jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Erkenntnis 2007/9/19 2006/13/0106

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 19.09.2007

Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

BAO §198 Abs2;
BAO §289 Abs2;
EStG 1988 §95 Abs2;
KStG 1988 §8 Abs2;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Bernard und die Hofräte Dr. Fuchs, Dr. Pelant, Dr. Büsser und Dr. Mairinger als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Lier über die Beschwerde der A GmbH in W, vertreten durch Dr. Maximilian Schaffgotsch LL.M., Rechtsanwalt in 1010 Wien, Postgasse 6, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Wien, vom 28. März 2006, Zlen. RV/1479- W/02 und RV/1480-W/02, betreffend Körperschaftsteuer sowie Haftung für Kapitalertragsteuer für das Jahr 1994, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführerin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von EUR 381,90 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Die beschwerdeführende GmbH betreibt einen landwirtschaftlichen Gutsbetrieb. Geschäftsführer und rd. 90 %iger Gesellschafter ist DI H., der mit Kaufvertrag vom 18. Februar 1992 eine ihm gehörige Liegenschaft im Ausmaß von 13,71 ha um 4,113.000 S (Preis pro m2 daher 30 S) an die Beschwerdeführerin veräußerte. Mit Vereinbarung vom 10. Juni 1992 kamen DI H. und die Beschwerdeführerin überein, diesen Kaufvertrag, dessen grundbücherliche Durchführung noch nicht erfolgt war, aufzuheben und rückgängig zu machen.

Mit Kaufvertrag vom 9. Juni/29. Juni 1993 verkaufte die Beschwerdeführerin ihrerseits landwirtschaftlich genutzte Flächen im Gesamtausmaß von 30 ha um den Preis von 30 Mio. S (das ist ein Quadratmeterpreis von 100 S) an die J. GmbH. Im Gefolge dieses Kaufvertrages kam es zu einer Nachtragsvereinbarung zwischen der Beschwerdeführerin einerseits und der J. GmbH andererseits, der jeweils verbundene Gesellschaften und auf Seite der Beschwerdeführerin überdies ihr oben genannter Mehrheitsgesellschafter beitraten. Diese Nachtragsvereinbarung wurde ihrem

ausdrücklichen Inhalt nach im Hinblick auf den im Kaufvertrag vom 9./29. Juni 1993 vereinbarten Kaufpreis abgeschlossen. In ihr wird ua. festgehalten, dass die Beschwerdeführerin und ihr Mehrheitsgesellschafter den Standpunkt vertreten, von der J. GmbH und von den mit ihr verbundenen Unternehmen gingen unzulässige Umweltbeeinträchtigungen aus, die zu einer Versalzung der Böden der landwirtschaftlichen Grundstücke der Beschwerdeführerin und zu einer Beeinträchtigung der Fischereirechte des Mehrheitsgesellschafters führten. Davon ausgehend und im Hinblick auf die Gegenleistung der J. GmbH im Kaufvertrag vom 9./29. Juni 1993 (Kaufpreis) erklärten die Beschwerdeführerin und ihr Mehrheitsgesellschafter in der Nachtragsvereinbarung im Ergebnis, sich zu "wohlwollendem" Verhalten in- und außerhalb sämtlicher behördlicher Verfahren im Zusammenhang mit den Unternehmen der J. GmbH und der mit ihr verbundenen Gesellschaften zu verpflichten und auf die Geltendmachung sämtlicher Schadenersatzansprüche zu verzichten.

Mit Vertrag vom 7. Februar 1994 erfolgte eine neuerliche Grundstückstransaktion, an der die Beschwerdeführerin beteiligt war. Sie erwarb von ihrem Mehrheitsgesellschafter jene Liegenschaft, die schon Gegenstand des Kaufvertrages vom 18. Februar 1992 gewesen war, zuzüglich weiterer Grundstücke im Gesamtausmaß von knapp 2 ha, somit insgesamt 15,6008 ha, und zwar zu einem Gesamtkaufpreis von 13,260.680 S (85 S pro m2).

Von Juli 1998 bis Jänner 1999 fand bei der Beschwerdeführerin eine die Jahre 1994 bis 1996 umfassende Betriebsprüfung statt. Die Betriebsprüfung gelangte zu dem Ergebnis, dass der von der Beschwerdeführerin ihrem Mehrheitsgesellschafter geleistete Kaufpreis für die 1994 übereigneten Liegenschaften überhöht sei und dass nur 5,460.280 S, ausgehend von einem Quadratmeterpreis von 35 S, fremdüblich gewesen wären. Hinsichtlich des Differenzbetrages in Höhe von 7,800.400 S liege eine verdeckte Gewinnausschüttung vor.

Das Finanzamt erließ nach Wiederaufnahme des Verfahrens einen der Ansicht der Betriebsprüfung entsprechenden neuen Körperschaftsteuerbescheid (Mehreinkünfte von 7,800.400 S) sowie einen Haftungs- und Abgabenbescheid über Kapitalertragsteuer (2,200.113 S) samt Säumniszuschlag (44.002 S).

Mit dem nunmehr bekämpften Bescheid gab die belangte Behörde der gegen die beiden erstinstanzlichen Bescheide erhobenen Berufung lediglich in einem vor dem Verwaltungsgerichtshof nicht mehr strittigen Punkt, den Körperschaftsteuerbescheid 1994 betreffend, Folge. Bezüglich des Vorliegens einer verdeckten Gewinnausschüttung im Hinblick auf die Preisgestaltung des Kaufvertrages vom 7. Februar 1994 führte sie - auf das wesentliche zuammengefasst - aus, dass für vergleichbare Liegenschaften im fraglichen Gebiet in den Jahren 1993 und 1994 im Durchschnitt 16 S pro m2 bezahlt worden seien. Unter Bedachtnahme auf die von der Beschwerdeführerin im Verfahren vorgebrachten wertsteigernden Faktoren erweise sich damit die Annahme eines angemessenen Preises in Höhe von 35 S pro m2 für die in Rede stehenden Liegenschaften als gerechtfertigt. Wenn die Beschwerdeführerin darauf hinweise, dass die Firmengruppe J. bereit gewesen wäre, 100 S pro m2 zu bezahlen, so könne das nur unter Berücksichtigung der zum Kaufvertrag vom 9./29. Juni 1993 getroffenen Nachtragsvereinbarung (Abgeltung des Schadens, den die Firmengruppe J. der Beschwerdeführerin zugefügt habe) gesehen werden. Es erscheine jedenfalls nicht plausibel, warum ein fremder Dritter, der in den Jahren 1993 und 1994 für ein landwirtschaftlich nutzbares Grundstück in der Region einen durchschnittlichen Kaufpreis von 16 S pro m2 hätte bezahlen müssen, für ein nur landwirtschaftlich nutzbares Grundstück 85 S pro m2 bezahlt hätte. Angesichts dessen, dass die Beschwerdeführerin 1992 bereit gewesen sei, 30 S pro m2 zu bezahlen, würden nunmehr der Betriebsprüfung folgend 35 S pro m2 zugrunde gelegt. Damit seien auch die subjektiven Überlegungen der Beschwerdeführerin (insbesondere Gesichtspunkt der Flächenerweiterung, biologische Landwirtschaft) berücksichtigt. Soweit die Beschwerdeführerin schließlich davon ausgehe, dass die Kaufverträge vom Juni 1993 und vom Februar 1994 gemeinsam zu betrachten seien, werde auf die Nachtragsvereinbarung zum Kaufvertrag vom Juni 1993 hingewiesen. Dass beim Verkauf im Juni 1993 ein Quadratmeterpreis von 100 S habe erzielt werden können, sei "eine Folge der bestehenden Nachtragsvereinbarung" gewesen. Zusammenfassend scheine es nicht schlüssig, dass die Beschwerdeführerin von ihrem Mehrheitsgesellschafter die in Rede stehenden Liegenschaften zunächst um 30 S pro m2 erworben habe und nach erfolgter Rückabwicklung des Kaufes nunmehr, weil ein anderes Unternehmen möglicherweise einen höheren Preis bezahlt hätte, 85 S pro m2 leiste. Die Tatsache, dass die Beschwerdeführerin die strittige Liegenschaft ursprünglich um 30 S pro m2 erworben habe, spreche vielmehr dafür, dass dieser Preis jener gewesen sei, der auch von Seiten der Beschwerdeführerin im Jahre 1992 als Marktpreis der Liegenschaft angesehen worden sei. Der Ansatz von 35 S pro m2 stelle (auch) eine Berücksichtigung der Wertsteigerungen zwischen den Jahren 1992 und 1994 dar.

Über die gegen diesen Bescheid erhobene Beschwerde hat der Verwaltungsgerichtshof nach Aktenvorlage und

Erstattung einer Gegenschrift seitens der belangten Behörde erwogen:

Formal hält die Beschwerdeführerin dem bekämpften Bescheid entgegen, es sei ihr nicht möglich, die Besteuerungsgrundlagen zu überprüfen und nachzuvollziehen; die angefochtene Entscheidung genüge auch nicht § 198 Abs. 2 BAO; auch habe die belangte Behörde "die Aufgliederung der Bemessungsgrundlagen im Hinblick auf die Parteivorbringen" unterlassen, sodass sie, die Beschwerdeführerin, auch insgesamt nicht imstande sei, die Richtigkeit der Abgabenvorschreibung zu überprüfen.

Dem ist zunächst, soweit es die Körperschaftsteuer anlangt, zu erwidern, dass im teilweise abändernden Spruch des bekämpften Bescheides hinsichtlich der hier in Rede stehenden Erfordernisse des § 198 Abs. 2 BAO - insbesondere auch hinsichtlich der Bemessungsgrundlage - auf das den Entscheidungsgründen als Beilage angeschlossene Berechnungsblatt verwiesen wird, welches einen Bestandteil des Bescheidspruches bilde. Diese "Verweistechnik" ist einerseits nicht zu beanstanden (vgl. das hg. Erkenntnis vom 14. Jänner 1991, 90/15/0041), andererseits ist nicht zu sehen, dass das besagte Berechnungsblatt für die Nachvollziehbarkeit des Bescheides relevante Angaben vermissen lasse. Bezeichnenderweise geht die Beschwerdeführerin auf dieses Berechnungsblatt, das im Übrigen - von der im verwaltungsgerichtlichen Verfahren allein strittigen Frage einer verdeckten Gewinnausschüttung an ihren Mehrheitsgesellschafter abgesehen - ihrem Standpunkt im Berufungsverfahren Rechnung trägt, nicht näher ein.

Was die Haftung für Kapitalertragsteuer anlangt, so ist dem angefochtenen Bescheid in seinem Zusammenhang ausreichend deutlich zu entnehmen, dass der Berufung gegen den erstinstanzlichen Bescheid des Finanzamtes keine Folge gegeben wurde. Das erkennt auch die Beschwerdeführerin, weist sie in der Sachverhaltsdarstellung der vorliegenden Beschwerde doch ausdrücklich darauf hin, dass ihre Berufung betreffend Vorschreibung von Kapitalertragsteuer in Höhe von 2,200.113 S zuzüglich Säumniszuschlag in Höhe von 44.002 S von der belangten Behörde als unbegründet abgewiesen worden ist. Die Abweisung einer Berufung als unbegründet ist indes so zu werten, als ob die Berufungsbehörde einen mit dem angefochtenen Bescheid im Spruch übereinstimmenden Bescheid erlassen hätte (vgl. die bei Ritz, BAO3, § 289 Tz 47, zitierte hg. Judikatur), weshalb sich der oben dargestellte Formaleinwand auch insoweit als verfehlt erweist.

In der Sache selbst bekämpft die Beschwerdeführerin die Ansicht der belangten Behörde, es habe durch Zahlung eines überhöhten Kaufpreises für Liegenschaften (85 S pro m2 anstelle angemessener 35 S pro m2) eine verdeckte Gewinnausschüttung an ihren rd. 90 %igen Mehrheitsgesellschafter stattgefunden, unter zwei Aspekten. Zunächst vertritt sie den Standpunkt, das zu beurteilende Rechtsgeschäft halte an sich einem Fremdvergleich stand, dann aber bringt sie - damit im Ergebnis ihre Ausführungen zum "Fremdvergleich" relativierend - vor, es hätte im Hinblick auf von ihrem Mehrheitsgesellschafter erbrachte Leistungen ein steuerlich anzuerkennender Vorteilsausgleich stattgefunden. Zu Ersterem gesteht die Beschwerdeführerin einleitend zu, dass ein Gutsbetrieb in der Regel weniger als 85 S pro m2 für konventionell bewirtschaftete landwirtschaftliche Flächen bezahle. Im konkreten Fall sei jedoch in Betracht zu ziehen, dass

-

der Erwerb der gegenständlichen Grundstücksflächen im Zusammenhang mit einer gleichzeitigen Veräußerung von Grundstücksflächen der Gesellschaft um 100 S pro m2 erfolgt und ohne diesen Zusammenhang der Ankauf nicht zustande gekommen wäre,

-

die erworbenen landwirtschaftlichen Flächen bereits auf biologische Wirtschaftsweise umgestellt gewesen seien (die Beschwerdeführerin betreibt unstrittig biologischen Ackerbau),

-

die Kaufflächen für die Beschwerdeführerin wirtschaftlich besonders günstig liegen würden,

-

die Beschwerdeführerin in Anbetracht der anerkannten biologischen Bewirtschaftung ihres Betriebes ein massives Interesse daran gehabt hätte, diese Fläche zu erwerben, damit nicht ein fremder Erwerber dieser mitten im Besitz der Gesellschaft gelegenen Fläche eine konventionelle und den Biobetrieb negativ beeinträchtigende Bewirtschaftung durchführe und

-

bei der anerkannten biologischen Bewirtschaftung ein höherer Preis für die Feldfrüchte erzielt werde und die staatlichen landwirtschaftlichen Förderungen deutlich höher seien als bei konventionellen Betrieben.

Diese Überlegungen vermögen nicht zu überzeugen. Dass es - aus noch näher zu erörternden Gründen - gelungen ist, Grundflächen (an die J. GmbH) um 100 S pro m2 zu veräußern, rechtfertigt nicht die Annahme, die Beschwerdeführerin hätte ihrerseits im Hinblick auf diesen Erlös auch von gesellschaftsfremden Dritten zu einem Mehrfachen des unstrittig mit 16 S pro m2 anzusetzenden durchschnittlichen Preises für landwirtschaftlich genutzte Flächen gekauft. Was aber die weiteren, auf ein besonderes Erwerbsinteresse der Beschwerdeführerin bezugnehmenden Argumente anlangt, so ist ihr mit der belangten Behörde der seinerzeitige Kaufvertrag vom 18. Februar 1992 zwischen ihr und dem Mehrheitsgesellschafter entgegenzuhalten, der einen Quadratmeterpreis von 30 S vorsah. Nichts spricht dafür, dass diese Preisbildung an den realen Gegebenheiten vorbei einseitig zu Gunsten der Beschwerdeführerin erfolgte bzw. dass nicht alle nunmehr ins Treffen geführten Umstände bereits bei der damaligen Preisfestsetzung berücksichtigt worden wären, zumal ein Quadratmeterpreis von 30 S ohnehin rd. dem Doppelten des damaligen Durchschnittspreises für landwirtschaftlich genutzte Flächen entsprach und daher davon ausgegangen werden kann, dass die jetzt betonten wertsteigernden Gesichtspunkte für diese "Verdoppelung" verantwortlich waren. Wenn die belangte Behörde unter Annahme einer Inflationsbereinigung bzw. Wertsteigerung der Grundstücke zu dem Ergebnis gelangte, ein "fremder Dritter" hätte im hier zu beurteilenden Zeitpunkt (rd. zwei Jahre nach Abschluss des Kaufvertrages vom 18. Februar 1992) 35 S pro m2 bezahlt, so kann ihr daher keine Unschlüssigkeit vorgeworfen werden. Dass die Beschwerdeführerin im Übrigen, hätte sie mit einer gesellschaftsfremden Person abgeschlossen, wohl kaum zu einem Storno des Kaufvertrages vom 18. Februar 1992 bereit gewesen wäre, um dann rd. zwei Jahre später die Liegenschaften um nahezu das Dreifache des ursprünglich festgesetzten Preises zu erwerben (85 S pro m2 statt 30 S pro m2), entzieht den Überlegungen der Beschwerdeführerin zum "Fremdvergleich" endgültig den Boden. Unter Berücksichtigung dieses Umstandes greift nämlich auch der ergänzend zu diesem Thema aufgeworfene Aspekt, die Beschwerdeführerin hätte die erworbenen Flächen um 100 S pro m2 an die J. GmbH weiterverkaufen können, zu kurz, wird dabei doch außer Acht gelassen, dass sie den Großteil eben jener Flächen bereits um 30 S pro m2 erworben hatte, um dann im Ergebnis einer Erhöhung des Kaufpreises auf 85 S pro m2 zuzustimmen. Dass der von der J. GmbH für andere Liegenschaften der Beschwerdeführerin bezahlte Kaufpreis von 100 S pro m2, worauf sich die Überlegung der Beschwerdeführerin in erster Linie stützt, außerdem nach den Feststellungen der belangten Behörde unter Berücksichtigung der Nachtragsvereinbarung zum Kaufvertrag vom 9./29. Juni 1993 nur als "Abgeltung des Schadens" gesehen werden könne, den die Firmengruppe J. der Beschwerdeführerin durch von ihren Betrieben ausgehende Emissionen verursacht habe, bleibt in der Beschwerde unbestritten. Von daher entzieht sich dieser "spezielle Kaufpreis" aber von vornherein einer Heranziehung als Vergleichsmaßstab für die hier in Rede stehende Grundstückstransaktion zwischen der Beschwerdeführerin und ihrem Mehrheitsgesellschafter.

Die soeben erwähnte Nachtragsvereinbarung leitet zur zweiten Argumentationsschiene der Beschwerdeführerin über, wonach nur die Einbindung ihres Mehrheitsgesellschafters die Realisierung des Rechtsgeschäfts mit der J. GmbH und die Erzielung des günstigen Verkaufserlöses von 100 S pro m2 ermöglicht habe. Die Beschwerdeführerin habe den wirtschaftlichen Vorteil, dass sich ihr Mehrheitsgesellschafter als Privatperson der Vereinbarung mit der J. Unternehmensgruppe angeschlossen habe; wirtschaftlich betrachtet habe sie, die Beschwerdeführerin, somit von ihrem Gesellschafter einen entscheidenden Vorteil erhalten; der in diesem Gesamtzusammenhang zu beurteilende Kaufvertrag zwischen ihr und ihrem Gesellschafter stelle daher "keine in der Gesellschafterstellung begründete Vorteilszuwendung und Vorteilszuwendungsabsicht" dar.

Der damit angesprochene, eine verdeckte Gewinnausschüttung ausschließende "Vorteilsausgleich" hätte indes, um im gegebenen Zusammenhang Berücksichtigung finden zu können, schon nach dem von der Beschwerdeführerin zitierten hg. Erkenntnis vom 24. März 1998, 97/14/0118, vorausgesetzt, dass zwischen den Vorgängen, zwischen denen der Ausgleich stattfinden soll, ein innerer Zusammenhang besteht und eine ausdrückliche, eindeutige Vereinbarung über den Vorteilsausgleich vorliegt. Von einer Vereinbarung kann - so heißt es in dem erwähnten Erkenntnis weiter - nur abgesehen werden, wenn ein von vornherein bestehender innerer Zusammenhang zwischen Leistung und Gegenleistung offenkundig ist (in diesem Sinn auch die weiter in der Beschwerde genannten hg. Erkenntnisse vom 22. März 1991, 90/13/0252, und vom 22. November 1995, 95/15/0070). In der Judikatur wird weiter formuliert, dass ein die verdeckte Gewinnausschüttung ausschließender Vorteilsausgleich dann vorliege, wenn dem Vorteil, den eine

Gesellschaft ihrem Gesellschafter einräumt, wiederum ein Vorteil gegenübersteht, den der Gesellschafter der Gesellschaft gewährt. Voraussetzung sei allerdings eine eindeutige, wechselseitige Vereinbarung über den Ausgleich der gegenseitigen Vorteilszuwendungen, die bereits zum Zeitpunkt der Vorteilsgewährung vorliegen muss (vgl. die bei Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly/Renner, KStG 1988, zu § 8 unter Tz 187 dargestellte hg. Judikatur; siehe aus jüngerer Zeit das hg. Erkenntnis vom 16. Mai 2007, 2005/14/0005). Entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin kann von einem von vornherein bestehenden offenkundigen inneren Zusammenhang zwischen Leistung und Gegenleistung (hier also zwischen den in der Nachtragsvereinbarung abgegebenen Zusicherungen des Mehrheitsgesellschafters im Zusammenhang mit dem Liegenschaftsverkauf an die J. GmbH einerseits und dem Ankauf von Liegenschaften durch die Beschwerdeführerin von ihrem Mehrheitsgesellschafter zu einem überhöhten Preis andererseits) - abgesehen davon, dass jegliche Überlegungen zur "Werthaftigkeit" der Zusicherungen des Mehrheitsgesellschafters fehlen - keine Rede sein, was sich schon aus dem zeitlichen Auseinanderfallen der fraglichen Grundstückstransaktionen ergibt. Ein derartiger Zusammenhang kann auch nicht damit konstruiert werden, dass der Vertragspartner der Beschwerdeführerin, betreffend den von der belangten Behörde als verdeckte Gewinnausschüttung beurteilten Grundstücksankauf, ihr Mehrheitsgesellschafter und Geschäftsführer war, zumal es gerade diese - typischerweise anzutreffende - "Personenidentität" ist, die transparente und eindeutige Vereinbarungen erfordert.

Dass es an der nach dem Gesagten jedenfalls gegenständlich unentbehrlichen eindeutigen wechselseitigen Vereinbarung über den Ausgleich der gegenseitigen Vorteilszuwendungen fehlt, ist unstrittig. Auch dem Vorbringen betreffend den steuerlich anzuerkennenden Vorteilsausgleich kann daher kein Erfolg beschieden sein. Dass dieses Vorbringen bereits in der mündlichen Berufungsverhandlung erstattet worden sei - so die Beschwerdeführerin ergänzend unter Hinweis darauf, dass die Niederschrift über den Verlauf der mündlichen Berufungsverhandlung deren Inhalt nicht dokumentiere -, vermag daran nichts zu ändern. Dem aufgezeigten Verfahrensfehler kommt damit ebenso wie einem allfälligen Mangel in der Begründung des bekämpften Bescheides keine Relevanz zu. Insgesamt ergibt sich damit, dass die vorliegende Beschwerde gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen war.

Der Spruch über den Aufwandersatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG iVm der VerordnungBGBl. II Nr. 333/2003.

Wien, am 19. September 2007

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2007:2006130106.X00

Im RIS seit

01.11.2007

Zuletzt aktualisiert am

22.09.2008

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at