

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Zinell & Madritsch Wirtschafts- prüfungs- und Steuerberatungs- gesellschaft mbH, Fanny Wibmer-Pedit-Straße 3, 9900 Lienz, und Zinell & Madritsch Wirtschafts- prüfungs- und Steuerberatungs- gesellschaft mbH, Fanny Wibmer-Pedit-Straße 3, 9900 Lienz, über die Beschwerde vom 25. Oktober 2013 gegen die Bescheide des ***FA*** vom 24. September 2013 betreffend Körperschaftssteuer für das Jahr 2011 sowie betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer für das Jahr 2011 zu Recht erkannt:

Den Beschwerden wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden ersatzlos aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

1. Sachverhalt

Die beschwerdeführende GmbH wurde im Jahr 1993 von zwei Gesellschaftern gegründet (im Folgenden Gesellschafter 1 und Gesellschafter 2 bezeichnet). Beide Gesellschafter waren an der Gesellschaft zu je 50 % beteiligt und waren jeweils auch als Geschäftsführer bestellt.

In weiterer Folge schied der Gesellschafter 2 im Jahr 1997 aus der Gesellschaft aus und übertrug seine Anteile an seinen Sohn, der sodann ebenfalls als Geschäftsführer fungierte. Weiters wurde die Tochter des Gesellschafters 1 als Geschäftsführerin bestellt.

Der Gesellschafter 1 erwarb mit Kaufvertrag vom 20. Juni 1997 sodann zwei aneinandergrenzende unbebaute Liegenschaften im Ausmaß von insgesamt 7.636 m².

Noch im selben Jahr räumte der Gesellschafter 1 der beschwerdeführenden Gesellschaft ein vertraglich vereinbartes Baurecht auf der von ihm erworbenen Liegenschaft zur Errichtung einer Werkshalle samt Verwaltungstrakt nach baubehördlichen genehmigten Plänen,

- zu einem Baurechtszins/Jahr in Höhe von 72.000 ATS bzw 5.232,44 €,
- mit Belastungs- und Veräußerungsverbot und Vorkaufsrecht zugunsten des Gesellschafters 1,
- befristet auf die Dauer von 10 Jahren (8.8.1997 bis 31.12.2007) und
- einer vereinbarten Ablöse des Bauwerks bei Erlöschen des Baurechts in Höhe der Anschaffungskosten unter Berücksichtigung einer jährlichen Wertminderung in Höhe von 4 % AFA jährlich,

ein.

Seitens der Beschwerdeführerin wurde dieser Vertrag von den gemeinsam zeichnungsberechtigten Geschäftsführern, dem Sohn des Gesellschafters 2 und der Tochter des Gesellschafters 1 unterzeichnet.

Die Beschwerdeführerin errichtete sodann auf diesem Grundstück im Jahr 1997 aufgrund des eingeräumten Baurechtes eine Werkshalle samt Verwaltungstrakt.

In weiterer Folge wurde von der beschwerdeführenden GmbH bereits ab dem Jahr 1998 abweichend von dem im Baurechtsvertrag vereinbarten Baurechtszins in Höhe von rund 5.233 € ein Baurechtszins in Höhe von rund 14.172 € pro Jahr bezahlt.

Im Jahr 2003 wurde von der Beschwerdeführerin auf der streitgegenständlichen Liegenschaft zudem eine Lagerhalle errichtet.

Im Jahr 2004 übertrug der Sohn des Gesellschafters 2 seine Anteile an der beschwerdeführenden GmbH an den Gesellschafter 1.

Im Jahr 2005 erweiterte die beschwerdeführende GmbH die Produktionshalle (Herstellungskosten 243.000 €) und wurde mit einer Ergänzung zum Baurechtsvertrag vom 31.12.2005 zwischen dem Gesellschafter 1 und der beschwerdeführenden GmbH vereinbart, den Bauzins ab 1.1.2006 wegen der Errichtung der Lagerhalle, der Erweiterung der Produktionshalle und der Abstellflächenerweiterung der Lagerflächen auf 21.792 € zu erhöhen.

Mit einem Nachtrag zum Baurechtsvertrag vom 17.12.2007 wurde das Baurecht vom Gesellschafter 1 zugunsten der beschwerdeführenden GmbH um weitere 10 Jahre verlängert.

Mit Kaufvertrag vom 18. August 2011 veräußerte der Gesellschafter 1 das streitgegenständliche Grundstück im Ausmaß von 7.636 m², auf welchem die Beschwerdeführerin aufgrund des eingeräumten Baurechts die Betriebsgebäude errichtet hatte, sodann an die beschwerdeführende GmbH um einen Kaufpreis von 900.000 € (= 117,86 €/m²).

2. Verfahrensgang

Im Anschluss an eine abgabenbehördliche Prüfung u.a. betreffend Körperschaftsteuer und Kapitalertragsteuer, die Jahre 2006 bis 2011 umfassend, wurde von der Abgabenbehörde im BP-Bericht vom 23. September 2013 die Auffassung vertreten, dass einerseits unter Angabe einer in diesem Beschwerdeverfahren nicht interessierenden konkreten Begründung hinsichtlich des von der Beschwerdeführerin bezahlten Baurechtszins für die Jahre 2006 bis 2011 jeweils in der im BP-Bericht angeführten Höhe verdeckte Gewinnausschüttungen vorliegen würden.

Weiters wurde die Auffassung vertreten, dass auch in Bezug auf den von der Beschwerdeführerin an den Gesellschafter bezahlten Kaufpreis für die Liegenschaft in Höhe von 900.000 € eine verdeckte Gewinnausschüttung in Höhe von 518.000 € vorliegen würde, im wesentlichen mit der Begründung, dass nach Auskunft der Gemeinde die Grundstückspreise in dieser Lage eine Bandbreite von 45 € bis 55 € aufweisen würden. Dabei wurde von der Abgabenbehörde unter Zugrundelegung eines angemessenen Grundstückspreises vom 50 €/m² eine verdeckte Gewinnausschüttung in Höhe von 518.000 € ($55 \text{ €/m}^2 \times 7.636 \text{ m}^2 = 381.800 \text{ €} = \text{angemessener Kaufpreis zu } 900.000 \text{ €}$) errechnet.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Betriebsprüfung und erließ u.a. im wiederaufgenommenen Verfahren für die Jahre 2006 bis 2011 entsprechende Körperschaftsteuerbescheide sowie für die Jahre 2007 bis 2011 entsprechende Bescheide betreffend Haftung für Kapitalertragssteuer.

Gegen diese Bescheide wurde von der steuerlichen Vertretung Beschwerde erhoben. Darin wurde betreffend den Körperschaftsteuerbescheid 2006 sowie betreffend die Haftungsbescheide für Kapitalertragsteuer für die Jahre 2006 und 2007 Verjährung eingewandt und hinsichtlich der übrigen Bescheide mit konkreter Begründung eingewendet, dass weder in Bezug auf die Höhe des Baurechtszinses noch in Bezug auf die Höhe des Kaufpreises eine verdeckte Gewinnausschüttung vorliegen würde.

Die Abgabenbehörde hat in weiterer Folge den Beschwerden gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2006 sowie gegen die Haftungsbescheide für Kapitalertragsteuer für die Jahre 2006 und 2007 mit gesonderten Beschwerdevorentscheidungen stattgegeben. Weiters wurde der Beschwerde gegen den Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 2011

betreffend die verdeckte Gewinnausschüttung hinsichtlich des Grundstücksverkaufes teilweise Folge gegeben und die Beschwerden gegen die übrigen Bescheide als unbegründet abgewiesen.

In weiterer Folge wurde vom steuerlichen Vertreter u.a. in Bezug auf die Beschwerden gegen die Bescheide betreffend die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Körperschaftsteuer sowie gegen die Sachbescheide betreffend Körperschaftsteuer jeweils für die Jahre 2007 bis 2011 sowie gegen die Haftungsbescheide betreffend Kapitalertragsteuer für die Jahre 2008 bis 2011 ein Vorlageantrag eingebracht.

Nachdem den Beschwerdeverfahren betreffend die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Körperschaftsteuer für die Jahre 2007 bis 2010 sowie den bezughabenden Sachbescheiden betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 2007 bis 2010 und weiters den Beschwerden gegen die Haftungsbescheide betreffend Kapitalertragsteuer für die Jahre 2008 bis 2010 von der Abgabenbehörde stattgegeben wurde und diese Bescheide gem. § 300 BAO mit Bescheiden vom 29. September 2020 sowie vom 6. Oktober 2020 ersatzlos behoben wurden sowie die Beschwerde gegen den Bescheid betreffend die Wiederaufnahme des Verfahren hinsichtlich Körperschaftsteuer 2011 von der steuerlichen Vertretung mit Eingabe vom 25. September 2020 zurückgezogen wurde, ist streitgegenständlich nur mehr über die Beschwerden gegen den Bescheid betreffend Körperschaftsteuer sowie Haftung für Kapitalertragsteuer jeweils für das Jahr 2011 und zwar in Bezug auf das Vorliegen einer verdeckten Gewinnausschüttung in Zusammenhang mit dem Verkauf der Liegenschaft des Gesellschafter-Geschäftsführer an die Beschwerdeführerin, abzusprechen.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Tritt eine Körperschaft in Rechtsbeziehungen zu ihren Gesellschaftern, so kann es zu einer Vermischung zwischen der Sphäre der Erzielung von Einkünften und jener der Einkommensverwendung kommen. Das ist der Fall, wenn eine Vermögensverschiebung zwischen Körperschaft und Anteilsinhaber nicht (nur) in der Einkünfteerzielung begründet ist, sondern (auch) in der Anteilsinhaberschaft selbst wurzelt. Soweit die Verschiebung causa societatis erfolgt, findet sie auf der Ebene der für die Einkommensermittlung unbeachtlichen Einkommensverwendung statt. Insoweit liegt eine Ausschüttung vor. Diese darf die Einkommensermittlung nicht beeinflussen. Es bedarf also der Entflechtung der betrieblich veranlassten und der in der Anteilsinhaberschaft begründeten Vorgänge sowie der Neutralisierung der verdeckten Ausschüttungen. Insoweit sind Vorteile, die eine Gesellschaft ihren Gesellschaftern zuwendet, die sie aber anderen Personen, die nicht ihre Gesellschafter sind, nicht oder nicht unter den gleichen günstigen Bedingungen zugestehen würde, durch das

Gesellschaftsverhältnis veranlasst (VwGH 20. April 1995, 94/13/0228, mwN sowie vom 11.02.2016, 2012/13/0061).

Im streitgegenständlichen Fall hat die Abgabenbehörde eine verdeckte Gewinnausschüttung darin erblickt, dass die Beschwerdeführerin von ihrem Gesellschafter die Liegenschaft, auf welchem sie aufgrund eines ihr vom Gesellschafter eingeräumten Baurechtes ihre Betriebsgebäude errichtet hat, um einen erheblich über dem von der Abgabenbehörde festgestellten ortsüblichen Wert von 50 €/m² erworben hat.

Damit erkennt die Abgabenbehörde zwar, dass eine der Voraussetzungen für die Beurteilung eines Sachverhaltes als verdeckte Gewinnausschüttung eine subjektive, auf Vorteilsgewährung gerichtete Willensentscheidung der Körperschaft ist. Die Abgabenbehörde schließt auf diese Vorteilsgewährungsabsicht aber lediglich aus dem Umstand, dass die Beschwerdeführerin für das Grundstück einen Kaufpreis bezahlt hat, der weit über dem tatsächlichen **Marktwert** bzw. gemeinen Wert des Grundstückes gelegen war.

Nun hat es der Verwaltungsgerichtshof zwar schon wiederholt als zulässig angesehen, in solchen Fällen aus den Umständen des betreffenden Falles auf die Absicht der Vorteilsgewährung zu schließen (VwGH 3. Juli 1991, 90/14/0221).

Dazu ist aber festzuhalten, dass der Verwaltungsgerichtshof weiters in einem ähnlich gelagerten Fall, in welchem sachverhaltsbezogen eine ein Hotel betreibende Gesellschaft mit beschränkter Haftung, von ihrem Gesellschafter-Geschäftsführer eine zu der Hotelliegenschaft benachbarte Liegenschaft zu einem Preis erworben hat, der weit über dem ortsüblichen Preis gelegen war, die Auffassung vertreten hat, dass bei Durchführung eines für die Beurteilung der Frage einer allfälligen verdeckten Gewinnausschüttung anzustellenden Fremdvergleiches nicht darauf abzustellen ist, ob - aus der Sicht des Verkäufers - ein "fremder" Dritter die Liegenschaften um den gleichen Preis vom Gesellschafter gekauft hätte, sondern - aus der Sicht der Gesellschaft - darauf, ob diese die Liegenschaft, wenn sie im Eigentum eines fremden Dritten und nicht des Gesellschafters gestanden wäre, allein aus betrieblichen Gründen um annähernd den gleichen Preis gekauft hätte (vgl. VwGH 27.7.1999, 94/14/0018).

Auf diese vom Verwaltungsgerichtshof in diesem Erkenntnis vertretene Auffassung wurde vom steuerlichen Vertreter bereits im Zuge der Betriebsprüfung in einem Schreiben vom 13.12.2012 hingewiesen. Zudem wurden vom steuerlichen Vertreter in diesem Schreiben weiters betriebliche Gründe für die Höhe des von der Beschwerdeführerin gezahlten Kaufpreises ins Treffen geführt. Demnach habe die Beschwerdeführerin

- über "überschüssige" liquide Mittel verfügt, die lediglich zu einem geringen Prozentsatz (0,125%) am Girokonto verzinst worden seien,
- weiters habe sich die Beschwerdeführerin durch den Kauf der Liegenschaft die Bezahlung des jährlichen Baurechtszinses erspart,

- zudem sei in Zeiten der EURO-Krise eine Veranlagung von Bargeld äußerst ungünstig, einerseits wegen der geringen Rendite und andererseits weil mit Wertverlusten in dieser Währung gerechnet werden müsse, und sei insoweit eine Umschichtung von Bargeld in Liegenschaften objektiv geboten gewesen.
- Darüberhinaus sei der Grundstückskauf nicht nur aus Sicht von Rendite und Anlageklasse vorteilhaft gewesen, sondern vor allem aus rechtlichen und betriebswirtschaftlich-strategischen Überlegungen, da die Beschwerdeführerin mit dem Kauf nicht irgendein Grundstück erworben habe, sondern jenes, auf welchem sich alle ihre Betriebsgebäude samt den Einrichtungen und Maschinen befinden würden. Die Erlangung der Eigentümerstellung habe im Vergleich zum bisherigen Baurecht eine wesentlich höhere und zeitlich unbefristete Rechtsposition bedeutet.

Diesem Vorbringen wurde im Betriebsprüfungsbericht von der Abgabenbehörde unter Punkt 3 „Beweiswürdigung der seitens der steuerlichen Vertretung vorgebrachten Argumente und Beweismittel“ entgegengehalten, dass damit nur die spezielle Interessenslage der Beschwerdeführerin aus dem, sie als Baurechtsnehmerin einseitig benachteiligenden Baurechtsvertrages angeführt würden, betriebliche Gründe, welche unter Wegdenken der gesellschaftsrechtlich veranlassten Umstände einen derart überhöhten Kaufpreis rechtfertigen würden, in dieser Stellungnahme jedoch nicht vorgebracht worden seien.

Die in dem vom Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 27.7.1999, 94/14/0018, vertretene Auffassung wurde im Rahmen eines Erörterungstermines neuerlich thematisiert und wurde über Vorhalt des Richters darauf verwiesen, dass gemäß dem Judikat ausschließlich und konkret zu prüfen sei, ob die Beschwerdeführerin die Liegenschaft, wenn sie im Eigentum eines fremden Dritten und nicht des Gesellschafter-Geschäftsführers der Beschwerdeführerin gestanden wäre, allein aus betrieblichen Gründen um annähernd den gleichen Preis gekauft hätte.

Dazu wurde von den Vertretern des Finanzamtes im Rahmen des Erörterungstermins repliziert, dass für die Prüfung der Frage des Vorliegens einer verdeckten Ausschüttung im konkreten Fall ausschließlich der gemeine Wert der Liegenschaft maßgebend sei und wenn für eine Liegenschaft ein über dem gemeinen Wert liegender Betrag bezahlt werde, eben in dem übersteigenden Betrag eine verdeckte Ausschüttung vorliegen würde.

Auch in einer zum Erörterungstermin ergänzenden Stellungnahme der Abgabenbehörde vom 18. September 2020 wurde nochmals ausgeführt, dass im gegenständlichen Fall für die Beurteilung der Frage, ob bei einer Kaufpreiszahlung in Höhe von 900.000 € eine verdeckte Ausschüttung vorliege, eine Referenzgröße benötigt werde, welche man dem Kaufpreis gegenüberstellen müsse und diese Referenzgröße mangels einer anderen gesetzlichen Vorgabe der gemeine Wert gemäß § 10 BewG sei, wobei der Norminhalt des § 10 BewG, insbesondere die Bestimmung der Nichtberücksichtigung von persönlichen oder ungewöhnlichen Umständen bei der Ermittlung des gemeinen Wertes als bekannt vorausgesetzt werde.

Dazu wird vom erkennenden Gericht nochmals, wie bereits mehrfach im Rahmen des Erörterungstermins, darauf hingewiesen, dass im konkreten Fall eben nicht der gemeine Wert als „Referenzgröße“ für die Prüfung der Frage, ob eine verdeckte Gewinnausschüttung vorliegt, heranzuziehen ist, sondern ausschließlich zu prüfen ist, ob die Beschwerdeführerin das Grundstück allein aus betrieblichen Gründen um annähernd den gleichen Preis auch gekauft hätte, wenn dieses im Eigentum eines fremden Dritten gestanden wäre bzw. konkrete betriebliche Gründe vorliegen, die einen höheren vom ortsüblichen Preis abweichenden Preis rechtfertigen könnten.

Insofern erübrigt es sich auch auf die weiteren Ausführungen der Abgabenbehörde zum gemeinen Wert im Schreiben vom 18. September 2020 einzugehen und kann auch dahingestellt bleiben, ob die im Schreiben des Fachbereiches für Bewertung und Bodenschätzung vom 9. Juni 2020 an die Abgabenbehörde ins Treffen geführten Grundstücksverkäufe dazu geeignet sind, aus diesen den gemeinen Wert der streitgegenständlichen Liegenschaft abzuleiten.

In diesem Zusammenhang wurden im Rahmen des Erörterungstermins der Abgabenbehörde die von der Beschwerdeführerin ins Treffen geführten betrieblichen Gründe nochmals zusammengefasst vorgehalten.

Ebenso wurde im Rahmen des Erörterungstermins auf ein von der Beschwerdeführerin im Zuge der Schlussbesprechung zur Betriebsprüfung zur Stützung der Angemessenheit des Kaufpreises ins Treffen geführter konkreter, im Jahr 2012 zwischen zwei Unternehmen (Fa. A einerseits und B andererseits) durchgeführter Grundstückstausch von jeweils unbebauten Grundstücken thematisiert, in welchem der Wert/m² mit 153 € bemessen wurde und welcher von der Abgabenbehörde in der Beschwerdeentscheidung (S. 13f) aus mehreren Gründen (Tauschvertrag und nicht Kaufvertrag, Nähe zur Bezirkshauptstadt, unterschiedliche Widmung, bessere Konfiguration) als kein taugliches Vergleichsgeschäft eingestuft wurde.

Dazu wurde im Zuge des Erörterungstermins vom erkennenden Richter darauf hingewiesen, dass aufgrund weiterer vom Bundesfinanzgericht an die Abgabenbehörde erteilten Ermittlungsaufträge, von dieser selbst festgestellt werden konnte, dass die Fa. A das dem Tauschgeschäft zugrundeliegende Grundstück aufgrund eines Kaufvertrages (von einem Privaten) im Jahr 2011 um 153 €/m² gekauft hatte und es sich dabei um ein Grundstück im Umfeld ihrer Betriebsliegenschaft gehandelt habe, wobei die Fa. A bereit gewesen sei, „jeden Preis“ zu bezahlen, nachdem dringend Erweiterungsflächen für den Betrieb benötigt worden seien und dieser Kaufpreis in weiterer Folge als „Referenzwert“ für den Tauschvertrag mit der B war, wobei der „ortsübliche Preis“ damals bei 95 bis 110 €/m² gelegen gewesen sei (vgl. dazu die telefonische Auskunft des Prokuristen der B an die Abgabenbehörde vom 17. Juni 2020).

Wenn in dem Schreiben der Abgabenbehörde vom 18. September 2020 dazu ausgeführt wird, dass das Bundesfinanzgericht die einzige seitens des steuerlichen Vertreters vorgelegte

Liegenschaftstransaktion der weiteren Beurteilung zugrunde lege und weiters in dem Schreiben darauf hinweist, dass es sich bei der Liegenschaftstransaktion um ein Tauschgeschäft, mit anderer Widmung sowie deutlich besserer Lage der Liegenschaft gehandelt habe, mit einer nachweislich überhöhten Preisgestaltung aufgrund „persönlicher“ Umstände, ist anzumerken, dass der Niederschrift über dem Erörterungstermin sachverhaltsbezogen dazu zu entnehmen ist, dass sich das Bundesfinanzgericht gerade nicht auf das Tauschgeschäft, sondern auf den diesem Tauschgeschäft vorangehenden Grundstückserwerb durch die Fa. A im Rahmen eines Kaufvertrages von einem Privaten bezogen hat und gerade aus diesem Kaufgeschäft ableitbar war, dass ein Unternehmer der die Chance hat, ein im Umfeld seiner Betriebsliegenschaft liegendes Grundstück zu erwerben, durchaus bereit ist, einen weit über dem ortsüblichen Preis (95 bis 110 €/m²) gelegenen Preis (im konkreten Fall in Höhe von 153 €) zu bezahlen, wenn Erweiterungsflächen für den Betrieb benötigt werden.

In keiner Weise wurde aber, wie dies von der Abgabenbehörde im Schreiben vom 18. September 2020 behauptet wird, diese Liegenschaft vom Bundesfinanzgericht als Vergleichsliegenschaft „zur Ermittlung des **gemeinen Wertes**“ herangezogen, sondern sollte mit diesem Tausch- bzw. dem diesem Tauschgeschäft vorangehenden Liegenschaftskaufgeschäft ausschließlich aufgezeigt werden, dass **betriebliche** Gründe, wie etwa der Umstand, dass für eine Betriebserweiterung eine Liegenschaft benötigt wird, dazu Anlass geben können, dass ein weit über dem ortsüblichen Preis liegender Kaufpreis bezahlt wird, nämlich in diesem Fall rund 50 % (95 € bis 110 € ortsüblicher Preis zu 153 € tatsächlicher Kaufpreis) über dem ortsüblichen Preis.

Wenn diesbezüglich von der belangten Behörde eingewendet wird, dass es sich dabei um eine nachweislich überhöhte Preisgestaltung aufgrund „persönlicher Umstände“ handle (Schreiben der Abgabenbehörde vom 18. September 2020, Seite 6), ist darauf hinzuweisen, dass gerade dieser „persönliche Umstand“ einen betrieblichen Grund für die Bezahlung eines über dem gemeinen Wert liegenden Kaufpreises darstellt.

Den Ausführungen der Vertreter der Abgabenbehörde im Rahmen des Erörterungstermins, wonach die Beschwerdeführerin - wäre der Verkäufer der Liegenschaft nicht der Geschäftsführer der Beschwerdeführerin gewesen, sondern ein fremder Dritter - nicht bereit gewesen wäre, mehr als 50 €/m², als gemeinen Wert des Grundstückes, zu bezahlen, ist entgegen zu halten, dass diese Beweiswürdigung der Abgabenbehörde nach Auffassung des Gerichtes mit den Erfahrungen des täglichen Lebens in Widerspruch steht. Dies ergibt sich einerseits aus dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 27.7.1999, 94/14/0018, zugrundeliegenden Sachverhalt ebenso wie aus dem von der Beschwerdeführerin ins Treffen geführten Grundstückserwerb bzw. Grundstückstausch durch die Fa. A. Bei beiden Grundstückskäufen wurde jeweils vom Erwerber ein weit über dem gemeinen Wert liegender Kaufpreis bezahlt.

Im streitgegenständlichen Verfahren ist dabei vorallem zu berücksichtigen, dass mit dem Verkauf der Liegenschaft vom Gesellschafter an die Beschwerdeführerin, diese die einmalige Chance erlangte, Eigentum an dem Grundstück zu erwerben, auf welchem sie aufgrund eines eingeräumten Baurechts ihre Betriebsgebäude errichtet hatte.

Dieser Umstand stellt schon alleine aufgrund der Tatsache, dass die Beschwerdeführerin nach Ablauf des Baurechtsvertrages ihre Betriebsgebäude verloren hätte, einen äußerst gewichtigen betrieblichen Grund für die Beschwerdeführerin dar, das Grundstück zu erwerben. Auch wenn sie nach Ablauf des Baurechtsvertrages Anspruch auf eine Ablöse für das Betriebsgebäude gehabt hätte (dabei kann dahingestellt bleiben, ob die im Baurechtsvertrag vertraglich vereinbarte Höhe der Ablöse als fremdüblich zu beurteilen ist), so ist zu berücksichtigen, dass sie gezwungen gewesen wäre, nach Ablauf des Baurechtsvertrages ein neues Grundstück zu erwerben, wobei aber in keinerlei Weise absehbar war, wann bzw. ob sie einerseits überhaupt ein Grundstück in der von ihr benötigten Größenordnung gefunden hätte und andererseits, dieses Grundstück auch hinsichtlich Lage und Verkehrsanbindung (annähernd) vergleichbar gewesen wäre.

Zudem wäre das Risiko nicht auszuschließen gewesen, dass ein potentieller Verkäufer eines für die Beschwerdeführerin geeigneten unbebauten Grundstückes von der Notsituation, in der sich die Beschwerdeführerin befunden hätte, weil sie ja darauf angewiesen war, ein neues Grundstück zu kaufen, um ihren Betrieb fortführen zu können, Kenntnis erlangt hätte, und dieser deshalb ebenso einen weit über dem ortsüblichen liegenden Kaufpreis gefordert hätte.

Weiters ist zu berücksichtigen, dass, wäre beispielsweise eine Umsiedlung des Betriebes in weiterer Entfernung zum derzeitigen Betriebsstandort notwendig gewesen, weil kein Grundstück in dessen Nähe zum Kauf angeboten wurde, u.U. nicht sämtliche Mitarbeiter in der Firma verblieben wären, weil beispielsweise deren Anfahrt zum neuen Betriebsstandort nicht mehr attraktiv war.

Darüberhinaus hätte die Beschwerdeführerin, wenn überhaupt ein taugliches Grundstück gefunden werden hätte können, ein neues Betriebsgebäude errichten müssen. Dabei hätte sie einerseits in der Bauphase die Kosten für zwei Betriebsliegenschaften tragen müssen. Andererseits hätte die Suche nach einem neuen Grundstück, die Baureifmachung des neuen Grundstücks, die Planung samt notwendiger Genehmigungsverfahren des zu errichtenden Betriebsgebäudes usw. sowohl einen erheblichen zeitlichen als auch finanziellen Aufwand für die Beschwerdeführerin bedeutet.

Als weiterer gewichtiger Grund der bei der Angemessenheit der Preisermittlung zu berücksichtigen ist, worauf auch im Rahmen des Erörterungstermins vom erkennenden Richter hingewiesen wurde, ist der Umstand, dass sich die Beschwerdeführerin durch den Kauf der Liegenschaft die Bezahlung des jährlichen Baurechtszinses erspart hat und diese Ersparnis sich unter Berücksichtigung einer Baurechtsdauer von weiteren 20 Jahren und einem indexierten

angemessenen Baurechtszins in Höhe von rund 15.200 € mit rund 304.000 € errechnen würde (vgl. Vorhalt auf S 9 der Niederschrift über den Verlauf der Erörterung gem. § 269 Abs. 3 BAO).

Hinzu kommen die weiteren vom steuerlichen Vertreter ins Treffen geführten Umstände, wonach die Beschwerdeführerin über „überschüssige“ liquide Mittel verfügt hat, die lediglich zu einem geringen Prozentsatz (0,125%) am Girokonto verzinst worden sind und eine Umschichtung von Bargeld in Liegenschaften aufgrund der EURO-Krise und der vorliegenden Anlageempfehlungen objektiv geboten gewesen war.

Bei all diesen Gründen handelt es sich nach Auffassung des Gerichtes zweifelsfrei um betriebliche Gründe für den Erwerb des Grundstückes, welche von der Abgabenbehörde als „persönliche“ Gründe bezeichnet wurden, und ist aus diesen Gründen abzuleiten, dass die Beschwerdeführerin das Grundstück auch von einem fremden Dritten, der nicht als Gesellschafter-Geschäftsführer der Beschwerdeführerin fungiert hätte, allein aus betrieblichen Gründen um einen über den gemeinen Wert liegenden Preis gekauft hätte.

Zur Höhe des von der Beschwerdeführerin an den Gesellschafter für die Liegenschaft bezahlten Kaufpreises wurde im Rahmen des Erörterungstermins – wie bereits o.a. - durch den erkennenden Richter auf die Ersparnis in Höhe von rund 304.000 € in Bezug auf den Baurechtszins unter Berücksichtigung einer Baurechtsdauer von weiteren 20 Jahren und einem indexierten angemessenen Baurechtszins in Höhe von rund 15.200 € jährlich hingewiesen.

Ebenso wurde vom erkennenden Richter darauf hingewiesen, dass bei dem vom steuerlichen Vertreter ins Treffen geführten Tausch- bzw. Verkaufsgeschäft betreffend die Liegenschaft, welche ursprünglich von der Fa. A erworben wurde ein weit über dem ortsüblichen Preis liegender Kaufpreis bezahlt wurde, nämlich in diesem Fall rund 50 % über dem ortsüblichen Preis.

Legt man im streitgegenständlichen Verfahren einen ortsüblichen Kaufpreis von 50 €/m² zugrunde – wie er von der Betriebsprüfung festgestellt wurde - und erhöht man diesen Preis um 50 % wegen der besonderen Interessenslage der Beschwerdeführerin an dem Grundstück ergibt sich ein Betrag von 75 €/m². Daraus errechnet sich ein Kaufpreis für das streitgegenständliche Grundstück in Höhe von 572.700 € (7.636 m² x 75 €). Wenn man diesem Betrag die Ersparnis aus dem wegfallenden Baurechtszins hinzurechnet, ergibt sich ein Betrag in Höhe von rund 877.00 €. Dieser Betrag liegt bereits nahe an dem von der Beschwerdeführerin bezahlten Kaufpreis in Höhe von 900.000 €.

Wenn zu dieser im Rahmen des Erörterungstermines vom erkennenden Richter der Abgabenbehörde vorgehaltenen Berechnung von der Abgabenbehörde im Schreiben vom 18. September 2020 ausgeführt wird, dass mit dem Berechnungsbeispiel „das BFG den gemeinen Wert“ ermittelt habe (S. 7f, Schreiben der Abgabenbehörde vom 18.9.2020), so hat die Abgabenbehörde nicht erkannt, dass mit dieser Berechnung vom Bundesfinanzgericht eben

nicht der gemeine Wert der Liegenschaft berechnet wurde, sondern versucht wurde, zahlenmäßig darzustellen, welche Überlegungen die Beschwerdeführerin veranlasst haben könnten, eben den weit über dem gemeinen Wert liegenden Betrag für die Liegenschaft zu bezahlen.

Wenn die Abgabenbehörde weiters auf Seite 8 dieses mit einem Beispiel aufzuzeigen versucht, „wie weit die Rechtsansicht des BFG von der gesetzlichen Norm des gemeinen Wertes entfernt“ sei, wird darauf hingewiesen, dass für die Prüfung der Frage, ob eine verdeckte Gewinnausschüttung vorliegt, nicht der gemeine Wert der Liegenschaft dem von der Beschwerdeführerin bezahlten Kaufpreis gegenüberzustellen ist, sondern zu prüfen ist, ob die Beschwerdeführerin diese Liegenschaft, wenn sie im Eigentum eines fremden Dritten und nicht des Gesellschafters gestanden wäre, allein aus betrieblichen Gründen um annähernd den gleichen Preis gekauft hätte (vgl. VwGH 27.7.1999, 94/14/0018).

Hiebei ist weiters zu berücksichtigen, dass bei dieser Berechnung die bestehende Unsicherheit, in Bezug auf die Möglichkeit des Erwerbes eines Ersatzgrundstückes für die Errichtung der neuen Betriebsgebäude und die damit verbundenen Kosten noch gar nicht miteinbezogen sind.

Nicht zuletzt ist aber auch zu berücksichtigen, dass das von der Fa. A um 153 €/m² erworbene und in weiterer Folge getauschte Grundstück und das streitgegenständliche lediglich rund 4,7 Kilometer voneinander entfernt gelegen sind. Wenngleich das streitgegenständliche Grundstück eine Entfernung zur Hauptverkehrsverbindung von rund einem Kilometer aufweist und jenes der Fa. A direkt an der Hauptverkehrsverbindung und geringfügig näher an der Bezirkshauptstadt gelegen war, zeigt die Entfernung der beiden Grundstücke auf, dass die Beschwerdeführerin beim Kauf eines Ersatzgrundstückes nach Ablauf des Baurechtsvertrages mitunter einen weit höheren Kaufpreis für ein passendes Grundstück als den streitgegenständlichen von rund 118 €/m² bezahlen hätte müssen, unter der Prämisse, dass ein solches Grundstück in der näheren Umgebung am Immobilienmarkt überhaupt erhältlich gewesen wäre.

Diesbezüglich wird ergänzend auf einen Grundstücksverkauf eines 7.941 m² großen Grundstückes (**1**) von zwei Privatpersonen an den **2**, hingewiesen. Wenngleich auch dieses Grundstück direkt an der Hauptverkehrsverbindung liegt, so beträgt die Entfernung zur Liegenschaft der Beschwerdeführerin lediglich 2,6 Kilometer und wurde dieses im Jahr 2018 um einen Preis pro/m² in Höhe von 153 € veräußert. Auch dieser Grundstücksverkauf zeigt auf, dass die Beschwerdeführerin bei Kauf eines Ersatzgrundstückes in ähnlicher Lage (nach Ablauf des Baurechtes) u.U. einen weit höheren Preis bezahlen hätte müssen, als jener der an den Gesellschafter bezahlt wurde.

Im Übrigen ist darauf hinzuweisen, dass bei Beantwortung der Frage, ob ein bestimmter Sachverhalt als verdeckte Gewinnausschüttung zu beurteilen ist, der gebotene Fremdvergleich von der Sache her einen gewissen Spielraum lässt und nicht schon jede auch nur geringfügige

Abweichung von einem Richtwert den Ansatz einer verdeckten Gewinnausschüttung gebietet (VwGH 30.5.1989, 88/14/0111).

Soweit die Abgabenbehörde ins Treffen führt, dass der die Beschwerdeführerin einseitig benachteiligende Baurechtsvertrag keinen derart überhöhten Kaufpreis rechtfertigen würde, ist darauf hinzuweisen, dass in diesem Beschwerdeverfahren, in welchem darüber abzusprechen ist, ob eine verdeckte Gewinnausschüttung aufgrund einer allenfalls überhöhten Kaufpreiszahlung für die Liegenschaft vorliegt, nicht zu prüfen ist, ob der Baurechtsvertrag, aufgrund dessen von der Beschwerdeführerin die Betriebsliegenschaften auf dem streitgegenständlichen Grundstück errichtet wurden sowie dessen tatsächliche Umsetzung als fremdüblich zu beurteilen ist, sondern ausschließlich, ob die Beschwerdeführerin die Liegenschaft, auch wenn sie im Eigentum eines fremden Dritten und nicht des Gesellschafters der Beschwerdeführerin gestanden wäre, allein aus betrieblichen Gründen um annähernd den gleichen Preis gekauft hätte (VwGH 4.9.2014, 2011/15/0135 und 0136).

Zum Einwand der Abgabenbehörde im Schreiben vom 18. September 2020, wonach nicht allein betriebliche Gründe der Beschwerdeführerin für den Liegenschaftserwerb vorgelegen gewesen seien und der Liegenschaftsverkauf durch den Gesellschafter Geschäftsführer erfolgt sei, weil damit ein nachfolgender Verkauf der GmbH-Anteile in Form eines share deals möglich geworden sei, und somit auch gesellschaftsrechtliche Gründe für den Liegenschaftserwerb vorgelegen seien, wird angemerkt, dass dieser Umstand nichts an den für die Beschwerdeführerin vorliegenden (voranstehend angeführten) betrieblichen Gründe zu ändern vermag.

Insgesamt gelangt daher das Bundesfinanzgericht in freier Beweiswürdigung aufgrund der voranstehend angeführten Erwägungen zu dem Schluss, dass die Beschwerdeführerin den Kaufpreis für die Liegenschaft der Höhe nach aus den vorliegenden betrieblichen Gründen auch einem fremden Dritten Grundstückseigentümer bezahlt hätte, weshalb keine verdeckte Gewinnausschüttung vorliegt.

Soweit sich die Beschwerden gegen die streitgegenständlichen Bescheide gegen den Ansatz einer verdeckten Gewinnausschüttung in Bezug auf den Baurechtszins richten, wird darauf hingewiesen, dass zwischen den Parteien im Rahmen des Erörterungstermins darüber Einigung erzielt wurde, dass insoweit dem Beschwerdebegehren Folge zu geben ist und in diesem Zusammenhang die Bescheide betreffend Körperschaftsteuer sowie Haftung für Kapitalertragsteuer der Vorjahre von der Abgabenbehörde mit Bescheiden vom 29. September 2020 bzw. 6. Oktober 2020 bereits ersatzlos behoben wurden

Zulässigkeit der Revision:

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie 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.

Da sachverhaltsbezogen durch ein Judikat des Verwaltungsgerichtshofes klargestellt ist, dass bei Durchführung eines für die Beurteilung der Frage einer allfälligen verdeckten Gewinnausschüttung anzustellenden Fremdvergleiches nicht darauf abzustellen ist, ob - aus der Sicht des Verkäufers - ein "fremder" Dritter die Liegenschaften um den gleichen Preis vom Gesellschafter-Geschäftsführer der Beschwerdeführerin gekauft hätte, sondern - aus der Sicht der Gesellschaft - darauf, ob die Käuferin (Beschwerdeführerin) die Liegenschaften, wenn sie im Eigentum eines fremden Dritten und nicht des Gesellschafter-Geschäftsführers der Beschwerdeführerin gestanden wären, allein aus betrieblichen Gründen um annähernd den gleichen Preis gekauft hätte (vgl. VwGH 27.7.1999,94/14/0018), war die Revision nicht zuzulassen.

Innsbruck, am 28. Jänner 2021