

TE Vwgh Erkenntnis 2006/10/19 2002/14/0124

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 19.10.2006

Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

KStG 1988 §8 Abs2;

Beachte

Miterledigung (miterledigt bzw zur gemeinsamen Entscheidung verbunden): 2002/14/0125

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Steiner und die Hofräte Mag. Heinzl, Dr. Fuchs, Dr. Zorn und Dr. Robl als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. Pfau, über die Beschwerde der G GmbH in A, vertreten durch die Leitner & Leitner GmbH & Co KEG, Wirtschaftsprüfungsgesellschaft in 4040 Linz, Ottensheimerstraße 30, 32 und 36, gegen die Bescheide

1. der Finanzlandesdirektion für Oberösterreich (Berufungssenat I) vom 9. September 2002, Zl. RV-311.97/1-7/1997, betreffend u.a. Körperschaftsteuer für die Jahre 1992 und 1993 sowie Gewerbesteuer für das Jahr 1993 und
2. der Finanzlandesdirektion für Oberösterreich vom 12. September 2002, Zl. RV-312.97/1-7/1997, betreffend Kapitalertragsteuer für das Jahr 1993,

Spruch

1. den Beschluss gefasst:

Die Beschwerde wird hinsichtlich Gewerbesteuer 1992 zurückgewiesen und

2. zu Recht erkannt:

Die angefochtenen Bescheide werden hinsichtlich Körperschaft- und Gewerbesteuer sowie Kapitalertragsteuer für das Jahr 1993 wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes aufgehoben.

Im Übrigen, somit hinsichtlich Körperschaftsteuer 1992, wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Der Bund hat der Beschwerdeführerin Aufwendungen in der Höhe von EUR 2.162,40 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Im Jahr 1993 war die Ö GmbH ebenso wie die D GmbH bis 22. September 1993 eine 100%ige Tochtergesellschaft der A Aktiengesellschaft.

Mit Vertrag vom 22. September 1993 verkaufte die A Aktiengesellschaft sämtliche Anteile an der D GmbH an die S GmbH, an der mittelbar über weitere Gesellschaften Werner M. beteiligt war.

Mit Vertrag vom 23. September 1993 erwarb Werner M. von der Ö GmbH eine in Höhe von rund S 80 Mio bestehende Forderung, welche diese an die D GmbH hatte, um S 30 Mio.

Die Beschwerdeführerin ist nach mehrfachen Verschmelzungen und Umstrukturierungsmaßnahmen Rechtsnachfolgerin der D GmbH.

Im Beschwerdefall ist strittig, ob im Zusammenhang mit dem entsprechenden Kauf der Forderung (der Ö GmbH an die D GmbH) durch Werner M. (einschließlich diesem gutgeschriebener Zinsen) verdeckte Ausschüttungen der D GmbH anzunehmen waren.

Anlässlich einer im Jahr 1996 beendeten abgabenbehördlichen Prüfung hatte der Prüfer die Ansicht vertreten, dass dem Werner M. der "unterpreisige Forderungskauf nur aufgrund seiner beherrschenden Gesellschafterstellung zuteil" hätte werden können. Unter Anwendung eines Fremdvergleiches und der Sorgfalts- und Treuepflicht "des Gesellschafters hätte der Vorteil der verbilligten Forderungsabtretung" der D GmbH und nicht dem "alleinbeherrschenden Anteilsinhaber dieser Gesellschaft" zukommen müssen. Dem Werner M. sei auf Grund dessen zu Lasten der D. GmbH ein Vermögensvorteil von rund S 50 Millionen zugekommen. Es müsse daher der Unterschiedsbetrag zwischen dem Nominalbetrag der Kapitalforderung und dem dafür aufgewendeten Kaufpreis (einschließlich näher bezeichneter Zinsen) als verdeckte Gewinnausschüttung der D. GmbH an Werner M. beurteilt werden. Dem Einwand, dass Werner M. die Forderung auf Grund der schlechten finanziellen Lage der D. GmbH übernommen habe, müsse entgegen gehalten werden, dass es (auf Grund näher angeführter Grundlagen) der D. GmbH "leicht möglich gewesen wäre, die erforderlichen Mittel zur Abdeckung der Finanzverbindlichkeit auch im Wege einer teilweisen Fremdfinanzierung flüssig zu machen".

Das Finanzamt erließ im Anschluss an die abgabenbehördliche Prüfung gegenüber einer als Rechtsnachfolgerin der D. GmbH bezeichneten Gesellschaft neben einem Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 1992 einen Körperschaft- und Gewerbesteuerbescheid für das Jahr 1993 sowie einen Haftungs- und Zahlungsbescheid hinsichtlich Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 1.1.1993 bis 31.12.1993, in welchem es der Ansicht des Prüfers folgte und ihr hinsichtlich der entsprechend vorzuschreibenden Abgaben Rechnung trug.

In einer gegen die Festsetzung der Körperschaftsteuer 1992 und 1993 sowie der Gewerbesteuer und Kapitalertragsteuer 1993 gerichteten Berufung wurde im Wesentlichen eingewandt, von einer verdeckten Gewinnausschüttung hätte im vorliegenden Fall nur dann ausgegangen werden können, wenn zwischen den am Veräußerungsgeschäft beteiligten Rechtsträgern, somit zwischen der Ö GmbH und Werner M., entweder eine gesellschaftsrechtliche Verflechtung oder sonst eine vergleichbare Form der Nahebeziehung vorliege. Hinsichtlich der Gesellschafter der beiden am Rechtsgeschäft beteiligten Personen bestehe jedoch keine wie auch immer geartete "Identität oder Teilidentität". Eine verdeckte Gewinnausschüttung scheidet daher schon aus diesem Grund aus. Der Umstand, dass die Forderung gegenüber der D GmbH bestanden habe und diese zunächst die Schwestergesellschaft der Ö GmbH und anschließend nach erfolgtem Verkauf die Tochtergesellschaft der S GmbH gewesen sei, ändere nichts an dieser Beurteilung. Eine Vermögenszuwendung durch die D GmbH an Werner M. liege darüber hinaus nicht vor. Die D GmbH habe über die gegenständliche Forderung weder verfügt noch sei ihr eine Ablöse angeboten worden. Eine Vermögenszuwendung habe aus diesem Grund gar nicht erfolgen können. Die Geschäftsführung der D GmbH sei in die Kaufverhandlungen nie einbezogen worden, eine Kontaktaufnahme mit der Geschäftsführung habe überhaupt erst nach dem Forderungskauf stattgefunden. Die D GmbH sei nicht in der Lage gewesen, über die Forderung zu disponieren. Mangels Einbindung der D GmbH könne eine subjektive Zuwendungsabsicht, ohne welche eine verdeckte Gewinnausschüttung nicht möglich sei, nicht unterstellt werden.

In einer Stellungnahme zur Berufung betonte der Prüfer, es sei niemals der Forderungskauf als verdeckte Gewinnausschüttung der Ö GmbH an Werner M. behandelt worden, es sei auch niemals die Ö GmbH geprüft und dort eine verdeckte Gewinnausschüttung festgestellt worden. Eine verdeckte Gewinnausschüttung sei vielmehr "in der" D GmbH aus folgenden Gründen festgestellt worden. Da verdeckte Gewinnausschüttungen in den verschiedensten Formen auftreten könnten, sei in erster Linie die im Vordergrund stehende Frage nach einer verdeckten Gewinnausschüttung in die Richtung zu prüfen, ob die strittige Transaktion in ihrer Gesamtheit unter denselben Bedingungen auch unter völlig Fremden so abgewickelt worden wäre. Die Unternehmensgruppe M. habe im

September 1993 die Anteile an der D GmbH von der Unternehmensgruppe A Aktiengesellschaft erworben. Dabei sei der Gesamtkauf in zwei Kaufteile zerlegt worden. Ein Teil davon, die Anteile an der D GmbH seien am 22. September 1993 um S 30 Mio. von der S GmbH erworben worden, der zweite Teil, die Vermögensforderung der Ö GmbH einen Tag später am 23. September 1993 von Werner M. privat, und zwar "der Nominalbetrag von rund S 80 Mio. um S 30 Mio.". Der Kaufpreis der 100%-Anteile der D GmbH inklusive aller Aktiven und Passiven habe daher für die Unternehmensgruppe M insgesamt S 60 Mio. betragen. Bei steuerlich richtiger Vorgangsweise hätte "der Schuldnachlass" der Ö GmbH an die D GmbH in der Bilanz der D GmbH ihren Niederschlag finden müssen, wodurch sich ein außerordentlicher Ertrag in der D GmbH von eben diesen S 50 Mio. ergeben hätte. In der "Nichtweitergabe dieses Vermögensvorteiles" durch Werner M. an die D GmbH sei die verdeckte Gewinnausschüttung zu erblicken, da Werner M. eindeutig faktischer Machthaber in allen zur M Gruppe gehörigen Unternehmen sei und es daher ausschließlich in seiner Hand gelegen sei, den "Gesamtkauf" seinen persönlichen Vorstellungen entsprechend zu gestalten. Nach näher angeführten Verwaltungsgerichtshofurteilen wäre eine verdeckte Gewinnausschüttung sogar an einen "der GmbH Fremden, einen Nichtgesellschafter möglich", um wie viel mehr müsse daher eine verdeckte Gewinnausschüttung an den faktischen Eigentümer möglich sein, der Werner M. seit dem 22. September 1993 eindeutig gewesen sei.

Dazu nahm die Beschwerdeführerin ihrerseits Stellung: Der strittige Punkt des gegenständlichen Berufungsverfahrens sei insofern in sehr prägnanter Form ausgedrückt worden, als vom Prüfer darauf hingewiesen worden sei, dass "bei steuerlich richtiger Vorgangsweise der Schuldnachlass" der Ö GmbH an die D GmbH in der Bilanz der D GmbH ihren Niederschlag hätte finden müssen, wodurch sich ein außerordentlicher Ertrag von eben diesen S 50 Mio. "ergeben hätte". In der "Weitergabe dieses Vermögensvorteiles" durch Werner M. an die D GmbH sei die verdeckte Gewinnausschüttung zu erblicken. Diese Argumentation des Prüfers sei schlüssig, wenn man wie er davon ausgehe, dass die Ö GmbH anstelle der Hinnahme eines Wertabschlages vom Forderungsnominale beim Verkauf der Forderung "gleich dem Schuldner" einen Schuldnachlass hätte geben müssen. In diesem Fall hätte bei der D GmbH tatsächlich ein außerordentlicher Ertrag ausgewiesen werden müssen. Der "Nichtanfall dieses Ertrages" könne bei Zutreffen aller sonstigen Voraussetzungen eine verdeckte Gewinnausschüttung darstellen. Die streitentscheidende Frage liege daher bei der Prämisse des Prüfers, wonach die Ö GmbH bei korrekter Vorgangsweise zu einem Schuldnachlass gegenüber der D GmbH verpflichtet gewesen wäre und so dieser ein Vermögensvorteil vorenthalten worden sei. Diese Frage sei anhand des Fremdvergleichsmaßstabes zu beantworten. Nach dem Maßstab des Fremdvergleiches sei ein Forderungsgläubiger aber weder verpflichtet noch üblicherweise dazu gewillt, dem Schuldner einen Schuldnachlass zu gewähren und zwar auch dann nicht, wenn der Verkehrswert der Forderung bereits deutlich unter dem Forderungsnominale liege. Der Schuldnachlass sei eher ein Ausnahmefall. Viel häufiger komme es vor, dass Forderungen wie hier unter dem Nominale abgetreten würden, ohne dass dem Schuldner ein Schuldnachlass gewährt werde, da immerhin die Möglichkeit einer künftigen Tilgung noch einen Wert darstelle, den man auf rechtsgeschäftlicher Grundlage nicht unentgeltlich überlassen würde. Ein derartiger Schuldnachlass wäre daher rechtsgeschäftlich sogar unüblich und daher nur gesellschaftsrechtlich als Einlage zu deuten. Wie aber bereits in der Berufung ausgeführt worden sei, stelle das Unterlassen einer Einlage keine verdeckte Gewinnausschüttung dar. Die Argumentation des Prüfers würde daher letztlich bedeuten, dem Forderungsgläubiger einen Schuldnachlass aufzudrängen, zu dem keine Verpflichtung bestehe und der nach dem Fremdvergleichsmaßstab auch nicht üblich sei, und dann aus der "Nichtvornahme des aufgedrängten Schuldnachlasses" eine verdeckte Gewinnausschüttung abzuleiten.

Mit dem angefochtenen Bescheid vertrat die belangte Behörde die Ansicht, dass hinsichtlich des Forderungserwerbes im Ausmaß von rund S 50 Mio. (einschließlich bis 31. Dezember 1993 gutgeschriebener Zinsen) eine verdeckte Gewinnausschüttung der D GmbH an Werner M. zu erblicken sei. In ihrer Begründung dieser Ansicht erwähnt die belangte Behörde zunächst, dass durch die Forderungsabtretung "die komplette Forderung" an Werner M. übergegangen sei, die er "in voller Höhe" von der D GmbH hätte einfordern können. In weiterer Folge stellt die belangte Behörde fest, dass "der Forderungsnachlass" der Ö GmbH in Höhe von rund S 50 Mio. in den Büchern der D GmbH nicht aufscheine. Tatsache sei, dass Werner M. eine beherrschende Stellung im M Konzern habe; er sei faktischer Machthaber. Daraus folge, dass "alles was ihm auf Grund seiner Stellung im Konzern von irgendeiner seiner Gesellschaften zu Gute kommt, eine verdeckte Gewinnausschüttung" darstelle. Werner M. habe "offensichtlich sein Insiderwissen (ein Naheverhältnis zum A-Konzern habe auch während des Zeitraumes

31.7.190 bis 22.9.1993 bestanden, als die D GmbH zum A-Konzern gehört habe)" zu Lasten der D GmbH ausgenützt. Er habe zum Zeitpunkt der Anteilsabtretung Einblick in die Bücher und Aufzeichnungen gehabt und sei in der Lage gewesen, das Risiko richtig einzuschätzen. Nach Ansicht der belangten Behörde könne der faktische Machthaber einer Gesellschaft in Angelegenheiten dieser Gesellschaft nicht als außenstehende Person auftreten. Durch den "Buchungsvorgang auf seinem Verrechnungskonto" habe Werner M. zu Lasten des Vermögens der D GmbH eine Zuwendung erhalten. Es liege "auf der Hand, dass die Geschäftskonstruktion" von Werner M. nur allein aus dem Grund gewählt worden sei, um sich selbst einen Gewinn zukommen zu lassen und nicht der D GmbH. Der "Forderungspreisschuld in Höhe von rund S 50 Mio. sowie die Gutschrift der Zinsen auf seinem Verrechnungskonto" entsprechend der vom Prüfer berechneten Höhe stellten daher verdeckte Gewinnausschüttungen dar.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die dagegen erhobene Beschwerde erwogen:

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind unter verdeckten Ausschüttungen im Sinn des § 2 Abs. 2 KStG 1988 alle außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung gelegenen Zuwendungen (Vermögensvorteile) einer Körperschaft an ihre Anteilhaber zu verstehen, die das Einkommen der Körperschaft vermindern und ihre Wurzel in der Anteilhaberschaft haben. Die Zuwendung eines Vorteils an einen Anteilhaber kann auch darin gelegen sein, dass eine dem Anteilhaber nahe stehende Person begünstigt wird. Verdeckte Ausschüttungen können das Einkommen in zwei Formen mindern:

Entweder es liegen überhöhte (scheinbare) Aufwendungen oder zu geringe (fehlende) Einnahmen vor (vgl. etwa das hg Erkenntnis vom 19. Februar 2002, 2001/14/0161).

Im Beschwerdefall geht die belangte Behörde insofern von fehlenden Einnahmen aus, als "der Forderungsnachlass" der Ö GmbH in Höhe von rund S 50 Mio "in den Büchern der D GmbH nicht aufscheint".

Im Berufungsverfahren hat die Beschwerdeführerin ausdrücklich und mit ausführlicher Begründung klargestellt, dass im Beschwerdefall - einem Fremdvergleich standhaltend - ein Forderungsnachlass der Ö GmbH nicht erfolgt sei. Die belangte Behörde ist diesem Vorbringen nicht entgegengetreten, ganz im Gegenteil, sie hält insbesondere im erstangefochtenen Bescheid - unmittelbar vor der Feststellung, dass "der Forderungsnachlass" in den Büchern der D GmbH nicht aufscheine - ausdrücklich fest, "durch die Forderungsabtretung ist die komplette Forderung an Werner M. übergegangen, die er in voller Höhe von der D GmbH einfordern konnte". Vor diesem Hintergrund, für dessen Unrichtigkeit im Übrigen jeder Anhaltspunkt fehlt, kann daher keine Rede von einem Forderungsnachlass (durch die Ö GmbH) und dementsprechend auch keine Rede von "fehlenden Einnahmen" bei der D GmbH sein.

Unrichtig ist jedenfalls die Annahme der belangten Behörde, Werner M. habe sein Insiderwissen "zu Lasten der D GmbH" ausgenützt. Ob die D GmbH ihre gegenüber der Ö GmbH bestehende Verbindlichkeit gegenüber dieser oder gegenüber Werner M. zu tilgen hatte, musste für die D GmbH bedeutungslos sein. Die Frage, ob Werner M. die Forderung allenfalls zu billig von der Ö GmbH erworben hat, ist nur im Hinblick auf deren Vermögenstand von Bedeutung. Ein allfälliger Vermögensvorteil des Werner M. aus dem in Rede stehenden Forderungskauf ginge daher allenfalls zu Lasten der Ö GmbH aber nicht zu Lasten der D GmbH. Ein allfälliger Vermögensvorteil des Werner M. zu Lasten der Ö GmbH stellt aber keine verdeckte Ausschüttung der D GmbH an deren Anteilhaber oder eine diesem nahestehende Person dar. Im Übrigen wird von der belangten Behörde auch eine gesellschaftsrechtliche Verflechtung zwischen der Ö GmbH und Werner M. nicht dargestellt.

Da die belangte Behörde insofern die Rechtslage verkannt hat, waren der zweitangefochtene Bescheid vollinhaltlich und der erstangefochtene Bescheid hinsichtlich Körperschaft- und Gewerbesteuer des Jahres, für welches entsprechende verdeckte Ausschüttungen angenommen worden waren, somit 1993, wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes gemäß § 42 Abs. 2 Z. 1 VwGG aufzuheben.

Hinsichtlich Gewerbesteuer 1992 war die Beschwerde wegen offener Unzuständigkeit des Verwaltungsgerichtshofes gemäß § 34 Abs. 1 in Verbindung mit § 34 Abs. 3 VwGG zurückzuweisen, weil im erstangefochtenen Bescheid ein Abpruch über diese nach Abgabenart und Zeitraum umschriebene Abgabe nicht erfolgt ist.

Hinsichtlich Körperschaftsteuer 1992 beantragte die Beschwerdeführerin die Aufhebung des erstangefochtenen Bescheides, eine diesbezügliche Rechtsverletzung oder Beschwerdegründe trug sie aber keine vor. Die Beschwerde war daher insoweit gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen.

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

Wien, am 19. Oktober 2006

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2006:2002140124.X00

Im RIS seit

23.11.2006

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

© 2025 JUSLINE

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

www.jusline.at