten Hand mit der Beschwerdeführerin, binnen vierzehn Tagen eine Freistellung aus der Haftung zu erwirken. Weiters werden in Pkt römisch sechs des Abtretungsvertrages verschiedene "Haftentlassungen" der S AG aus von ihr abgegebenen Patronatserklärungen als aufschiebende Bedingung für die Rechtswirksamkeit der Abtretungsvereinbarung angesprochen und schließlich festgehalten, dass "nach bestem Wissen und Gewissen der Vertragsparteien keine weiteren als die in (...) genannten Patronatshaftungen oder ähnliche Haftungen, wie Garantien oder Bürgschaften, der (S AG) oder von Unternehmen der (S-Gruppe)

für Verbindlichkeiten der Gesellschaft bestehen". Für den Fall, dass dessen ungeachtet weitere solche Haftungen hervorkommen sollten, verpflichtete sich WS zur ungeteilten Hand mit der Beschwerdeführerin, binnen vierzehn Tagen eine Freistellung aus der Haftung zu erwirken.

Gleichfalls mit Vertrag vom 20. Juli 2001, nach Vorbringen der Beschwerdeführerin eine "juristische Sekunde" vor der Anteilsabtretung, wurden sämtliche Liegenschaften der Beschwerdeführerin zum Restbuchwert laut Bilanz (Grund und Boden: 93.813,21 EUR, Gebäude: 451.698 EUR) an WS veräußert.

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung der Jahre 2001 bis 2003 beurteilte die Prüferin den Verkauf der Betriebsliegenschaften als verdeckte Ausschüttung. Der enge zeitliche Zusammenhang der Leistung der Beschwerdeführerin (Verkauf der Liegenschaften) mit der Begründung des Gesellschaftsverhältnisses (Übernahme sämtlicher Anteile mit selbem Datum) führe zu einer "Änderung zugunsten fremdüblicher Konditionen". Bei einer Bewertung der Liegenschaft nach dem Ertragswertverfahren ergebe sich, dass im Grund und Boden stille Reserven in Höhe von 616.861,79 EUR vorhanden seien. Durch die Übertragung der Liegenschaften an den (künftigen) Alleingesellschafter zu einem unangemessen niedrigen Kaufpreis (dem Buchwert), seien der Beschwerdeführerin Erträge entzogen worden, was zu einer verdeckten Ausschüttung in Höhe des fehlenden Kaufpreises führe.

Diesen Feststellungen der Prüferin folgend erließ das Finanzamt nach Wiederaufnahme des Verfahrens einen entsprechend geänderten Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 2001. Weiters zog das Finanzamt die Beschwerdeführerin zur Haftung für die auf die verdeckte Ausschüttung entfallende Kapitalertragsteuer heran.

In ihrer Berufung gegen den geänderten Körperschaftsteuerbescheid und den Haftungsbescheid hob die Beschwerdeführerin hervor, dass es sich bei der streitgegenständlichen Liegenschaftsveräußerung um ein Rechtsgeschäft unter Fremden gehandelt habe. Damit sei der Verkaufspreis als Besteuerungsgrundlage maßgeblich. Eine Verschiebung des Kaufpreises zwischen der Liegenschaft einerseits und dem Betrieb andererseits habe nicht stattgefunden. Derartige Feststellungen habe die Betriebsprüfung auch nicht getroffen. Bei der Schlussbesprechung sei Einigkeit dahingehend erzielt worden, dass eine Verschiebung nur dann stattgefunden haben könnte, wenn der Wert des Betriebes geringer als 1 S gewesen wäre, was - wie in der Berufungsschrift näher dargelegt - nicht der Fall sei. Zweifellos läge ein Erwerb zu einem "günstigen Preis" vor. Doch stünden die S AG einerseits und WS andererseits in keinerlei gesellschaftsrechtlichem Verhältnis zueinander. Daher sei von einem "realen Geschäft" auszugehen. In diesem Sinne sei der übliche Quadratmeterpreis für Liegenschaften in vergleichbarer Lage unerheblich und komme es lediglich auf den tatsächlich vereinbarten und bezahlten Kaufpreis an.

Schließlich wandte sich die Berufung auch gegen die Bewertung der Liegenschaft. Der hohe vom Finanzamt angesetzte Grundstückspreis sei - ob seiner Zentrumsnähe - nur durch eine andere Form der Bebauung (Abriss des Gewerbebetriebes und Veräußerung an einen Wohnbauträger) zu realisieren. Es sei daher jedenfalls ein Bebauungsabschlag anzusetzen. Auch könne nicht davon ausgegangen werden, dass für die angenommene Restnutzungsdauer des Betriebsgebäudes von 25 Jahren eine "optimale" Vermietung möglich sein werde und müssten ein höherer Abzinsungssatz und höhere Bewirtschaftungskosten angesetzt werden. Die Beschwerdeführerin habe bei den Verkaufsverhandlungen mit der S AG deren "Wertfeststellung" nicht "hinterfragt". Doch könne dabei auch die Größe der Liegenschaft eine Rolle gespielt haben, weil erfahrungsgemäß größere Liegenschaften eher günstiger verkauft würden.

Nach Ergehen einer abweisenden Berufungsvorentscheidung betonte die Beschwerdeführerin in ihrem Vorlageantrag vom 2. Mai 2006 neuerlich, dass der Betrieb keinen negativen Wert gehabt habe, dies aber der einzige denkbare Fall wäre, dass ein Verkäufer, ohne sich selbst zu schädigen, die Liegenschaft billiger veräußern und dennoch den richtigen Gesamtpreis erzielen könne. Zugleich legte die Beschwerdeführerin ein von ihr in Auftrag gegebenes Sachverständigengutachten vor, in dem der Ertragswert der Betriebsgrundstücke mit 780.000 EUR bemessen wurde.

Mit Schriftsatz vom 17. August 2006 erhob die Beschwerdeführerin auch Berufung gegen den

zwischenzeitig ergangenen Körperschaftsteuerbescheid 2005 sowie gegen den Bescheid betreffend Vorauszahlungen an Körperschaftsteuer für 2006 und Folgejahre. Begründend verwies die Beschwerdeführerin auf das offene Körperschaftsteuerverfahren 2001, von dessen Ausgang die Höhe der für 2005 zur Verfügung stehenden Verlustvorträge abhinge.

Mit dem angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde den Berufungen betreffend Körperschaftsteuer und Kapitalertragsteuer nach Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung teilweise statt, indem sie das Ausmaß der verdeckten Ausschüttung im Zusammenhang mit dem Liegenschaftsverkauf auf 555.947 EUR reduzierte. Die Berufung betreffend Körperschaftsteuervorauszahlungen wurde als unbegründet abgewiesen.

Es liege ein Liegenschaftsverkauf zu einem unangemessenen Preis vor, der seinen alleinigen Grund im (zukünftigen) Gesellschaftsverhältnis finde. Kein wirtschaftlich vernünftig denkender Mensch würde unter sonst gleichen Umständen zu gleichen Bedingungen einer ihm fremden Person eine im Gemeindezentrum gelegene Liegenschaft im Ausmaß von 4.061 m² zu den (niedrigen) Buchwerten veräußern.

Das Ausmaß der Preisdivergenz und die Kenntnis der Vertragsparteien von den lokalen Grundstückspreisen (noch in den Vertragsverhandlungen sei ein wesentlich höherer Quadratmeterpreis angesetzt worden) ließen auf eine subjektive, auf Vorteilsgewährung gerichtete Willensentscheidung der Beschwerdeführerin schließen, zumal auf diese Weise die stillen Reserven aus der steuerpflichtigen Gesellschaftssphäre in die diesbezüglich steuerlich unbeachtliche Privatsphäre des Gesellschafters hätten verlagert werden können.

Dass ein krasses Missverhältnis zwischen dem Verkehrswert der Liegenschaft und dem vereinbarten Kaufpreis bestünde, zeige folgende von der Prüferin angestellte Wertermittlung:

, ,

GRUND UND BODEN:

Fläche

Wert/m²

Verkehrswert GuB

4.061,00 m²

175,00 EUR

710.675,00 EUR

Grundwert

710.675,00 EUR

Restbuchwert

93.813,21 EUR

Stille Reserven

616.861,79 EUR

GEBÄUDE:

Ertrag pro Monat, n/b

6.430,00 EUR

Jahresertrag

77.160,00 EUR

abzgl. Bewirtschaftungskosten 15%

-11.574,00 EUR

Ertrag bereinigt

65.586,00 EUR

abzgl. Abschlag für Grund (4.061 m² x 175 EUR x 5 %)

-35.534,00 EUR

Ertrag p.a.

30.052,00 EUR

Kapitalisierungsfaktor (Zinssatz: 5%; RND: 25 Jahre)

14,33

Ertragswert abgezinst

430.712,00 EUR

Gebäudewert

430.712,00 EUR

Restbuchwert

451.698,00 EUR

Stille Reserven Gebäude:

0,00 EUR

Die vom Finanzamt gewählte Bewertungsmethode sei sachgerecht, weil die Liegenschaft nunmehr an die Beschwerdeführerin vermietet werde und sich der Marktpreis von Mietobjekten grundsätzlich am Ertragswert orientiere.

Das Finanzamt habe sich bei der Ermittlung des Bodenpreises auf die "Kaufpreissammlung" der Bewertungsstelle sowie auf Auskünfte der betreffenden Gemeinde gestützt. Danach lägen die Verkehrswerte für Betriebsgebiet zwischen 140 EUR/m² und 310 EUR/m², jene für Wohn- und Baumischgebiet zwischen 160 EUR/m² und 240 EUR/m². Für die streitgegenständliche Liegenschaft, die zentrumsnah liege und über optimale Anschlüsse an Wasser, Kanal, Strom und Verkehrsnetz verfüge, erachte die belangte Behörde einen Quadratmeterpreis von 200 EUR als fremdüblich. In der Berufungsverhandlung habe die belangte Behörde dazu auf unbebaute Vergleichsgrundstücke verwiesen, aus deren Kaufpreisen ein Durchschnittswert von 201,57 EUR/m² habe ermittelt werden können. Obzwar in der Fachliteratur auch die Meinung vertreten werde, dass Grund und Boden unabhängig von einer vorhandenen Bebauung bewertet werden könne und eine Minderausnutzung der Liegenschaft im Beschwerdefall nicht habe festgestellt werden können, bringe die belangte Behörde - anderen Fachmeinungen zufolge liege die übliche Bandbreite für Bebauungsabschläge zwischen 10% und 25% - einen Bebauungsabschlag von 20% in Abzug.

Bei der Ermittlung des Ertragswertes habe das Finanzamt zu Recht den tatsächlichen (vom Üblichen nicht abweichenden) Mietertrag des WS von monatlich 6.430,36 EUR angesetzt. Der von der Beschwerdeführerin als zu niedrig erachtete Bewirtschaftungsabschlag von 15% finde seine Berechtigung in dem Umstand, dass die wesentlichen Bewirtschaftungskosten ohnedies von der Beschwerdeführerin als Mieterin getragen würden. Dem Berufungseinwand, dass in näherer Zukunft größere Reparaturen auf den Eigentümer zukommen könnten, entgegnete die belangte Behörde, dass sich die in den Jahren 2001 bis 2006 tatsächlich angefallenen Bewirtschaftungskosten jedenfalls unter 15% der Mieterträge bewegt hätten. Auch sei mit keinem Mietausfall zu rechnen. Durch die Herabsetzung des Bodenwertes auf 160 EUR/m² ergäbe sich überdies ein wesentlicher niedrigerer Verzinsungsbetrag, der vom Jahresertrag abzuziehen sei.

Die vom Finanzamt angesetzte Restnutzungsdauer des Gebäudes von 25 Jahren sei jedenfalls gerechtfertigt, ginge das von der Beschwerdeführerin vorgelegte Bewertungsgutachten doch gleichfalls von einer Restnutzungsdauer von 25 Jahren, allerdings gerechnet ab dem (unrichtigen) Bewertungsstichtag 25. April 2006 aus, woraus sich bezogen auf den zutreffenden Bewertungsstichtag, den 20. Juli 2001, eine Restnutzungsdauer von 30 Jahren und damit ein wesentlich höherer Vervielfältiger von 15,37 ergäbe. Zwar sei der Beschwerdeführerin zuzugestehen, dass der im Gutachten angesetzte Zinssatz von 6% in der vom Hauptverband der allgemein beeideten gerichtlichen Sachverständigen für Industriegrundstücke in guter bis sehr guter Lage empfohlenen Zinssatz-Bandbreite liege. Doch sei zu bedenken, dass es sich dabei nur um einen groben Richtwert handle und auf Grund des seit 2001 allgemein sinkenden Zinsniveaus und der stabilen Ertragslage der Liegenschaft ein Investor mit dem vom Finanzamt angenommenen Zinssatz von 5% zufrieden geben würde.

Insgesamt gesehen könne sich die Beschwerdeführerin daher nicht als beschwert erachten, wenn das Finanzamt den Gebäudeertragswert gegenständlich mit dem Restbuchwert gleichgesetzt habe.

Das von der Beschwerdeführerin vorgelegte Sachverständigengutachten habe der Entscheidung nicht zu Grunde gelegt werden können, weil es zum einen auf einen falschen Bewertungsstichtag erstellt worden sei und zum anderen auch eine schlüssige, nachvollziehbare Begründung für die vom Gutachter gewählten Ansätze dem Grunde und der Höhe nach (z.B. betreffend Abschläge, Zinssatz) vermissen lasse. Überdies bliebe darin auch der Bauwert der Außenanlagen unberücksichtigt.

Da der Verlustvortrag auch bei Erhöhung des Verlustabzuges auf Grund der gegenständlichen Berufungsentscheidung bereits bei der Veranlagung für 2005 vollständig aufgebraucht werde, sei die Berufung betreffend Körperschaftsteuervorauszahlungen für 2006 und Folgejahre abzuweisen.

Über die gegen diese Entscheidung erhobene Beschwerde hat der Verwaltungsgerichtshof erwo-gen:

Die Beschwerde wendet sich zunächst gegen die Annahme einer verdeckten Ausschüttung dem Grunde nach. Dazu wird wie schon im Verwaltungsverfahren ausgeführt, die Annahme einer verdeckten Ausschüttung hätte zur zwingenden Folge, dass der Verkehrswert der beschwerdeführenden GmbH negativ gewesen wäre. Die Vertragsparteien hätten für das "Gesamtpaket (Betrieb inkl. Liegenschaft)" einen Betrag von zweimal 1 S vereinbart. Würde man mit der belangten Behörde annehmen, dass der Verkehrswert der Liegenschaften um 555.974 EUR höher gewesen sei, als im Kaufvertrag festgehalten, hätte der Verkehrswert des Betriebes (GmbH ohne Liegenschaften) bei einem Kaufpreis von nur 2 S für das "Gesamtpaket" negativ sein müssen. Für die völlig willkürliche Annahme eines negativen Verkehrswertes des Betriebes lägen keine Beweisergebnisse vor. Die belangte Behörde habe es unterlassen, einen Gesamtvergleich zwischen Leistung und Gegenleistung anzustellen. Dies wäre erforderlich gewesen, weil beide Verträge (Liegenschafts- und Abtretungsvertrag) eine wirtschaftliche Einheit darstellten. Folgte man dieser Logik nicht, nähme man entgegen jeder Lebenserfahrung an, dass die Gesellschafter der Verkäuferin zu billig verkauft und sich damit selbst geschädigt hätten.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind unter verdeckten Ausschüttungen im Sinn des § 8 Abs. 2 KStG 1988 alle außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung gelegenen Zuwendungen (Vermögensvorteile) einer Körperschaft an Anteilshaber zu verstehen, die das Einkommen der Körperschaft mindern und ihre Wurzel in der Anteilshaberschaft haben (vgl. das hg. Erkenntnis vom 16. Dezember 2009, 2005/15/0058). Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind unter verdeckten Ausschüttungen im Sinn des Paragraph 8, Absatz 2, KStG 1988 alle außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung gelegenen Zuwendungen (Vermögensvorteile) einer Körperschaft an Anteilshaber zu verstehen, die das Einkommen der Körperschaft mindern und ihre Wurzel in der Anteilshaberschaft haben vergleiche , das hg. Erkenntnis vom 16. Dezember 2009, 2005/15/0058).

Verdeckte Ausschüttungen können das Einkommen der Körperschaft in zwei Formen mindern. Entweder liegen überhöhte, scheinbare Aufwendungen oder zu geringe fehlende Einnahmen vor (vgl. für viele etwa das hg. Erkenntnis vom 19. September 2007, 2004/13/0108). Verdeckte Ausschüttungen können das Einkommen

der Körperschaft in zwei Formen mindern. Entweder liegen überhöhte, scheinbare Aufwendungen oder zu geringe fehlende Einnahmen vor vergleiche , für viele etwa das hg. Erkenntnis vom 19. September 2007, 2004/13/0108).

Eine verdeckte Ausschüttung setzt die Vorteilszuwendung einer Körperschaft an eine Person mit Gesellschafterstellung oder gesellschafterähnlicher Stellung (Anteilsinhaber) voraus. Eine verdeckte Ausschüttung ist jedoch auch dann möglich, wenn die Leistungsvereinbarung - wie im Beschwerdefall behauptet - zwar vor Begründung des Gesellschaftsverhältnisses getroffen wird, ihre Veranlassung aber im späteren Gesellschaftsverhältnis hat (vgl. Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger, KStG 1988, § 8 Tz. 148, mit Hinweisen auf die ständige Rechtsprechung des BFH zur verdeckten Zuwendung an "Noch-Nicht-Gesellschafter"). Eine verdeckte Ausschüttung setzt die Vorteilszuwendung einer Körperschaft an eine Person mit Gesellschafterstellung oder gesellschafterähnlicher Stellung (Anteilsinhaber) voraus. Eine verdeckte Ausschüttung ist jedoch auch dann möglich, wenn die Leistungsvereinbarung - wie im Beschwerdefall behauptet - zwar vor Begründung des Gesellschaftsverhältnisses getroffen wird, ihre Veranlassung aber im späteren Gesellschaftsverhältnis hat vergleiche , Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger, KStG 1988, Paragraph 8, Tz. 148, mit Hinweisen auf die ständige Rechtsprechung des BFH zur verdeckten Zuwendung an "Noch-Nicht-Gesellschafter").

Im Beschwerdefall ist unstrittig, dass die Grundstücksveräußerung an WS und der Anteilserwerb durch WS eine wirtschaftliche Einheit bilden und nicht getrennt voneinander beurteilt werden können. Entscheidend ist somit, ob die Einbindung der früheren Anteilsinhaber (insbesondere der S AG) in das gegenständliche Vertragsgeflecht Gewähr dafür bieten konnte, dass die Grundstücksveräußerung an den künftigen Anteilsinhaber zu fremdüblichen Konditionen erfolgte, die Veräußerung also unter Bedingungen geschlossen wurde, die die Beschwerdeführerin auch dritten, der Körperschaft fremd gegenüberstehenden Personen gewährt hätte.

Dies ist nicht der Fall. Wie sich aus den wiedergegebenen Bestimmungen des Abtretungsvertrages ergibt, bestanden im Zeitpunkt der Anteilsabtretung hohe Forderungen der S AG gegenüber der beschwerdeführenden GmbH; zudem haftete die S AG für weitere in Pkt. IV der Abtretungsvereinbarung angeführte Verbindlichkeiten der Beschwerdeführerin. WS musste sich im Abtretungsvertrag nicht nur dazu verpflichten, den Kaufpreis von jeweils 1 S für die Gesellschaftsanteile an die S AG und JG zu leisten, sondern auch und insbesondere dazu, die Beschwerdeführerin mit ausreichenden Mitteln auszustatten, um diese in die Lage zu versetzen, ihren Zahlungsverpflichtungen gegenüber der S AG nachzukommen. Ob WS zu diesem Zweck entsprechende Gesellschaftereinlagen leistete oder - wie im Beschwerdefall geschehen - einen Teil der Gesellschaftsschulden im Wege des Ankaufs von Anlagevermögen (Betriebsgrundstücke) der Beschwerdeführerin tilgte, war für die S AG unerheblich. Vor diesem Hintergrund berührte die konkrete Kaufpreisfindung Interessen der Altgesellschafter nicht, sodass eine Schädigung ihrer Interessen auch im Falle einer Unterbewertung der betrieblichen Grundstücke - entgegen dem Beschwerdevorbringen - nicht eintreten musste. Dies ist nicht der Fall. Wie sich aus den wiedergegebenen Bestimmungen des Abtretungsvertrages ergibt, bestanden im Zeitpunkt der Anteilsabtretung hohe Forderungen der S AG gegenüber der beschwerdeführenden GmbH; zudem haftete die S AG für weitere in Pkt. römisch vier der Abtretungsvereinbarung angeführte Verbindlichkeiten der Beschwerdeführerin. WS musste sich im Abtretungsvertrag nicht nur dazu verpflichten, den Kaufpreis von jeweils 1 S für die Gesellschaftsanteile an die S AG und JG zu leisten, sondern auch und insbesondere dazu, die Beschwerdeführerin mit ausreichenden Mitteln auszustatten, um diese in die Lage zu versetzen, ihren Zahlungsverpflichtungen gegenüber der S AG nachzukommen. Ob WS zu diesem Zweck entsprechende Gesellschaftereinlagen leistete oder - wie im Beschwerdefall geschehen - einen Teil der Gesellschaftsschulden im Wege des Ankaufs von Anlagevermögen (Betriebsgrundstücke) der Beschwerdeführerin tilgte, war für die S AG unerheblich. Vor diesem Hintergrund berührte die konkrete Kaufpreisfindung Interessen der Altgesellschafter nicht, sodass eine Schädigung ihrer Interessen auch im Falle einer Unterbewertung der betrieblichen Grundstücke - entgegen dem Beschwerdevorbringen - nicht eintreten musste.

In der Beschwerde wird weiter die Feststellung der belangten Behörde bekämpft, die beschwerdeführende GmbH habe die betrieblichen Liegenschaften ihrem künftigen Anteilsinhaber zu einem unangemessen niedrigen Preis veräußert.

Die Beschwerdeführerin rügt in diesem Zusammenhang zunächst, dass die belangte Behörde kein Sachverständigengutachten über den Verkehrswert der verkauften Liegenschaften eingeholt habe.

Nach § 177 Abs. 1 BAO sind die für Gutachten der erforderlichen Art öffentlich bestellten Sachverständigen beizuziehen, wenn die Aufnahme eines Beweises durch Sachverständige notwendig wird. Ein Sachverständigenbeweis ist nur notwendig, wenn die Behörde nicht selbst über die entsprechenden Kenntnisse verfügt oder sich die Kenntnisse durch Fachliteratur aneignen kann (vgl. Ritz, BAO3, § 177 Tz. 5 unter Hinweis auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes). Nach Paragraph 177, Absatz eins, BAO sind die für Gutachten der erforderlichen Art öffentlich bestellten Sachverständigen beizuziehen, wenn die Aufnahme eines Beweises durch Sachverständige notwendig wird. Ein Sachverständigenbeweis ist nur notwendig, wenn die Behörde nicht selbst über die entsprechenden Kenntnisse verfügt oder sich die Kenntnisse durch Fachliteratur aneignen kann vergleiche , Ritz, BAO3, Paragraph 177, Tz. 5 unter Hinweis auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes).

Dass das von der Beschwerdeführerin vorgelegte Gutachten "stark abweichende Werte" ergeben hatte, zeigt das Fehlen entsprechender Fachkenntnisse der Abgabenbehörden nicht auf. Dieser Umstand musste die belangte Behörde aber auch nicht dazu veranlassen, von Amts wegen ein Gutachten eines Immobiliensachverständigen einzuholen. Aus welchen Gründen die belangte Behörde dem von der Beschwerdeführerin beauftragten Gutachten nicht gefolgt ist, wird im angefochtenen Bescheid ausreichend dargelegt. Dagegen wendet sich die Beschwerde zu Recht nicht.

Die Beschwerdeeinwendungen gegen die Systematik der von der belangten Behörde vorgenommenen Bewertung sind nicht berechtigt. Die belangte Behörde ist davon ausgegangen, dass die jährlich aus der Liegenschaft erzielbaren Erträge die Kaufpreisfindung unter Fremden maßgeblich bestimmt hätten. Dies ist nachvollziehbar und wird auch von der Beschwerdeführerin im Grundsatz nicht in Abrede gestellt. Die sonstigen Einwendungen gegen die Ermittlung des Gebäudeertragswertes unterlassen eine Auseinandersetzung mit den nicht als unschlüssig zu erkennenden Erwägungen der belangten Behörde. Von dem gesamten laufenden Ertrag der Liegenschaft wurde eine angemessene Verzinsung für den (nicht mit dem Ertragswert, sondern mit einem Sachwert angesetzten) Bodenwert in Abzug gebracht.

Dass mögliche Kontaminationen des Bodens bei der Kaufpreisvereinbarung zu berücksichtigen waren, wurde imilverwaltungsverfahren nicht angewendet. Die diesbezüglichen - sich zudem auf bloßer Behauptungsebene bewegend - Beschwerdeausführungen verstoßen gegen das Neuerungsverbot und sind daher im Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof unbeachtlich. Auch ist nicht zu erkennen, dass die belangte Behörde den Umstand der Bebauung des Grundstückes nicht ausreichend berücksichtigt hätte. Die Ableitung des Bodenwertes aus den Kaufpreisen unbebauter Vergleichsgrundstücke wurde der Beschwerdeführerin im Rahmen der mündlichen Berufungsverhandlung vorgehalten. Konkrete Einwendungen gegen die Heranziehung der in der Kaufpreissammlung ausgewiesenen Werte werden in der Beschwerde nicht erhoben. Soweit die Beschwerdeführerin auf eine auf der Liegenschaft lastende Dienstbarkeit der Kabelleitung hinweist und meint, dieser Umstand sei bei der Ermittlung des fremdüblichen Kaufpreises nicht berücksichtigt worden, unterlässt sie jegliche Konkretisierung zum Ausmaß einer möglichen Wertminderung.

Insgesamt gelingt es der Beschwerde daher nicht, wesentliche Mängel bei Ermittlung eines fremdüblichen Kaufpreises aufzuzeigen.

Aus der Diskrepanz zwischen dem gegenüber einem Fremden erzielbaren Grundstückserlös und dem zwischen der Beschwerdeführerin und ihrem (nunmehrigen) Anteilsinhaber dem Kauf zu Grunde gelegten Preis, konnte die belangte Behörde auf die Absicht der Vorteilsgewährung schließen (in diesem Sinne schon das hg. Erkenntnis vom 3. Juli 1991, 90/14/0221). Das von der Beschwerdeführerin im Verwaltungsverfahren vorgelegte Gutachten wurde erst im Zuge des Prüfungsverfahrens erstellt und konnte einen Tatbestandsirrtum der Beschwerdeführerin über den tatsächlichen Wert der Liegenschaft daher von vornherein nicht begründen.

Die Beschwerde erweist sich daher insgesamt als unbegründet und war gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen. Die Beschwerde erweist sich daher insgesamt als unbegründet und war gemäß Paragraph 42, Absatz eins, VwGG abzuweisen.

Von der beantragten Verhandlung konnte gemäß § 39 Abs. 2 Z 6 VwGG abgesehen werden. Von der beantragten Verhandlung konnte gemäß Paragraph 39, Absatz 2, Ziffer 6, VwGG abgesehen werden.

Die Kostenentscheidung stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. II Nr. 455/2008. Die Kostenentscheidung stützt sich auf die Paragraphen 47, ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung Bundesgesetzblatt Teil 2, Nr. 455 aus 2008,.

Wien, am 15. September 2011

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2011:2008150256.X00

Im RIS seit

17.10.2011

Zuletzt aktualisiert am

27.02.2015

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at