

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Judith Daniela Herdin-Winter in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Dr. Erich Viktor Martin Ježek, Zieglergasse 8/3/0, 1070 Wien, über die Beschwerde vom 27. Oktober 2015 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 2/20/21/22 vom 23. September 2015 betreffend Kapitalertragsteuer 2013, Steuernummer ***BF1StNr1***, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 8. April 2021 in Anwesenheit der Schriftführerin S, zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit Bericht vom 29. Juli 2014 wurde eine Betriebsprüfung betreffend die E GmbH abgeschlossen. Im Rahmen dieser Prüfung wurde u.a. festgestellt, dass die E GmbH mit Kaufvertrag vom 17. November 2008 die Liegenschaft (Einfamilienhaus) in ***, vom damaligen Gesellschafter (100 % davon 2/3 als Treuhänder) und nunmehrigen Beschwerdeführer ***Bf1*** zum Preis von 400.000,- Euro erworben hätte. Das Objekt sei bis zum Verkauf Ende 2012 keiner wesentlichen Nutzung zugeführt worden und leer gestanden.

Mit Kaufvertrag vom 20. Dezember 2012 sei das Objekt um 170.000,- Euro an Frau K verkauft worden.

Im Zuge der Prüfung sei argumentiert worden, dass der seinerzeitige Kaufpreis auf einem Schätzgutachten von Architekt A basiert habe, welches bereits am 17. Mai 1999 erstellt

worden sei. Für den tatsächlichen Erwerb vom 17. November 2008 hätten keine Unterlagen für die Ermittlung des Kaufpreises vorgelegt worden können.

Auf den vereinbarten Kaufpreis iHv 400.000,- Euro sei eine Anzahlung von 200.000,- Euro geleistet worden, für die Restzahlung seien zwei Raten zu je 100.000,- für die Jahre 2009 und 2010 vereinbart worden. In den Bilanzen bis 2011 sei diese Verbindlichkeit gegenüber dem Beschwerdeführer ausgewiesen worden. Die Tilgung sei lt. Auskunft der Geschäftsleitung erst nach dem Verkauf der Liegenschaft erfolgt.

Basierend auf den Grundstückspreisen in O, dem tatsächlichen Verkaufspreis im Jahr 2012, dem Wertverzehr aufgrund der Nichtnutzung des Gebäudes, sowie dem Naheverhältnis zwischen dem Verkäufer (Beschwerdeführer) und dem Käufer (E GmbH) scheine der seinerzeitige Kaufpreis als überhöht. Mangels vorgelegter Unterlagen zur Kaufpreisermittlung zum Stichtag des Erwerbes werde der Kaufpreis im Zuge der Prüfung auf 300.000,- Euro geschätzt.

Die Differenz iHv 100.000,- Euro stelle eine verdeckte Gewinnausschüttung an den Gesellschafter (Beschwerdeführer) dar. Die Kürzung der Anschaffungskosten iHv 100.000,- Euro sei im Zuge der Veräußerung im Jahr 2012, aufgrund der Minderung des abgegangenen Buchwertes, bei der Gewinnermittlung zu berücksichtigen.

Die Kapitalertragssteuer für die verdeckte Gewinnausschüttung werde vom Gesellschafter (Beschwerdeführer) als Empfänger der Kapitalerträge übernommen.

Die Übernahme der Kapitalertragssteuer durch den Gesellschafter (Beschwerdeführer), welche ihm direkt mittels Abgabenbescheid vorgeschrieben werde, sei durch seinen steuerlichen Vertreter mit Unterschrift auf der Niederschrift der Schlussbesprechung betreffend die E GmbH vom 18. Juli 2014 bestätigt worden.

Der aufgrund dieser Feststellungen am 29. Juli 2014 erlassene Bescheid betreffend KEST 2008 wurde zunächst durch Beschwerdeentscheidung am 23. September 2015 aufgehoben, da von der belangten Behörde festgestellt worden sei, dass der Restkaufpreis für die verfahrensgegenständliche Liegenschaft erst im Jahr 2013 zugeflossen sei.

Mit dem verfahrensgegenständlichen Bescheid vom 23. September 2015 wurde die Kapitalertragssteuer für den Beschwerdeführer gem. § 95 Abs. 4 EStG 1988 sohin mit 25.000,- Euro festgesetzt.

Zur Begründung führte die belangte Behörde aus, dass die E GmbH (E) mit Kaufvertrag vom 17. November 2008 die Liegenschaft in ***, um 400.000,- Euro vom damaligen Gesellschafter ***Bf1*** (Beschwerdeführer) erworben habe. Das Objekt sei bis zum Verkauf Ende 2012 leergestanden. Mit Kaufvertrag vom 20. Dezember 2012 sei das Objekt um 170.000,- Euro an eine gesellschaftsfremde Person verkauft worden.

Im Zuge der Betriebsprüfung bei der E für die Jahre 2007 bis 2011 hätten keine Unterlagen vorgelegt werden können, die den Preisabfall von 230.000,- Euro klären hätten können. Es sei lediglich ein Schätzgutachten vom 17. Mai 1999 zum Verkehrswert zwecks Vorlage bei der Bank vorgelegt worden. Basierend auf diesem Gutachten sei auf Basis des Verbraucherpreisindex der Statistik Austria ein Schätzwert für 2008 ermittelt worden. Über den tatsächlichen Bauzustand des Gebäudes zum Zeitpunkt des Aufkaufes am 17. November 2008 gebe es keinerlei Unterlagen. Das Gebäude sei ungenutzt geblieben und sei im Jahr 2012 laut der im Zuge der Betriebsprüfung abgegebenen Stellungnahme der E GmbH in einem devastierten Zustand (Schadhafter Dachstuhl, undichtetes Dach, Feuchtigkeitsschäden) gewesen. Es sei nicht davon auszugehen, dass derartige Schäden innerhalb von vier Jahren auftreten. Da das Objekt schon ab der Anschaffung im Jahre 1999 jahrelang leer gestanden sei, sei davon auszugehen, dass bereits zum Zeitpunkt des Ankaufs derartige Schäden vorgelegen hätten. Eine rückwirkende Begutachtung des Objektes sei nicht mehr möglich, weshalb die Betriebsprüfung den angemessenen Kaufpreis in Höhe von 300.000,- Euro im Schätzungswege ermittelt habe, womit der Verfall durch Leerstehung und der Notverkauf durch den entstandenen Verlust iHv von 130.000,- Euro ausreichend berücksichtigt worden sei. Die Differenz zwischen Schätzwert laut Betriebsprüfung und dem von der E geleisteten Kaufpreis stelle gemäß § 8 KStG eine verdeckte Gewinnausschüttung dar.

In der gegen den KEST-Bescheid 2008 vom 29. Juli 2014 erhobenen Beschwerde vom 3. September 2014, dem aufgrund des erst im Jahr 2013 zugegossenen Restkaufpreises stattgegeben hätte werden müssen, sei eingewendet worden, dass der Beschwerdeführer lediglich zu einem Drittel an der E beteiligt gewesen sei.

Dem sei entgegenzuhalten, dass die der belangten Behörde vorliegenden Treuhandverträge erst am 27. November abgeschlossen worden seien. Demnach sei der Beschwerdeführer zum Zeitpunkt des Ankaufs der Liegenschaft durch die E alleiniger Gesellschafter gewesen. Zur Kaufpreisermittlung seien – wie oben aufgeführt - keine tauglichen Grundlagen vorgelegt worden. Auch in den vorgelegten Grobkalkulationen befänden sich keine Aussagen zum Bauzustand des Gebäudes im Zeitpunkt der Anschaffung durch die E. Die Grundstücksbelastung durch die Bank sei bereits im Jahr 1999 erfolgt und lasse keine Rückschlüsse auf den Wert des Grundstücks im Jahr 2008 zu. Die in der Beschwerde vorgebrachten Einwendungen seien demnach nicht geeignet, die Feststellungen der Betriebsprüfung zu entkräften.

Gemäß § 95 Abs. 1 EStG 1988 sei der Empfänger der Kapitalerträge Schuldner der Kapitalertragsteuer. Die Kapitalertragsteuer sei von dem gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 zum Abzug Verpflichteten einzubehalten. Nach § 95 Abs. 4 EStG 1988 sei die Kapitalertragsteuer ausnahmsweise dem Empfänger der Kapitalerträge direkt vorzuschreiben, wenn der zum Abzug Verpflichtete die Kapitalerträge nicht vorschriftsmäßig gekürzt habe und die Haftung nach Abs. 1 nicht oder nur erschwert durchsetzbar wäre oder der Empfänger weiß, dass der

Schuldner die einbehaltene Kapitalertragsteuer nicht vorschriftsmäßig abgeführt habe und dies dem Finanzamt nicht unverzüglich mitteile.

Mit Schreiben vom 27. Oktober 2015 brachte der steuerliche Vertreter dagegen Beschwerde ein und beantragte diese ohne Beschwerdeverentscheidung dem Bundesfinanzgericht vorzulegen sowie die Entscheidung durch den Senat in einer mündlichen Verhandlung.

Zur Begründung führte er aus, dass der Spruch des Bescheides einen rechtswidrigen Inhalt aufweise, indem er gem. § 93 EStG 1988 steuerpflichtige Kapitalerträge im Ausmaß von 100.000,- Euro für den Zeitraum 2013 und Kapitalertragsteuer in Höhe von 25% gem. § 95 Abs. 5 EStG 1988 mit 25.000,- Euro festgesetzt habe, obwohl dem Beschwerdeführer keine derartigen Kapitalerträge in dem genannten Zeitraum zugeflossen seien. Entgegen den Ausführungen in der Begründung des Bescheides liege keine verdeckte Ausschüttung an den Beschwerdeführer vor.

Die Rechtswidrigkeit des Bescheidspruches liege unter anderem darin, dass die Sachverhaltsermittlung und die darauf fußende Bescheidbegründung mangelhaft seien, zumal die belangte Behörde nicht ausreichend dargestellt habe, auf Basis welcher konkreten Sachverhalte, und welcher darauf basierender Überlegungen sie zu dem Bescheidspruch gelangt sei. Die Mangelhaftigkeit der Sachverhaltsermittlung sowie der Bescheidbegründung sei auch darin zu erblicken, dass sich die belangte Behörde mit den ihr im Zuge der Außenprüfung erteilten Auskünften der Geschäftsleitung, mit den übergebenen Unterlagen und Informationen in der Bescheidbegründung in nur unzureichender Weise auseinandergesetzt habe.

Die belangte Behörde habe den rechtswidrigen Bescheid weiters in aktenwidriger Weise erlassen, obwohl ihr Unterlagen und Informationen vorgelegen hätten, die bei entsprechender objektiver Würdigung zu einem anderslautender Spruch geführt hätten. Darüber hinaus seien die Grundlagen der Abgabenerhebung durch eine rechtswidrige und in der Bescheidbegründung in unzureichender Weise erläuterten und begründeten Schätzung zustandegekommen, die den Anforderungen des Gesetzes und der einschlägigen Judikatur zur rechtskonformen Ermittlung der Grundlagen der Abgabenerhebung widerspreche.

Des Weiteren sei das Recht auf Parteiengehör verletzt worden, womit der Spruch des Bescheides auch aus diesem Grund mit Rechtswidrigkeit belastet werde. Es werde daher beantragt den Beschwerdegründen Rechnung zu tragen bzw. in eventu die Sache an die Behörde erster Instanz zurück zu verweisen.

Zum zeitlichen Verlauf werde ausgeführt:

1991 Erwerb der Liegenschaft durch den Beschwerdeführer

17.05.1999 Schätzungsgutachten A (Schätzwert 364.527,- Euro)

17.11.2008 Liegenschaftserwerb durch die Gesellschaft (Kaufpreis 400.000,- Euro)

27.11.2008 Abtretung von 66,67% der Anteile an der Gesellschaft durch Beschwerdeführer

20.12.2012 Verkauf der Liegenschaft durch Gesellschaft an Dritte (Kaufpreis 170.000,- Euro)

Am 17.11.2008 sei die verfahrensgegenständliche Liegenschaft mittels Kaufvertrages vom Beschwerdeführer an die E GmbH verkauft worden, an der der Beschwerdeführer zu 100% beteiligt war, davon ab 27.11.2008 zu 2/3 als Treuhänder.

Er sei zum Zeitpunkt des Liegenschaftserwerbes nicht Geschäftsführer der Gesellschaft gewesen. Bis zum Jahr 2008 sei die beschwerdegegenständliche Liegenschaft von ihm immer wieder vermietet worden und habe sich daher jedenfalls bis zum Verkauf in einem gebrauchsfähigen nicht desolaten Zustand befunden.

Die E GmbH, deren Unternehmenszweck der Liegenschaftsankauf, die Projektentwicklung und das Baumanagement seien, habe die Liegenschaft vom Beschwerdeführer für eine geplante Projektentwicklung, in der das Unternehmen beabsichtigte, als Bauträger aufzutreten, gekauft. Ab dem Zeitpunkt des Erwerbes durch die E GmbH seien hinsichtlich des Gebäudes keine Erhaltungsmaßnahmen mehr gesetzt worden, da der Abbruch des bestehenden Gebäudes und eine Neuerrichtung des Gebäudes mit mehreren Wohnungen geplant gewesen seien. Im Zuge der Außenprüfung seien dem Prüfer die Unterlagen des damaligen Projektes vorgelegt worden. Aus diesen Unterlagen sei erkennbar, dass eine völlige Neuherstellung des Gebäudes geplant gewesen sei, so dass Erhaltungsmaßnahmen wirtschaftlich nicht mehr sinnvoll gewesen wären. Der schadhafte Zustand des Hauses, der zu dem niedrigen Verkaufspreis geführt habe, sei erst nach dem Ankauf durch die E GmbH eingetreten. Konkret habe es im Jahr 2010 einen Feuchtigkeitseintritt gegeben, der zu den Schädigungen des Dachstuhls und der übrigen Gebäudesubstanz geführt habe.

Die zwischen dem Beschwerdeführer und der Gesellschaft durchgeführte Grundstückstransaktion sei aber ohnedies nicht unter dem Aspekt eines angemessenen Kaufpreises für die Substanz des Gebäudes, sondern nur unter dem Aspekt der wirtschaftlichen

Verwertbarkeit für die Käuferin zu betrachten. Da die erworbene Liegenschaft für die Körperschaft zum damaligen Zeitpunkt sinnvoll verwertbar gewesen sei, zumal sie dem Unternehmen für den Fall der beabsichtigten Wohnungsverkäufe einen beträchtlichen Gewinn verschafft hätte, habe dies den im Vertrag bedungenen Kaufpreis gerechtfertigt. Die Beurteilung der Angemessenheit eines Rechtsgeschäftes zwischen der Gesellschaft und einem an dieser beteiligten Gesellschafter erfolge in der Regel auf Grundlage eines Fremdvergleiches.

Maßgebliches Kriterium dafür sei die Prüfung der Angemessenheit von Leistung und Gegenleistung. Bei der Prüfung der Angemessenheit komme es zusätzlich darauf an, ob ein

sorgfältiger Geschäftsführer das fragliche Geschäft mit einem Dritten abgeschlossen hätte. Demnach sei der Sorgfaltsmaßstab eines ordentlichen Geschäftsführers zusätzlich zu berücksichtigen, wobei alle aus Sicht der Gesellschaft für den konkreten Geschäftsabschluss sprechende Umstände in die Beurteilung einzufließen hätten. Wenn also, wie hier, beispielsweise eine wirtschaftlich sinnvolle Verwertbarkeit einer Liegenschaft vorliege, rechtfertigt das bei Transaktionen zwischen der Gesellschaft und einem Gesellschafter unter Umständen sogar einen höheren Preis, als ihn ein fremder Dritter bezahlt hätte (VwGH 27.07.1999, 94/14/0018, ebenso KStR 2013, RZ 804). Aus Sicht der Gesellschaft sei es beispielsweise nicht erforderlich, immer nur Rechtsgeschäfte mit dem Billigstbieter abzuschließen, es könnten auch zahlreiche andere Gesichtspunkte in die Entscheidung einfließen, die etwa den Gesellschafter letztendlich zum Bestbieter machen und das mit ihm abgeschlossene Geschäft insgesamt als im Interesse der Gesellschaft liegend ansehen lassen würden.

In diesem Zusammenhang sei festzuhalten, dass Grundstückstransaktionen auf den Zeitpunkt des Vertragsabschlusses hin zu prüfen seien, spätere Preisentwicklungen oder die bei einer späteren Veräußerung erzielten Preise nicht miteinzubeziehen seien (KStR 2013, RZ 802). Die Preisfindung der damaligen Grundstückstransaktion sei auf einem Schätzgutachten von A aus dem Jahr 1999 (Schätzwert 364.527,- Euro) und auf den fachkundigen Überlegungen und Kalkulationen der Käuferin, deren Unternehmensgegenstand schließlich die Liegenschaftsentwicklung und Verwertung sei, beruht. Der Umstand, dass es zum Zeitpunkt des Erwerbes ein Gutachten gegeben hatte, das, unter Berücksichtigung einer kaufmännisch üblichen Indexierung den Kaufpreis bei weitem rechtfertige, sei für die Frage der subjektiven Willensentscheidung und somit für die subjektive Tatseite einer verdeckten Ausschüttung zu berücksichtigen (Vgl. KStR 804). Die belangte Behörde habe nicht dargetan, aus welchen Gründen sie das vorgelegte Gutachten nicht als taugliche Grundlage der Kaufpreisermittlung zu einem späteren Zeitpunkt angesehen habe.

Unter dem Aspekt der Wertsicherung hätte sich für die gegenständliche Liegenschaft, basierend auf dem im Schätzgutachten festgestellten Schätzwert, für den Veräußerungszeitpunkt im Jahr 2008 ein Betrag in der Höhe von 442.900,- Euro (Verbraucherpreisindex 1996, Beilage 1) bzw. 487.008,07 Euro (Baukostenpreisindex Gesamtbaukosten 1990, Beilage 2) ergeben. Wie auch die beiliegende, aktenkundige Grobkalkulation (Beilage 3) ergebe, die im Jahr 2010 im Vorfeld der danach beabsichtigten Bauführung erstellt worden sei, erscheine der Kaufpreis auch nachträglich absolut gerechtfertigt, denn bei Eintritt der dargestellten Planungsannahmen hätte die Verwertung der Liegenschaft einen Deckungsbeitrag von 14% oder 94.870,- Euro erbracht.

Bei Gegenüberstellung der Anschaffungskosten samt Nebenkosten zum geplanten Verkaufserlös hätte sich ein Gewinn von 345.407,- Euro errechnet. Bei Annahme einer Vermietung zu 8,- Euro pro m² (gewichtete Nutzfläche 370,16 m²) hätte sich eine jährliche

Gesamtmierte von 35.535,36 Euro errechnet, die einen Ertragswert von 710.707,20 Euro ergeben hätte, auch dieser Wert sei deutlich über den Gesamtgestehungskosten lt. Grobkalkulation von 673 .437,- Euro.

Anders als von der belangten Behörde in der Begründung dargestellt, seien während der Außenprüfung tatsächlich hinreichende und schlüssige Informationen mündlich und schriftlich erteilt worden (vgl. Schätzgutachten sowie Stellungnahme zum Projekt O, Beilage 4). Die der schriftlich vorgelegten, somit aktenkundigen Grobkalkulation zugrunde gelegten Nettomietenerlöse und Verkaufspreise hätten zwar jenen des Jahres 2010 entsprochen, die daraus abgeleitete Grobkalkulation unterscheide sich jedoch nur unwesentlich von derjenigen, die anlässlich des Aufkaufes durch die E GmbH erfolgt sei. Da die maßgeblichen Kosten, Erträge und übrigen Planungsparameter seit dem Jahr 2008 ähnlich geblieben seien, lasse sich auch aus dieser Unterlage der Kaufpreis in Höhe von 400.000,- Euro im Jahr 2008 schlüssig und eindeutig erklären und rechtfertigen. Aufgrund des Unternehmensgegenstandes, der laufenden tatsächlichen Geschäftstätigkeit im Bereich der Liegenschaftsentwicklung und -verwertung sowie der einschlägigen Kenntnisse der Geschäftsführer der E GmbH könne auch im Zeitpunkt des Erwerbes der Liegenschaft davon ausgegangen werden, dass die vorgenommene Vorkalkulation im Erwerbszeitpunkt, so wie auch in der schriftlichen aktenkundigen Darstellung des derzeitigen Geschäftsführers der E GmbH, M, dargelegt worden sei, mit den gleichen Kalkulationsparametern durchgeführt worden sei und somit zu ähnlichen Ergebnissen geführt habe, wie die spätere, schriftlich vorliegende Grobkalkulation. Durch die niedrigeren Baukosten 2008 (vgl. Baukostenpreisindex Gesamtbaukosten 1990, Beilage 2) wäre der Deckungsbeitrag bei Verkauf bzw. die Rendite bei Vermietung unter der Annahme eines ähnlichen Verkaufs- oder Mieterlöses wahrscheinlich sogar noch höher gewesen und hätte allenfalls sogar einen noch höheren Kaufpreis gerechtfertigt.

Für die Angemessenheit des Kaufpreises spreche auch, dass das Grundstück im Jahr 1999 seitens der Bank aufgrund des erwähnten Gutachtens mit einer Höchstbetragshypothek in Höhe von 400.000,- Euro belastet worden sei (Grundbuchauszug sei im Zuge der Außenprüfung übergeben worden). Dies wäre nicht geschehen, wenn die Bank zum Ankaufszeitpunkt nicht ebenfalls von der Angemessenheit dieses Betrages und somit auch des Kaufpreises überzeugt gewesen wäre. Es sei eine Erfahrungstatsache, dass Banken aus Vorsichtsgründen bei Liegenschaftsbewertungen äußerst restriktiv vorgehen würden, und die sog. Bankbewertungen stets weit unter den Verkehrswerten liegen würden. Wenn nun, unter Berücksichtigung all dieser Umstände, bereits 7 Jahre vor dem Ankauf die finanzierende Bank eine Bewertung vornehme bzw. akzeptiere, die nur um 8,9 % von dem späteren Ankaufspreis abweiche, spreche das wohl eindeutig für die Angemessenheit des im November 2008 vereinbarten Kaufpreises.

Nicht übersehen werden dürfe auch, dass die Ankaufstransaktion 2008 nicht auf Initiative des Beschwerdeführers, sondern auf Anfrage der E GmbH zustande gekommen sei, da diese auf

der Suche nach sinnvollen Verwertungs- und Entwicklungsprojekten gewesen sei und diese in der Konjunktur-Hochphase vor der Bankenkrise rar und dementsprechend teuer gewesen seien. Darüberhinausgehend hätte der Ankauf anderer Liegenschaften in Ermangelung ausreichender eigener Liquidität der E GmbH einer Fremdfinanzierung sowohl des Grund- und Bodenanteiles als auch der Bauführung bedurft, was auch vor der allgemeinen Restriktion der Kreditvergaben infolge der Bankenkrise im Herbst 2008 unrealistisch gewesen wäre. Der Erwerb sei aus der Sicht der E GmbH wirtschaftlich sinnvoll und zudem zur Aufrechterhaltung der laufenden Geschäftstätigkeit erforderlich gewesen.

Nur durch die entgegenkommende Kaufpreisstundung, die seitens des Beschwerdeführers gewährt worden sei, sei der Erwerb überhaupt möglich gewesen. Diese Intention zeige deutlich, dass es den Beteiligten ursächlich darum gegangen sei, ein weiteres Verwertungsobjekt für die Erwerberin in einer finanzierbaren Art und Weise anzukaufen und damit einen Vorteil für die E GmbH zu lukrieren, anders als die belangte Behörde dies beurteilt habe, indem sie von einer offenbar unangemessenen Vorteilsgewährung an den Beschwerdeführer ausgegangen sei. Aufgrund der genannten Umstände (Planungen, Kalkulationen, notwendiger Erwerb von Entwicklungsprojekten, identische Bewertung von dritter Seite), die auch im Zuge der Außenprüfung vor- und dargelegt worden seien, ergebe sich, dass der Abschluss der Liegenschaftstransaktion unter Einhaltung der erforderlichen Sorgfaltspflicht durch die Geschäftsführer eine wirtschaftlich sinnvolle Entscheidung gewesen sei, die auch unter fremden Dritten in gleicher Weise geschlossen worden wäre und auch nicht von der Intention getragen gewesen sei, dem Beschwerdeführer als Gesellschafter der E GmbH einen ungerechtfertigten Vorteil zu verschaffen. All dies übersehe die belangte Behörde und gehe akten- und somit rechtswidrigerweise in ihrer Beurteilung des Sachverhaltes nicht von der Situation der E GmbH als potenziellem Bauträger, der nach den allgemeinen Lebenserfahrungen für ein und dasselbe Grundstück stets mehr zu investieren bereit und imstande sei, als der übliche Eigenheimkäufer, weiters nicht von der Ausgangslage im Zeitpunkt des Liegenschaftserwerbes, sondern von der Situation des späteren (Not-)Verkaufes im Jahr 2012 und zwischenzeitlich eingetretener Veränderungen aus.

Im Laufe des Jahres 2010 sei nach der Erhebung aktueller Kalkulationsdaten ein Einreichplan (Beilage 5) erstellt worden, der die Errichtung von 4 Wohneinheiten, 4 Stellplätzen und einem Schutzraum vorgesehen habe. Weiters hätte eine Ölzentralheizung für das gesamte Gebäude installiert werden sollen. Für all diese Maßnahmen habe es bereits fertige Konzepte und technische Beschreibungen (Beilagen 6) sowie ein Angebot eines Sachverständigen zur Erstellung eines Energieausweises (Beilage 7) gegeben.

Im Februar 2011 sei sodann eine Baubewilligung bei der Gemeinde O beantragt worden, die auch mit Bescheid vom 24.3.2011 erteilt worden sei (Beilagen Baubewilligungsbescheid sowie Niederschrift der Bauverhandlung 8a, b).

In weiterer Folge seien von der Eigentümerin der Liegenschaft Vorbereitungen zur Verwertung getroffen worden (Anbotseinholungen, Detailplanung, Sondierung der Finanzierung, Vermarktung etc.), von denen Letztere schon in konkreten Anfragen von potenziellen Käufern Niederschlag gefunden habe (Anfrage Fr. G/ Beilage 9).

Bedauerlicherweise habe die E GmbH zum damaligen Zeitpunkt nicht über ausreichende Eigenmittel verfügt, um den Bau aus eigener Kraft zu finanzieren und habe sich daher um eine Fremdfinanzierung bemühen müssen. Nachdem die Bonität der E jedoch nicht für eine Ausweitung der bestehenden Kreditlinie bei der Hausbank ausgereicht habe, und auch andere angefragte Banken die Finanzierung der Bauführung abgelehnt hätten, was nicht zuletzt auch eine unmittelbare Folge der Bankenkrise 2008 und der seither restriktiver gehandhabten Finanzierungsbereitschaft (Kreditklemme) gewesen sei, habe das Vorhaben der geplanten Wohnungserrichtung eingestellt werden müssen.

Der Umstand, dass die Liegenschaft später zu einem deutlich niedrigeren Preis verkauft werden habe müssen, könne auch deshalb nicht als Maßstab der Bewertung zum Ankaufszeitpunkt 6 Jahre vorher herangezogen werden, da sich eben in der Zwischenzeit sämtliche Bewertungsparameter geändert hätten. Eine Veräußerung an einen anderen Bauträger oder Immobilienentwickler sei nicht zustande gekommen und das auf der Liegenschaft befindliche Gebäude sei zum Verkaufszeitpunkt 2012 bereits in einem derartig sanierungsbedürftigen bzw. desolaten Zustand gewesen, sodass letztlich - um weiteren Schaden abzuwenden und somit das wirtschaftliche Überleben der E GmbH zu sichern - nur mehr ein Notverkauf möglich gewesen sei. Trotz vielfältiger anderweitiger Verkaufsversuche ab Herbst 2011 und einiger kleinerer, allerdings frustrierter Sanierungsaufwendungen sei es erst Ende 2012 gelungen, eine Veräußerung vorzunehmen und dies zu einem Preis (170.000,- Euro), der nicht annähernd den Preisvorstellungen der E GmbH entsprochen habe. Aus dem Umstand, dass sich 2011 und 2012 die Finanzierungsmöglichkeiten für gewerbliche Kreditnehmer ganz allgemein verschlechtert hätten und somit leider auch konkret die Finanzierung des Objektes O seitens E gescheitert gewesen sei, könne man jedoch nicht die Nichtangemessenheit einer Liegenschaftstransaktion 3 Jahre vorher ableiten.

Bilanzielle Maßgeblichkeit:

Im Zusammenhang mit der durch die belangte Behörde angenommenen verdeckten Gewinnausschüttung sei in erster Linie und im Zweifelsfall die unternehmensrechtliche und bilanzielle Beurteilung maßgeblich. Im gegenständlichen Fall sei, durch die Art der Abwicklung des Liegenschaftskaufes, auf Seiten des Steuerpflichtigen durch die Stundung des Kaufpreises eine Einlage erfolgt.

Zum Zeitpunkt der Vermögensübertragung durch den Gesellschafter an die Gesellschaft und bis zum Jahr 2012 seien die laufenden Ergebnisse der Gesellschaft durchwegs negativ gewesen. Während des Zeitraumes von 2007 bis 2013 habe die Gesellschaft ein negatives Eigenkapital

aufgewiesen (siehe beiliegendes Evidenzkonto der GmbH). Wenn nun innerhalb dieses Zeitraumes, z.B. aufgrund eines Gesellschafterbeschlusses, theoretisch eine Auszahlung an den Gesellschafter stattgefunden hätte, wäre dieser Vorgang in Ermangelung eines ausschüttbaren Gewinnes nicht der Kapitalertragsteuer unterworfen worden, sondern hätte unternehmensrechtlich zu einer Einlagenrückgewähr geführt bzw. hätte steuerlich zu einer Verringerung der Anschaffungskosten seiner Anteile geführt. Dieselben rechtlichen Konsequenzen hätten sich auch bei einer (aus unserer Sicht aber ohnedies nicht vorliegenden) verdeckten Ausschüttung ergeben. Damit könne 2013 in der Auszahlung des Kaufpreises auch aus diesem Grund keine verdeckte Ausschüttung an den Gesellschafter und somit auch kein Zufluss von Kapitalerträgen stattgefunden haben. Der Umstand, dass in den Jahren 2012 und 2013 positive Jahresergebnisse erzielt worden seien, ändere nichts an der Tatsache, dass eine Ausschüttung unternehmensrechtlich nur dann nicht zu den geschilderten Konsequenzen (Einlagenrückgewähr, Verringerung der Anschaffungskosten) führe, wenn ein ausschüttbarer Bilanzgewinn vorliege.

Zusammenfassende rechtliche Würdigung:

Mangelhafte Sachverhaltsermittlung:

In der Bescheidbegründung stehe, dass Unterlagen zur Dokumentation des Preisabfalls von 230.000,- Euro sowie über den tatsächlichen Zustand des Gebäudes zum Zeitpunkt des Aufkaufes nicht vorgelegt worden wären. Es seien seitens der belangten Behörde jedoch sämtliche, in der Sachverhaltsdarstellung wiederholten und bereits während der Außenprüfung dargelegten, zum Ankaufszeitpunkt relevant gewesenen Überlegungen zur sinnvollen Verwertung durch die E GmbH außer Acht gelassen worden, die den höheren Liegenschaftspreis erklärt hätten (KStR 2013, RZ 804). Anstelle die seitens des Geschäftsführers des geprüften Unternehmens vorgelegten Unterlagen und Erklärungen zur Wertermittlung heranzuziehen oder allenfalls weitere Unterlagen zur Verifizierung der Angemessenheit des Ankaufspreises abzuverlangen, habe die belangte Behörde letztlich eine in völlig unzureichender Weise begründete Schätzung eines aus ihrer Sicht angemessenen Kaufpreises zum Erwerbstichtag vorgenommen. Es sei von der Behörde im Rahmen des Schätzungsverfahrens somit nicht auf alle vom gesetzlichen Vertreter der E GmbH substantiiert vorgelegten und vorgetragenen, für die Angemessenheit des Kaufpreises zum Erwerbstichtag relevanten Behauptungen eingegangen worden, auch wenn ihre Richtigkeit erst durch weitere Erhebungen hätten geklärt werden müssen (VwGH 95/13/0282).

In der Bescheidbegründung werde der Verkauf der Liegenschaft durch die E GmbH im Jahr 2012 zur Beurteilung des Sachverhaltes herangezogen. Hierbei würden aber die Veränderung der wirtschaftlichen Lage im Zeitraum 2008 bis 2012 und die aus der Bankkrise 2008 resultierenden, vorher nicht absehbar gewesenen Restriktionen der Banken bei der Kreditvergabe völlig außer Acht gelassen, was seitens der belangten Behörde auch zu einer

akten- und rechtswidrigen Würdigung des Sachverhaltes geführt hätten, obwohl Grundstückstransaktionen auf den Zeitpunkt des Vertragsabschlusses hin zu prüfen seien, spätere Preisentwicklungen oder die bei einer späteren Veräußerung erzielten Preisen nicht miteinzubeziehen seien (KStR 2013, RZ 802).

Annahme eines aktenwidrigen Sachverhaltes:

Die von Seiten der Behörde erfolgte Beweiswürdigung sei auch insoweit nicht nachvollziehbar, als sich das in der Bescheidbegründung Dargestellte aus dem zugrundeliegenden Akteninhalt, insbesondere aus den im Rahmen der Außenprüfung vorgelegten Unterlagen und Erklärungen nicht ableiten lasse. So werde in der Begründung angeführt, dass keine Unterlagen vorgelegt worden wären, die den Preisabfall von 230.000,- Euro klären hätten können, bzw. auch keine Unterlagen vorgelegt worden wären, die den tatsächlichen Bauzustand zum Zeitpunkt des Aufkaufes dokumentiert hätten. Letztere Unterlagen seien, wie oben schon erläutert wurde, für die Kaufpreisfindung gar nicht relevant gewesen. Verlangt worden sei seitens des Prüforgans auch eine Rechtfertigung des Ankaufspreises zum Erwerbszeitpunkt. Eine diesbezügliche ausführliche schriftliche Unterlage sei seitens des Geschäftsführers der E GmbH vorgelegt und in mehrfachen Gesprächen die notwendigen Erläuterungen und Erklärungen gegeben worden.

Die belangte Behörde habe der gegenständlichen Entscheidung somit einen aktenwidrigen Sachverhalt zugrunde gelegt.

Rechtswidrige Schätzung von Grundlagen für die Abgabenerhebung:

Soweit die Abgabenbehörde die Grundlage für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen könne, habe sie diese zu schätzen. Hierbei seien alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung seien. Das Ziel, die Besteuerungsgrundlagen bestmöglich, wenn auch im Schätzungswege, zu ermitteln und der tatsächlichen Besteuerungsgrundlage möglichst nahe zu kommen, sei zu beachten.

Schätzungsergebnisse würden, nach Maßgabe des § 184 Abs. 1 BAO, der Pflicht zur Begründung unterliegen. Die Begründung habe die für die Schätzungsbefugnis sprechenden Umstände, die Schätzmethode, die der Schätzung zugrunde gelegten Sachverhaltsannahmen und die Ableitung der Schätzergebnisse (Darstellung der Berechnung) darzulegen (vgl. zB. VwGH 25.03.2004, 200/15/0040, ebenso EStR 2000, Rz 1108). Die Höhe von Sicherheitszuschlägen sei ebenso zu begründen. Es sei seitens der belangten Behörde im beschwerdegegenständlichen Verfahren jedoch weder dargelegt worden, nach welcher Methode die Schätzung, bzw. wie die Feststellung der Bemessungsgrundlagen erfolgt sei, noch seien die Gedankengänge schlüssig und folgerichtig dargelegt worden, die zum Schätzungsergebnis geführt hätten (VwGH 95/13/0282 v. 27.5.1998). Die zur Schätzung überleitenden Annahmen in der Bescheidbegründung, dass das Objekt schon ab der

Anschaffung 1999 durch den Beschwerdeführer jahrelang leer gestanden hätte und dass davon auszugehen gewesen sei, dass derartige Schäden schon bereits zum Zeitpunkt des Aufkaufes vorgelegen hätten, seien unbewiesen und würden den Tatsachen widersprechen. In der Bescheidbegründung werde lediglich vermerkt, dass die Betriebsprüfung den angemessenen Kaufpreis in Höhe von 300.000,- Euro im Schätzungswege ermittelt habe und damit der Verfall durch Leerstehung und der Notverkauf durch den entstandenen Verlust 130.000,- Euro ausreichend berücksichtigt worden sei. Die für die Befugnis der Schätzung sprechenden Umstände, die Schätzmethode, die der Schätzung zugrunde gelegten Sachverhaltsannahmen, die Feststellung der Bemessungsgrundlagen und die Ableitung der Schätzergebnisse (Darstellung der Berechnung) würden aber in der Bescheidbegründung fehlen. Mit der Berücksichtigung eines nachträglich eingetretenen Preisverfalles und dem Verlust durch den im Jahr 2012 erfolgten Notverkaufes iHv 130.000,- Euro lasse sich auch die Schätzung des früheren Ankaufspreises in keiner Weise rechtfertigen.

Verletzung des Rechtes auf Parteiengehör:

Im Zuge der Außenprüfung habe die belangte Behörde zwar erläutert, dass sie den Kaufpreis zum Erwerbszeitpunkt als nicht angemessen ansehe, habe den aus ihrer Sicht angemessenen Kaufpreis genannt und habe die daraus abgeleitete Höhe der verdeckten Gewinnausschüttung mitgeteilt, sie habe es aber unterlassen, sich mit den von der steuerlichen Vertretung sowie der Geschäftsleitung der E GmbH vorgelegten Erläuterungen und Unterlagen auseinanderzusetzen und habe weder die Art der Schätzungsmethode noch die Grundlagen ihrer eigenen Berechnungen genannt und während des Verfahrens offengelegt. Damit habe sie Verfahrensbestimmungen, insbesondere das Recht auf Parteiengehör in gravierender Weise verletzt. Aufgrund der von der Behörde unterlassenen, aber durchzuführenden weiteren ergänzenden Erhebungen hätte sich mit größter Wahrscheinlichkeit ein anderer Spruch des Bescheides ergeben.

Mit Schreiben vom 29. März 2021 zog der steuerliche Vertreter des Beschwerdeführers den Antrag auf Entscheidung durch den Senat zurück.

In der am 8. April 2021 durchgeführten mündlichen Verhandlung gab der steuerliche Vertreter an, dass mit Schreiben vom 3. November 2015 eine Ergänzung der Bescheidbeschwerde eingebracht worden sei, in der unter anderem darauf hingewiesen worden sei, dass neben dem Höchstbetragsdarlehen in Höhe von 400.000,- Euro auch noch ein zweites Pfandrecht zugunsten des Landes Niederösterreich in Höhe von 100.000,- ATS (rund 7.000,- Euro) bestanden habe. Dieses zweite Pfandrecht sei im ersten Rang eingetragen gewesen, wodurch sich ergebe, dass die niederösterreichische Landesbank davon ausgegangen sein müsse, dass die Liegenschaft im Jahr 1999 zumindest 407.267,28 Euro wert gewesen sei.

Folgender Sachverhalt wurde in der mündlichen Verhandlung gemeinsam mit den Parteien festgestellt:

Die Liegenschaft wurde im Jahr 1991 vom Beschwerdeführer zum Kaufpreis von 1,6 Millionen ATS (das entspricht rund 116.000,- Euro) erworben. Mit Kaufvertrag vom 17. November 2008 wurde die Liegenschaft vom Beschwerdeführer an die E GmbH zum Kaufpreis von 400.000,- veräußert.

Die Entrichtung des Kaufpreises an den Beschwerdeführer erfolgte in zwei Teilen, der erste Teil iHv 200.000,- Euro wurde nach Abschluss des Kaufvertrags im Jahr 2008 an den Beschwerdeführer entrichtet. Es wurde vereinbart, den restlichen Kaufpreis iHv 200.000,- in zwei Raten im Jahr 2009 und 2010 zu entrichten. Auf Grund von Liquiditätsengpässen bei der E erfolgte die Entrichtung des zweiten Kaufpreisteils jedoch erst nach Weiterveräußerung der Liegenschaft im Jahr 2013.

Mit Schätzgutachten vom 11. Mai 1999 wurde die Liegenschaft vom Gutachter A auf einen Wert von 5.016.000,- ATS (rund 360.000,- Euro) geschätzt.

Auf der Liegenschaft bestand seit 1993 ein Pfandrecht des Landes Niederösterreich iHv 100.000,- ATS (rund 7.000,- Euro). Im Jahr 1999 wurde weiters ein Pfandrecht zu Gunsten der niederösterreichischen Landesbank iHv 400.000,- Euro eingetragen.

Der Beschwerdeführer war zum Zeitpunkt des Verkaufs der Liegenschaft an die E laut Firmenbuch 100 prozentiger Gesellschafter der E.

Der Beschwerdeführer führte in der mündlichen Verhandlung diesbezüglich aus, dass er die E im Jahr 2003 gegründet habe. In den Jahren 2004 bis 2005 habe er 2/3 der Gesellschaftsanteile an M und Herrn P abgetreten und deren Anteile treuhändig bis zum Zeitpunkt des Ankaufs der verfahrensgegenständlichen Liegenschaft gehalten. Seit der Abtretung der Gesellschaftsanteile sei er nicht mehr als Geschäftsführer der E tätig gewesen.

Der Beschwerdeführer gab weiters an, dass er ab dem Ankauf der Liegenschaft im Jahr 1991 ca. zehn Jahre dort gewohnt habe, diese danach fallweise vermietet und dann im Jahr 2008 an die E veräußert habe.

Die RichterIn hielt den Verfahrensparteien die zwei im Akt aus dem Arbeitsbogen der Betriebsprüfung befindlichen Fotos der Liegenschaft vor. Die Verfahrensparteien konnten keine Angaben dazu machen, aus welchem Zeitraum diese Fotos stammen. Der Vertreter der belangten Behörde vermutete, dass die Fotos, wenn diese vom Betriebsprüfer selbst angefertigt wurden, aus dem Jahr 2013 oder 2014 stammen müssten.

Zum Zustand des Gebäudes gab der Beschwerdeführer an, dass er nach dem Erwerb der Liegenschaft umfangreiche Sanierungsarbeiten durchgeführt habe, so sei unter anderem eine Halle zugebaut worden. Nach Abschluss der Sanierungsarbeiten im Jahr 1999 habe er dann ein Schätzgutachten erstellen lassen, dass einen Wert von rund 360.000,- Euro festgestellt habe.

Der steuerliche Vertreter des Beschwerdeführers führte aus, dass die in der Beschwerde vorgebrachten Ausführungen hinsichtlich der bilanziellen Maßgeblichkeit auf Grund der aktuellen VwGH Judikatur zurückgezogen würden.

Der Erwerb der Liegenschaft im Jahr 2008 und insbesondere der Verkauf im Jahr 2012 durch die E sei von der globalen Finanzkrise geprägt gewesen. Banken hätten keine Finanzierungen mehr bewilligen können, was zu einer Kreditklemme geführt habe. Dies habe sich auch in der Wirtschaft deutlich manifestiert.

Die E habe im Wesentlichen nur einen Fehler begangen, sie habe im Jahr des Ankaufs der Liegenschaft die Kalkulation der geplanten Bauführung nicht ausreichend dokumentiert. Dies sei erst im Jahr 2010 erfolgt, aber durchaus auch auf das Jahr 2008 zu beziehen.

Die mangelnde Sachverhaltsermittlung durch die belangte Behörde werde auch dadurch unterstrichen, dass für das Jahr 2008 ein Erstbescheid erlassen worden sei, obwohl unbestritten sei, dass der Kaufpreisrest dem Beschwerdeführer erst im Jahr 2013 zugeflossen sei. Deshalb sei der KEST Bescheid 2008 auch im Rahmen der BVE aufgehoben worden.

Zu beachten sei außerdem, dass nicht der Beschwerdeführer einen Vorteil von der E erhalten habe, sondern der Beschwerdeführer dieser einen Vorteil verschafft habe, indem er den aus seiner Sicht angemessenen Kaufpreis in Höhe von 400.000,- Euro der E zur Hälfte bis 2013 gestundet habe.

Der im Jahr 2012 vergleichsweise geringe Kaufpreis von einer dritten Person sei ungeeignet für die Beurteilung des angemessenen Wertes der Liegenschaft im Jahr 2008. Für die E sei im Jahr des Erwerbs der Liegenschaft auch nicht die Substanz der Liegenschaft entscheidend gewesen, sondern das wirtschaftliche Potenzial. Auf Grund der Kreditklemme sei, wie bereits ausgeführt wurde, die geplante Bauführung nicht finanzierbar gewesen.

Die Richtigkeit der Kaufpreisgestaltung werde auch dadurch unterstrichen, dass sich der Geschäftsführer der E im Jahr 2008, Herr T, im Fall eines überhöhten Kaufpreises den Vorwurf der Untreue ausgesetzt hätte. Dabei sei zu berücksichtigen, dass der Geschäftsführer T, als Baumeister, über langjährige Erfahrung in der Projektentwicklung von Immobilien verfügt habe.

Zur Schätzung des angemessenen Kaufpreises durch die Betriebsprüfung im Jahr 2013 sei anzuführen, dass diese die Bestimmungen des § 184 BAO vernachlässigt habe. So seien unter anderem die Schätzmethode und die Sachverhaltsannahmen nicht im Betriebsprüfungsbericht dargestellt worden.

Auch die Vorbringen des Beschwerdeführers seien von der belangten Behörde nicht ausreichend gewürdigt worden, wodurch das Recht auf Pateiengehör verletzt worden sei.

Der Vertreter der belangten Behörde führte aus, dass man nicht von einer nicht sorgfältigen Sachverhaltsermittlung ausgehen könne, nur weil die Betriebsprüfung hinsichtlich der zweiten Hälfte der Kaufpreisentrichtung durch die E davon ausgegangen sei, dass diese vertragskonform erfolgt sei. Durch die Erstellung des Bescheides betreffend das Jahr 2013 sei insofern ohnehin der Sachverhalt noch entsprechend klargestellt worden.

Es sei schwer nachzuvollziehen, wieso der erzielte Kaufpreis in Höhe von 170.000,- Euro durch den Verkauf der Liegenschaft von der E an eine unbeteiligte Person im Jahr 2012 nicht für die Ermittlung des angemessenen Kaufpreises im Jahr 2008, also nur vier Jahre zuvor, herangezogen werden könne, wohingegen ein Gutachten aus dem Jahr 1999, also zehn Jahre vor dem verfahrensgegenständlichen Liegenschaftserwerb, relevant sei.

Es sei auch vor dem Hintergrund der Wirtschaftskrise im Jahr 2008 unwahrscheinlich, dass der Substanzwert des Gebäudes weniger relevant sei für die Bewertung als das wirtschaftliche Potenzial einer Liegenschaft.

Die Stundung des halben Kaufpreises durch den Beschwerdeführer und der damit verbundene Vorteil der E sei diesbezüglich nicht verfahrensrelevant.

Außerdem sei zu berücksichtigen, dass ein Wertverlust der Liegenschaft nach Erwerb im Jahr 2008 ohnehin von der belangten Behörde im Ausmaß von 130.000,- Euro berücksichtigt worden sei.

Auf Befragung der RichterIn gab der Vertreter der belangten Behörde hinsichtlich der Festlegung des angemessenen Kaufpreises im Jahr 2008 mit 300.000,- Euro an, dass er davon ausgehe, dass es sich dabei um eine griffweise Schätzung auf Basis der Unterlagen handle. Genauere Angaben wie der Wert von 300.000,- Euro ermittelt worden sei könne er nicht machen.

Der steuerliche Vertreter des Beschwerdeführers führte aus, dass bei sorgfältigem Vorgehen die belangte Behörde bereits bei der Erlassung des Erstbescheids erkennen hätte müssen, dass der zweite Teil des Kaufpreises gemäß den Bestimmungen des Kaufvertrages in den Jahren 2009 und 2010 erfolgen hätte müssen und daher von einer verdeckten Gewinnausschüttung im Jahr 2010 ausgehen hätte müssen und nicht 2008. Erst im Rahmen des Beschwerdeverfahrens und der entsprechenden BVE im Jahr 2015 sei diese Unrichtigkeit im Sachverhalt korrigiert worden und ein entsprechender Bescheid für das Jahr 2013 erlassen worden.

Hinsichtlich der Anmerkung, dass es verwunderlich sei, dass ein fast zehn Jahre altes Schätzungsgutachten größere Relevanz bei der Beurteilung des angemessenen Kaufpreises haben solle als ein tatsächlich erzielter Marktwert sei anzuführen, dass der Bauzustand der Liegenschaft im Jahr 2012 mit dem Zustand im Jahr 2008 nicht vergleichbar sei. So habe es seit

dem Ankauf durch die E Wassereintritte gegeben. Außerdem hätten Nüchtigungen von Obdachlosen zu einer Devastierung und Abhausung geführt.

Weiters werde auf die RZ 802 der KStRL hingewiesen, wonach zur Ermittlung eines angemessenen Kaufpreises spätere Preisentwicklungen beziehungsweise erzielte Preise nicht einzubeziehen seien. Diese Aussage sei im vorliegenden Fall besonders relevant, da sich der Bauzustand durch fehlende Sanierungsmaßnahmen nach Ankauf im Jahr 2008 massiv verschlechtert habe.

Der Vertreter des Beschwerdeführers ergänzte, dass eine griffweise Schätzung des Liegenschaftswertes zudem nicht zulässig sei, da konkrete Anhaltspunkte zur Ermittlung des tatsächlichen Wertes vorgelegen seien und auf die substantiierten Vorbringen des Beschwerdeführers nicht eingegangen worden sei.

Auf Befragung der RichterIn, ob es eine Dokumentation der vorgebrachten Substanzschädigungen der Liegenschaft nach Ankauf durch die E im Jahr 2008 durch Wassereintritt bzw. unerlaubte Behausung gebe, verwies der steuerliche Vertreter des Beschwerdeführers auf diesbezügliche Aussagen des Geschäftsführers M (Stellungnahme zum Objekt O).

Der Vertreter der belangten Behörde merkte an, dass es in einem Zeitraum von vier Jahren zu einem Wertverlust in Höhe von 230.000,- Euro gekommen sei, der Beschwerdeführer jedoch keine Dokumentation verlegen könne, wie ein Verlust in diesem Ausmaß in dieser kurzen Zeit entstehen könne. Es sei daher zu hinterfragen gewesen, wie hoch der fremdübliche Preis im Jahr 2008 tatsächlich gewesen sei.

Der steuerliche Vertreter verwies diesbezüglich abschließend auf die in der Beschwerde und deren Ergänzung ausführlich dargestellten Erläuterungen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Beschwerdeführer war bis 27. November 2008 alleiniger Gesellschafter der E GmbH.

Der Beschwerdeführer erwarb mit Kaufvertrag vom 20.2.1992 die Liegenschaft GB *** O, EZ *** um 1.600.000,- ATS (116.276,53 Euro).

Mit Schätzgutachten vom 11. Mai 1999 wurde die Liegenschaft von Gutachter Arch. Dipl. Ing. A auf einen Wert von 5.016.000 ATS (364.527,- Euro) geschätzt.

Mit Kaufvertrag vom 17. November 2008 veräußerte der Beschwerdeführer die gegenständliche Liegenschaft an die E GmbH zum Kaufpreis von 400.000,- Euro.

Gemäß den Bestimmungen des Kaufvertrages wurden 200.000,- Euro zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses fällig und bezahlt, die restlichen 200.000,- Euro wären in zwei Raten Ende 2009 und Ende 2010 zu bezahlen gewesen.

Mit Kaufvertrag vom 20. Dezember 2012 wurde die gegenständliche Liegenschaft von der E an eine gesellschaftsfremde Person um 170.000,- Euro weiterveräußert.

Die Entrichtung des restlichen Kaufpreises von der E an den Beschwerdeführer erfolgte in weiterer Folge nach Veräußerung der Liegenschaft bzw. nach Zahlungseingang durch Überweisung von der E an den Beschwerdeführer am 6. März 2013.

Als angemessener Wert der verfahrensgegenständlichen Liegenschaft zum Zeitpunkt des Ankaufs durch die E am 17. November 2008 gilt der durch griffweise Schätzung ermittelte Wert von 300.000,- Euro.

2. Beweiswürdigung

Die allgemeinen Feststellungen ergeben sich aus dem Verwaltungsakt und den Erhebungen in der mündlichen Verhandlung und sind insoweit unstrittig.

Zur Feststellung des Wertes der Liegenschaft im Zeitpunkt des Kaufs durch die E ist festzuhalten, dass es über den tatsächlichen Bauzustand des Gebäudes zum Zeitpunkt des Ankaufes am 17. November 2008 keinerlei Unterlagen gibt. Gemäß den Angaben des Beschwerdeführers blieb das Gebäude ungenutzt und war im Jahr 2012 in einem devastierten Zustand (schadhafter Dachstuhl, undichtes Dach, Feuchtigkeitsschäden). Dies wird auch durch die zwei im Akt befindlichen Fotos – die vermutlich aus dem Jahr 2013 oder 2014 stammen - dokumentiert, auf denen das Gebäude in zweifelsfrei schlechtem Zustand zu sehen ist. Es erscheint in diesem Zusammenhang unwahrscheinlich, dass derartige Schäden innerhalb dieses derart kurzen Zeitraums auftreten.

Eine rückwirkende Begutachtung des Objektes ist ausgeschlossen, weshalb die Ermittlung eines angemessenen Kaufpreises nur im Schätzungswege möglich erscheint.

Die belangte Behörde ist davon ausgegangen, dass die Liegenschaft zum Zeitpunkt des Verkaufs durch den Beschwerdeführer an die E am 17. November 2008 unter Berücksichtigung eines etwaigen Immobilienentwicklungspotenzials einen angemessenen Wert von 300.000,- Euro aufgewiesen hat. Damit hat sie indirekt auch einen Verlust iHv 130.000,- Euro durch Verfall des Gebäudes durch Leerstand bzw. Notverkauf bis zum Weiterverkauf am 12. Dezember 2012 berücksichtigt.

Dies erscheint auch vor dem Hintergrund der langfristigen Wertentwicklung der Immobilie unter Berücksichtigung der zwischen fremden Personen getätigten Verkäufe angemessen. So erwarb der Beschwerdeführer im Jahr 1992 die verfahrensgegenständliche Immobilie um rund

116.000,- Euro. Im Jahr 2012 wurde diese dann an eine gesellschaftsfremde Person um 170.000,- Euro weiterverkauft.

Es liegen zwar zwei weitere Werteinschätzungen der Immobilie aus dem Jahr 1999 (ein Schätzgutachten und ein Höchstbetragsdarlehen) vor, die jeweils davon ausgingen, dass die Immobilie einen Wert von rund 400.000,- Euro im Jahr 1999 auswies. Tatsächlich erzielte die Liegenschaft jedoch schlussendlich im Jahr 2012 nur einen deutlich geringeren Ertrag, weshalb als erwiesen angenommen wird, dass der angemessene Wert der Liegenschaft auch im Jahr 2008 deutlich unter 400.000,- Euro gelegen ist.

So würde ein Wertzuwachs von nahezu 300.000,- Euro innerhalb von 10 Jahren gefolgt von einem rapiden Wertverlust von 230.000,- Euro innerhalb eines Zeitraums von weiteren 4 Jahren auch nicht der allgemeinen Lebenserfahrung entsprechen. Der Beschwerdeführer konnte auch keine die konkrete Liegenschaft betreffenden außergewöhnlichen Ereignisse vorweisen, die zu derartigen deutlichen Wertänderungen bzw. -verlusten in einer derart kurzen Zeitspanne geführt hätten.

Der Beschwerdeführer brachte diesbezüglich vor, dass für die E bei Ankauf der Liegenschaft nicht der Substanzwert an sich im Vordergrund gestanden sei, sondern das wirtschaftliche Potenzial. Auf Grund der Kreditklemme infolge der globalen Finanzkrise sei die geplante Bauführung nicht finanzierbar gewesen, woraus sich der massive Wertverlust von 230.000,- Euro erkläre. Außerdem sei der Wertverlust auch durch Wassereintritt und unerlaubte Behausung begründet.

Dieser Argumentation ist jedoch zu entgegnen, dass die belangte Behörde diese Vorbringen wie oben ausgeführt durch Anerkennung eines Wertverlustes von 130.000,- Euro bereits berücksichtigt hat.

Das Bundesfinanzgericht geht daher davon aus, dass der angemessene Kaufpreis der verfahrensgegenständlichen Immobilie einem Betrag von 300.000,- Euro entspricht, womit einerseits dem Vorbringen des Entwicklungspotenzials der Liegenschaft durch Anerkennung einer Wertsteigerung von rund 116.000,- Euro im Jahr 1999 auf 300.000,- Euro im Jahr 2008 hinreichend Rechnung getragen wird als auch dem Wertverlust durch Abhausung und Wassereintritt durch Anerkennung eines Wertverlustes von 130.000,- Euro Rechnung getragen wird.

3. Rechtliche Beurteilung

4. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

a) Schätzungsbefugnis

Gemäß § 126 Abs. 1 BAO haben die Abgabepflichtigen und die zur Einbehaltung und Abfuhr von Abgaben verpflichteten Personen jene Aufzeichnungen zu führen, die nach Maßgabe der einzelnen Abgabenvorschriften zur Erfassung der abgabepflichtigen Tatbestände dienen.

Gemäß § 184 Abs. 1 BAO hat die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung, sowie sie diese nicht ermitteln oder berechnen kann, zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

Der Beschwerdeführer erwarb die verfahrensgegenständliche Liegenschaft im Jahr 1991 zum Kaufpreis von rund 116.000,- Euro. Mit Kaufvertrag vom 17. November 2008 veräußerte der Beschwerdeführer diese um 400.000,- Euro an die E, deren alleiniger Gesellschafter der Beschwerdeführer zu diesem Zeitpunkt war. Mit Kaufvertrag vom 20. Dezember 2012 wurde die Liegenschaft von der E an eine gesellschaftsfremde dritte Person um 170.000,- Euro weiterverkauft.

Mit Schätzgutachten vom 11. Mai 1999 wurde die Liegenschaft auf einen Wert von rund 365.000,- Euro geschätzt.

Von der belangten Behörde wurde festgestellt, dass vom Beschwerdeführer keine hinreichenden Unterlagen zur Ermittlung des Kaufpreises der verfahrensgegenständlichen Immobilie im Jahr 2008 vorgelegt wurden bzw. keine Unterlagen, die einen Wertabfall von 230.000,- Euro in den Jahren 2008 bis 2012 erklären könnten. Über den tatsächlichen Bauzustand des Gebäudes zum Zeitpunkt des Ankaufes durch die E im Jahr 2008 gibt es zudem keinerlei Dokumentation.

Betrachtet man die langfristige Wertentwicklung der Immobilie anhand der zwischen fremden Personen getätigten Verkäufe zeigt sich, dass diese vom Beschwerdeführer im Jahr 1992 um rund 116.000,- Euro erworben und dann im Jahr 2012 an eine gesellschaftsfremde Person um 170.000,- Euro weiterverkauft wurde.

Der Beschwerdeführer brachte unter Anführung des Schätzgutachtens aus dem Jahr 1999 vor, dass die verfahrensgegenständliche Immobilie im Jahr 2008 einen Wert von 400.000,- Euro aufgewiesen habe. Auch die niederösterreichische Landesbank habe die verfahrensgegenständliche Liegenschaft im Jahr 1999 mit einem Höchstbetragsdarlehen iHv 400.000,- Euro belastet und müsse daher davon ausgegangen sein, dass die Immobilie jedenfalls zumindest diesen Wert habe.

Dazu ist jedoch festzuhalten, dass ein Wertzuwachs um nahezu 300.000,- Euro innerhalb von 10 Jahren gefolgt von einem rapiden Wertverlust von 230.000,- Euro innerhalb eines Zeitraums von weiteren 4 Jahren nicht der allgemeinen Lebenserfahrung entspricht, insbesondere da auch keine außergewöhnlichen Ereignisse vorliegen, die zu einer derartigen deutlichen Wertänderung bzw. massiven Wertverlust in einer derart kurzen Zeitspanne geführt hätten.

Auch die Argumentation, dass der geringe Verkaufserlös im Jahr 2012 auf die globale Finanzkrise zurückzuführen sei, kann den Wertverlust von 230.000,- Euro innerhalb von 4 Jahren nicht erklären. Der Beschwerdeführer brachte weiteres vor, dass für die E bei Ankauf der Liegenschaft nicht der Substanzwert an sich im Vordergrund gestanden sei, sondern das wirtschaftliche Potenzial. Auf Grund der Kreditklemme sei die geplante Bauführung nicht finanzierbar gewesen. Auch dies kann jedoch nicht erklären, warum letztlich 4 Jahre nach Ankauf nur ein Kaufpreis von 170.000,- Euro erzielt werden konnte.

Der weiteren Argumentation des Beschwerdeführers, dass der Wertverlust u.a. auch durch Wassereintritt und unerlaubte Behausung erklärbar sei, ist zu entgegnen, dass die belangte Behörde dies letztlich auch durch Anerkennung eines Wertverlustes von 130.000,- Euro berücksichtigt hatte.

Das Bundesfinanzgericht geht daher davon aus, dass der im Kaufvertrag zwischen dem Beschwerdeführer und der E vereinbarte Kaufpreis nicht dem tatsächlichen Wert der Immobilie im Jahr 2008 entsprach. Da eine Ermittlung des tatsächlichen Wertes aufgrund der Tatsache, dass die relevanten Vorgänge bereits geraume Zeit zurückliegen und insbesondere aufgrund mangelnder Dokumentation des Bauzustandes des Gebäudes im relevanten Zeitraum unmöglich erscheint, war die Abgabenbehörde daher berechtigt, den Wert im Schätzungswege (§ 184 BAO) zu ermitteln.

b) Schätzungsmethode

Ist eine Schätzung grundsätzlich zulässig, so steht nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes die Wahl der anzuwendenden Schätzungsmethode der Abgabenbehörde im Allgemeinen frei, doch muss das Schätzungsverfahren einwandfrei abgeführt, 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. Das gewählte Verfahren muss stets auf das Ziel gerichtet sein, diejenigen Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln, die die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich haben. Hierbei muss die Behörde im Rahmen des Schätzungsverfahrens auf alle vom Abgabepflichtigen substantiiert vorgetragenen, für die Schätzung relevanten Behauptungen eingehen (VwGH 15.07.1998, 95/13/0286; VwGH 19.09.2001, 2001/16/0188; VwGH 28.10.2004, 2001/15/0137).

Eine Schätzung, die sich so weit als möglich auf Grundlagen im Bereich des Tatsächlichen, des Gegebenen, des Unbestrittenen stützt, also auf möglichst unbestrittenen oder weitgehend gesicherten Ausgangspositionen aufbaut, wird diesem Ziel weitgehend gerecht (vgl. Stoll, BAO-Kommentar, 1932).

Auch eine griffweise Schätzung der Besteuerungsgrundlagen kann nach der Lage des jeweiligen Falles zulässig sein. Diese Methode entzieht das so ermittelte Ergebnis einer erläuternden

Begründung. Erlaubt die Sachlage eine griffweise Schätzung und erscheint das mit dieser Methode gefundene Ergebnis nicht sachwidrig, dann belastet das Fehlen einer Begründung des Schätzungsergebnisses – entgegen der die Behörde grundsätzlich treffenden Begründungspflicht – den auf diese Weise zustande gekommenen Bescheid nicht mit Rechtswidrigkeit (VwGH 9. Dezember 1992, 91/13/0094).

Im vorliegenden Fall konnte die belangte Behörde als Basis für die Wertermittlung der Liegenschaft im Jahr 2008 auf den Kaufpreis iHv 170.000,- Euro zurückgreifen, den die Liegenschaft durch Veräußerung an eine fremde dritte Person im Jahr 2012 erzielte.

Das Vorbringen des Beschwerdeführers, dass der deutliche Wertverlust einerseits durch Wassereintritte und illegale Behausung eingetreten sei bzw. durch die globale Finanzkrise erklärbar sei, fanden insoweit durch die belangte Behörde bereits hinreichende Berücksichtigung, als ein Wertverlust von 130.000,- Euro innerhalb eines Zeitraums von 4 Jahren zwischen Erwerb durch die E und Weiterverkauf der Liegenschaft anerkannt wurde.

Die Differenz zwischen dem als angemessenen Kaufpreis zum 17. November 2008 angenommenen Betrag iHv 300.000,- Euro und dem von der E geleisteten Kaufpreis iHv 400.000,- Euro stellt daher gemäß § 8 KStG eine verdeckte Gewinnausschüttung an den Beschwerdeführer, der zu diesem Zeitpunkt alleiniger Gesellschafter der E war, dar.

c) Direktvorschreibung KEST

Gemäß § 95 Abs 5 EStG 1988 ist dem Empfänger der Kapitalerträge die Kapitalertragsteuer ausnahmsweise vorzuschreiben, wenn der zum Abzug Verpflichtete die Kapitalerträge nicht vorschriftsmäßig gekürzt hat oder der Empfänger weiß, dass der Schuldner die einbehaltene Kapitalertragsteuer nicht vorschriftsmäßig abgeführt hat und dies dem Finanzamt nicht unverzüglich mitteilt.

Nach dem VwGH-Erk vom 29.3.2012, 2008/15/0170, ist die Vornahme verdeckter Ausschüttungen „ein klassischer Anwendungsfall dieser Gesetzesbestimmung, besteht das Wesen verdeckter Ausschüttungen doch gerade darin, die Zuwendung von Vorteilen an die Gesellschafter nicht nach außen in Erscheinung treten zu lassen und auch keine vorschriftsmäßige Kürzung der Kapitalerträge vorzunehmen“. Bei verdeckten Ausschüttungen kann somit der Empfänger hinsichtlich der KEST jedenfalls unmittelbar in Anspruch genommen werden.

Da die E die dem Beschwerdeführer im Jahr 2013 zugeflossene verdeckte Ausschüttung iHv 100.000,- Euro nicht der Vorschrift des § 93 Abs. 2 EStG 1988 entsprechend gekürzt hat, sind somit die Voraussetzungen des § 95 Abs. 5 Z 1 EStG 1988 für eine direkte Inanspruchnahme des Beschwerdeführers erfüllt.

Von der steuerlichen Vertretung des Beschwerdeführers wurden im Verfahrensverlauf keine Einwendungen gegen die Direktvorschreibung der Kapitalertragsteuer an sich vorgebracht.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

5. 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.

Der Verwaltungsgerichtshof hat u.a. mit Erkenntnis vom 28.10.2004, 2001/15/0137 festgehalten, dass die Wahl der anzuwendenden Schätzungsmethode der Abgabenbehörde im Allgemeinen freisteht, die zum Schätzungsergebnis führenden Gedankengänge jedoch schlüssig und folgerichtig und das Ergebnis, das in der Feststellung der Besteuerungsgrundlagen besteht, mit den Lebenserfahrungen im Einklang stehen muss. Dabei kann gemäß Erkenntnis des VwGH vom 9.12.1992, 91/13/0094, auch eine griffweise Schätzung zulässig sein.

Da im vorliegenden Fall einerseits der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gefolgt wurde (vgl. oben zitierte Erkenntnisse) und andererseits entscheidungswesentlich die in freier Beweiswürdigung vorgenommene Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes war, liegen die Voraussetzungen für eine Revisionszulassung nach Art 133 Abs 4 B-VG insgesamt nicht vor (vgl. u.a. VwGH 25.2.2016, Ra 2016/16/0006, betreffend die Revisionsunzulässigkeit bei Fragen der Beweiswürdigung), weshalb spruchgemäß zu entscheiden war.

Wien, am 22. Juli 2021