

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Vorsitzenden Mag. Albert Salzmann und die weiteren Senatsmitglieder A, B und C im Beisein der Schriftführerin D in der Beschwerdesache XY in Adr1, vertreten durch STB in Adr2, über die Beschwerde vom 27.7.2016 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt Salzburg-Stadt vom 28.6.2016 betreffend Feststellung Einkommen Gruppenmitglied 2011, 2012, 2013 und 2014 in der Sitzung am 23.10.2019 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde vom 27.7.2016, soweit diese sich gegen die Bescheide vom 28.6.2016 betreffend Feststellung Einkommen Gruppenmitglied 2011, 2012, 2013 und 2014 richtet, wird gemäß § 279 BAO im Umfang der Beschwerdeverentscheidung vom 24.7.2018 teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Abgabebeträge sind der Beschwerdeverentscheidung vom 24.7.2018 zu entnehmen.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art 133 Abs 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

bisheriger Verfahrensverlauf:

Nach Durchführung eines Außenprüfungsverfahrens hat das Finanzamt Salzburg-Stadt (FA) am 28.6.2016 ua Feststellungsbescheide betreffend Einkommen Gruppenmitglied 2011 bis 2014 erlassen. Das FA ist in diesen Bescheiden von den Steuererklärungen abgewichen, indem es ua

- den Kaufvertrag über eine vom Geschäftsführer und mittelbaren Gesellschafter erworbene Liegenschaft als nicht fremdüblich beurteilt hat und die Bemessungsgrundlage für die Gebäude-AfA auf Grundlage einer Wertermittlung des Bundesweiten Fachbereiches Bewertung und Bodenschätzung festgesetzt hat, und
- das im Streitzeitraum nicht verzinste Verrechnungskonto des Geschäftsführers einer

Verzinsung von 2,5 % unterworfen und den so ermittelten Zinsbetrag gewinnerhöhend berücksichtigt hat.

Mit Schriftsatz des steuerlichen Vertreters vom 27.7.2016 hat die beschwerdeführende Partei (bP) Beschwerde gegen die genannten Bescheide erhoben.

Mit Beschwerdevorentscheidungen vom 24.7.2018 hat das FA der Beschwerde teilweise Folge gegeben und die angefochtenen Bescheide abgeändert.

Mit Schriftsatz des steuerlichen Vertreters vom 23.8.2018 hat die bP die Entscheidung über die Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht (BFG) beantragt. Die bP begehrt darin betreffend die angefochtenen Bescheide die Berechnung der Gebäude-AfA auf Grundlage eines bereits im Außenprüfungsverfahren vorgelegten Bewertung von DO und nicht auf Grundlage der Wertermittlung des Bundesweiten Fachbereiches für Bewertung und Bodenschätzung.

Der Verkehrswert wurde in der als Kurzbewertung bezeichneten Berechnung von DO auf Grundlage des Sachwertverfahrens zum Stichtag 6.11.2014 bzw zum Stichtag 14.9.2011 mit € 1.050.523,00 (gerundet auf € 1.050.523,00) ermittelt.

Der Bundesweite Fachbereich hat den Verkehrswert auf Grundlage der Ertragswertmethode zum Stichtag 19.12.2011 mit € 329.803,86 (gerundet auf € 330.000,00) ermittelt.

Mit Vorlagebericht vom 28.9.2018 hat das FA die Beschwerde vom 27.7.2016 dem BFG elektronisch zur Entscheidung vorgelegt.

Mit E-Mail vom 20.2.2019 hat der steuerliche Vertreter das Vorlagebegehren erweitert und beantragt, die vom FA für 2011 vorgenommene Verzinsung des Verrechnungskontos nicht gewinnerhöhend zu berücksichtigen und begründete dies im Wesentlichen damit, dass der Geschäftsführer, Z, im Streitzeitraum weder bei der LLGmbH (bei dieser ist das Verrechnungskonto in Höhe von ca. € 800.000,00 entstanden) noch bei der bP als Rechtsnachfolgerin dieses Unternehmens (auf Grundlage eines Verschmelzungsvertrages vom 8.9.2011, rückbezogen auf den 31.12.2010) unmittelbarer Gesellschafter gewesen sei und daher keine verdeckte Gewinnausschüttung vorliegen könne. Dem E-Mail ist ein Erkenntnis des BFG vom 30.4.2018 (RV/7100073/2018) angeschlossen.

Mit E-Mail vom 22.3.2019 hat der steuerliche Vertreter eine neu erstellte Verkehrswertermittlung beim BFG eingebracht. Die Berechnung ist mit "Gutachten zur Ermittlung des Verkehrswertes" überschrieben und wurde von F erstellt. Der Verkehrswert wird in dieser Berechnung auf Grundlage des Sachwertverfahrens zum Stichtag 16.3.2019 mit € 1.151.000,00 ermittelt.

Am 18.4.2019 wurde DO als Zeuge einvernommen und in der Folge die Niederschrift über die Zeugeneinvernahme den Verfahrensparteien zur Stellungnahme übermittelt. Die Verfahrensparteien haben hierzu keine Stellungnahmen eingebracht.

Am 19.9.2019 hat das FA Stellung zum erweiterten Vorlagebegehren genommen. Im Wesentlichen führt das FA darin aus, dass zwar eine verdeckte Gewinnausschüttung an einen nur mittelbar beteiligten Gesellschafter rechtlich nicht vorgesehen sei, jedoch stelle die unterlassene Verzinsung des Verrechnungskontos mangels Fremdüblichkeit eine unternehmensrechtlich verbotene Einlagenrückgewährung iSd § 83 GmbHG dar. Ertragsteuerrechtlich stelle dieser Vorgang eine verdeckte Ausschüttung iSd § 8 Abs 2 KStG 1988 dar, als deren Folge auf Ebene der bP die Erhöhung ihres Gewinnes zu sein habe.

Mit Schriftsatz des steuerlichen Vertreters vom 16.10.2019 widerspricht die bP der Rechtsmeinung des FA.

Der zugrundeliegende Sachverhalt werde zwar grundsätzlich außer Streit gestellt, bis zum 9.11.2011 (= Erfassung des Verschmelzungsvertrages im Firmenbuch) sei das Verrechnungskonto jedoch der LLGmbH zuzurechnen. An dieser Gesellschaft sei der Geschäftsführer, Z, nie beteiligt gewesen.

Ab dem 9.11.2011 sei das Verrechnungskonto der bP zuzurechnen. Zu diesem Zeitpunkt sei der Geschäftsführer ebenfalls nicht mehr an der bP beteiligt gewesen. Eine Rückwirkung des Umgründungssteuergesetzes beziehe sich ausschließlich auf das Bilanzsteuerrecht. Alle anderen Rechtsbereiche seien davon explizit ausgenommen. Da der Geschäftsführer weder bei der LLGmbH noch nach Erfassung des Verschmelzungsvertrages im Firmenbuch bei der bP selbst unmittelbarer Gesellschafter gewesen sei, sei eine Verzinsung des Verrechnungskonto an den Nichtgesellschafter nach der vorgelegten Rechtsprechung unzulässig.

Am 23.10.2019 hat der Senat in nicht öffentlicher Sitzung über die Beschwerde beraten und über die Entscheidung abgestimmt.

Über die Beschwerde wurde erwogen

entscheidungserheblicher Sachverhalt:

1. Liegenschaft Adr3:

Bei der Liegenschaft handelt es sich um ein Grundstück in zentraler Lage der Marktgemeinde K (Baulandkerngebiet). Die Liegenschaft umfasst 1.706 m², wovon im Grundbuch 780 m² als Baufläche und 926 m² als Garten aufscheinen.

Die Liegenschaft ist mit einem Lagergebäude und einem denkmalgeschützten Gebäude (VW) bebaut (Errichtung laut Bewertungsakt 1753). Die Unterschutzstellung erfolgte mit Bescheid vom 31.5.1996.

Diese Liegenschaft wurde von Z am 22.9.1997 von der BGmbH um ATS 4,0 Mio (= € 290.690,00) erworben. Z hat diese Liegenschaft in der Folge für die Erzielung von privaten Einkünften aus Vermietung und Verpachtung genutzt, indem er sie an Gesellschaften vermietet hat, an denen er mittelbar bzw. unmittelbar beteiligt gewesen ist.

Mit Kaufvertrag vom 19.12.2011 hat Z diese Liegenschaft um € 1.050.000,00 an die bP veräußert. Der Kaufpreis wurde am 19.12.2011 auf dem Verrechnungskonto von Z bei der bP erfasst und mit dem darauf aushaftenden Saldo von € 1.092.148,08 gegenverrechnet.

Zum Zeitpunkt der Veräußerung der Liegenschaft ist Z Geschäftsführer der bP und mittelbar zu 100 % an dieser beteiligt gewesen. Die mittelbare Beteiligung hat sich wie folgt dargestellt:

- Die KKGmbH war zu diesem Zeitpunkt zu 100 % an der bP beteiligt.
- Z war zu diesem Zeitpunkt zu 100 % an der KKGmbH beteiligt.
- Darüber hinaus war Z der Geschäftsführer sowohl der bP als auch der KKGmbH.

Aufgrund des sohin bestehenden Naheverhältnisses zwischen Z als Veräußerer und der bP als Käuferin war der Geschäftsfall auf seine Fremdüblichkeit zu überprüfen. Als Nachweis für die Fremdüblichkeit des Kaufpreises wurden von der bP zwei Kurzbewertungen von DO sowie eine als Gutachten bezeichnete Verkehrswertermittlung von F vorgelegt. Die Kurzbewertungen von DO wurden ohne Befundaufnahme erstellt, erwiesen sich als nicht nachvollziehbar und in sich unschlüssig. Die Verkehrswertermittlung von F erwies sich aufgrund des gewählten Bewertungsstichtages sowie der gewählten Methodik (Sachwertverfahren) als ungeeignet für die Ermittlung des fremdüblichen Kaufpreises der gegenständlichen Liegenschaft.

Die vom FA den angefochtenen Bescheiden zugrunde gelegte Wertermittlung des bundesweiten Fachbereiches erfolgte zum tatsächlichen Veräußerungszeitpunkt, auf Grundlage einer Befundaufnahme und nach der Ertragswertmethode. Die Wertermittlung selbst erweist sich als mängelfrei und in sich schlüssig und hat einen fremdüblichen Kaufpreis in Höhe von € 330.000,00 ergeben.

2. Verzinsung des Verrechnungskontos von Z:

Z verfügte 2011 sowohl bei der bP als auch bei der LLGmbH über ein Verrechnungskonto. Von beiden Gesellschaften war Z 2011 der alleinige Geschäftsführer. Beide Gesellschaften standen 2011 zumindest mittelbar im 100%igen Eigentum von Z.

Über diese Verrechnungskonten wurden diverse außerbetriebliche Zahlungen abgewickelt. 2011 waren diese Verrechnungskonten aus der Sicht von Z durchgehend negativ. Eine Verzinsung der laufend aushaftenden Forderung der bP gegenüber Z erfolgte nicht.

Mit Vertrag vom 8.9.2011 wurden die LLGmbH als übertragende Gesellschaft und die bP als übernehmende Gesellschaft unter Inanspruchnahme der Begünstigungen des Art I UmgrStG verschmolzen. Gemäß Punkt 4 des Vertrages wird als Stichtag der Verschmelzung der 31.12.2010 festgelegt. Demzufolge sind die og Verrechnungskonten ab dem 1.1.2011 ertragsteuerrechtlich der bP zuzurechnen.

Aufgrund des Naheverhältnisses zwischen Z und der bP war hinsichtlich der Zurverfügungstellung eines unverzinslichen Verrechnungskontos ein Fremdvergleich vorzunehmen.

Einem fremden Dritten hätte die bP einen Verrechnungssaldo von ca 1 Mio Euro nicht ohne Besicherung und ohne Verzinsung zur Verfügung gestellt.

Das FA hat für 2011 eine kontokorrentmäßige Verzinsung in Höhe von 2,5 % vorgenommen und einen aufgrund von außerbetrieblichen Gründen nicht geltend gemachten Zinsertrag in Höhe von € 25.884,00 ermittelt.

Die Berechnung des Zinsertrages erscheint bei gegebener Bonität des Schuldners und bei fehlender Besicherung jedenfalls als nicht zu hoch gegriffen und gerade noch fremdüblich.

Rechtsgrundlagen:

[§ 8 Abs 2 EStG 1988](#) lautet:

"Für die Ermittlung des Einkommens ist es ohne Bedeutung, ob das Einkommen

- im Wege offener oder verdeckter Ausschüttungen verteilt oder

- entnommen oder

- in anderer Weise verwendet wird."

Beweiswürdigung:

zu Sachverhalt "1. Liegenschaft Adr3":

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den vorgelegten Akten sowie den Ermittlungen des BFG und ist grundsätzlich unstrittig. Strittig ist ausschließlich die anzuwendende Wertermittlungsmethode und der daraus resultierende fremdübliche Kaufpreis für die Liegenschaft Adr3.

Als Nachweis für die Fremdüblichkeit des zwischen Z als Einzelunternehmer (Vermietung der streitgegenständlichen Liegenschaft) und Z als Geschäftsführer der bP vereinbarten Kaufpreises wurden dem FA zunächst eine Kurzbewertung von DO vom 6.11.2014 (Bewertungsstichtag = 6.11.2014) vorgelegt und zu einem späteren Zeitpunkt eine Kurzbewertung vom 14.9.2011 (Bewertungsstichtag = 14.9.2011). Obwohl die Bewertungsstichtage mehr als 3 Jahre differieren, kommen beide Kurzbewertungen zum gleichen Verkehrswert in Höhe von € 1.050.523,00.

Am 31.5.2016 wurde DO im Verfahren vor der Abgabenbehörde zeugenschaftlich einvernommen. Gegenstand der Befragung sollte die formale und inhaltliche Schlüssigkeit der vorgelegten Kurzbewertungen sein. Da DO zu Beginn der Einvernahme ausführte, dass die genannten Kurzbewertungen nicht für „steuerliche Zwecke“ erstellt worden seien und er die Verwendung im Abgabenverfahren „ausdrücklich nicht“ zustimme, wurde die Einvernahme nach 20 min beendet.

Mit abschließendem Bericht vom 14.6.2016 ermittelt der Bundesweite Fachbereich auf Grundlage einer im Zuge eines Augenscheins am 3.3.2016 erfolgten Befundaufnahme den gemeinen Wert der Liegenschaft zum Bewertungsstichtag 11.12.2019 anhand der Ertragswertmethode mit € 330.000,00. Die Wertermittlung ist mängelfrei und in sich schlüssig. Insbesondere wurden die von Z verrechnete Monatsmiete anhand von Fachliteratur auf deren Fremdüblichkeit überprüft. Der Rechenweg selbst wurde in keinem Punkt von den Verfahrensparteien beanstandet.

Dieser Wert wurde bei der Erlassung der nunmehr angefochtenen Feststellungsbescheide Gruppenmitglied 2011 bis 2014 vom 28.6.2018 der Gebäude-AfA-Berechnung zugrunde gelegt.

Im Verfahren vor dem BFG wurde DO am 18.4.2019 erneut als Zeuge befragt. In der Befragung stellte sich heraus, dass DO die Kurzbewertungen ohne Befundaufnahme und unter Zeitdruck erstellt hat. Insbesondere konnten die verwendeten Neupreise für die umbaute Kubatur nicht näher erläutert werden. DO führte aus, dass er sich bei der Erstellung von Gutachten immer der in seinem Computer aktuell gewarteten Baukosten bediene. Da diese sohin nicht erhoben werden müssten, werden von ihm die Bewertungen mittels Sachwertmethode erstellt, insbesondere weil diese Ermittlungsform schneller und weniger aufwendig sei.

Weiter führt DO aus, dass es sich bei den Kurzbewertungen um keine Gutachten handle. Vielmehr sollten diese Z ausschließlich zur Orientierung über einen möglichen Wert dienen.

Die Kurzbewertungen seien nicht dazu geeignet, gutachterlich einen steuerlichen oder sonstigen Wert zu ermitteln.

Die diversen Widersprüche in den Kurzgutachten wurden mit Versehen oder Zeitdruck begründet. Die vorgeblich herangezogenen Vergleichsgrundstücke sind ihm nicht mehr erinnerlich.

Darüber hinaus ist DO zwar gerichtlich beeideter Gutachter, allerdings nicht für das Fachgebiet Hochbau sondern für Raumplanung.

Da die im Verfahren vor der Abgabenbehörde vorgelegten Kurzbewertungen ohne Befundaufnahme erstellt wurden und sich die Wertermittlung als fehlerhaft bzw nicht nachvollziehbar erwiesen hat, waren diese als Beweismittel für die behauptete Fremdüblichkeit des vereinbarten Kaufpreises ungeeignet.

Auch erhöht der Umstand, dass sich die beiden vorgelegten Kurzbewertungen aufgrund der mehrere Jahre auseinanderliegenden Bewertungsstichtage bei identem Verkehrswert gegenseitig ausschließen und das tatsächliche Erstellungsdatum im Verfahren vor dem BFG nicht nachgewiesen werden konnte, deren Beweiskraft nicht.

Mit E-Mail vom 22.3.2019 legte der steuerliche Vertreter dem BFG eine Verkehrswertermittlung, datiert mit 20.3.2019, von F vor. F findet sich auf keiner Gerichtssachverständigenliste.

Die übermittelte Berechnung ist mit "Gutachten zur Ermittlung des Verkehrswertes" überschrieben. Der Verkehrswert der Liegenschaft wird darin anhand der Sachwertmethode zum Bewertungsstichtag 16.3.2019 mit € 1.151.000,00 ermittelt.

Die Wahl des Bewertungsverfahrens hat F auf Seite 18 des "Gutachtens" wie folgt begründet: *"Bei den Bewertungsgegenständlichen Einheiten ist nach Meinung des Sachverständigen das Sachwertverfahren anzuwenden, da nach der Markterfahrung des Sachverständigen aufgrund der Lage, des Umfeldes und der Objektkonzeption die Eigennutzung zukünftig die relevante Nutzungsart sein dürfte."*

Demzufolge wurden für die Methodenwahl und Wertermittlung nicht die Verhältnisse zum Zeitpunkt der Liegenschaftsveräußerung, sondern jene zum 16.3.2019 herangezogen.

Grundsätzlich ist festzustellen, dass der von F erstellten Wertermittlung nicht die Beweiskraft eines von einem allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen erstellten Gutachtens zukommt.

Die Wertermittlung wurde für einen Stichtag, der mehr als 7 Jahre nach dem relevanten Veräußerungszeitpunkt liegt, vorgenommen.

Die Methodenwahl erfolgte aus der Sicht des nunmehrigen Eigentümers - also der bP - und geht von einer Eigennutzung aus, ohne diese vermutete Eigennutzung konkret zu begründen. Vielmehr wird auf die "Meinung" und die "Markterfahrung" des "Sachverständigen" F verwiesen, ohne näher zu erläutern, was darunter zu verstehen bzw wie diese begründet sei. Da sowohl der Bewertungsstichtag als auch die Methodenwahl für einen Zeitpunkt erfolgt

sind, die im streitgegenständlichen Verfahren keine Relevanz haben bzw in wesentlichen Punkten vom relevanten Zeitpunkt abweichen, ist die von F erstellte Wertermittlung als Beweis für den fremdüblichen Kaufpreis zum 19.12.2011 nicht geeignet.

Vielmehr untermauert die Wertermittlung von F die Ertragswertermittlung des Bundesweiten Fachbereiches:

Auf den Seiten 19 f stellt F die Bodenwertermittlung dar und kommt im Jahr 2011 auf durchschnittliche m²-Preise für Betriebsgrundstücke von € 78,00 (= 3. Quartile), € 122,00 (2. Quartile) und € 180,00 (1. Quartile). In der Ertragswertermittlung des Bundesweiten Fachbereiches wird der Bodenwert mit € 170,00 pro m² angenommen. Dieser Wert liegt im Nahebereich der 1. Quartile laut Wertermittlung von F. Dieser hohe Wert erscheint aufgrund der zentralen Lage der streitgegenständlichen Liegenschaft als gerechtfertigt, wobei ein höherer Wert schon allein aufgrund der Bebauung mit einem denkmalgeschützten Gebäude (VW) auszuschließen ist.

Dieser Vergleich zeigt, dass der in der Kurzbewertung von DO als mit € 260,00 (bzw € 234,00 nach Abzug von 10% Bebauungsabschlag) veranschlagte Bodenwert für die dort gewählten Bewertungsstichtage deutlich zu hoch angenommen wurde. Die behaupteten Vergleichsgrundstücke konnten nicht namhaft gemacht werden.

Dieser Vergleich zeigt auch, dass der in der Wertermittlung von F als mit € 250,00 (bzw € 225,00 nach Abzug von 10% Bebauungsabschlag) veranschlagte Bodenwert für den relevanten Wertermittlungsstichtag (= 19.12.2011) deutlich zu hoch gegriffen ist, weil dieser Wert für den 16.3.2019 erhoben wurde.

Beim fremdüblichen Kaufpreis handelt es sich um einen Wert, der im Wege der Schätzung gemäß [§ 184 BAO](#) zu ermitteln ist.

Ist eine Schätzung zulässig, so steht die Wahl der anzuwendenden Schätzungsmethode der Abgabenbehörde im Allgemeinen frei, doch muss das Schätzungsverfahren einwandfrei abgeführt werden, müssen die zum Schätzungsergebnis führenden Gedankengänge schlüssig und folgerichtig sein und muss das Ergebnis, das in der Feststellung der Besteuerungsgrundlagen besteht, mit der Lebenserfahrung im Einklang stehen. Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH (vgl ua VwGH vom 27.2.2014, [2009/15/0212](#) und vom 19.10.2016, 2016/15/0058) ist bei der Wahl der Schätzungsmethode jener Methode der Vorzug zu geben, die zur Erreichung des Zieles, den tatsächlichen Gegebenheiten möglichst nahe zu kommen, am geeignetsten erscheint. Die zum Schätzungsergebnis führenden Gedankengänge müssen schlüssig und folgerichtig sein, und das Ergebnis, das in der Feststellung der Besteuerungsgrundlagen besteht, muss mit den Lebenserfahrungen im Einklang stehen. Zudem muss die Behörde auf alle vom Abgabepflichtigen substantiiert vorgetragenen, für die Schätzung relevanten Behauptungen eingehen.

Ist die Feststellung des abgabenrechtlich erheblichen Sachverhaltes durch einen Akt der Schätzung vorzunehmen, was bei der Ermittlung fiktiver Anschaffungskosten regelmäßig der Fall ist (vgl. ua VwGH vom 27.1.1994, [92/15/0127](#); 20.7.1999, 98/13/0109, 0158; 17.10.2001, 2000/13/0157), dann obliegt den Abgabenbehörden und dem BFG die Beachtung der Grundsätze, die der Verwaltungsgerichtshof in seiner zur Bestimmung des § 184 BAO ergangenen Judikatur erarbeitet hat. Hierzu zählt die Verpflichtung der Behörde zur Wahl jener (gegebenenfalls auch mit anderen Methoden kombinierten) Schätzungsmethode, die im konkreten Einzelfall das Ziel der größtmöglichen Annäherung an die Wirklichkeit am besten erreichen kann, die Verpflichtung zur Auseinandersetzung mit relevanten Behauptungen des Steuerpflichtigen, zur Wahrung des Parteiengehörs und zur ausreichenden Begründung aller Schätzungsergebnisse.

Zur in den von der bP vorgelegten Wertermittlungen herangezogenen Sachwertmethode ist darüber hinaus auf die einschlägige Bewertungsliteratur (*Bienert/Funk*, Immobilienbewertung Österreich, Seite 487 zu verweisen:

"Das Sachwertverfahren sollte bei denkmalgeschützten Liegenschaften nur dann zur Anwendung kommen, wenn weder mit dem Vergleichswertverfahren, noch mit dem Ertragswertverfahren sichere Ergebnisse erzielt werden können. Bei aufwendiger Bauweise (große Mauerstärke, eingeschränkte wirtschaftliche Verwendungsfähigkeit) würde die Anwendung des Sachwertverfahrens nur aufzeigen, was das Objekt nicht wert ist. Sofern keine private Wohnnutzung oder eine Eigennutzung ohne etwaige alternativ mögliche Drittverwendung vorliegt und auch keine Vergleichswerte vorliegen, wird das Ertragswertverfahren jenes Verfahren sein, dass bei der Bewertung denkmalgeschützter Objekte zu verwenden ist."

Die gegenständliche Liegenschaft wurde zum Zeitpunkt der Veräußerung als Lager und Büro genutzt. Der Preis für solcherart gewerblich genutzten Ertragsimmobilien wird von den erwarteten zukünftigen Erträgen bestimmt.

Bei der gegenständlichen Liegenschaft handelt es sich um ein teilweise denkmalgeschütztes, gewerblich genutztes Ertragsobjekt, für das - ausgenommen für den nackten Grund und Boden - keine Vergleichswerte vorliegen. Demzufolge ist das Ertragswertverfahren jene Schätzungsmethode, welche zur Erreichung des Zieles, den tatsächlichen Gegebenheiten möglichst nahe zu kommen, am geeignetsten erscheint.

Das Parteiengehör wurde sowohl betreffend die gewählte Schätzungsmethode als auch betreffend den Rechenweg mehrfach gewahrt (vgl. Übermittlung der Ertragswertberechnung zur Stellungnahme am 17.3.2016, Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 20.6.2016, Bericht über die Außenprüfung vom 27.6.2016, Beschwerdeentscheidung vom 20.7.2018). Auf die Ertragswertberechnung des Bundesweiten Fachbereichs vom 14.6.2018 (Beilage zum Bericht über die Außenprüfung vom 27.6.2018) wird verwiesen. Diese erfolgte

auf Grundlage einer Befundaufnahme und stützt sich für jede einzelne Berechnungsgröße auf einschlägige Fachliteratur. Der Rechenweg der Wertermittlung blieb im gesamten Verfahren - auch im Verfahren vor dem BFG - unbeanstandet.

Auch das Gesamtergebnis von € 330.000,00 steht mit der Lebenserfahrung im Einklang. Das Grundstück wurde von Z um ca € 290.000,00 erworben. Obwohl das Gebäude teilweise unter Denkmalschutz steht, die Nutzfläche aufgrund des befundeten Zustandes nur eingeschränkt genutzt werden konnte und notwendige Sanierungsmaßnahmen unterblieben sind, ergibt sich nach der Wertermittlung des Bundesweiten Fachbereichs eine Wertsteigerung der Gesamtliegenschaft, die sich im Ergebnis als Wertsteigerung des Grund und Bodens abzüglich Wertminderung des Gebäudes darstellt.

Sohin erweist sich die Wertermittlung des Bundesweiten Fachbereichs hinsichtlich Methodenwahl und Rechenweg als mängelfrei und schlüssig.

zu Sachverhalt "Verzinsung des Verrechnungskontos von Z":

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den vorgelegten Akten, insbesondere aus der im Außenprüfungsverfahren erfolgten kontokorrentmäßigen Darstellung der zusammengeführten Verrechnungskonten, und ist unstrittig.

Strittig ist ausschließlich die Rechtsfrage, ob aufgrund des Umstandes, dass Z am 8.9.2011 (= Datum des Verschmelzungsvertrages) nicht Gesellschafter der verschmolzenen Gesellschaften war, eine gewinnerhöhende Berücksichtigung des entgangenen Zinsertrages bei der bP zulässig ist.

Rechtliche Würdigung:

Gemäß § 8 Abs 2 EStG 1988 ist es für die Ermittlung des Einkommens einer Körperschaft ohne Bedeutung, ob das Einkommen im Wege offener oder verdeckter Ausschüttungen verteilt, oder entnommen, oder in anderer Weise verwendet wird.

Verdeckte Ausschüttungen sind alle außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung gelegenen Zuwendungen einer Körperschaft an Anteilsinhaber, die das Einkommen der Körperschaft zu Unrecht vermindern und ihre Wurzel in der Anteilsinhaberschaft haben.

Unter einem Anteilsinhaber ist dabei ein Gesellschafter oder eine Person mit einer gesellschafterähnlichen Stellung zu verstehen. Die Zuwendung eines Vorteils an einen Anteilsinhaber kann auch darin gelegen sein, dass eine dem Anteilsinhaber nahe stehende Person begünstigt wird (siehe zB VwGH vom 31.5.2011, [2008/15/0153](#) bzw vom 5.9.2012, [2010/15/0018](#)).

Eine verdeckte Ausschüttung liegt auch dann vor, wenn eine Körperschaft einen Vorteil Außenstehenden gegenüber nicht unter den gleichen, günstigen Bedingungen zugestehen würde (siehe zB VwGH vom 26.4.2012, [2008/15/0315](#) bzw vom 5.9.2012, [2010/15/0018](#)).

Erwirbt eine GmbH von einer ihr nahestehenden Person eine Liegenschaft zu einem überhöhten (nicht fremdüblichen) Preis oder wird einer nahestehenden Person ein Kredit unentgeltlich zur Verfügung gestellt, so ist darin eine nicht ohne Weiteres als Ausschüttung erkennbare Zuwendung (Vorteil) zu erblicken.

Einer verdeckten Ausschüttung setzt voraus, dass

- eine Eigentums- oder Nahebeziehung zu einer Körperschaft vorliegt,
- das objektive Tatbild der Bereicherung des Anteilsinhabers oder einer ihm nahe stehenden Person zu Lasten der Körperschaft und
- das subjektive Tatbild einer auf Vorteilsgewährung gerichteten Willensentscheidung verwirklicht ist.

Der Verkäufer bzw Kreditnehmer Z ist zu 100% mittelbarer Eigentümer der bP. Damit besteht eine Eigentums- und Nahebeziehung zur Käuferin bzw Kreditgeberin.

Das objektive Tatbild der Bereicherung von Z ergibt sich aus dem überhöhtem Kaufpreis und den nicht verrechneten Zinsen.

Der vereinbarte Kaufpreis beträgt mehr als das 3-fache des fremdüblichen. Darüber hinaus wurde im Kaufpreis vereinbart, dass die bP über den überhöhten Kaufpreis hinaus die sachliche Haftung über ein Pfandrecht im Höchstbetrag von € 2.800.000,00 übernimmt (Kaufvertrag vom 19.12.2011, Punkt VII).

Z hatte die Möglichkeit, einen Verrechnungsrahmen von ca € 1 Mio zu nutzen, ohne dafür Sicherstellung oder Zinsen zu leisten.

Darüber hinaus ist Z in beiden Sachverhalten sowohl als natürliche Person auf der einen Seite (Verkäufer bzw Kreditnehmer) und als handelndes Organ der bP auf der anderen Seite (Käufer und Kreditgeber) aufgetreten.

Diese Umstände lassen bedenkenlos darauf schließen, dass auch jeweils die subjektive Tatseite erfüllt ist.

Entscheidendes Merkmal einer verdeckten Ausschüttung ist die Zuwendung von Vermögensvorteilen, die ihrer äußeren Erscheinungsform nach nicht unmittelbar als Einkommensverteilung erkennbar sind und ihre Ursache in den gesellschaftsrechtlichen Beziehungen haben.

Ob eine gesellschaftsrechtliche Veranlassung gegeben ist, wird anhand eines Fremdvergleiches ermittelt, wobei Verträge zwischen Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern an jenen Kriterien gemessen werden, die für die Anerkennung von Verträgen

zwischen nahen Angehörigen entwickelt wurden (vgl zB vom VwGH 16.12.2009, [2005/15/0058](#) bzw vom 19.10.2011, [2008/13/0046](#)).

Die Vereinbarungen zwischen Z und der bP müssen demnach

- nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen,
- einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und
- zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen werden.

Die genannten Anforderungen müssen dabei

- kumulativ (VwGH vom 18.12.2008, [2006/15/0208](#)) sowie
- im Zeitpunkt des behaupteten Vertragsabschlusses (VwGH vom 8.2.2007, [2004/15/0149](#)) vorliegen.

Hinsichtlich der Liegenschaft Adr3 wären sowohl die Höhe des Kaufpreises als auch die zusätzliche Übernahme einer sachlichen Haftung im Höchstausmaß von € 2.800.000,00 unter Fremden nicht vereinbart worden.

Hinsichtlich des Verrechnungskontos über einen Betrag von ca € 1 Mio ist auszuführen, dass dafür weder eine Besicherung noch eine Verzinsung vereinbart wurde. Unter diesen Bedingungen hätte die bP einem fremden Dritten kein Verrechnungskonto mit og Rahmen zugestanden.

Bei Anwendung des Fremdvergleichs ist zwar von der Sache her ein gewisser Spielraum zugelassen. Im streitgegenständlichen Fall kann jedoch nicht von bloß geringfügigen Abweichung von Richtwerten gesprochen werden (vgl zB VwGH vom 27.7.1999, [94/14/0018](#)).

Zweck des Aufgreifens verdeckter Ausschüttungen ist das Erfassen des objektiv richtigen steuerlichen Erfolges der Körperschaft. Nur Aufwendungen und Erträge, die durch den Betrieb veranlasst sind oder mit der Erzielung, Erhaltung und Sicherung der Einnahmen in Zusammenhang stehen, dürfen das Einkommen der Körperschaft beeinflussen.

Wenn die bP vorbringt, dass eine verdeckte Ausschüttung an Z schon allein deshalb nicht möglich sei, weil dieser zum Zeitpunkt der Ausschüttung nicht Gesellschafter der bP gewesen sei, so ist ihr zu entgegnen, dass es darauf auf Ebene der Gesellschaft nicht ankommt. Es handelt sich vielmehr um eine verdeckte Ausschüttung an eine der Gesellschafterin nahestehende Person (siehe zum Beteiligungsverhältnis oben unter festgestellter Sachverhalt, 1. Liegenschaft Adr3). Bei Z handelt es sich in mehrfacher Hinsicht um eine der bP nahestehende Person.

Die Z zugeflossenen Kapitalerträge und deren steuerrechtliche Würdigung sind nicht Sache des gegenständlichen Beschwerdeverfahrens. Daher ist das BFG-Erkenntnis vom 30.4.2018, RV/7100073/2018, nicht einschlägig.

Wenn die bP vorbringt, dass sich die Rückwirkung des Umgründungssteuergesetzes ausschließlich auf das Bilanzsteuerrecht beziehe und damit eine rückwirkende Erfassung von Zinserträgen bei der bP rechtlich nicht gedeckt sei, so ist ihr zu entgegnen, dass gemäß § 2 Abs 3 UmgrStG das Einkommen der übertragenden Körperschaft (hier die LLGmbH) so zu ermitteln ist, als ob der Vermögensübergang mit Ablauf des Verschmelzungstichtages (hier der 31.12.2010) erfolgt wäre. Ab diesem Zeitpunkt sind alle Geschäftsvorfälle ertragsteuerlich der übernehmenden Körperschaft (hier die bP) zuzurechnen.

Sohin sind die ertragsteuerlichen Folgen der bisherigen Nichtverzinsung der Verrechnungskonten ab dem 1.1.2011 zur Gänze bei der bP zu erfassen.

Demzufolge stellen der überhöhte Kaufpreis und der Verzicht auf Zinserträge verdeckte Gewinnausschüttungen im Sinne des § 8 Abs 2 KStG 1988 dar. Die Wahl der Schätzungsmethode entspricht den Vorgaben der zitierten VwGH-Judikatur. Die jeweils im Schätzungsweg ermittelte Höhe der verdeckten Ausschüttung ist schlüssig, mängelfrei und das jeweilige Ergebnis steht mit der Lebenserfahrung im Einklang.

Daher war spruchgemäß zu entscheiden und gemäß § 279 BAO der Beschwerde im Umfang der Beschwerdevorentscheidung vom 24.7.2018 Folge zu geben.

Zulässigkeit einer Revision:

Das Verwaltungsgericht hat im Spruch seines Erkenntnisses auszusprechen, ob die Revision zulässig ist. Der Ausspruch ist kurz zu begründen (§ 25a Abs 1 VwGG).

Gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes ist eine Revision zulässig, wenn es von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere, weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird (Art 133 Abs 4 B-VG in Verbindung mit Art 133 Abs 9 B-VG und § 25a Abs 1 VwGG).

Soweit Rechtsfragen für die hier zu klärenden Fragen entscheidungserheblich sind, sind sie durch höchstgerichtliche Rechtsprechung geklärt, nicht von grundsätzlicher Bedeutung oder die Auslegung des Gesetzes ist unstrittig. Im Übrigen hängt der Beschwerdefall von der Lösung von nicht über den Einzelfall hinausgehende Sachverhaltsfragen ab. Tatfragen sind eine ordentliche Revision nicht zugänglich. Damit liegt hier kein Grund vor, eine Revision zuzulassen.

Hinweis zum 2. COVID-19-Gesetz:

Abweichend von der folgenden Rechtsbelehrung beginnt die Frist zur Erhebung einer

Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof oder einer Revision an den Verwaltungsgerichtshof gegen diese Entscheidung – sofern diese vor dem 1. Mai 2020 zugestellt wurde - mit 1. Mai 2020 zu laufen (§ 6 Abs. 2 i. V. m. § 1 Abs. 1 Art. 16 2. COVID-19-Gesetz BGBl. I Nr. 16/2020).

Salzburg-Aigen, am 31. März 2020