jusline®
»» Recht. Schnell

Sie können die QR Codes nützen um später wieder auf die neuste Version eines Gesetzestexts zu gelangen.

TE Vwgh Erkenntnis 2008/2/27 2004/13/0031

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 27.02.2008

Index

001 Verwaltungsrecht allgemein;
23/01 Konkursordnung;
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

KO §1;
KO §3;
KO §81;
KO §83;
KStG 1988 §8 Abs2;
VwRallg;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Hargassner und die Hofräte Dr. Fuchs, Dr. Pelant, Dr. Mairinger und Mag. Novak als Richter, im Beisein des Schriftführers Dr. Unger, über die Beschwerde der S, Rechtsanwalt in 1130 Wien, Stadlergasse 27, als Masseverwalter im Konkurs über das Vermögen der GV GmbH in W, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Wien, vom 18. Dezember 2003, Zlen. RV/1549W/02 und RV/1550W/02, betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 1993 bis 1995, Gewerbesteuer für das Jahr 1993 sowie Kapitalertragsteuer für die Jahre 1993 bis 1995, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben.

Der Bund hat der Beschwerdeführerin Aufwendungen in der Höhe von 1.171,20 EUR binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Die Gemeinschuldnerin (im Folgenden: M. Warenhandels GmbH), über deren Vermögen mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom 28. Dezember 2001 der Konkurs eröffnet wurde, hatte u.a. die Erzeugung von Metall- und Stahlwaren, den Apparatebau, das Emaillieren von Metallwaren sowie den Handel mit Waren aller Art zum Unternehmensgegenstand.

Einem Bericht über eine abgabenbehördliche Prüfung vom 23. Dezember 1997 (Prüfungszeitraum 1993 - 1995) ist zu entnehmen, dass an der M. Warenhandels GmbH im Streitzeitraum Lore V. und Ing. Werner V. (verstorben am 8. April 1996) zu jeweils 25 % und die Kurt B. GmbH zu 50 % beteiligt waren. Als Alleingesellschafter der Kurt B. GmbH war Dr.

Helmut C. ausgewiesen.

Die Niederschrift über die Schlussbesprechung enthält zur Körperschaftsteuer eine "Sachverhaltsdarstellung", in der im Wesentlichen ausgeführt wird, dass die M. Warenhandels GmbH mit Kaufvertrag vom 21. Dezember 1993 von der F. Immobilien Verwaltungs- und Verwertungs GmbH die beiden Liegenschaften EZ 2... und EZ 3... in L. um einen Kaufpreis von 12,5 Mio. S erworben habe. Lt. Darstellung der Geschäftsführerin Lore V. und des steuerlichen Vertreters Dr. Helmut C. sei das Objekt im Jahr 1993 vom damaligen zweiten Geschäftsführer Ing. Werner V. angeschafft worden, weil der Kaufpreis günstig und eine Verlegung des Unternehmens nach L. beabsichtigt gewesen sei. Das Gebäude habe vormals einem Weinhandelsunternehmen gedient, es seien aber auch Hallen vorhanden gewesen, die man zu einem Schlossereiunternehmen habe umfunktionieren wollen. In der Folge sei ein Architekt mit Umplanungsarbeiten beauftragt worden, wofür 1994 Kosten von 65.000 S aufgelaufen seien. Allerdings habe sich sehr bald herausgestellt, dass das erworbene Objekt für den geplanten Zweck nicht geeignet gewesen sei, und es seien Anstrengungen unternommen worden, um die Liegenschaft wieder ehestmöglich zu veräußern. Nachdem die Nachfrage nicht sehr groß gewesen sei, habe der Kaufgegenstand im Jahr 1996 an die K. Weinhandels GmbH um 1,5 Mio. S abgegeben werden müssen.

Es sei - so die Beurteilung des Prüfers - objektiv nicht erkennbar, dass das angeschaffte Gebäude jemals dem Betrieb gedient habe. Die Anschaffung könne daher nicht als notwendiges Betriebsvermögen eingestuft werden. Da das Wirtschaftsgut auch als Kapitalanlage nicht besonders geeignet gewesen sei, könne nur "willkürlich zugeführtes Privatvermögen" angenommen werden, d.h. es müsse unterstellt werden, dass beim Ankauf des Objektes ausschließlich private Interessen bestimmend gewesen seien, "die Durchführung und Abwicklung aber aus wirtschaftlichen und steuerlichen Aspekten in den betrieblichen Bereich verlagert wurde". Für diese Ansicht spreche das Fehlen der Fremdüblichkeit, weil ein fremder Dritter vor der Anschaffung einer "derartigen Investition sicherlich vorerst eingehend selbst prüfen und in der Folge entsprechende Gutachten erstellen lassen" würde, um festzustellen, ob das ins Auge gefasste Wirtschaftsgut für einen sinnvollen Einsatz im Betrieb überhaupt geeignet sei. Auch würde ein fremder Dritter für die Positionen "Grund und Boden" und "Gebäude" sicherlich einen anderen (höheren) Wert ansetzen als dies in den Bilanzen 1994 und 1995 der M. Warenhandels GmbH der Fall gewesen sei. Stelle man die Anschaffungskosten in Höhe von rd. 13 Mio. S dem Veräußerungserlös von nur 1,5 Mio. S gegenüber und betrachte man den Zeitraum zwischen An- und Verkauf (Dezember 1993 - Ankauf und April 1996 - Verkauf) komme man zu der "schier unwahrscheinlichen Erkenntnis", dass der Wert der Liegenschaft innerhalb von rd. zweieinviertel Jahren um etwa 88,5 % gefallen sei. Selbst der Einheitswertbescheid des Finanzamtes weise für die Liegenschaft einen Wert von rd. 3,5 Mio. S aus. Nach den Erfahrungen des Wirtschaftslebens unterlägen Liegenschaften nur in Ausnahmefällen einem Preisverfall. Zusammenfassend müsse daher unterstellt werden, dass ausschließlich private Interessen für die Anschaffung und Weiterveräußerung der Liegenschaft bestimmend gewesen seien und von vornherein nicht die Absicht bestanden habe, die Anschaffung für betriebliche Zwecke zu tätigen. Es sei daher das Wirtschaftsgut zur Gänze aus der Prüferbilanz auszuscheiden und dem Betriebsergebnis in Form einer verdeckten Ausschüttung außerbilanziell zuzurechnen.

Die Punkte 10 bis 12 der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 1. Dezember 1997 haben folgenden Wortlaut:

"Verdeckte Ausschüttungen

10. Das Wirtschaftsgut 'Grund und Boden (Objekt L.)' wird im Jahr 1993 zur Gänze aus der Prüferbilanz ausgeschieden und dem Betriebsergebnis in Form einer verdeckten Ausschüttung außerbilanzmäßig zugerechnet.

Verd. Ausschüttung lt. Bp:

1993:

S

517.422,00

11. Das Wirtschaftsgut 'Gebäude (Objekt L.)' wird im Jahr 1993 zur Gänze aus der Prüferbilanz ausgeschieden und dem Betriebsergebnis in Form einer verdeckten Ausschüttung außerbilanzmäßig zugerechnet.

Verd. Ausschüttung lt. Bp:

1993:

S

12,470.078,00

12. Die im Zuge der außerplanmäßigen Abschreibung 1994 aufwandswirksam abgesetzten Kosten für Architekt M. (Umplanungskosten) werden in Zusammenhang mit der Nichtanerkennung der Anschaffung 'Grund und Boden + Gebäude (Objekt L.)' als verdeckte Ausschüttung behandelt.

Verd. Ausschüttung lt. Bp:

1994:

S

65.000,00

Die verdeckten Ausschüttungen werden mit 33,33 % (1993)

bzw 28,21 % (1994) der KESt unterzogen."

Die "Zuweisung" der unter den Punkten 10 bis 12 der Niederschrift ausgewiesenen verdeckten Ausschüttungen erfolgte lt. Tz. 55 des Betriebsprüfungsberichtes an die Gesellschafter Lore V. und Ing. Werner V. (bzw. dessen Erben) und den Alleingesellschafter der Kurt B. GmbH Dr. Helmut C. "nach dem Ausmaß ihrer unmittelbaren bzw. mittelbaren Beteiligung" in Höhe von jeweils 25 % (Lore V. und Erben nach Ing. Werner V.) sowie 50 % (Dr. Helmut C.)

Zu (einkünfteerhöhenden) Erfolgsänderungen kam es noch lt. den Ausführungen in der Niederschrift wegen der Stornierung auf die Liegenschaften entfallender außerplanmäßiger (Teilwert-)Abschreibungen von beinahe 10 Mio S (1994) und 1,5 Mio S (1995) sowie eines für das Jahr 1993 geltend gemachten Investitionsfreibetrages von rd. 3,7 Mio S.

Gegen die im Gefolge der Betriebsprüfung ergangenen (nicht in den vorgelegten Verwaltungsakten einliegenden) Abgabenbescheide erhob die M. Warenhandels GmbH mit Schriftsatz vom 27. Februar 1998 Berufung.

Zum Sachverhalt wird in der Berufung ausgeführt, die M. Warenhandels GmbH habe mit notariellem Kaufvertrag vom 21. Dezember 1993 die beiden in Rede stehenden Grundstücke um den Gesamtkaufpreis von 12,500.000 S erworben, wobei der Kaufpreis auf das Bankkonto der Verkäuferin mit 3 Mio. S am 6. Dezember 1993 und mit 9,5 Mio. S am 20. Dezember 1993 überwiesen worden sei. Es habe sich bei dieser Liegenschaft um ein "Bauland-Betriebsgebiet" im Ausmaß von 4.016 m2 und ein "Bauland-Agrargebiet" von

1.379 m2 gehandelt, insgesamt somit um Grundstücke mit einer Fläche von 5.395 m2, welche mit mehreren Hallen mit einer Gesamtfläche von 3.002 m2 und zwei Garagen mit einer Fläche von 576 m2 bebaut gewesen seien. Mit den Mietern sei über die Räumung des Grundstückes ein gerichtlicher Räumungsvergleich abgeschlossen worden, um sicherzustellen, dass die M. Warenhandels GmbH über die Grundstücke für ihre eigenen Zwecke verfügen könne. Die Grunderwerbsteuer sei in Höhe von 437.500 S am 3. Juli 1995 an das Finanzamt entrichtet worden. Im Jahr 1994 habe die M. Warenhandels GmbH mit der Planung für die Adaptierung der Hallen für Produktionszwecke begonnen und damit einen Zivilingenieur beauftragt. Da sich dabei Schwierigkeiten bei den geplanten Umbauten ergeben hätten, insbesondere die Umbaukosten den vorgesehenen Rahmen überstiegen hätten, sei eine Teilwertabschreibung vorgenommen worden. Weil der technische Leiter und Mitgesellschafter Ing. Werner V. am 7. April 1996 plötzlich verstorben sei, sei die M. Warenhandels GmbH in erhebliche Schwierigkeiten geraten. Pönalezahlungen unterliegende Fertigstellungstermine hätten nicht mehr eingehalten werden können und Leistungen hätten von dritten

Unternehmen zugekauft werden müssen. Weil unter diesen Umständen die gesamte Tätigkeit der M. Warenhandels GmbH habe eingeschränkt werden müssen und für die zugekauften Hallen keine Verwendungsmöglichkeit mehr bestanden habe, seien diese "auch zur Gewinnung von Liquidität" am 22. April 1996 auf Grund einer Entscheidung der verbliebenen Geschäftsführerin Lore V. um 1,5 Mio. S verkauft worden. Die Betriebsprüfung habe die gesamte Liegenschaftstransaktion aus dem betrieblichen Bereich ausgeschieden und die Anschaffungskosten als verdeckte Gewinnausschüttung behandelt.

Wie die Behörde zur Ansicht gelange, dass Betriebshallen im Ausmaß von 3002 m2 notwendiges Privatvermögen darstellen könnten, sei dem Betriebsprüfungsbericht nicht zu entnehmen, weil eine private Nutzung "von industriell errichteten Hallen wohl ausgeschlossen ist". Zur behaupteten mangelnden Fremdüblichkeit sei die Annahme der Behörde, dass die Hallen für den Betrieb der M. Warenhandels GmbH nicht geeignet gewesen seien, schlichtweg falsch. Bei den Hallen habe es sich um Industriebauten gehandelt, welche eine durchschnittliche Höhe von 6 m aufgewiesen hätten und für jeden Zweck (sowohl für Produktions- wie auch für Lagerzwecke) verwendbar gewesen seien. Wenn die Auftragslage der M. Warenhandels GmbH beim Bau der U-Bahn in Wien nicht im erwarteten Ausmaß eingetroffen sei, sei dies eine Entwicklung gewesen, welche erst nach dem Ankauf der Hallen eingetreten sei und der das Unternehmen habe Rechnung tragen müssen, weil zusätzliche Investitionen in eine Betriebsverlegung nur bei guter Auslastung sinnvoll erschienen seien. Nach einem "Realitätenboom" seien in den letzten Jahren sowohl die Miet- wie auch die Kaufpreise stark gefallen, sodass gebrauchte Industriegebäude ab dem Jahr 1996 fast unverkäuflich gewesen seien. Die Annahme der Betriebsprüfung, wonach Liegenschaften "immer noch die sicherste Wertanlage sind und nur in Ausnahmefällen einem Preisverfall unterliegen", sei daher ebenfalls unrichtig. Auf Basis der allgemeinen, zum Zeitpunkt des Erwerbes nicht absehbaren Preisentwicklung und der über dem gesteckten Rahmen liegenden Umbaukosten sei daher eine Teilwertabschreibung gerechtfertigt gewesen, "ob diese richtig ermittelt wurde, hat die Behörde nicht festgestellt". Der Verkauf um 1,5 Mio. S habe einen Notverkauf dargestellt, weil das Unternehmen nach dem Ableben des Geschäftsführers und technischen Leiters mit großen Produktions- und finanziellen Problemen zu kämpfen gehabt habe und Schadenersatzansprüche wegen Nichteinhaltung von Fertigstellungszeitpunkten in Millionenhöhe gestellt worden seien. Da die M. Warenhandels GmbH eindeutig Eigentümerin der Liegenschaft gewesen sei, sei es auch nicht von Bedeutung, dass das Eigentumsrecht nicht verbüchert worden sei, wobei heute nicht mehr feststellbar sei, warum Ing. Werner V. die grundbücherliche Eintragung nicht habe vornehmen lassen.

Richtig sei, dass der steuerliche Vertreter der M. Warenhandels GmbH indirekt an dieser beteiligt sei und den früheren Mieter und jetzigen Erwerber der Liegenschaft, die K. Weinhandels GmbH, steuerlich vertrete. Damit bestünden jedoch zwischen den Gesellschaften keine "Firmenzusammenhänge", welche eine Fremdüblichkeit ausschlössen. Beim Objekt L. habe es sich um notwendiges Betriebsvermögen gehandelt, weil dieses als Produktionsstätte für die M. Warenhandels GmbH angeschafft worden sei. Dass es infolge des Ablebens des technischen Leiters und Geschäftsführers nicht zur Benützung des Betriebsobjektes gekommen sei, ändere an dieser rechtlichen Einstufung nichts. Da das Objekt für Betriebszwecke angeschafft worden sei, stehe auch der Investitionsfreibetrag zu, wobei noch zu bemerken sei, dass infolge der Veräußerung im Jahr 1996 die Behaltefrist von vier Wirtschaftsjahren nicht erfüllt sei und somit im Jahr 1996 eine Auflösung des Investitionsfreibetrages zu erfolgen habe.

Unter Tz. 55 des Betriebsprüfungsberichtes werde eine Zuweisung der verdeckten Ausschüttung nach dem Ausmaß der unmittelbaren bzw. mittelbaren Beteiligungen an der M. Warenhandels GmbH vorgenommen. Eine Begründung, weshalb eine verdeckte Ausschüttung angenommen worden sei und warum diese nach den unmittelbaren bzw. mittelbaren Beteiligungsverhältnissen zugerechnet worden sei, sei dem Betriebsprüfungsbericht nicht zu entnehmen. Die M. Warenhandels GmbH habe die Liegenschaft im Jahr 1993 erworben und mittels Überweisung an den Verkäufer bezahlt. Das mit der Planung der Umbauten im Zusammenhang stehende Honorar des Zivilingenieurs sei an diesen im Jahr 1994 überwiesen worden. Es könne sich bei diesen Zahlungen um keine Zuwendungen der Körperschaft an Gesellschafter handeln, weil die Geldbeträge an andere Personen geflossen seien und die Anteilsinhaber keinerlei geldwerte Vorteile erhalten hätten. Die wesentlichen Voraussetzungen für eine verdeckte Gewinnausschüttung seien daher nicht erfüllt. Es bestehe auch kein Naheverhältnis zwischen Gesellschafter und Vorteilsempfänger.

In einer Stellungnahme zur Berufung verwies der Prüfer primär auf die Ausführungen in der Niederschrift zur Schlussbesprechung vom 1. Dezember 1997. Die Nichtanerkennung des Investitionsfreibetrages sei "Ausfluss der Nichtanerkennung der Liegenschaft als Betriebsvermögen". Wenn für das Unternehmen Wirtschaftsgüter angeschafft würden, die dem Betrieb nicht dienten ("sozusagen aus privaten Interessen") und diese im Zuge einer Betriebsprüfung

aus der Prüferbilanz ausgeschieden würden, liege eine verdeckte Ausschüttung vor, weil der Kaufpreis mit Firmengeldern bezahlt worden sei (z.B. Anschaffung einer nicht betriebsbedingten Luxusyacht). Es sei dem Betriebsprüfer nicht möglich gewesen festzustellen, "wer die Nutznießer aus der Sache waren". Deshalb sei die verdeckte Ausschüttung den Gesellschaftern nach dem Ausmaß ihrer Beteiligung zuzurechnen gewesen. Seien diese damit nicht einverstanden, müsse die M. Warenhandels GmbH nachweisen, wem die verdeckten Ausschüttungen zugeflossen seien bzw. wer die Nutznießer gewesen seien.

Zur Stellungnahme des Betriebsprüfers gab die M. Warenhandels GmbH eine Gegenäußerung ab, in der sie den Ausführungen des Prüfers - auch unter Beibringung weiterer Unterlagen zur Stützung ihres bisherigen Vorbringens - entgegentrat. Von der Betriebsprüfung seien die Anschaffungskosten und die sonstigen mit dem Grundstück im Zusammenhang stehenden Aufwendungen als verdeckte Gewinnausschüttung ausgeschieden worden, wobei der Betriebsprüfer vorbringe, dass von ihm nicht habe festgestellt werden können, wer "der Nutznießer der Sache" gewesen sei. Wem die Beträge zugeflossen seien, sei allerdings im Rahmen der Betriebsprüfung nachgewiesen worden (der Kaufpreis mit Überweisung der F. Immobilien Verwaltungs- und Verwertungs GmbH, die Grunderwerbsteuer dem Finanzamt für Gebühren und die Zahlungen für die Planungsarbeiten dem Architekten).

Nach Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung gab die belangte Behörde der Berufung mit dem angefochtenen Bescheid keine Folge. Eingangs der Begründung enthält der angefochtene Bescheid eine Liste über Abkürzungen personenbezogener Daten, die für die Kurt B. GmbH die Abkürzung "K.B.GmbH" ausweist. Mit dem - nach Beschwerdeerhebung ergangenen - Bescheid vom 7. April 2004 berichtigte die belangte Behörde den angefochtenen Bescheid gemäß § 293 BAO. In der Darstellung der Abkürzungen personenbezogener Daten, den Entscheidungsgründen sowie der Begründung werde der angefochtene Bescheid "insofern berichtigt bzw ergänzt, als die Bezeichnung der Firma (K. Weinhandels GmbH) durch die Abkürzung Kb.GmbH ersetzt wird". Die folgende Wiedergabe des angefochtenen Bescheides berücksichtigt dessen berichtigte Fassung.

Hinsichtlich der "rechtlichen Würdigung des vorliegenden Sachverhaltes" hielt es die belangte Behörde lt. angefochtenem Bescheid u.a. noch für bedeutsam, dass lt. Aktenlage bei der "Firma K.", welche, "bevor sie 1985 in Konkurs ging", Eigentümerin der Liegenschaften gewesen sei, in den Jahren 1974 bis 1981 ungeklärte Vermögenszuwächse in beträchtlicher Höhe festgestellt worden seien, die sich in Guthabenständen auf Sparbüchern in Millionenhöhe (bis zu 28 Mio. S) manifestiert hätten. Der Konkurs sei mangels kostendeckenden Vermögens aufgehoben worden. Bei einer Hausdurchsuchung im Jahr 1989 seien wiederum Bankguthaben in Millionenhöhe festgestellt worden, deren Verbleib zum Teil ungeklärt geblieben sei.

Im Beschwerdefall habe die M. Warenhandels GmbH die mit Kaufvertrag vom 21. Dezember 1993 erworbenen Grundstücke in L. steuerlich als Betriebsvermögen gewertet und daher die Anschaffungskosten in der Bilanz aktiviert und einen Investitionsfreibetrag sowie die Absetzung für Abnutzung geltend gemacht. Weiters sei eine Teilwertabschreibung durchgeführt worden. Von der Betriebsprüfung sei die Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen allerdings aus den "im Sachverhalt näher dargestellten Gründen" in Zweifel gezogen worden.

Bis Juni 1994 (Zeitpunkt des "Raumordnungsprogrammes" des Architekten, bei dem sich herausgestellt habe, dass der Umbau der Hallen mit einem erheblichen finanziellen Mehraufwand verbunden gewesen wäre) seien keine nach außen erkennbare Aktivitäten hinsichtlich einer betrieblichen Nutzung der Liegenschaft unternommen worden. Hingegen sei am 12. Jänner 1994 zwischen der M. Warenhandels GmbH und der bisherigen Pächterin ein Vergleich geschlossen worden, wonach diese verpflichtet sei, die Liegenschaft bis 30. Juni 1995 zu räumen. Ein Pachtzins sei nicht vereinbart worden. Die unentgeltliche Nutzungsüberlassung für den bereits im Vorhinein bestimmten Zeitraum von rd. eineinhalb Jahren sei als völlig unüblich zu betrachten. Ein ordentlicher Kaufmann hätte unter fremdüblichen Bedingungen versucht, aus der brach liegenden Liegenschaft ("d.h. für seine betrieblichen Zwecke unbrauchbaren Liegenschaft") "Kapital zu schlagen", indem er zumindest einen Pachtzins lukriert hätte. Die Behauptung, dass der Kaufpreis im Jahr 1993 "so günstig gewesen sei", sei auch nicht nachvollziehbar, weil sich nämlich bei einem ortsüblichen Kaufpreis von 300 S pro m2 für Bauland bei einem Grundwert von 1,618.500 S ein Gebäudewert von 10,881.500 S ergebe.

Lt. Berufung werde der Verkauf der Liegenschaft mit Kaufvertrag vom 22. April 1996 als "Notverkauf" dargestellt. Im Hinblick auf eine drohende Pönalezahlung von rd. 18 Mio. S erscheine allerdings ein Verkauf um 1,5 Mio. S nicht als zielführendes Mittel "zur Gewinnung von Liquidität". In der mündlichen Berufungsverhandlung sei seitens der

Geschäftsführerin wiederum ausgeführt worden, dass finanzielle Bedrängnis kein Grund für den Verkauf gewesen sei. Umso mehr stelle sich daher die Frage, warum das Grundstück angesichts der beträchtlichen firmeninternen Schwierigkeiten nur zwei Wochen nach dem Tod des Geschäftsführers an die "Kb. GmbH" verkauft worden sei. Im Hinblick darauf, dass das Grundstück über die Beteiligten an der "Kb. GmbH" letztendlich wieder im Eigentum jener Familie gestanden sei, der es ursprünglich gehört habe, seien sowohl der Verkaufspreis, der gegenüber dem Anschaffungspreis einem Preisverfall von 88,5 % entspreche, als auch die Umstände des Verkaufes als nicht fremdüblich zu bezeichnen. Es sei zwar ein Vermittlungsauftrag erteilt worden, "jedoch nur mündlich und es erfolgte seitens des Immobilienbüros nicht einmal eine Besichtigung der Liegenschaft". Ein erkennbares Interesse der M. Warenhandels GmbH , das Grundstück zum höchstmöglichen Preis zu verkaufen, sei daher nicht vorgelegen. Weiters habe der Wertverfall im Zeitraum Dezember 1993 bis April 1996 nicht nachgewiesen werden können. Die auf der Liegenschaft befindlichen Hallen mögen für die M. Warenhandels GmbH zwar wertlos gewesen sein, einem fremden Dritten wäre die Liegenschaft bei einem Kaufpreis von 12,5 Mio. S aber mit Sicherheit nicht um 1,5 Mio. S angeboten worden. Das von der M. Warenhandels GmbH am 15. Dezember 2003 vorgelegte Schriftstück bezüglich der Kündigung des einem Immobilienbüro erteilten Vermittlungsauftrages könne die Zweifel an der Ernsthaftigkeit der Verkaufsabsicht an andere allfällige Interessenten ebenfalls nicht entkräften. Ungewöhnlich sei hingegen die zeitliche Nähe dieses mit 12. April 1996 datierten Schreibens zum Tod des Geschäftsführers am 7. April 1996. Sowohl die Umstände des Kaufes als auch des Verkaufes sowie die zwischenzeitige unentgeltliche Nutzung durch den bisherigen Pächter legten den Schluss nahe, dass die gegenständliche Grundstückstransaktion durch außerbetriebliche Gründe motiviert gewesen sei.

Von der Betriebsprüfung sei der Kaufpreis für die Liegenschaft im Jahr 1993 als verdeckte Ausschüttung dem Gewinn hinzugerechnet worden. Gemäß § 8 Abs. 2 KStG 1988 sei es für die Einkommensermittlung einer Körperschaft ohne Bedeutung, ob das Einkommen im Wege offener oder verdeckter Ausschüttungen verteilt werde. Die Zuwendung eines Vorteils an einen Anteilsinhaber könne auch darin gelegen sein, dass eine dem Anteilsinhaber nahe stehende Person begünstigt werde. Als nahe stehende Personen seien primär solche anzusehen, die mit dem Anteilsinhaber persönlich (familiär, verwandtschaftlich oder freundschaftlich) verbunden seien, aber auch geschäftliche Verbindungen und beteiligungsmäßige Verflechtungen begründeten "ein Nahestehen". Zwar habe eine verwandtschaftliche Beziehung zwischen den Gesellschaftern und der Familie K. nicht nachgewiesen werden können. Tatsache sei aber, dass Dr. Helmut C., der über die "K.B. GmbH" an der M. Warenhandels GmbH beteiligt gewesen sei, sowohl Steuerberater der "Familie K., der Kb. GmbH und der Bw. war", und daher bereits seit den Zeiten des so genannten "Weinskandals" Einblick in den betrieblichen und den privaten Bereich seiner Klienten, insbesondere der Familie K., hätte haben müssen. Die "Kb. GmbH" habe auch den gleichen Firmensitz wie der Steuerberater gehabt. Er habe schließlich auch den Grundstückskauf vermittelt. Unzweifelhaft sei die "Kb. GmbH" sowohl durch die unentgeltliche Nutzung der Liegenschaft als auch durch den im Verhältnis zum Anschaffungspreis, den die M. Warenhandels GmbH habe entrichten müssen, äußerst geringen Kaufpreis begünstigt worden. Zudem sei die Familie K. über die Beteiligten an der "Kb. GmbH" wieder in den Besitz jenes Grundstückes gelangt, das ihr vor Konkurseröffnung gehört habe. Eine Nahebeziehung zwischen der "K.B. GmbH" über den an ihr zu 100 % beteiligten Dr. Helmut C. zur "Kb. GmbH" sei daher nicht von der Hand zu weisen. Dass lt. Berufung der Kaufpreis an die Verkäuferin bezahlt worden sei und keine (direkten) Zuwendungen an die Gesellschafter erfolgt seien, "macht ja gerade des Wesen der verdeckten Gewinnausschüttung aus".

Der Verwaltungsgerichtshof hat nach Aktenvorlage und Erstattung einer Gegenschrift durch die belangte Behörde, auf die die Beschwerdeführerin replizierte, erwogen:

Vorauszuschicken ist, dass die Beschwerde ausdrücklich die Gemeinschuldnerin als Beschwerdeführerin bezeichnet und die Erklärung enthält, die Beschwerdeführerin werde durch den Masseverwalter vertreten. Da die vorliegende Bezeichnung der beschwerdeführenden Partei als der so genannten "Vertretertheorie" folgende, zulässige Bezeichnung des Masseverwalters im Prozess gedeutet werden kann, ist die Beschwerde als solche des Masseverwalters zu verstehen (vgl. z.B. das hg. Erkenntnis vom 20. Dezember 2006, 2006/13/0035).

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes muss die Begründung eines Bescheides erkennen lassen, welcher Sachverhalt der Entscheidung zu Grunde gelegt wurde, aus welchen Erwägungen die belangte Behörde zur Einsicht gelangt, dass gerade dieser Sachverhalt vorliegt und aus welchen Gründen die Behörde die Subsumtion unter einen bestimmten Tatbestand für zutreffend erachtet. Die Begründung eines Bescheides muss in einer Weise

erfolgen, dass der Denkprozess, der in der behördlichen Erledigung seinen Niederschlag findet, sowohl für den Abgabepflichtigen als auch im Fall der Anrufung des Verwaltungsgerichthofes für diesen nachvollziehbar ist (vgl. für viele das hg. Erkenntnis vom 13. Dezember 2007, 2003/14/0018).

Unter verdeckten Ausschüttungen im Sinne des § 8 Abs. 2 KStG 1988 sind alle außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung gelegenen Zuwendungen einer Körperschaft an den Anteilsinhaber zu verstehen, die das Einkommen der Körperschaft mindern und ihre Wurzel in der Anteilsinhaberschaft haben. Verdeckte Ausschüttungen können das Einkommen der Körperschaft in zwei Formen mindern. Entweder liegen überhöhte (scheinbare) Aufwendungen oder zu geringe (fehlende) Einnahmen vor (vgl. z.B. das hg. Erkenntnis vom 9. März 2005, 2000/13/0222, mwN). Welche Erscheinungsform der verdeckten Ausschüttung vorliegt, ist nach dem Veranlassungsprinzip zu beantworten. Bestand bei einem Rechtsgeschäft von vornherein die Absicht der Vorteilszuwendung, dann war schon dieser Vorgang nicht betrieblich veranlasst und der damit verbundene Aufwand verdeckte Ausschüttung. Handelte es sich hingegen um ein zunächst betrieblich veranlasstes Rechtsgeschäft und kam es erst in späterer Folge zu einer Umwidmung in eine Vorteilszuwendung, dann sind die fehlenden Einnahmen verdeckte Ausschüttung (vgl. z.B. das hg. Erkenntnis vom 29. Jänner 2003, 98/13/0055).

Die Zuwendung eines Vorteiles an einen Anteilsinhaber kann dabei auch darin gelegen sein, dass eine dem Anteilsinhaber nahe stehende Person begünstigt ist. Für die Annahme einer verdeckten Ausschüttung ist dabei zweifellos die im erhobenen Sachverhalt gedeckte Feststellung, wer Empfänger der Zuwendung gewesen ist, erforderlich. Ist diese Person nicht ein Anteilsinhaber, so sind auch sachverhaltsmäßige Feststellungen über das Naheverhältnis zu einem Anteilsinhaber notwendig (vgl. z.B. das hg. Erkenntnis vom 24. November 1999, 96/13/0115).

Der Betriebsprüfer, der bereits im Anschaffungsvorgang im Jahr 1993 die Voraussetzungen einer verdeckten Ausschüttung in Bezug auf die von der F. Immobilien Verwaltungs- und Verwertungs GmbH erworbenen Liegenschaften als verwirklicht ansah und offensichtlich deshalb auch die Planungskosten des Jahres 1994 als verdeckte Ausschüttung wertete, räumte in seiner Stellungnahme zur Berufung ein, dass ihm die Feststellung nicht möglich gewesen sei, "wer die Nutznießer aus der Sache waren".

Die belangte Behörde versuchte zwar, über die Person des an der M. Warenhandels GmbH mittelbar beteiligten Steuerberaters Dr. Helmut C. eine Nahebeziehung zu den Anteilsinhabern der M. Warenhandels GmbH herzustellen, ohne allerdings darzulegen, wer konkret aus gesellschaftsrechtlicher Veranlassung Empfänger der Zuwendung im Jahr 1993 (und derjenigen des Jahres 1994) gewesen sein soll. Von der belangten Behörde etwa im Rahmen des Verkaufs der Liegenschaften im Jahr 1996 gesehene Ungereimtheiten oder Begünstigungen in Bezug auf die "Kb. GmbH" beantworten auch noch nicht die Frage, welche einem Anteilsinhaber nahe stehende Person bereits im Zeitpunkt der Anschaffung im Jahr 1993 im Rahmen einer (auch von der subjektiven Absicht getragenen) Vorteilszuwendung begünstigt worden wäre. Schon damit erweist sich aber die von der belangten Behörde bestätigte Beurteilung des Betriebsprüfers in Hinblick auf das Vorliegen verdeckter Ausschüttungen als nicht schlüssig begründet. Auf die in der Beschwerde vorgetragene Verfahrensrüge, die belangte Behörde hätte zur Frage der im angefochtenen Bescheid erstmals angenommenen Nahebeziehungen über Dr. Helmut C. im Verwaltungsverfahren Parteiengehör gewähren müssen (die Beteiligung der Kurt B. GmbH an der M. Warenhandels GmbH habe beispielsweise immer nur formell bestanden, weil die Anteile nur treuhändig gehalten worden seien), war sohin auch nicht mehr näher einzugehen.

Erweist sich damit die Begründung im angefochtenen Bescheid hinsichtlich einer gesellschaftsrechtlich bedingten Anschaffung der Liegenschaften als nicht mehr stichhältig, kann auch den damit im Zusammenhang zu sehenden Ausführungen zur fehlenden Zugehörigkeit der Liegenschaften zum Betriebsvermögen der M. Warenhandels GmbH nicht mehr gefolgt werden.

Der angefochtene Bescheid war somit wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften gemäß § 42 Abs. 2 Z 3 VwGG aufzuheben.

Die Kostenentscheidung stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. II Nr. 333/2003.

Wien, am 27. Februar 2008

Schlagworte

Individuelle Normen und Parteienrechte Auslegung von Bescheiden und von Parteierklärungen VwRallg9/1

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2008:2004130031.X00

Im RIS seit

20.03.2008

Zuletzt aktualisiert am

12.07.2008

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

© 2025 JUSLINE

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

www.jusline.at