

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch, den RichterR in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Dr. Peter Gatternig & Mag. Karl Gatternig, LL.M. Rechtsanwälte, Renngasse 9, 1010 Wien, über die Beschwerde vom 15. Oktober 2018 gegen die Bescheide des FA vom 5. September 2018 betreffend Anspruchszinsen (§ 205 BAO) 2010, Anspruchszinsen (§ 205 BAO) 2011, Kapitalertragsteuer 2010, Körperschaftsteuer 2010 und Körperschaftsteuer 2011 Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

- I. Die Körperschaftsteuerbescheide 2010 und 2011 werden gemäß § 279 BAO im Sinne des Beschwerdebegehrens abgeändert.
Das Einkommen 2010 beträgt 8.887,29 Euro; die Körperschaftsteuer 2010 beträgt nach Anrechnung von 471,82 Euro Mindestkörperschaftsteuer 1.750 Euro.
Das Einkommen 2011 beträgt 29.480,91 Euro; die Körperschaftsteuer 2011 beträgt nach Anrechnung von 2.125,77 Euro Mindestkörperschaftsteuer und Rundung (§ 39 Abs 3 EStG) 5.244 Euro.
- II. Im Übrigen werden die Bescheide gemäß § 279 BAO ersatzlos aufgehoben.
- III. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art 133 Abs 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Im Rahmen einer **Außenprüfung** wurden seitens der Finanzverwaltung folgende Feststellungen getroffen:

Die beschwerdeführende GmbH (Bf) habe von der Gemeinde ***1*** Anfang des Jahres 2000 zwei Grundstücke zum Gesamtkaufpreis von ATS 8,5 Mio zuzüglich Nebenkosten erworben (AK damit ATS 9,0505 Mio bzw 657.725,48 Euro). Dabei handle es sich um 22.366 m² Gewässer (Sumpf) und 878 m² Baugrund, der Durchschnittspreis liege bei 28,30 Euro/m².

Ende 2010 sei ein Teil im Ausmaß von 9.378 m² (landw. genutzt, sonstige und Gewässer) an die 99%-Gesellschafterin und ihren Sohn um 4.000 Euro veräußert worden. Der Kaufpreis habe sich an jenem für Schilf orientiert. Es sei zwar ein Großteil der verkauften Liegenschaft im Veräußerungszeitpunkt laut Flächenwidmungsplan als Schilf gewidmet gewesen, doch sei das Grundstück befahrbar und befestigt gewesen, und es habe kein Schilfbewuchs wie für die Ernte nötig bestanden. Laut Grundbuch war die Zusammensetzung 5.767 m² Landwirtschaft, 2.614 m² Gewässer und 1.357 m² sonstiges Grundvermögen. Diese Widmung sei durch das Vermessungsamt auf Grund der tatsächlichen Feststellungen vor Ort erfolgt. Da gegenüber dem Erwerbszeitpunkt durch die Bf keine dauernde Wertminderung ersichtlich sei, werde als fremdüblicher Verkaufspreis von den historischen Anschaffungskosten ausgegangen und die landwirtschaftliche Fläche sowie das sonstige Grundvermögen mit 28,30 €/m² und die Wasserfläche mit 10 €/m² bewertet. Damit liege der Wert des veräußerten Grundstückes bei 227.724,77 Euro.

Im Erwerbszeitpunkt der Bf sei das Grundstück laut Flächenwidmungsplan als Baufläche, Grünland-Segelhafen, Verkehrsfläche und Schilffläche gewidmet gewesen. Soweit von der Bf im Jahr 2010 eine Teilwertabschreibung durchgeführt worden sei, betreffe das jenen Teil, der schon bei Anschaffung als Verkehrsfläche im Flächenwidmungsplan geführt worden sei. Die Dienstbarkeit, für die Erwerber der auf dem Grundstück errichteten Kabanen Stellflächen zur Verfügung zu stellen, sei schon ursprünglich bekannt gewesen und rechtfertige keine spätere Wertminderung. Lediglich im Ausmaß der Veräußerung von Kabanen werde eine zusätzliche AfA [gemeint wohl Buchwertabgang] von 6.112,80 Euro zugestanden.

Angehängt ist dem Bp-Bericht, dessen Feststellungen die belangte Behörde gefolgt ist, die **Ansicht der Bf**: Zunächst verweist die Bf auf ihre bisherigen Stellungnahmen.

So habe sie bereits am 30.11.2017 unter Beilage von Lageplänen ausgeführt, dass es seitens der belangten Behörde unzulässig sei, einen Durchschnittspreis aus den seinerzeitigen Anschaffungskosten zu ermitteln, denn das ursprünglich angeschaffte Grundstück setze sich aus wertvolleren und weniger wertvollen Liegenschaftsteilen zusammen. Die an die Gesellschafter veräußerte Liegenschaft beinhalte jedoch hauptsächlich Schilf, das mangels Nachfrage keinen Wert habe und wegen der Naturschutzbestimmungen auch nicht geschnitten werden dürfe, sowie Wasser, das aber nur in Zusammenhang mit angrenzendem Bauland werthaltig sei, weil nur dann Befestigungen und Anbauten errichtet werden könnten. Die Widmung laut Grundbuch sei nicht bindend, anders hingegen jene laut Flächenwidmungsplan, die sich seit dem Erwerb auch nicht geändert habe. Setzte man Durchschnittspreise für die enthaltenen Grundstücksteile nach ihrer Nutzung an (vgl. OZ 20 Blatt 9), komme man lastenfrei auf 6.883,52 Euro. Bestehende Lasten (Servitutsrecht zugunsten der Gemeinde ***1*** der Sanierung, Erhaltung und Wartung des Stichkanals; Servitutsrecht des Gehens und Fahrens für die südlich angrenzenden Grundstücke), reduziere sich der Wert zumindest um die Hälfte, weshalb die bezahlten 4.000 Euro nicht unangemessen erschienen.

In der Stellungnahme vom 7.12.2017 begründet die Bf die außerplanmäßige Abschreibung des Jahres 2010 damit, dass die Veräußerung von 72 Stück Kabanen (à ca 30 m²) in diesem Jahr abgeschlossen war und nach dem Verkauf die verbleibenden Restgrundstücke durch die vorhandenen Dienstbarkeiten großteils nicht mehr gesondert verwert- bzw nutzbar gewesen seien, was – neben einem Buchwertabgang für die veräußerte Liegenschaft – zu der besagten außerplanmäßigen Abschreibung in Höhe von 115.402,49 Euro geführt habe. Zehn Jahre nach Erwerb der Liegenschaft habe man einen Schlusstrich unter die Bemühungen setzen wollen, weitere Kabanenanlagen zu errichten, weil mittlerweile erhellt sei, dass der südliche Teil nicht dafür verwertet werden könne und damit wertlos geworden sei. Das habe einerseits zur Veräußerung an die Gesellschafter und im übrigen zur Abschreibung geführt. Von ursprünglich 23.250 m² seien somit 38,7 % nicht als Segelboothafen verwendbar gewesen. Erst mit dem Verkauf sei es möglich gewesen, den Teilwert des betroffenen Grundstückes zu bestimmen. Weiters wird ausgeführt, aufgrund der Erklärungen der Gemeinde ***1*** und dem Stand der Flächenwidmung 1992 sei davon ausgegangen worden, dass die gesamte Liegenschaft als Hafen nutzbar sei. Mit der Umstellung auf digitale Flächenwidmungspläne im Jahr 2000 habe eine zunächst unbemerkte erhebliche Verschlechterung der bisherigen Widmung stattgefunden, weil der südlich der letzten Kabanenreihe gelegene Teil und die umliegenden Wasserflächen nun keine Widmung als Segelhafen mehr aufwiesen. Die umliegende Wasserfläche betreffend sei dies 2007 korrigiert worden. Erst im Zuge dieser letzten Widmungsänderung sei von der Bf bemerkt worden, dass die südlichen Grundstücksteile nicht (mehr) als Segelhafen gewidmet seien. Die Bemühungen für eine Umwidmung seien jedoch am Naturschutz und der Gemeinde ***1*** gescheitert, was man sich 2010 eingestanden habe. Die Gemeinde ***1*** habe ursprünglich in den Plänen aus 1992 den gesamten Bereich als Segelhafen projektiert gehabt, jedoch in den Jahren 2007 folgende den Standpunkt vertreten, nur die bestehenden Kabanen als Segelhafen vorgesehen zu haben. Erst 2010 mit dem Scheitern sei die dauerhafte Wertminderung somit erkennbar gewesen. Darüber hinaus sei auch bei ursprünglicher Erkennbarkeit die Wertminderung erst mit dem Verkauf der Kabanen eingetreten, weil erst dann festgestanden sei, dass das Restgrundstück nicht etwa im Rahmen einer Vermietung mitbenutzt sondern durch die Veräußerung wertlos werde. Laut Auflistung (OZ 21 Blatt 6) sind veräußert worden: 2004 1 Kabane, 2005 4 Kabanen, 2006 2 Kabanen, 2007 5 Kabanen, 2009 7 Kabanen, 2010 10 Kabanen.

Mit Eingabe vom 22.5.2018 (OZ 22) werden die Buchwertabgänge pro Jahr ausgewiesen.

Mit Eingabe vom 20.8.2018 (OZ 25) wird erläutert, man sei bei den Buchwertabgängen von einem Preis von 127,17 €/m² ausgegangen. Im Jahr 2008 sei eine von der Vor-Bp bereits anerkannte Abschreibung des Versorgungsgebäudes erfolgt. Bei den größeren Kabanen habe man übersehen, dass der Buchwertabgang höher sei, was nach § 4 Abs 2 EStG nunmehr im Jahr 2010 nachgeholt werden könne.

Im Anhang zum Bp-Bericht äußert sich die Bf weiters dahingehend, dass mit Verkauf der Kabanen auch die allgemeinen Flächen wirtschaftlich entwertet seien – vergleichbar dem Wohnungseigentum, bei dem eine gesonderte Bewertung der allgemeinen Flächen ebenfalls nicht stattfindet. Zum Verkauf an die Gesellschafter wiederholt die Bf, dass die von der Bp herangezogenen Bewertungsmethoden und Preise nicht angemessen erschienen (vgl schon die erste Stellungnahme) und ein Vergleichsgrundstück um 5 Schilling/m² veräußert worden sei (Nachbargrundstück 1992 bei unveränderten Rahmenbedingungen).

In der **Beschwerde** werden die bisherigen Vorbringen wiederholt, insbesondere die Historie geschildert, wonach sowohl aus der freien zeichnerischen Signatur des Flächenwidmungsplanes als auch aus den in der Kaufoption enthaltenen Erklärungen ersichtlich gewesen sei, dass das zu erwerbende Grundstück ident mit dem geplanten Segelhafen gewesen sei. Die Widmung des an die Gesellschafter verkauften Grundstücks als Schilf sei damals nicht erkennbar gewesen. In weiterer Folge wird die Nichtnutzbarkeit des Grundstückes für kommerzielle Zwecke betont und etwa auf die Schreiben der ***7*** Landesregierung als Naturschutzbehörde im Jahr 2004 verwiesen, wonach die Schilfflächen der natürlichen sekundären Sukzession zu überlassen seien. Das Grundstück beinhalte acht Boots Liegeplätze, die nicht der Widmung entsprächen und nur durch die bereits bestehende Bewilligung benutzt werden dürften, sowie eine Verkehrsfläche mit fünf Parkplätzen, die nur an allfällige Mieter besagter Boots Liegeplätze vermietbar seien. Die Verpflichtung zur Schlammabgabung bis 2025 entwerte das Grundstück, weil die dafür aufzuwendenden Kosten den Wert des Grundstücks überstiegen. Weiters sei die Erhaltung der 300m langen Uferbefestigung kostenintensiv.

In der **Beschwerdevorentscheidung** trifft die belangte Behörde die Feststellungen, die Bf habe von ihrer drei Grundstücke umfassenden Betriebsliegenschaft das südliche (**9**) an die Hauptgesellschafterin und ihren Sohn verkauft. Das Grundstück bestehe aus 6.274 m² Schilf, 2.614 m² Gewässer und 850 m² Verkehrsfläche (gesamt 9.738 m²). Auf dem Grundstück befänden sich acht fixe und neun schwimmende Boots Liegeplätze, die zu je 898,33 Euro netto jährlich großteils vermietet würden bzw im übrigen vermietbar wären, wobei Strom-, Wasser- und Müllkosten enthalten seien.

Die für den Kaufpreis von 4.000 Euro herangezogene Vergleichswertmethode sei untauglich, weil das Vergleichsgrundstück weder nach der Größe (530.915 m²) noch nach der Widmung und Nutzung(smöglichkeit) ähnlich sei, der Verkauf nicht zeitnah zum Bewertungsstichtag erfolgt sei und ein einziges Vergleichsobjekt zu wenig sei.

Auch die von der Außenprüfung angewendete Methode sei unrichtig, weil die Grundlagen dafür, die Bewertung der Wasserfläche mit einem Preis von 10 Euro/m² anzusetzen, nicht nachvollziehbar seien.

Da es sich um eine verpachtete Liegenschaft handle, sei ihr Wert nach dem Ertragswertverfahren zu bestimmen. Für die Seebewirtschaftung seien jene Zinssätze einschlägig, die für die Kapitalisierung land- und forstwirtschaftlicher Flächen empfohlen werden, wofür die Bandbreite 1,5-3,5 % betrage. Es werde eine vereinfachte Ertragsbewertung anhand der kapitalisierten Reinerträge vorgenommen und auf eine Bodenverzinsung verzichtet (vgl zu alldem Sachverständige 2017, 86; *Nagl*, ZLB 2018/23, 59, Bewertungszugänge zur Wertermittlung von Seen, Teil II). Als angemessener Zinssatz werden 3 % angenommen, weil die höheren Mietzinse zu einem größeren Risiko führten.

Den aus 17x898,33 Euro Bootsplatzmiete und den Mietern gesondert vorzuschreibenden 5.861,60 Euro fixe Betriebskosten (aus 17 Plätzen x 8 Monaten x 43,10 Euro) ergäben sich 21.133,21 Euro Einnahmen. Dass für die neun schwimmend errichteten Bootsplätze keine gesicherte Rechtsposition besteht, ändere nichts daran, dass sie genutzt werden und in die Ertragswertberechnung einzubeziehen seien. Diesen Einnahmen stünden 5.861,60 Euro fixe Betriebskosten, 2.578,09 Euro variable Betriebskosten (in der Miete abgegolten) und Wartungs- und Errichtungskosten von durchschnittlich 5.100 Euro jährlich gegenüber. Weitere Instandhaltungskosten von 796,88 Euro seien nicht zu berücksichtigen, weil nur solche an Gebäuden maßgeblich seien (*Kranewitter*, Liegenschaftsbewertung⁶, 2020, 259) und ein Durchschnitt der letzten Jahre unbrauchbar sei.

Ein jährlicher Liegenschaftsreinertrag von 10.171,61 Euro führe unter Ansatz einer ewigen Rente somit zu einem Ertragswert in Höhe von 339.053,67 Euro. Dieser werde als fremdüblicher Veräußerungserlös dem Gewinn hinzugerechnet. Somit führe die Veräußerung nicht zu einem Verlust aus dem Buchwertabgang in Höhe von 158.168,81 Euro, sondern zu einem Gewinn von 176.884,86 Euro.

Zur „außerordentlichen Abschreibung“ des Grundstückes ***10*** in Höhe von 115.402,49 Euro wird zunächst angemerkt, dass eine solche für nicht abnutzbares Vermögen nicht offenstehe, sondern nur eine Teilwertabschreibung. Eine solche komme nur in Betracht, wenn sich nach der Anschaffung herausstelle, dass der Anschaffungspreis überhöht war. Es sei jedoch der Bf bereits zum Vertragsabschluss am 24.2.2000 bekannt gewesen, dass der südliche Teil der Betriebsliegenschaft laut Flächenwidmungsplan nicht als Bauland ausgewiesen war und es zur Bebauung einer Genehmigung des Landes bzw einer Umwidmung bedurft hätte. Es sei daher davon auszugehen, dass dieser Umstand im Kaufpreis bereits berücksichtigt gewesen sei.

Soweit die Bf in den Jahren 2010 und 2011 Buchwertabgänge ungenügend erfasst habe, werde dies berücksichtigt, weil die Berechnungen der Bf plausibel erschienen. Das führe zu einer Gewinnminderung von -10.301,37 (2010) bzw -17.168,95 Euro (2011).

Im **Vorlageantrag** bringt die Bf vor: Die von der belangten Behörde angesetzten Erträge seien zu hoch, denn die 5.861,60 Euro an fixen Betriebskosten könnten nicht gesondert

weiterverrechnet werden, und die Instandhaltungskosten von 796,88 Euro seien zu berücksichtigen. Auch ein Abschlag von 25 % der Einnahmen aus den schwimmenden Bootsplätzen für die ungesicherte Rechtsposition und von 10 % vom Ertragswert für die bestehenden Dienstbarkeitsrechte sei zu berücksichtigen. Laut beigelegtem Gutachten betrage der Ertragswert demnach bloß 22.000 Euro. Damit betrage die verdeckte Ausschüttung höchstens 18.000 Euro, der geltend gemachte Veräußerungsverlust sei lediglich in diesem Ausmaß zu kürzen.

Zur Teilwertabschreibung wiederholt die Bf ihr Vorbringen, es sei erst im Jahr 2010 ersichtlich gewesen, dass die Erschließungsfläche nicht auch dem südlichen Teil der Betriebsliegenschaft dienen könne wie ursprünglich angenommen.

Im **Vorlagebericht** nimmt die belangte Behörde dahingehend Stellung, dass die fixen Betriebskosten sehr wohl gesondert abzurechnen seien und als Durchlaufposten daher ausgaben- wie einnahmenseitig zu erfassen seien oder gänzlich wegzulassen wären.

Warum der Gutachter von einem Diskontierungszinssatz von 3 % ausgehe, sei nicht nachvollziehbar. Kosten für die Schlammabaggerarbeiten seien nicht nachvollziehbar. Auch die Errichtungskosten seien lediglich auf die Erfahrungen der Gesellschafterin gestützt und nicht weiter plausibilisiert worden. Die Behauptung, die Werte entsprächen seinen Erkundungen, sei nicht belegt worden. Sämtliche Werte habe der Gutachter bloß aus dem Abgabungsverfahren übernommen, ohne eigenständige Erhebungen gemacht zu haben.

Auch die Begründung von Abschlägen lediglich mit Erfahrungswerten des Gutachters ohne nähere Auseinandersetzung sei unzureichend. Darüber hinaus seien Risiken in den anzusetzenden Erträgen und dem Kapitalisierungszinssatz abzubilden, womit für nachträgliche Abschläge kein Raum bleibe. Abschläge seien zudem spekulativ, weil die mit Rechtsunsicherheit behafteten Stege in den letzten zehn Jahren nicht behördlich beanstandet worden seien. Im vereinfachten Ertragswertverfahren unterbleibe eine Bodenwertberechnung, weshalb Abschläge für Servitutsrechte nicht zulässig seien. Das Gutachten sei mit derart schweren Mängeln behaftet, dass es als Beweismittel unbrauchbar sei.

Die belangte Behörde räumt jedoch ein, dass sie bei ihrer Berechnung in der BVE ausgabenseitig die variablen Kosten nicht berücksichtigt habe. Damit ergebe sich ein Liegenschaftsreinertrag von 7.507,37 Euro und ein Ertragswert von 250.245,67 Euro.

In den am 24.6.2020, 17.5. und 21.6.2021 abgehaltenen **Erörterungsterminen** und zwischenzeitlich vorgelegten Unterlagen wird weiter ausgeführt:

Die Beanstandung eines zusätzlichen Buchwertabganges auf verkaufte Kabanengrundstücke (Tz 4 des Bp-Berichtes) wurde seitens der belangten Behörde bereits mit der

Beschwerdevorentscheidung fallen gelassen, weil die Ausführungen der Bf diesbezüglich plausibel erschienen.

Unstrittig beträgt der erzielbare Erlös pro Bootslegeplatz 898,33 Euro. Alle 20 Jahre sind 6.000 Euro pro Bootsplatz an (Wieder-)Errichtungskosten zu veranschlagen (somit im Schnitt jährlich 5.100 Euro bei 17 Bootsplätzen). Variable Betriebskosten von 2.664,27 Euro jährlich fallen an. Kalkulierte Instandhaltungskosten für den ***2*** Kanal liegen bei 796,88 Euro jährlich. Durch die Möglichkeit der Mitbenutzung allgemeiner Teile der Nachbarliegenschaft (Müllinsel, Toilettenanlagen, Dusche, Fahrradraum) entstehen „fixe Betriebskosten“ von 5.861,60 Euro jährlich. Bei Abschluss eines Mietvertrages über einen Bootslegeplatz ist ein Baukostenzuschuss von 2.000 Euro zu leisten.

Strittig bei der Findung eines Liegenschaftswertes ist zunächst, ob bzw. mit welchem Betrag die Bootslegeplätze in die Bewertung einzubeziehen sind. Nach Ansicht der Bf ist für die ungesicherte Rechtsposition betreffend die 9 schwimmenden Plätze ein Abschlag vorzunehmen, laut belangter Behörde besteht dafür kein Grund, zumal die Plätze nach wie vor bestehen.

Weiters strittig ist, ob die kalkulierten Errichtungskosten von 5.100 Euro jährlich zu berücksichtigen sind. Laut belangter Behörde haben die Erlöse aus – in der Ertragswertermittlung unberücksichtigt gebliebenen – Baukostenzuschüssen in den Jahren 2010-2013 durchschnittlich 7.536,25 Euro betragen, womit die Errichtungskosten mehr als gedeckt sind. Für die Bf erscheint der Ansatz willkürlich, weil etwa 2014 aus dieser Position gar keine Einnahmen erzielt wurden und bei kürzeren Mieten der Zuschuss zumindest teilweise rückerstattet wird, auch wenn vertraglich eine Nichtrückzahlbarkeit vereinbart ist.

Ungeklärt blieb, wie hoch tatsächlich die Kosten der Schlammabaggerungsarbeiten sind, zu denen bereits die verkaufende GmbH von der Gemeinde verpflichtet wurde, um den ***2*** Kanal schiffbar zu halten. Laut belangter Behörde sind solche Kosten bis jetzt nicht erwachsen, laut Bf läuft diesbezüglich seit 2019 ein Projekt.

Ungeklärt blieb weiters, ob fünf Parkplätze für 17 Bootslegeplätze ausreichen, für den Mangel an Parkplätzen ein Abschlag anzusetzen wäre, oder Ausgaben für die Anmietung von Flächen auf der Nachbarliegenschaft. Nach Ansicht der belangten Behörde ist das Verhältnis von Boots- zu Parkplätzen ausreichend, wenn man es mit dem Segelhafen West vergleicht. Nach Ansicht der Bf sind die absoluten Zahlen an Boots- und Parkplätzen dort deutlich höher, was die Lage dort entschärfe, außerdem wären nahe am Westhafen große kostenlose Parkplätze der Gemeinde vorhanden, während die nächste Parkmöglichkeit vom Grundstück der Bf gut 20 Minuten Fußmarsch entfernt wäre; auch könne ein Bootsplatz an einem Binnensee nicht mit einem Yachthafen am Meer verglichen werden, was im Verfahren auch zur Sprache gekommen ist. Zur Frage, ob zusätzlich kalkulatorische Kosten für die Anmietung von Parkplätzen auf der Nachbarliegenschaft angesetzt werden müssten, führt die belangte Behörde noch aus,

Bewirtschaftungskosten seien alle marktüblichen Aufwendungen, die mit dem bestimmungsgemäßen Gebrauch der Liegenschaft notwendigerweise verbunden sind (Betriebs-, Verwaltungs- Instandhaltungs- und Modernisierungskosten sowie das Mietausfallwagnis), dies treffe auf die kalkulatorischen Kosten nicht zu.

Ausgehend von den gegebenen Parametern ermittelte die belangte Behörde unter Heranziehung eines Diskontierungszinssatzes von 3 % letztlich einen Ertragswert von 198.296,33 Euro, die Bf hingegen 28.296,33 Euro; die Differenz liegt in der (Nicht-)Berücksichtigung der 5.100 Euro Errichtungskosten für die Bootsstege.

Aufgrund der faktischen Schwierigkeiten in der Bewertung – seitens der Bf wurden 4.000 (Kaufpreis), 22.000 (Gutachten) und 28.296,33 (Berechnung vor Gericht) Euro ins Treffen geführt, seitens der belangten Behörde 227.724,77 (Bp-Bericht), 339.053,67 (BVE), 250.245,67 (Vorlage) und 198.296,33 (Berechnung vor Gericht) Euro – wurden vom Richter zwei gerichtlich beeidete Sachverständige für Immobilienbewertung kontaktiert, denen die wesentlichen Sachverhaltselemente samt Lageplan und Grundbuchauszug übermittelt wurden, um zu erfragen, ob für den speziellen Fall ein Bewertungsgutachten erstellt werden könne.

Der Sachverständige Kommerzialrat ***3*** hat daraufhin telefonisch angegeben, er sei nicht ortskundig genug, um ein – in diesem Fall äußerst kostenintensives – Gutachten zu erstellen. Er gebe aber zu bedenken, dass aufgrund der Unsicherheiten im Erwerbszeitpunkt die schwimmenden Stege wenn überhaupt nur mit massiven Risikoabschlägen berücksichtigt werden könnten, die Parkplatzsituation hingegen keine Rolle spielen dürfe, weil auch bei Segelhäfen am Meer regelmäßig keine Parkmöglichkeit inkludiert sei. Würde man losgelöst von der Ertragsbewertung die 28.000 Euro heranziehen, die von der Bf akzeptiert würden, so ergäbe das auf die bewilligten acht Plätze umgerechnet einen Substanzwert von 3.500 Euro pro Platz, den er angemessen fände, einen solchen zu erwerben.

In einer umfassenden zehnsseitigen Stellungnahme äußerte sich der Sachverständige ***4***, ein ausführliches Gutachten bedürfte intensiver Recherchen samt Lokalaugenschein und wäre äußerst kostenintensiv. Es sei aber nicht zu erwarten, dass sich dabei ein Ertragswert ergäbe, der außerhalb des von der Bf akzeptierten Rahmens von 4.000 bis 28.000 Euro liegen würde, wobei der Wert wahrscheinlich näher an den 4.000 Euro wäre. Im Detail führt er aus:

- Grundproblem der strittigen Immobilie sei, dass kein Markt bestehe.
- Die neun schwimmend errichteten und im Kaufzeitpunkt bewilligungslosen Bootsplätze könnten nicht in die Ertragsbewertung einfließen; höchstens könnten sie als risikospekulativer Mehr-Anreiz für den Kaufimpuls gewertet werden, es wäre dem aber auch die drohende kostenpflichtige Entfernung gegenüber zu stellen.
- Die fehlenden Parkplätze in unmittelbarer Stegnähe habe ebenfalls eine Preisminderung – vergleichsweise zu anderen Marinas und deren Infrastruktur in ***1*** – zur Folge und könne bis zur Unvermietbarkeit führen.

- So wie sich für die strittige Liegenschaft im Naturschutzgebiet lediglich ein Zufallskäufer zur Befriedigung eines bestimmten Bedarfes gefunden hat, verhält es sich auch mit der von der Gemeinde ***1*** zur Schlammablagerung erworbenen Vergleichsfläche.
- Ein Kapitalisierungszinssatz von 3% sei bei massiv gebauten Einfamilienhäusern in durchschnittlicher bis besserer Wohnlage heranzuziehen, bei Ertragsobjekten in exponierten Lagen seien wesentlich höhere Risiken und damit Zinssätze von 6% aufwärts anzusetzen.
- Für Steganlagen wäre eine Nutzungsdauer von 10 Jahren üblich, nach der ein kompletter Neubau zu erfolgen hätte; deshalb wäre statt einer ewigen Rente nur eine zehnjährige Laufzeit zu berücksichtigen. Die ökonomische Vorgehensweise des Abbruchs und Neubaus stehe aber durch die Naturschutzbestimmungen nicht zur Verfügung, um nicht der Bewilligung des Bestandes verlustig zu gehen, es bedürfe daher der kostenintensiven sukzessiven Erneuerung.
- Die Einhebung eines Baukostenzuschusses sei dem nachträglichen Geschick des Vermieters zuzuschreiben und könne zum Bewertungsstichtag nicht als dauerhafte stetig wiederholbare Einnahme angesehen werden. Schon die eingehobene Jahresmiete sei mit den Jahresmieten für Bootsplätze in der Marina vergleichbar, die weit bessere Infrastruktur biete.
- Der Betrieb einer derartigen Kleinanlage mit bloß 8 gesicherten Bootsplätzen samt 5 Parkplätzen ist angesichts der mit dem Naturschutzgebiet verbundenen Erschwernisse und Risiken im Verhältnis zum Ertrag für einen ordentlichen Kaufmann zu risikoreich und unwirtschaftlich. Daher gibt es keinen Markt, sondern bloße Zufallskäufer oder Liebhaber.

Die Bf schließt sich diesen Argumenten in ihrer Stellungnahme an. In einer Ertragsberechnung, bei der sie von bloß fünf vermietbaren Bootsliegeplätzen (aber auch nur „fixen Betriebskosten“ für fünf Plätze und verminderten Kosten für die Baggerungsarbeiten) ausgeht, errechnet sie bei einem Diskontierungssatz von 6% einen Ertragswert von 4.161,17 Euro (bzw bei einer endlichen Nutzungsdauer von 10 Jahren 1.837,57 Euro).

Die belangte Behörde kritisiert an den Ausführungen des ***4***:

- Ein völliges Außerachtlassen der neun schwimmenden Bootsplätze führte zu einem unrichtigen und verzerrten Ergebnis. Die ungesicherte Rechtsposition rechtfertige höchstens eine Berücksichtigung beim Kapitalisierungszinssatz. Dies werde auch vom Gutachter der Bf so gehandhabt.
- Die Parkplatzsituation sei unbeachtlich, denn es gebe über 500 öffentliche Parkplätze. Es entspreche laut Freizeitbetriebe ***1*** GmbH auch nicht der Norm, dass jeder Liegeplatzbesitzer einen eigenen Parkplatz direkt am Anlegeplatz habe.
- Für die Seebewirtschaftung seien die Richtwerte für landwirtschaftliche Flächen maßgeblich, die laut einschlägiger Fachliteratur bei 1,5 bis 3,5 % liegen; konkret gebe es

nach einem Beitrag von DI Dr. Franz Nagl für Seenbewertungen je nach Lage, Funktion (Freizeit/Naturschutzgebiet), Verkehrserschließung, Nutzbarkeit, Einzugsgebiet und nachhaltiger Ertragssituation einen Kapitalisierungszinssatz von 1,5 bis 2,5 %. Auch das Gutachten der Bf folgt den Empfehlungen für landwirtschaftliche Flächen. Daher seien 6 % nicht nachvollziehbar.

- Die Lebensdauer von Seen bzw deren Erträgen könne mit „ewig“ angenommen werden, weshalb nur der Reinertrag mit ewiger Rente zu kapitalisieren und auf eine Bodenverzinsung zu verzichten sei (Verweis auf Nagl, ZBL 2018, 27). Im Verfahren sei mehrfach von einer Nutzungsdauer von 20 Jahren ausgegangen worden.

Zu den Bewertungsproblemen verweist die belangte Behörde noch auf die Erläuternden Bemerkungen zu § 5 LBG, wonach ein Sachverständiger mangels Kenntnis des zukünftigen Geschehens auf die Vergangenheitswerte zurückzugreifen habe bzw. bei einem weit in der Vergangenheit gelegenen Bewertungsstichtag keine Zukunftsprognose erstellen brauche sondern auf die faktische Entwicklung zwischen Bewertungsstichtag und Befundaufnahme abstellen könne.

Die Bf betonte zuletzt, dass sie nach wie vor davon ausgehe, der Kaufpreis sei fremdüblich gewesen, die höhere Bewertung mit rund 28.000 Euro im Gerichtsverfahren sei ein Entgegenkommen für einen rascheren Abschluss des Verfahrens gewesen.

Zur Teilwertabschreibung auf das Restgrundstück wird im Rahmen der Erörterungstermine von der Bf ausgeführt, hätte man früher schon gewusst, dass das Projekt nicht im geplanten Umfang durchführbar ist, wäre der Anteil wertloser Flächen und damit der Buchwertabgang beim Verkauf der einzelnen Kabanen höher gewesen. Gegen den Einwand der Behörde, es bestehe seit 1980 ein Naturschutzgebiet und seit 2003 das UNESCO-Naturerbe, bringt die Bf vor, eine Flächenwidmung Marina habe es zum Verkaufszeitpunkt noch nicht gegeben, sondern nur Grünland und Bauland. Man habe sich mit Planzeichen beholfen, bestimmte intendierte Widmungen auszuweisen, was hier der Fall war. Es sei der Hafenbereich auch schon einmal in Hinsicht auf das Projekt der Gemeinde gebaggert worden und ein naturschutzbehördlich abgesegnetes Konzept vorgelegen, auf dessen Basis der Grunderwerb erfolgt sei. Auf den Flächenwidmungsplan wird verwiesen. Der als Zeuge befragte damalige Bürgermeister ***5*** gibt dazu an, dass die Einschränkungen der Möglichkeit, die Flächen als Hafen zu entwickeln, erst mit den Erweiterungsplänen der Bf zutage getreten seien und dass ein Käufer damals den Eindruck habe gewinnen können, die ursprünglich geplante Projektgröße sei umsetzbar. Für die belangte Behörde ist aufgrund ihrer Erhebungen beim Land klar, dass von Anfang an keine Widmung Segelhafen möglich gewesen sei.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Bf hat im Jahr 2000 von der Gemeinde ***1*** ein Areal erworben, das als „***8***“ bezeichnet wird und für das die Gemeinde bereits jahrelang Pläne gehabt hat, auf diesem Gebiet Kabanen und Bootsanlegeplätze zu errichten. Der Kaufpreis hat 28,30 Euro/m² betragen. Da aber nicht die gesamte Fläche gleichermaßen nutzbar war, sondern neben Segelhafen auch nicht bewirtschaftbare und damit wertlose Bereiche vorhanden waren, erfolgte beim Verkauf von Kabanen ein höherer Buchwertabgang, als dem auf die Gesamtfläche umgelegten Durchschnittspreis pro m² entsprochen hätte. Dabei wurde von jener Projektgröße ausgegangen, die zuvor von der Gemeinde verfolgt worden ist.

Erst im Laufe der Umsetzung ist für die Bf – aufgrund der erst nach dem Kauf technisch umgesetzten Abbildung von Widmungen als Segelhafen bzw Naturschutzgebiet – hervorgekommen, dass die ursprünglich beabsichtigte Nutzung nicht möglich ist. Konkret erfolgte im Jahr 2007 eine entsprechende Korrektur, und im Jahr 2010 war nach einigen Bemühungen der Bf erkennbar, dass der ursprüngliche Plan aufzugeben war. Die verbliebene Restliegenschaft war somit massiv im Wert gemindert, denn sie bestand aus Naturschutzgebiet, das nicht bewirtschaftet werden durfte.

Ebenso im Jahr 2010 wurde jene Liegenschaft von der Bf veräußert, die weder für Kabanenerrichtung nutzbar war, noch völlig wertlos, weil sich auf ihr 17 Bootsliegeplätze und fünf Autostellplätze befanden, die von der Bf vermietet wurden. Sie bestand aus 6.274 m² Schilf, 2.614 m² Gewässer und 850 m² Verkehrsfläche. Die gesamte Fläche war (und ist) Naturschutzgebiet, die Verwendung als Bootsliegeplätze war daher widmungswidrig, jedoch für acht fix errichtete Stege aufgrund bestehender Bewilligungen zulässig. Für neun an schwimmenden Stegen liegenden Plätzen gab es aber zum Verkaufszeitpunkt keine Bewilligung, womit ein kostenpflichtiger Abbruch dieser Plätze ernstlich drohte und von der Behörde im Jahr 2016 auch angeordnet wurde. Erst nachfolgende Entwicklungen sicherten den Bestand der Schwimmstege, deren Uferbefestigung bildet aber nach wie vor einen Graubereich.

Der Verkauf erfolgte an die 99%-Gesellschafterin und ihren Sohn und diente vornehmlich dazu, Begehrlichkeiten der Kabaneneigentümer auf eine gemeinschaftliche Nutzung hintanzuhalten und eine Trennung zwischen Kabanenbewirtschaftung und Bootsliegeplätzen herbeizuführen. Zur Kaufpreisfindung versuchte man erfolglos, einen Preis für Schilf zu eruieren. Da auch sonst mangels Umschlaghäufigkeit keine Vergleichspreise ermittelbar waren, orientierte man sich an einem Grundstückskauf aus dem Jahr 1992 im Schilfgebiet durch die Gemeinde ***1***, welche die Fläche von 530.915 m² zur Ablagerung von Schlamm benötigte. Daraus haben die Bf und die Käufer einen Preis von 4.000 Euro ermittelt. Im Rahmen des Verkaufes wurde den

Käufern das Recht eingeräumt, die Infrastruktur des weiterhin der Bf gehörenden Nachbargrundstückes (Sanitäranlagen, Fahrradabstellraum, Parkplätze) mitzubেনutzen, wobei anteilige Kosten der Bf auf das verkaufte Grundstück umgelegt wurden. In der Folge haben die Käufer der Bf das Grundstück zur Bittleihe unentgeltlich überlassen und die Bf die Liegenschaft in der bisherigen Art weiter bewirtschaftet.

Aus der Art der Fortbewirtschaftung und den Bemühungen hinsichtlich der Kaufpreisfindung sowie den folgenden rechtlichen Erwägungen ergibt sich, dass mit dem Verkauf an die Gesellschafterin und ihren Sohn seitens der Bf keine Bereicherung der Gesellschafterseite intendiert war und auch nicht eingetreten ist.

2. Beweiswürdigung

Die Feststellungen über die Widmungen und Kaufpreise ergeben sich aus den im Akt befindlichen Urkunden.

Die Annahme, das Wissen um die tatsächliche (Nicht-)Nutzungsmöglichkeit eines Teils der erworbenen Liegenschaft habe nicht ursprünglich bestanden, sondern ist erst später gereift, ergibt sich aus den Schilderungen der Bf und den Aussagen des damaligen Bürgermeisters, der als Zeuge angegeben hat, auch für die Gemeinde habe sich erst mit den Erweiterungsplänen der Bf manifestiert, dass diese naturschutzrechtlich nicht möglich sind, und ein potentieller Käufer habe damals den Eindruck gewinnen können, die von der Bf ursprünglich verfolgten Pläne wären durchführbar gewesen.

Das Verkaufsmotiv für die strittige Liegenschaft erschließt sich aus den entsprechenden Vorbringen der Bf. Dass es der Bf nicht um eine Bereicherung der Gesellschafter ging, zeigt sich auch daran, dass die Liegenschaft seit dem Eigentümerwechsel der Bf im Wege der Nutzungseinlage unentgeltlich zur weiteren Verwaltung und Fruchtziehung überlassen wird. Diese wiederum ergibt sich aus den Büchern der Bf.

Die fehlende Bereicherungsabsicht ergibt sich weiters daraus, dass die Bf sich bemüht hat, Vergleichswerte für einen Kaufpreis heranzuziehen und aus der Aussage des gerichtlich beeideten Sachverständigen ***4***, nach seiner Einschätzung müsse ein Ertragswert nahe der bezahlten 4.000 Euro angesetzt werden. Es ist somit auch für einen Außenstehenden erkennbar, dass ein Preis von 4.000 Euro im Rahmen einer möglichen Bandbreite liegt und es damit vertretbar erscheint, seinen Ansatz nicht als ungerechtfertigten Vorteil für den Käufer zu werten.

Die fehlende Bewilligung für die schwimmend errichteten Bootsplätze ergibt sich aus den Vorbringen der Bf und dem vom LVwG ***6*** bestätigten Bescheid der ***7*** Landesregierung vom 15.2.2016, mit dem der Bf aufgetragen worden ist, die ohne

naturschutzrechtliche Bewilligung errichteten Stege zu entfernen und den rechtmäßigen Zustand wiederherzustellen.

Dass der Kaufpreis nicht überhöht erscheint, ergibt sich insbesondere aus den Ausführungen der beiden gerichtlich beeideten Sachverständigen, denen zufolge die fehlende Rechtssicherheit für 9 bewilligungslos errichtete Bootsliegeplätze zu deren Nichtberücksichtigung beim Ertrag führen müsse. Ein Ausscheiden von mehr als der Hälfte des Erlöses lässt – bei Aufwendungen, die nicht ebenso proportional gemindert werden können – den Reinertrag bereits gegen Null sinken. Zusätzlich sprechen die Ausführungen des Sachverständigen *****4*****, ein ordentlicher Kaufmann hätte kein Interesse daran, eine mit hohen Risiken behaftete Kleinanlage zu betreiben, für einen geringen Wert des Grundstückes. Die Anmerkung des Sachverständigen *****3*****, 28.000 Euro könnten als Substanzwert für 8 Plätze angemessen sein, lässt wohl außer Acht, dass ein privater Käufer ohne Ertragsabsichten auch die späteren Erhaltungs- und Instandsetzungsmaßnahmen zu tragen hat. Bereits aus den angeführten Punkten ist der geringe Wert ersichtlich, denn der Erlös aus den acht bewilligten Plätzen wird durch die Lasten und Unsicherheiten der Liegenschaft (drohender Abriss der Schwimmstege, teilweise Angewiesenheit auf die Infrastruktur der Nachbarliegenschaft, Erhaltungsverpflichtung für Uferbefestigungen, Beteiligung an den Baggerungskosten des *****2***** Kanals) weitgehend aufgezehrt. Inwieweit die Parkplatzsituation auf dem Grundstück zusätzlich wertmindernd wirkt bzw ob ein höherer Risikozuschlag zum Diskontierungssatz von 3 % angebracht wäre, ist dabei nicht mehr sonderlich bedeutsam. Im Übrigen wird auf die rechtlichen Ausführungen verwiesen.

3. Rechtliche Beurteilung

3 Zu Spruchpunkt I. (Abänderung/Aufhebung)

Zur Frage der verdeckten Ausschüttung:

Für die Ermittlung des Einkommens ist es ohne Bedeutung, ob das Einkommen im Wege offener oder verdeckter Ausschüttungen verteilt wird (§ 8 Abs 2 KStG). Verdeckte Ausschüttungen sind alle außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung gelegenen Zuwendungen einer Körperschaft an Anteilsinhaber, die das Einkommen der Körperschaft vermindern und ihre Wurzel in der Anteilsinhaberschaft haben (vgl etwa VwGH 20.3.1974, 1157/72; 23.4.2008, 2004/13/0106).

Nach einhelliger Lehre und Rechtsprechung ist für das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung erforderlich, dass zwischen den Vertragsparteien eine Gesellschafter- oder Nahebeziehung besteht, der Gesellschafter (bzw ihm Nahestehende) zulasten der Gesellschaft bereichert wird und diese Bereicherung von der Gesellschaft gewollt ist (siehe zB *Raab/Renner* in *Lachmayr/Strimitzer/Vock*, KStG³², § 8 Tz 723 mwN).

Die Gesellschafterstellung bzw Nahebeziehung für den Sohn der 99%-Gesellschafterin liegt zweifelsfrei vor.

Zur Frage der Bereicherung ist wesentlich, ob der Verkauf einem Fremdvergleich standhält. Die Schwierigkeit dabei liegt vor allem darin, dass es für den Verkauf von Seegrundstücken im Schilfgürtel des ***11*** keinen Markt gibt, weil derartige Grundstücke praktisch nicht umgeschlagen werden. Der Vergleich mit anderen Seegrundstücken erweist sich als nicht zielführend, weil die Einzigartigkeit eines Steppensees, der nur über einen gebaggerten Kanal durch den Schilfgürtel erreicht werden kann, nicht an den Verhältnissen für die sonst vorherrschenden klaren Bergseen mit unmittelbarem Zugang gemessen werden kann. Dennoch wird eine Berechnung anhand jener Werte, über die weitgehende Einigkeit besteht, zur Plausibilisierung angestellt.

Gemäß § 2 Abs 3 LBG sind besondere Vorliebe und andere ideelle Wertzumessungen einzelner Personen bei der Verkehrswertermittlung außer Acht zu lassen. Im Ertragswertverfahren ist der Wert der Sache durch Kapitalisierung des für die Zeit nach dem Bewertungsstichtag zu erwartenden oder erzielten Reinertrags zum angemessenen Zinssatz und entsprechend der zu erwartenden Nutzungsdauer der Sache zu ermitteln (§ 5 Abs 1 LBG).

Es ist von jenen Erträgen und Aufwendungen auszugehen, die bei Bewirtschaftung der Sache tatsächlich erzielt wurden. Auch ein Ausfallswagnis ist bereits bei Ermittlung des Reinertrages zu berücksichtigen (§ 5 Abs 2 LBG). Weichen die tatsächlich erzielten Erträge von den bei ordnungsgemäßer Bewirtschaftung der Sache erzielbaren Erträgen ab, so ist von jenen Erträgen, die bei ordnungsgemäßer Bewirtschaftung der Sache nachhaltig hätten erzielt werden können, und dem bei einer solchen Bewirtschaftung entstehenden Aufwand auszugehen (§ 5 Abs 3 LBG).

Der Zinssatz zur Ermittlung des Ertragswertes richtet sich nach der bei Sachen dieser Art üblicherweise erzielbaren Kapitalverzinsung (§ 5 Abs 4 LBG).

Sowohl von der Bf als auch von der belangten Behörde ist in deren Bewertungen ein Diskontierungszinssatz von 3 % gewählt worden, daher werden Überlegungen betreffend einen höheren Zinssatz zunächst hintangestellt. Es ist auch nicht zu beanstanden, dass eine ewige Rente angesetzt wurde, denn die Kosten einer regelmäßigen Instandsetzung oder Neuerrichtung nach Ablauf der gewöhnlichen Nutzungsdauer der Stegbauten wurde beim Reinertrag berücksichtigt.

Wenn die belangte Behörde meint, die bewilligungslos errichteten Stege auszublenden, führe zu einem verzerrten Ergebnis, so ist das ex post betrachtet zwar zutreffend, vom Bewertungsstichtag aus gesehen hingegen richtig, wie die beiden gerichtlich beeideten Sachverständigen auch ausführten. Es steht auch im Einklang mit den einschlägigen Normen, denn gemäß § 5 Abs 2 LBG sind zwar grundsätzlich die Werte zwischen Bewertungsstichtag

und Bewertungstag zur Bewertung heranzuziehen, bei deren Abweichen von jenen Erträgen, die bei ordnungsgemäßer Bewirtschaftung erzielbar wären, jedoch diese (§ 5 Abs 3 LBG). Der Käufer einer Liegenschaft, auf der sich bewilligungslose Bauten befinden, wird für diese Bauten keinen positiven Wert ansetzen, sondern deren drohenden Abbruch als Last bewerten. Ordnungsgemäß kann nur die Bewirtschaftung des bewilligten Bestandes von acht Bootsplätzen angesehen werden.

Damit ist der Erlös aus acht Bootsliegeplätzen ($898,33 \times 8 = 7.186,64$) zugrunde zu legen. Errichtungskosten sind ebenfalls nur von acht Plätzen ausgehend zu berücksichtigen, somit nicht -5.100 sondern nur -2.400. Es erscheint unzweifelhaft, dass diese Kosten durch die laufend erforderliche Erneuerung erwachsen und daher anzusetzen sind. Unabhängig von der Anzahl der Bootsplätze sind die geschätzten Kosten der Baggerungsarbeiten von -796,88, weil diese die Liegenschaft per se betreffen und nicht von der Intensität der Nutzung abhängig gemacht werden können. Dass derartige Kosten gar nicht zu berücksichtigen wären, wie die belangte Behörde in der Beschwerdeentscheidung vertreten hat, wird im weiteren Verfahren nicht mehr behauptet.

Die variablen und fixen Betriebskosten (in Summe bei 17 Liegeplätzen 8.525,84) sind mittlerweile unstrittig nicht extra von den Mietern zu vergüten, sondern müssen von den Mieteinnahmen bestritten werden. Sie können aber für acht Plätze nicht (wie in der letzten Berechnung der Bf vom 15.6.2021) linear gekürzt werden, sondern sind im Verhältnis zu den 72 Kabanen zu sehen, mit denen diese Kosten geteilt werden, womit sich das Teilungsverhältnis von $72+17=89$ auf $72+8=80$ ändert. Damit betragen diese Kosten -4.463,53 [*Summe fixe und variable Betriebskosten für 17 Plätze: $8.525,84 / 17 = 501,52$ bei 89 Plätzen $gesamt \times 89 / 80 = 557,941$ pro Platz $\times 8 = 4.463,53$ für 8 Plätze*]. Aus diesen Werten errechnet sich ein negativer Reinertrag von -473,77 Euro, der mit 3 % abgezinst einen Gesamtwert von -15.792,27 Euro ergibt.

Der Baukostenzuschuss von 2.000 Euro pro Bootsplatz kann nicht als regelmäßiger Ertrag angesetzt werden, zumal bei kurzer Mietdauer eine gänzliche oder teilweise Erstattung erfolgt. Dies führt auch der Sachverständige ***4*** aus. Es wäre aber verzerrend, sowohl die Errichtungskosten als auch den Baukostenzuschuss auszublenden. Setzt man ihn als einmalige Leistung zu Beginn des Mietverhältnisses an, egalisieren $8 \times 2.000 = 16.000$ Euro gerade den negativen Ertragswert. Noch nicht berücksichtigt sind die anzusetzenden Kosten eines erforderlichen Abbruchs der bewilligungslos errichteten Bootsliegeplätze.

Ganz allgemein ist anzumerken, dass die belangte Behörde im Vorlagebericht zwar rügt, dass die angesetzten Kosten zu einem großen Teil nur auf den Annahmen der Bf beruhen und nicht nachvollziehbar seien, doch legt auch die belangte Behörde diese Werte ihren Berechnungen zugrunde, womit davon auszugehen ist, dass die angenommenen Beträge grundsätzlich realistisch sind und daher Basis der Bewertung sein können.

Zur möglichen Bandbreite für eine Kaufpreisfindung ist weiters anzumerken, dass die von der belangten Behörde angesetzten Werte in einer Spanne von 198.000-339.000 Euro weit außerhalb des fremdüblichen Rahmens gelegen sind, was insbesondere an der Einbeziehung der bewilligungslosen Bootsplätze liegt (die auch seitens der Bf fälschlich angesetzt worden sind). Berechnet man die Rendite anhand der eben errechneten Zahlen wie die belangte Behörde unter Ausblendung von Baukostenzuschuss und Errichtungskosten, so liegt der Reinertrag bei 1.926,23 Euro und der Ertragswert bei 64.207,73 Euro. Hierbei ist jedoch zu hinterfragen, ob ein Zinssatz von 3 % tatsächlich gerechtfertigt ist, denn das Heranziehen der Risikosätze für land- und forstwirtschaftliche Flächen bedingte eine Vergleichbarkeit mit deren Bewirtschaftung. Nun fehlt es einerseits bei einem Grundstück im Schilfgürtel, das nur als Bootsanlegestelle verwendbar ist, an einer landwirtschaftlichen Nutzung, andererseits ist die Lage eines solchen Grundstückes – wie bereits ausgeführt – nicht mit einer typischen Seelage vergleichbar. Nach Überzeugung des erkennenden Richters ist daher den Ausführungen des Sachverständigen ***4*** zu folgen, der von einer sechsprozentigen Verzinsung ausgehen würde. Damit liegt der Ertragswert jedoch nur mehr bei 32.000 Euro. Hierdurch wird auch das Risiko des Betriebes einer Kleinstanlage, die in Konkurrenz zum wesentlich größeren und mit besserer Infrastruktur (insbesondere nahegelegene ausreichende Parkmöglichkeiten für alle Bootsanleger auf dem eigenen und dem dort nahen kostenlosen Gemeindeparkplatz) ausgestatteten Hafen der Freizeitbetriebe ***1*** GmbH steht, besser abgebildet und berücksichtigt.

Noch völlig außer Acht gelassen ist dabei, dass die Preise der Bf und der Freizeitbetriebe ***1*** GmbH ähnlich sind, was aber nur möglich ist, weil die Bf auf dem Nachbargrundstück Parkplätze zur Verfügung stellen kann. Ohne diese – im Gegensatz zu Hochseemarinas bei einem Hafen in Großstadtnähe, der für tage- und stundenweise Ausfahrten verwendet wird – für die komfortable Nutzung essentielle Möglichkeit des sicheren Stellplatzes in der Nähe der Anlegestelle müsste wohl schon wegen der unmittelbaren Nähe des Konkurrenzbetriebes ein deutlicher Abschlag im erzielbaren Mieterlös erfolgen. Auch diesbezüglich wird den Aussagen des Sachverständigen ***4*** wesentliches Gewicht beigemessen. Nach wie vor unberücksichtigt sind die Kosten der drohenden Räumung der schwimmenden Bootsplätze. Dies alles einbeziehend, wird sich auch der Wert von 32.000 Euro realistischer Weise noch deutlich verringern. Schon ein zwanzigprozentiger Abschlag bei den Mieterlösen führte zu einem Ertragswert von lediglich rund 16.000 Euro bei 3 % Verzinsung bzw. 8.000 Euro bei 6 % Verzinsung.

Diese Überlegungen und Berechnungen sowie die Aussagen der Sachverständigen zeigen, dass die als Kaufpreis angesetzten 4.000 Euro ein vertretbarer Wert innerhalb einer – aufgrund vieler Ungewissheiten und Schwierigkeiten in der Bewertung – größeren Bandbreite darstellen. Daher fehlt es an der für eine verdeckte Ausschüttung notwendigen Fremdunüblichkeit.

Selbst dann, wenn man zu dem Schluss käme, das Mindestmaß für einen fremdüblichen Kaufpreis läge bei fundierter Berechnung über dem tatsächlich bezahlten, fehlte es – wie bereits im Rahmen der Beweiswürdigung dargelegt – jedenfalls am Bereicherungswillen auf Seiten der Bf. Eine der Voraussetzungen für die Beurteilung eines Sachverhaltes als verdeckte Ausschüttung ist eine subjektive, auf Vorteilsgewährung gerichtete Willensentscheidung der Körperschaft. Nun hat es der Verwaltungsgerichtshof schon wiederholt als zulässig angesehen, aus den Umständen des betreffenden Falles auf die [auch fehlende] Absicht der Vorteilsgewährung zu schließen (vgl. z.B. VwGH 24.7.2007, 2007/14/0013). Der gefundene Preis ist nicht willkürlich gewählt, sondern entspringt dem einzig greifbaren Vergleichsgrundstück, und die Ausführungen der gerichtlich beeideten Sachverständigen zeigen, dass der Preis im Rahmen dessen gelegen ist, was als angemessen zumindest denkmöglich gewesen ist, wobei die Spanne des Fremdüblichen wohl von 4.000 bis ca. 16.000 Euro geht und aus den Umständen des Einzelfalles und in Relation zur Obergrenze des Fremdüblichen kein Bereicherungswille unterstellt werden kann.

Zur Frage der Teilwertabschreibung:

Die Bf ist buchführungspflichtig kraft Rechtsform (§ 189 Abs 1 Z 1 UGB) und erzielt Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 7 Abs 3 KStG). Für die Gewinnermittlung jener Steuerpflichtigen, die nach § 189 UGB rechnungslegungspflichtig sind und die Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 23 EStG) beziehen, sind die unternehmensrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung maßgebend, außer zwingende steuerrechtliche Vorschriften treffen abweichende Regelungen (§ 5 Abs 1 EStG). Gegenstände des Anlagevermögens sind bei voraussichtlich dauernder Wertminderung ohne Rücksicht darauf, ob ihre Nutzung zeitlich begrenzt ist, außerplanmäßig auf den niedrigeren am Abschlussstichtag beizulegenden Wert abzuschreiben (§ 204 Abs 2 UGB). Beizulegender Wert ist der Betrag, den ein Erwerber des gesamten Unternehmens im Rahmen des Gesamtkaufpreises für den betreffenden Vermögensgegenstand oder die betreffende Schuld ansetzen würde; dabei ist davon auszugehen, dass der Erwerber das Unternehmen fortführt (§ 189a Z 3 UGB – entspricht dem Teilwertbegriff des § 6 Z 1 und 2 EStG).

Die im Jahr 2010 wertberichtigte Liegenschaft wird von der Bf im Anlagevermögen gehalten. Im Jahr 2010 hat sich für die Bf herausgestellt, dass das vorhandene Restgrundstück nicht geeignet ist, darauf Kabanen zu errichten und aus deren Verkauf Gewinne zu erzielen. Da stattdessen nicht kommerziell nutzbares Naturschutzgebiet vorliegt, war der Wert zum Abschlussstichtag 31.12.2010 dauerhaft im Wert gemindert und unternehmensrechtlich zu korrigieren. Zwingende steuerliche Vorschriften stehen dem nicht entgegen (vgl § 6 Z 2 EStG).

Selbst dann, wenn man davon ausgeht, dass die Wertminderung bereits früher bekannt gewesen wäre, käme man für die Gewinnermittlung 2010 im Ergebnis zu einer Betriebsausgabe, die der Höhe nach der durchgeführten Teilwertabschreibung entspricht:

Diesfalls wäre nämlich der Anteil der ertragreich verwertbaren Fläche an der Gesamtfläche der Liegenschaft geringer und damit der Buchwertabgang der bisher veräußerten Kabanen höher gewesen. Derartige Verkäufe haben ab 2004 stattgefunden.

Entspricht die Vermögensübersicht nicht den allgemeinen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung oder den zwingenden Vorschriften dieses Bundesgesetzes, ist sie zu berichtigen (Bilanzberichtigung, § 4 Abs 2 Z 2 EStG). Es hätte somit in den vergangenen Jahren bereits jeweils ein höherer Buchwertabgang gebucht werden müssen.

Kann ein Fehler nur auf Grund der bereits eingetretenen Verjährung nicht mehr steuerwirksam berichtigt werden, ist seine Berichtigung durch Ansatz von Zu- oder Abschlägen im ersten zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung noch nicht verjährten Veranlagungszeitraum insoweit vorzunehmen, als der Fehler noch steuerliche Auswirkungen haben kann (§ 4 Abs 2 Z 2 EStG).

Die Außenprüfung über die Jahre 2010-2013 wurde im Dezember 2014 begonnen und im Herbst 2018 beendet. Zu diesem Zeitpunkt war für die Jahre vor 2008 absolute Verjährung eingetreten (§ 209 Abs 3 BAO), für die Jahre 2008 und 2009 sind nach Erlassung der Abgabenbescheide (2010 bzw 2011) keine bis 2018 reichenden Verlängerungshandlungen ersichtlich und damit ebenfalls Verjährung eingetreten (§ 207 Abs 2 iVm § 209 Abs 1 BAO).

Der Fehlerberichtigung in Jahren vor 2010 steht auch nur die Verjährung entgegen, denn für die Abgabenbehörde bestünde sonst die Möglichkeit einer Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs 1 lit b BAO, weil die Bewertungsfragen betreffend die Liegenschaft für sie neu hervorgekommen sind.

§ 4 Abs 2 Z 2 EStG ist erstmals bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 2004 auf Fehler anzuwenden, die Veranlagungszeiträume ab 2003 betreffen (§ 124b Z 225 EStG). Damit wären Bilanzberichtigungen aus den Jahren 2004-2009 aus dem Titel des § 4 Abs 2 EStG im Jahr 2010 in jener Höhe nachzuholen, die der geltend gemachten Teilwertabschreibung entspricht.

4 Zu Spruchpunkt II. (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.

Die aufgeworfenen Streitfragen sind Probleme der Beweiswürdigung und damit im Sachverhalt und nicht im Rechtlichen gelegen. Daher war die Revision nicht zuzulassen.

Wien, am 2. Juli 2021