

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ***1*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Rauch Wirtschaftstreuhand GesmbH, Habersdorfer Straße 8, 8230 Hartberg, über die Beschwerde vom 7. Juni 2017 gegen den Bescheid des Finanzamtes Oststeiermark vom 4. Mai 2017 betreffend

1. Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO hinsichtlich der Körperschaftsteuer für die Jahre 2011, 2012, 2013, 2014 und 2015 sowie
2. Körperschaftsteuer für die Jahre 2011, 2012, 2013, 2014 und 2015 (Sachbescheide)
3. Haftungsbescheide für Kapitalertragsteuer für die Jahre 2012, 2013, 2014 und 2015

Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

I.

1. Die Beschwerde wird hinsichtlich der Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO der Körperschaftsteuer für die Jahre 2011, 2012, 2013, 2014 und 2015 gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
2. Die Beschwerde wird hinsichtlich der Körperschaftsteuer für die Jahre 2011, 2012, 2013, 2014 und 2015 gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
3. Der Beschwerde wird hinsichtlich des Haftungsbescheides für Kapitalertragsteuer für das Jahr 2012 gemäß § 279 BAO teilweise stattgegeben. Der Haftungsbetrag an Kapitalertragsteuer für das Jahr 2012 wird mit € 74.170 festgesetzt.
Hinsichtlich der Haftungsbescheide für Kapitalertragsteuer für die Jahre 2013, 2014 und 2015 wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind der Tabelle in den Entscheidungsgründen zu entnehmen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Im Unternehmen der beschwerdeführenden GmbH (im Folgenden: Beschwerdeführerin = Bf.) traf das Finanzamt im Rahmen einer abgabenbehördlichen Außenprüfung folgende Prüfungsfeststellungen und erließ die in der weiteren Folge angefochtenen Bescheide.

Außenprüfungsbericht

Der Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 5.5.2017 führte, soweit für das gegenständliche Beschwerdeverfahren von Bedeutung u.a. aus:

„Tz. 2 Repräsentationsaufwendungen:

Im Zuge der Außenprüfung ist neu hervorgekommen, dass in den Wirtschaftsjahren 2011 bis 2015 Aufwendungen für Weine [20% USt] und Greenfee-Gutscheine [0% USt] als Werbekosten geltend gemacht wurden. Seitens der Außenprüfung wird festgestellt, dass derartige Aufwendungen nichtabzugsfähige Repräsentationsaufwendungen im Sinne des § 20 Abs. 1 Z3 EStG 1988 darstellen (siehe BFG Entscheidung RV/5100877/2013 vom 01. Februar 2016).

<u>Zeitraum</u>	<u>1.4.2010-31.3.2011</u>	<u>1.4.2011-31.3.2012</u>	<u>1.4.2012-31.3.2013</u>
	Euro	Euro	Euro
Vor Bp	-1.862,85	-1.136,40	-1.243,64
Nach Bp	0,00	0,00	0,00
Differenz	1.862,85	1.136,40	1.243,64

<u>Zeitraum</u>	<u>1.4.2013-31.3.2014</u>	<u>1.4.2014-31.3.2015</u>
	Euro	Euro
Vor Bp	-1.634,76	-2.073,22
Nach Bp	0,00	0,00
Differenz	1.634,76	2.073,22

Tz. 3 Sacheinlage Grundstück HB.:

Mit Notariatsakt vom 30.03.2012 bringt W.E. das Grundstück mit der EZ 792 KG U. als Sacheinlage in die bf. GmbH ein. Im Zusammenhang mit der Bewertung der gegenständlichen Liegenschaft mit einem Verkehrswert i.H.v. € 338.000 wird der Bp ein Gutachten vom 22.11.2011 vorgelegt. Dem Gutachten liegen hauptsächlich ältere Liegenschaftsverkäufe (aus den Jahren 1998 - 2005) zugrunde. Nach Valorisierung und Berichtigung der Widmung werden berichtigte Kaufpreise für diese Verkäufe ermittelt (arithmetische Mittel € 88,74). Laut Gutachten werde jedoch unter Berücksichtigung, dass die gegenständliche Liegenschaft aufgrund der darauf errichteten Superädifakte und der betrieblichen Einheit mit der Nachbarliegenschaft des Autohauses Bf. nur als gemeinsame Einheit sinnvoll verwertet werden könne, ein Bodenwert i.H.v. € 125/m² angesetzt. In der ergänzenden Stellungnahme vom

14.03.2017 führt der Gutachter näher aus, dass der Bodenwert gegenständlicher Liegenschaft im oberen Bereich des einfachen Konfidenzintervalls angesetzt werden müsse. Ergänzend wurden zwei weitere Kauftransaktionen aus dem Jahr 2004 bzw. 2005 als Vergleichswerte angeführt. In der ergänzenden Stellungnahme vom 27.04.2017 zu Punkt 3. der Niederschrift wurde kritisiert, dass es sich bei der Liegenschaft mit der GNR 49/4 um eine Liegenschaft mit der Widmung Wohnen allgemein (mit einer Dichte von 0,3) handle, welche weder im Grundbuch noch im digitalen Atlas des Landes Steiermark auffindbar wäre. Diese Liegenschaft mit der KG 64xxx wurde auch schon im Gutachten vom 22.11.2011 als Vergleichsgrundstück (mit dem KPR berichtigt iHv 81,16 €) angeführt. Des Weiteren gibt der Abgabepflichtige zu bedenken, dass die drei anderen Vergleichsgrundstücke des Finanzamtes trotz zeitlicher Nähe der Grundstückstransaktionen nicht vergleichbar seien, da es die Beschränkung, Ausschluss Einkaufszentren gebe. Auch seien diese drei Liegenschaften auf Grund deren erhöhten Lage gegenüber der R.-Straße nicht bzw. nur sehr eingeschränkt einsehbar und auch aus diesem Grund nicht mit der bewertungsgegenständlichen Liegenschaft vergleichbar. Im Übrigen führe Herr Mag. H. in der ergänzenden Stellungnahme auch keine valorisierten Werte an, sondern die im Jahr 2004 und 2005 tatsächlich erzielten Preise. Dazu ist festzuhalten, dass in der ergänzenden Stellungnahme vom 14.03.2017 (auf Seite 2) die tatsächlich erzielten Preise für die Vergleichsliegenschaften aus 2004 und 2005 in der Spalte „2,0%“ sehr wohl valorisiert wurden. Für das eingelegte Grundstück ist der gemeine Wert zum Zeitpunkt der Einlage (30.03.2012) zu ermitteln.

Grundsätzlich gilt, wenn eine zu geringe Anzahl von Vergleichspreisen in zeitlicher Nähe zum Bewertungsstichtag vorhanden ist, so kann auf länger zurückliegende Transaktionen zurückgegriffen werden. Rund um den Bewertungsstichtag gibt es jedoch zahlreiche Liegenschaftstransaktionen, sodass es in Verbindung mit gegenständlichem Bewertungsgegenstand eine genügende Anzahl von Vergleichspreisen rund um den Bewertungsstichtag gibt. Die Bp hat Vergleichsgrundstücke für die Jahre 2011 und 2012 erhoben. Eine Harmonisierung der Verkaufspreise iZm älteren Verkäufen (Verkäufe für die Jahre 2005 bzw. davor) ist nach Ansicht der Bp nicht nötig, da es zum Bewertungsstichtag eine genügende Anzahl von vergleichbaren Kauffällen (vergleichbar hinsichtlich Lage und Widmung) gibt. Die Vergleichsgrundstücke für das Jahr 2012 wurden aufgrund der Größe (hinsichtlich der Fläche nicht vergleichbar mit gegenständlicher Liegenschaft) ausgeschieden. Für die vier Vergleichsgrundstücke (Liste am 06.03.2017 an steuerliche Vertretung übergeben) wurde der Mittelwert mit € 65,47 errechnet. Den Argumenten des Abgabepflichtigen hinsichtlich der eingeschränkten Einsehbarkeit und der Beschränkung „Ausschluss Einkaufszentrum“ der vier Vergleichsgrundstücke wird insoweit Rechnung getragen, dass der Mittelwert iHv € 65,47 um 20% erhöht wird. Der Berechnung des Bodenwertes wird der aufgerundete Mittelwert iHv € 80 zugrunde gelegt:

Sacheinlage	m ²	€/m ²	Einlagewert
vor AP	2.704	125	338.000

nach AP	2.704	80	216.320
---------	-------	----	---------

Tz. 4 Sacheinlage Optionsrecht Kf.

J.E. war Eigentümer der Liegenschaft Kf (EZ. 430) bestehend aus GST-Nr. 810/6. Aus diesem Grundstück wurde die GST-Nr. 810/7 neu gebildet. Dieses wurde an W.E. verschenkt. Mit Kaufvertrag vom 05.06.1992 hat W.E. gegenständliche Liegenschaft an die I.

Grundverwertungsgesellschaft m.b.H. (in der Folge: I.) verkauft. Diese Liegenschaft wird beginnend mit Juni 1992 für 20 Jahre von der I. an die Bf. vermietet. Mit Beitrittserklärung vom 25.05.1992 tritt W.E. dem Mietvertrag bei. Laut Optionsvereinbarung zwischen J.E. und der I. hat W.E. das Recht gegenständliche Liegenschaft nach Ablauf von 20 Jahren zu erwerben. Mit der Kaufoption vom 25.06.1992 hat die I. dem „Mieter“ das Recht eingeräumt nach Ablauf der Grundvertragsdauer das Mietobjekt zu erwerben. Die Berechnung des Kaufpreises wurde in der Kaufoption festgelegt.

Die Liegenschaft wurde in der Folge mit Kaufvertrag vom 30.03.2012 (mit Stichtag 31.03.2012) von der Bf. direkt von der I. erworben. W.E. hat nicht auf sein Optionsrecht zugunsten der Bf. verzichtet. Die Bf. hatte nach Ansicht der Bp als Mieter selbst die Kaufoption. Somit konnte das Optionsrecht nicht mehr als Sacheinlage zum 30.03.2012 auf die Bf. übertragen werden.

In der Besprechung vom 17.03.2017 hat Mag. R. (Steuerberater) angegeben, dass die Kaufoption vom 25.06.1992 von der I. GmbH fehlerhaft ausgestellt worden sei. Richtigerweise sei nur Herrn W.E. das Optionsrecht eingeräumt worden gegenständliche Liegenschaft zu erwerben (Vgl. Ausführungen zu Frage 1 der NS. vom 17.03.2017). Um diesen Fehler der I. zu belegen, wurde in der Besprechung vom 17.03.2017 ein Schreiben des Herrn Dr. J.K. (vgl. Beilage 2 zur NS vom 17.03.2017) vorgelegt.

Wie bereits vorstehend ausgeführt, geht das Finanzamt davon aus, dass die Bf. (als Mieter) mit der Kaufoption vom 25.06.1992 selbst das Recht erhalten hat gegenständliche Liegenschaft zu erwerben. Selbst wenn man nun davon ausgehen müsste, dass nicht die Bf. sondern nur Herr W.E. ein Optionsrecht gehabt hätte, so wäre eine Einlage des Optionsrechtes zum 30.03.2012 in die Bf. nicht möglich gewesen. Beim Optionsrecht handelt es sich um ein höchstpersönliches Recht, welches nur W.E. ausüben konnte. Mit seinen Schreiben vom 12.09.2011 und 30.11.2011 bezüglich der Ausübung der Kaufoption hat er sein Recht ausgeübt. Tatsächlich hat er somit nicht auf sein Recht verzichtet und es in der Folge auch nicht in die GmbH (Bf.) eingelegt. Mit Sacheinlagevertrag vom 30.03.2012 sei der GmbH ein Optionsrecht auf Erwerb der Liegenschaft in Kf. übertragen worden. Tatsächlich hat Herr W.E. bereits 2011 (siehe vorstehend) sein Optionsrecht ausgeübt. Er hat die Legung eines Angebotes an einen Dritten (an die Bf.) von der I. GmbH verlangt. In der Folge hat die I. den Kaufvertrag errichten lassen. Die gegenständliche Liegenschaft wurde dann mit Kaufvertrag vom 30.03.2012 (mit Wirksamkeit 31.03.2012) von der Bf. gekauft.

<i>Anschaffungskosten zum 30.3.2012</i>	<i>vor AP</i>	<i>nach AP</i>	<i>Aufteilung in %</i>
<i>Wert GuB Kf.</i>	39.840	8.491,12	7,57
<i>Wert Gebäude Kf.</i>	486.160	103.106,60	92,43
<i>Summe</i>	526.000	112.106,60	100,00
<i>Buchwert Grundstück 31.03.2015</i>	39.840	8.491,12	
<i>Buchwert Gebäude 31.03.2015</i>	429.441,34	91.527,01	

AfA Gebäude Kf.

<u>Zeitraum</u>	<u>1.4.2011-31.3.2012</u>	<u>1.4.2012-31.3.2013</u>	<u>1.4.2013-31.3.2014</u>
	Euro	Euro	Euro
Vor Bp	-8.102,67	-16.205,33	-16.205,33
Nach Bp	-1.726,93	-3.453,85	-3.453,85
Differenz	6.375,74	12.751,48	12.751,48

<u>Zeitraum</u>	<u>1.4.2014-31.3.2015</u>
	Euro
Vor Bp	-16.205,33
Nach Bp	-3.453,85
Differenz	12.751,48

Tz. 5 Gewinnausschüttungen (Haftungsbescheide)

Aufgrund der Tz 3 und Tz 4 kommt es zur Berichtigung des Standes des Einlagenevidenzkontos, der Einlagenrückzahlungen sowie der Gewinnausschüttungen/KESt (siehe Anlage 1 und 2). Die Kapitalertragsteuer wird der Bf. mittels Haftungsbescheid vorgeschrieben. Da die KESt von den Gesellschaftern getragen wird, wird die KESt mit 25% festgesetzt.

Tz. 6 Veräußerung der Beteiligung gem. § 27 EStG

Da der rückgezahlte Betrag die steuerlichen Anschaffungskosten von St.E. übersteigt (siehe Anlage 2), liegen bei ihm Einkünfte gem. § 27 Abs. 3 EStG vor. Beim Gesellschafter S.E. werden in der Folge Einkünfte aus Kapitalvermögen angesetzt. Diese unterliegen dem besonderen Steuersatz vom 25% gem. § 27a Abs. 1 EStG.

Tz. 7 Wiederaufnahme

Gem. § 303 Abs. 1 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und c und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorgekommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte. Die Wiederaufnahme wurde unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitsgründen (§ 20

BAO) verfügt. Im vorliegenden Fall überwiegt das Interesse der Behörde an der Rechtsrichtigkeit der Entscheidung das Interesse auf Rechtsbeständigkeit, und die Auswirkungen können nicht als geringfügig angesehen werden.

Im Zuge der Bp neu hervorgekommene Tatsachen oder Beweismittel:

- *Ungültige UID bei Geschäftspartner*
- *Nicht abzugsfähige Repräsentationsaufwendungen (Wein, Gutscheine) - vgl. Tz. 2*
- *Gutachten vom 22.11.2011 zur Ermittlung des Verkehrswertes betreffend die Liegenschaft mit der EZ 792, GST-Nr. 50 KG 64xxx U.*
- *Kaufvertrag vom 05.06.1992 zwischen W.E. und der I. GmbH betreffend der Liegenschaft EZ 430, GST-NR. 810/6 in Kf.*
- *Optionsvereinbarung zwischen J.E. und der I. GmbH Immobilienleasing-Kaufoption vom 25.06.1992*
- *Kaufvertrag zwischen der Bf. und der I. GmbH vom 30.03.2012 betreffend der Liegenschaft in Kf.*
- *E-Mail vom 10.08.2011 von K.E. an Herrn W.E. (w.e. @xxxxx.at) betreffend Vertragsende 31.05.2012 und Ausübung der Kaufoption*
- *Schreiben von W.E. vom 12.09.2011 und 30.11.2011 bezüglich der Ausübung der Kaufoption*
- *Gutachten vom 22.11.2011 zur Ermittlung des Verkehrswertes betreffend die Liegenschaft mit der EZ 736, GST-Nr. 810/7 in Kf.*
- *Gewinnverteilungsbeschlüsse 2013 bis 2015, Schenkungsmeldungen 2012, 2014, 2015 aus denen hervorgeht, dass die Bilanzgewinne entsprechend den Beteiligungsverhältnissen zu 75% an W.E. und zu 25% an S.E. ausgeschüttet (somit linear) ausgeschüttet wurden. In der Folge hat St.E. einen großen Teil seiner Gewinnausschüttung an W.E. verschenkt.*
- *Stand des Einlagenevidenzkontos zu den jeweiligen Bilanzstichtagen (2011-2015)*
- *Darüber hinaus wird auf die Ausführungen in Tz 6 bzw. auf die Niederschrift verwiesen.“*

Beschwerde

Mit elektronischer Eingabe via FinanzOnline vom 07.06.2017 erhob die steuerliche Vertreterin Beschwerde und verwies auf einen nachzureichenden Text.

In einem als Nachtrag zur Beschwerde bezeichneten Schriftsatz vom 08.06.2017 führte sie aus, gegen die bezeichneten Bescheide Beschwerde zu erheben und stellte den Antrag die angefochtenen Bescheide in der Weise zu ersetzen, der den Beschwerdegründen Rechnung trage. Gleichzeitig wurde ein Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Senat gemäß § 272 Abs. 2 Z 1 BAO sowie auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung gemäß § 274 Abs. 1 Z 1 BAO gestellt. Nähere Ausführungen über die Beschwerdegründe erhält der Schriftsatz nicht. Der Verhandlungsantrag wurde im Vorlageantrag aufrechterhalten. Der in der seinerzeitigen

Beschwerdeergänzung gestellte Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Senat bleibt unerwähnt.

In ihrer Beschwerdeergänzung vom 14.06.2017 führte sie Nachstehendes aus:

„1. Tz. 3 Sacheinlage Grundstück H.:

In Tz. 3 des Betriebsprüfungsberichts vom 05.05.2017 wird der Verkehrswert der mit Vertrag vom 30.03.2012 von Herrn W.E. eingelegten Liegenschaft EZ 792 KG 64xxx entgegen dem Auftrag des Abgabepflichtigen gutachterlich dafür ermittelten Wertes in Höhe von EUR 338.000 lediglich mit EUR 216.320 zum Ansatz gebracht.

Dieses Vorgehen begründet die Betriebsprüfung damit, dass sie selbst Vergleichsgrundstücke für die Jahre 2011 und 2012 erhoben hat, weshalb eine Harmonisierung der Verkaufspreise im Zusammenhang mit älteren Verkäufen (Verkäufe für die Jahre 2005 bzw. davor) nach Ansicht der Betriebsprüfung nicht nötig ist, da es zum Bewertungsstichtag eine genügende Anzahl von vergleichbaren Kauffällen (vergleichbar hinsichtlich Lage und Widmung) gibt, für welche der Mittelwert mit EUR 65,47 errechnet worden ist.

Dagegen wird vorgebracht, dass die Transaktionen der von der Betriebsprüfung herangezogenen Vergleichsgrundstücke zwar in zeitlicher Nähe zum Einlagestichtag stehen, sich diese Grundstücke aber ob ihrer Lage und ihrer Widmung nur sehr eingeschränkt als Vergleichsgrundstücke für die Ermittlung des Verkehrswertes der Liegenschaft EZ 792 KG 64xxx eignen, während die Transaktionen der vom Sachverständigen herangezogenen Vergleichsgrundstücke zwar eine größere zeitliche Entfernung zum Einlagestichtag haben, sich diese Liegenschaften aber ob ihrer Lage und Widmung als Vergleichsgrundstücke für die Ermittlung des Verkehrswertes der Liegenschaft EZ 792 KG 64xxx eignen. Hierzu wird auf das Schreiben des steuerlichen Vertreters vom 27.04.2017 verwiesen, in welchem die Gründe für diese Behauptung sehr ausführlich dargelegt worden sind.

Es wird auch festgehalten, dass das Ersuchen des steuerlichen Vertreters, die Vergleichbarkeit der gegenständlichen Grundstücke mit der bewertungsgegenständlichen Liegenschaft durch eine gemeinsame Besichtigung im Zuge des Betriebsprüfungsverfahrens zu überprüfen, von der Betriebsprüfung mit dem Hinweis auf die Möglichkeit der Einbringung eines Rechtsmittels abgelehnt worden ist.

Abschließend wird darauf hingewiesen, dass sich in der ergänzenden Stellungnahme unter Ansatz der valorisierten Werte ein Mittelwert von EUR 130 pro m² und nicht EUR 125 pro m² errechnet.

2. Tz. 4 Sacheinlage Optionsrecht Kf.:

In Tz. 4 des Berichts vom 05.05.2017 werden die Anschaffungskosten für die mit Kaufvertrag 30.03.2012 von der Firma I. GmbH erworbenen Liegenschaft EZ 736 KG 64yyyy

- *sowohl unter Außerachtlassung des von Herrn W.E. mit Vertrag vom 30.03.2012 eingelegten Optionsrechts auf Erwerb der gegenständlichen Liegenschaft zum vordefinierten Restwert*

- *als auch unter Außerachtlassung der Erwerbsnebenkosten, sondern lediglich mit dem im oben zitierten Kaufvertrag vereinbarten Kaufpreis in Höhe von EUR 112.106,60 mit der Begründung zum Ansatz gebracht, dass*
 - a. Herr W.E. nicht auf sein Optionsrecht zu Gunsten der Bf. verzichtet hat und*
 - b. nach Ansicht der Betriebsprüfung die Bf. als Mieter selbst (neben W.E.) die Kaufoption hatte.*

Auf welche Tatsachen oder Beweise die Betriebsprüfung ihre im Betriebsprüfungsbericht zu diesem Punkt vertretene Ansicht konkret stützt, hat sie weder im Prüfungsverfahren mitgeteilt noch ist dies dem Bericht vom 5.5.2017 zu entnehmen.

Dagegen wird Folgendes vorgebracht:

- *Mit Vertrag vom 25.05.1992 hat die Bf. die kaufgegenständliche Liegenschaft von der Firma I. GmbH gemietet.*
- *Mit Beitrittserklärung vom 25.05.1992 ist Herr W.E. dem Mietvertrag auf Seite der bf. GmbH als Mieter mit allen daraus resultierenden Pflichten beigetreten. Dazu wird angemerkt, dass seitens der Betriebsprüfung offenbar übersehen worden ist, diese Beitrittserklärung als Beweismittel in Tz 7 des Berichtes vom 05.05.2017 anzuführen.*
- *Mit rechtsverbindlicher Erklärung von 25.06.1992 hat die I. AG Herrn W.E. als Mieter die Option auf Erwerb der Liegenschaft per Ablauf der Grundvertragsdauer zu einem in der Erklärung definierten Kaufpreis eingeräumt.*
- *Mit Schreiben vom 10.08.2011 der Firma I.S. Gesellschaft mbH, adressiert an Herrn W.E., wurde dieser aufgefordert, die Ausübung der ihm am 25.06.1992 eingeräumten Kaufoption schriftlich der Firma I.S. Gesellschaft mbH mitzuteilen.*
- *Mit Schreiben vom 12.09.2011 hat Herr W.E. gegenüber der Firma I.S. Gesellschaft mbH mitgeteilt, dass die gegenständliche Kaufoption ausgeübt wird und er bis 30.11.2011 mitteilen wird, wer als Käufer auftreten wird.*
- *Mit Schreiben vom 30.11.2011 an die Firma I.S. Gesellschaft mbH hat Herr W.E. die bf. GmbH als Käuferin für die gegenständliche Liegenschaft bekanntgegeben.*
- *Mit Vertrag vom 30.03.2012 hat die bf. GmbH die Liegenschaft zu dem in der Kaufoption zum 25.06.1992 definierten Kaufpreis von der Firma I. Gesellschaft m.b.H. erworben.*

Aus den oben angeführten Dokumenten geht schlüssig hervor, dass die I. AG am 25.06.1992 ausschließlich Herrn W.E. und nicht auch der bf. GmbH das Recht auf Erwerb der Liegenschaft zu einem vordefinierten Preis per Ablauf der Grundvertragsdauer eingeräumt hat.

Weshalb die Kaufoption als Beilage zum Mietvertrag zwischen der Firma I. GmbH und Herrn W.E. Gesellschaft betreffend das Grundstück Nr. 810/7 KG Kf. samt darauf befindlichen Baulichkeiten tituliert worden ist, wurde im Prüfungsverfahren vom steuerlichen Vertreter damit begründet, dass im ursprünglichen Entwurf der I. AG fälschlicherweise statt Herrn W.E. die bf. Gesellschaft mbH angeführt worden war und dieser Fehler auf Grund des Schreibens des Herrn Notar Dr. J.K. vom 07.05.1992 behoben worden ist, weshalb der damals übermittelte

Entwurf der Firma I. GmbH entsprechend abgeändert worden ist und das Wort Gesellschaft offenbar durch ein Versehen in der endgültigen Fassung nicht gelöscht worden ist. Daraus die Schlussfolgerung zu ziehen, dass das Optionsrecht auch der bf. GmbH eingeräumt worden ist, entbehrt jeglicher Grundlage.

Die unbegründete Behauptung der Betriebsprüfung, dass die gegenständliche Kaufoption neben Herrn W.E. auch der bf. Gesellschaft m.b.H. eingeräumt worden sei, - die Betriebsprüfung bestreitet nicht, dass Herrn W.E. das Recht auf Erwerb der Liegenschaft zum vordefinierten Preis mit Kaufoption vom 25.06.1992 eingeräumt worden ist - ist schon deshalb realitätsfern, da sich in diesem Fall die I. AG gegenüber zwei verschiedenen Personen verpflichtet hätte und damit vermutlich gegenüber einer der beiden berechtigten Personen schadenersatzpflichtig geworden wäre.

Ergänzend wird auch auf die Optionsvereinbarung vom 25.05.1992 zwischen der Firma I. GmbH und Herrn J.E. verwiesen, aus deren Punkt 1. klar hervorgeht, dass Herr W.E. das Recht hat, das Grundstück Nr. 810/7 KG Kf. samt darauf befindlichen Baulichkeiten nach Ablauf von 20 Jahren zu erwerben.

Im Übrigen zweifelt die Betriebsprüfung die von ihr in den ersten drei Absätzen der Tz. 4 des Betriebsprüfungsberichtes vom 05.05.2017 vertretene Ansicht - wie von ihr auch im Rahmen des Prüfungsverfahrens geäußert - selbst an, in dem sie im 4. Absatz zur Tz. 4 ausführt, dass eine Einlage des Optionsrechts zum 30.03.2012 in die bf. GmbH nicht möglich gewesen wäre, selbst wenn man davon ausgehen müsste, dass nicht bf. GmbH sondern nur Herr W.E. ein Optionsrecht gehabt hätte, da es sich beim Optionsrecht um ein höchstpersönliches Recht handelt, welches nur W.E. selbst ausüben konnte und welcher mit seinen Schreiben vom 12.09.2011 und 30.11.2011 bezüglich der Ausübung der Kaufoption sein Recht ausgeübt hat und tatsächlich somit nicht auf sein Recht verzichtet hat und es in der Folge auch nicht in die GmbH eingelegt hat.

Ob die Übertragung des Optionsrechtes an die Bf. (GmbH) erst mit Vertrag vom 30.03.2012 oder bereits mit Schreiben vom 30.11.2011 an die Firma I. GmbH erfolgt ist, vermag nach unserer Auffassung nichts an der Tatsache zu ändern, dass Herr W.E. zu Gunsten der bf. GmbH auf sein Optionsrecht verzichtet hat, was in der Wirkung der Einlage des gegenständlichen Rechtes in die bf. GmbH gleichkommt.

Letzteres wird durch das Erkenntnis des VwGH vom 28.05.2009, 2007/15/0200 bestätigt, wonach bei einem Verzicht auf das Optionsrecht unter der Bedingung, dass die Leasinggesellschaft dem Verkauf an den Dritten zum Optionspreis zustimmt = Verkauf des Optionsrechts an einen Dritten, eine veräußerungsähnliche Vermögensumschichtung gemäß § 30 EStG vorliegt, wenn das Optionsrecht werthaltig ist, womit auch die von der Betriebsprüfung im Absatz 4 zu TZ 4. vertretene Rechtsansicht widerlegt wird.

Die Werthaltigkeit des Optionsrechts wurde im vorliegenden Fall seitens des Abgabepflichtigen durch ein Sachverständigengutachten belegt und seitens der Betriebsprüfung auch nicht in Frage gestellt.

3. Tz. 7 Wiederaufnahme

Bei den im Bericht unter diesem Punkt angeführten Dokumenten

- Kaufvertrag vom 05.06.1992 zwischen W.E. und I. GmbH betreffend der Liegenschaft EZ 430 St-Nr. 810/6 in K.*
- Optionsvereinbarung zwischen J.E. und der I. Grundverwertungsgesellschaft m.b.H vom 26.05.1992*
- Immobilienleasing-Mietvertrag vom 26.05.1992*
- Kaufoption vom 25.06.1992*

handelt es sich nach unserer Auffassung nicht um neu hervorgekommene Tatsachen oder Beweismittel, zumal diese Dokumente bereits in dem im Jahr 1997 durchgeführten Betriebsprüfungsverfahren über die Jahre 1993 bis 1996 vorgelegt worden sind und der Behörde daher bekannt waren.

Anträge:

- 1. Es wird beantragt, die Anschaffungskosten für die Liegenschaft EZ 792 KG 64xxxx entsprechend den eingereichten Erklärungen zum Ansatz zu bringen.*
- 2. Es wird beantragt, die Anschaffungskosten und Abschreibungen für die Liegenschaft EZ 736 KG 64yyy entsprechend den eingereichten Erklärungen zum Ansatz zu bringen.*
- 3. Es wird beantragt, die mit Vertrag vom 30.03.2012 getätigten Sacheinlagen im Stand des Einlagenevidenzkontos entsprechend den eingereichten Erklärungen zu berücksichtigen und die dafür geltend gemachten Einlagenrückzahlungen steuerfrei zu belassen.“*

Mit Schreiben vom 25. Juli 2017 ersuchte die belangte Behörde die Beschwerden gegen die Wiederaufnahmebescheide hinsichtlich der Körperschaftsteuer in der Weise zu ergänzen, welche Tatsachen und Beweismittel bereits anlässlich einer im Jahr 1997 durchgeführten Betriebsprüfung bekannt gewesen seien. Ihrer Ansicht nach, seien die im Bericht angeführten Tatsachen im laufenden Verfahren neu hervorgekommen.

Diesem Ersuchen ist die Bf. lediglich mit drei Fristerstreckungsansuchen zur Beantwortung dieses Schreibens entgegengetreten. Mit verfahrensrechtlichem Bescheid vom 31. Oktober 2017 wurde das letzte Ersuchen (beinhaltend eine Zufristung bis 29. Dezember 2017) abweislich erledigt. In ihrer Begründung verwies die belangte Behörde darauf, bereits stillschweigend eine Fristerstreckung von drei Monaten gewährt zu haben und der dreimalige Hinweis auf das Vorliegen von Arbeitsüberlastung sei nicht ausreichend, weshalb ab 13. November 2017 mit einer Erledigung auf Grund der Aktenlage gerechnet werden müsse.

Beschwerdevorentscheidung betr. Wiederaufnahme des Verfahrens

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 31. Mai 2019 wurden Beschwerden gegen die Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Körperschaftsteuer 2011, 2012, 2013, 2014 und 2015 als unbegründet abgewiesen.

....

In ihrer Begründung führt die belangte Behörde Folgendes aus:

„Die Bf. führe in ihrer Beschwerde im Wesentlichen aus, dass es sich nach ihrer Auffassung bei folgenden im Bericht angeführten Dokumenten nicht um neue Tatsachen und Beweismittel handeln würde, zumal diese Dokumente der Behörde bereits im Zuge einer Betriebsprüfung im Jahr 1997 vorgelegt worden und demnach bekannt gewesen seien:

- Kaufvertrag vom 05.06.1992 zwischen W.E. und I. GmbH*
- Optionsvereinbarung vom 26.05.1992 zwischen J.E. und I. GmbH*
- Immobilienleasing-Mietvertrag vom 26.05.1992*
- Kaufoption vom 25.06.1992*

Mit Vorhalt vom 25.07.2017 wurde die Abgabepflichtige darüber in Kenntnis gesetzt, dass es sich nach Ansicht des Finanzamtes bei den im Bericht zur Wiederaufnahme angeführten Tatsachen und Beweismitteln wie auch bei den in der Beschwerde bezeichneten Dokumenten, um solche handelt, die der Abgabenbehörde nicht bekannt waren, sondern im laufenden Verfahren neu hervorgekommen seien. Die Abgabepflichtige wurde ersucht nachzuweisen, dass die von ihr in der Beschwerde angeführten Unterlagen bereits zum Zeitpunkt einer im Jahr 1997 durchgeführten Betriebsprüfung vorgelegen haben und der Abgabenbehörde somit im Zeitpunkt der Erfassung der Körperschaftsteuerbescheide 2011-2015 bereits bekannt waren.“
Dieser Vorhalt sei letztendlich nicht beantwortet worden.

„Zudem werden im Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung zahlreiche andere neue Tatsachen und Beweismittel angeführt, die jedenfalls erst im Rahmen der abgabenbehördlichen Außenprüfung neu hervorgekommen sind, wie beispielsweise:

- die nicht abzugsfähigen Repräsentationsaufwendungen in der Buchhaltung der Abgabepflichtigen,*
- das Gutachten vom 22.11.2011 zur Ermittlung des Verkehrswertes betreffend die Liegenschaft mit der EZ 736, GST-Nr. 810/7 in Kf.*
- der Kaufvertrag zwischen der Bf. und der I. GmbH vom 30.03.2012 betreffend die Liegenschaft Kf.,*
- die Schreiben von W.E. vom 12.09.2011 und vom 30.11.2011 bezüglich der Ausübung der Kaufoption, um nur einige zu nennen.*

Im Übrigen wird auf die ausführliche Darstellung im Bericht vom 05.05.2017 verwiesen.“

Beschwerdeverentscheidung betreffend Körperschaftsteuerbescheide

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 29. Mai 2019 wurde die Beschwerde gegen die Bescheide hinsichtlich der Körperschaftsteuer 2011 als unbegründet abgewiesen. In der Begründung führte die belangte Behörde aus, die Änderung erfolgte auf Grund der Feststellung, wonach nicht abzugsfähige Repräsentationsaufwendungen (Weine, Greenfee-Gutscheine) aufwandswirksam gebucht wurden (vgl. Tz. 2 des Berichtes über das Ergebnis der Außenprüfung vom 5. Mai 2017). Da sich das Beschwerdebegehren nicht gegen diese Feststellung richte, sei es abzuweisen gewesen.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 31. Mai 2019 wurden Beschwerden gegen die Bescheide hinsichtlich der Körperschaftsteuer 2012, 2013, 2014 und 2015 als unbegründet abgewiesen. In ihrer Begründung führt die belangte Behörde u.a. Folgendes aus:

„Zur Sacheinlage Grundstück HB (Tz. 3):

...

Zudem wurde aufgrund des Beschwerdeverfahrens seitens der Abgabenbehörde eine Vergleichspreisableitung beim Zt Datenforum in 8010 Graz, Schönaugasse 7 beauftragt. Diese hat hinsichtlich der Kauffälle für Bauland in HB für das Jahr 2012 einen mittleren Wert in Höhe von € 49,32/m² ergeben.

Aus den im Rahmen der Betriebsprüfung ermittelten und herangezogenen Vergleichsgrundstücken ergab sich ein Mittelwert in Höhe von € 65,47/m². Aufgrund der von der steuerlichen Vertretung vorgebrachten Argumente betreffend der schlechteren Einsehbarkeit der herangezogenen Grundstücke und der ins Treffen geführten Beschränkung Einkaufszentrum-Ausschlussgebiet, wurde dieser Mittelwert im Rahmen der Betriebsprüfung bereits großzügig um 20 % auf (gerundet) € 80/m² erhöht.

Weitere Grundstücke, die der beschwerdegegenständlichen Liegenschaft vergleichbar sind, und zwar sowohl in Bezug auf die Lage als auch in Bezug auf das Vertragsdatum, wurden der steuerlichen Vertretung auch bereits im Zuge der Außenprüfung genannt. Es handelt sich um folgende Grundstücke:

1. KG 64xxx, GST 46/6; Vertragsdatum: 10.12.2012; Widmung KG 0,5-1,5; Preis/m² € 42,24

2. KG 64148, GST 271/9 und 271/10; Vertragsdatum: 22.05.2012; Widmung KG 0,5-1,5; Preis/m² € 49,85

Nach einer durchgeführten Besichtigung dieser Grundstücke, deren Mittelwert für Grund und Boden weit unter den seitens des Finanzamts angesetzten € 80,00/m² liegt, ergibt sich Folgendes:

Das GST 46/6, das sich genau gegenüber der Bf. befindet, liegt im Vergleich zu GST 50 etwas erhöht, sodass es von der R.-Straße aus sogar besser einsehbar ist. In Bezug auf dieses Grundstück existiert ein Verkehrswertgutachten aus dem Jahr 2012, in dem ein Mittelwert für Grund und Boden in Höhe von € 65,00/m² ermittelt wurde.

Auch die GST 271/9 und 271/10 liegen direkt einsehbar an der R.-Straße.

Hingegen ergibt sich hinsichtlich des beschwerdegegenständlichen GST 50 in tatsächlicher Hinsicht sogar eine sehr eingeschränkte Einsehbarkeit, weil es von der R.-Straße aus gesehen

sehr schmal und schräg hinter dem GST 52/3 vorbei verläuft, sodass es losgelöst von diesem Grundstück betrachtet auch schon aufgrund seiner Fläche und Anordnung (Fahnengrundstück) keinesfalls mehr wert sein kann als die angeführten Grundstücke.

Unter Verweis auf die bisherigen Ausführungen des Finanzamtes im Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung unter der Tz. 3 war die Beschwerde in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen.

Zur Sacheinlage Optionsrecht Kf. (Tz. 4):

Die Betriebsprüfung hat hinsichtlich des Grundstücks 810/7, KG 64xxx Kf., festgestellt, dass dieses entgegen den Darstellungen der Beschwerdeführerin (Bf.) mit Kaufvertrag vom 30.03.2012 direkt von der Mieterin Bf. erworben wurde, die ihrerseits aufgrund der Kaufoption vom 25.06.1992 (Beilage zum Immobilienleasing-Mietvertrag vom 26.05.1992 mit der I. GmbH - im Folgenden: I.) selbst berechtigt war, die Liegenschaft durch Ziehen der Kaufoption zu erwerben.

Daher wurden die Anschaffungskosten für diese Liegenschaft in der Höhe des tatsächlich bezahlten Kaufpreises von € 112.106,60 zum Ansatz gebracht und nicht mit € 526.000 (bezahlter Kaufpreis iHv € 112.106,60 und Optionsrecht laut Sacheinlagevertrag vom 30.03.2012 iHv € 413.893,40). Begründend wird an dieser Stelle auf die ausführliche Darstellung unter Tz. 4 des Berichts über das Ergebnis der Außenprüfung vom 05.05.2017 verwiesen.

In der ergänzenden Beschwerdebegründung vom 14.06.2017 kritisiert die Bf., dass die Betriebsprüfung die Anschaffungskosten für gegenständliche Liegenschaft unter Außerachtlassung der Erwerbsnebenkosten mit dem Kaufpreis iHv € 112.106,60 angesetzt habe. Dazu ist auszuführen, dass im Rahmen der Betriebsprüfung die Anschaffungskosten für das Grundstück 810/7, KG 64xxx Kf lediglich um den Wert des behaupteten Optionsrechts (€ 413.893,40) korrigiert wurden. Die Anschaffungsnebenkosten wie Grundbucheintragung, GrESt und Kaufvertragshonorar wurden von der Bf. erst im Wirtschaftsjahr 2013/14 aktiviert und konnten somit keinen Einfluss auf die von der Betriebsprüfung (neu) ermittelten Anschaffungskosten bzw. auf die Abschreibung des Betriebsgebäudes Kf. der Wirtschaftsjahre 2011/12 und 2012/13 haben (auf die Berechnungen der Anschaffungskosten, der AfA und der Buchhaltungsdaten vor Bp in der Beilage 1 wird verwiesen).

Die Bf. wehrt sich gegen die Feststellung der Betriebsprüfung, die Bf. habe als Mieterin selbst die Kaufoption gehabt. Sie wendet ein, dass die Betriebsprüfung im Betriebsprüfungsverfahren und im Bp-Bericht nicht ausgeführt habe auf welche Tatsachen oder Beweise sie diese Ansicht stütze. Die Betriebsprüfung hat jedoch sehr wohl in Tz. 4 und Tz. 7 des Bp-Berichtes die Tatsachen und Beweismittel, welche gegenständlicher Feststellung zugrunde liegen, genannt. Darüber hinaus wurden der Bf. während des Betriebsprüfungsverfahrens sowie im Zuge der Schlussbesprechung die bei der Beweiswürdigung vorgenommenen Erwägungen der Behörde ausführlich mündlich mitgeteilt.

Entgegen der Behauptung der Bf., dass die Kaufoption ausschließlich W.E. gehabt habe, ist die

Betriebsprüfung auch von einer Kaufoption der Mieterin „Bf. GmbH“ ausgegangen.

Nachfolgende Tatsachen und Beweismittel wurden der Beweiswürdigung zugrunde gelegt:

- J.E. war Eigentümer der Liegenschaft Kf. (EZ 430) bestehend aus GST Nr. 810/6. Aus diesem Grundstück wurde die GST-Nr. 810/7 neu gebildet. Dieses Grundstück hat J.E. seinem Sohn W.E. geschenkt. W.E. war außerbücherlicher Eigentümer dieser Liegenschaft.*
- Mit Kaufvertrag vom 05.06.1992 hat W.E. das Grundstück 810/7 an die I. verkauft.*
- In der Optionsvereinbarung zwischen J.E. und der I. (unterzeichnet am 20.05.1992 von J.E. und am 26.05.1992 von der Immorent) wurde dokumentiert, dass W.E. das Recht hat, das Grundstück 810/7, Kf. nach Ablauf von 20 Jahren zu erwerben.*
- Mit Immobilienleasing-Mietvertrag (unterzeichnet am 25.05.1992 von der Bf. GmbH und am 26.05.1992 von der I.) hat die Bf. GmbH das Grundstück 810/7 für 20 Jahre gemietet.*
- Mit Beitrittserklärung (unterzeichnet nur von W.E. am 25.05.1992) ist W.E. dem Immobilienleasing-Mietvertrag beigetreten.*
- Mit Kaufoption vom 25.06.1992 (unterzeichnet nur von der I.) hat die I. dem Mieter das Recht eingeräumt, die Liegenschaft zu erwerben. Die Kaufoption bezog sich auf den Immobilienleasing-Mietvertrag betreffend die Liegenschaft 810/7, Kf.*

In der Besprechung vom 17.03.2017 wurde von Herrn Mag. R. angegeben, dass die Kaufoption richtigerweise nur W.E. eingeräumt worden sei. Zum Beweis, dass bei der Ausfertigung der Kaufoption der I. ein Fehler unterlaufen sei, wurde ein Schreiben des Notars Dr. K. und eine nicht unterfertigte Kaufoption vorgelegt. Das Schreiben des Notars bezog sich jedoch offensichtlich auf die Optionsvereinbarung zwischen Herrn J.E. und der I. (Anmerkung: nur bei dieser Optionsvereinbarung kommen die Absätze II, V. vor). Auf der nicht unterfertigten Kaufoption wurde der Text „Firma Bf. Gesellschaft mbH“ händisch korrigiert auf „W. b.H.“. Im Ergebnis steht auf dem unterfertigten Exemplar „Herrn W.E. Gesellschaft“.

- Mail von Frau Ki. von der I. vom 10.08.2011, in welchem auf das natürliche Vertragsende (31.05.2012) und auf den errechneten Kaufpreis iHv € 107.825,98 hingewiesen wurde, sofern die Raten bis zum Laufzeitende 31.05.2012 weiterbezahlt werden würden.*
- Schreiben von W.E. an die Immorent vom 12.09.2011, dass die Kaufoption ausgeübt werde. Wer konkret als Käufer auftrete, werde W.E. bis 30.11.2011 bekannt geben.*
- Gutachten H. vom 22.11.2011 zur Bewertung des Grundstücks 810/7 Kf. mit einem Verkehrswert iHv € 526.000.*
- Schreiben von W.E. an die I. vom 30.11.2011, dass die Bf.- GmbH das Grundstück kaufe.*
- Rekonstruktionsurkunde zwischen der I. und der Bf. GmbH vom 01.06.2012 betreffend Kaufvertrag vom 30.03.2012.*
- Notariats-Akt vom 30.03.2012 über die Einbringung eines Optionsrechts in die Bf. GmbH betreffend Grundstück 810/7 der KG 64xxx Kf bewertet mit € 413.893,40.*
- Niederschrift vom 17.03.2017 betreffend Optionsrecht und Ausschüttungen.*

Dass die Bf. selbst das Optionsrecht hatte, stützte sich auf folgende Erwägungen:

Mieterin der Liegenschaft war laut Immobilienleasing-Mietvertrag vom 26.05.1992 die „Firma

Bf. Gesellschaft m.b.H ", daher die Bf. GmbH, die zum damaligen Zeitpunkt auch von W.E. als Geschäftsführer vertreten wurde. Die Miete wurde ausschließlich von der Bf. GmbH bezahlt. W.E. ist dem Mietvertrag mit Erklärung vom 25.05.1992 mit allen Rechten und Pflichten beigetreten. Mit der vorliegenden Kaufoption vom 25.06.1992 wurde der Mieterin das Recht eingeräumt, die Liegenschaft zum Ende der Vertragslaufzeit zu einem bestimmten Kaufpreis zu erwerben.

Fest steht somit, dass es durch den Vertragsbeitritt von W.E. zwei Mieter gab, welche kumulativ alle Rechte und Pflichten aus dem gegenständlichen Immobilienleasing-Mietvertrag und dem dazugehörigen Optionsvertrag vom 25.06.1992 übernommen haben.

Es entspricht zweifellos den wirtschaftlichen Gepflogenheiten und den Vorgängen des gewöhnlichen Geschäftsverkehrs, dass dem Mieter, der über einen vertraglich bestimmten Zeitraum hinweg Aufwendungen in bestimmter Höhe trägt, das Recht eingeräumt wird den Mietgegenstand zu einem bestimmten Zeitpunkt und zu im Vorhinein vereinbarten Konditionen zu erwerben. Dass nur dem nicht zahlenden Mieter W.E., welcher dem Mietvertrag beigetreten ist, das Recht eingeräumt worden sein soll die Liegenschaft zu einem günstigen Preis zu erwerben, ist nicht glaubhaft und geht auch nicht aus den im Zuge der Bp vorgelegten Unterlagen hervor. Die Kaufoption vom 25.06.1992 bezog sich auf den „Mieter" und schloss dabei die zahlende Mieterin Bf. GmbH nicht aus. Die handschriftlichen Korrekturen in der „Kopfzeile" der nicht unterfertigten Kaufoption ändern nichts am Inhalt der Kaufoption vom 25.06.1992.

In der Optionsvereinbarung zwischen J.E. und der I. (unterzeichnet am 20.05.1992 von J.E. und am 26.05.1992 von der I.) wurde dokumentiert, dass W.E. das Recht hat, das Grundstück Nr. 810/7, Kf. nach 20 Jahren zu erwerben. Dies schloss jedoch nicht gleichzeitig ein Optionsrecht der zahlenden Mieterin Bf.-GmbH aus. Nach Ansicht der Betriebsprüfung hat J.E. der I. mit gegenständlicher Optionsvereinbarung das Recht eingeräumt, das in seinem Eigentum stehende Grundstück Nr. 810/6, Kf. zu erwerben. Es wurde nicht über die Einräumung einer Kaufoption betreffend das Grundstück Nr. 810/7, Kf. abgesprochen. Denn wenn nach dem Willen der betreffenden Parteien (Bf.-GmbH, W.E. und I.) in der Optionsvereinbarung zwischen J.E. und I. gleichzeitig auch Herrn W.E. das alleinige Optionsrecht hinsichtlich der Liegenschaft 810/7, Kf. eingeräumt worden wäre, so wäre die Kaufoption als Beilage zum Immobilienleasing-Mietvertrag obsolet gewesen. Darüber hinaus wäre eine solche Vorgangsweise (alleiniges Optionsrecht für den nicht zahlenden Mieter W.E.) mangels Mitwirkung der zahlenden Mieterin Bf.- GmbH höchst problematisch gewesen (anfechtbar).

Die Betriebsprüfung ist zum Ergebnis gekommen, dass tatsächlich erst mit der Kaufoption vom 25.06.1992 der „Mieterin" der Liegenschaft 810/7, Kf. (somit Bf.-GmbH und W.E.) von der I. das Recht eingeräumt wurde, gegenständliche Liegenschaft zu erwerben.

In der ergänzenden Begründung vom 14.06.2017 argumentiert die Bf. damit, dass die I. nicht zwei verschiedenen Personen die Kaufoption einräumen konnte, da sie damit „vermutlich" gegenüber einer der beiden berechtigten Personen schadenersatzpflichtig geworden wäre. Fakt ist, dass es mit dem Beitritt zum Immobilienleasing-Mietvertrag zwei Mieter (mit allen Rechten

und Pflichten!) gegeben hat. Und dennoch hat nur ein Mieter, die Bf.-GmbH, 20 Jahre lang die Leasingraten getragen. Und dennoch hat nur ein Mieter (die GmbH oder W.E.) die Liegenschaft am Ende der Grundmietzeit erwerben können. Ob nun der Mieter „Bf.- GmbH“ oder der Mieter W.E. die Liegenschaft erwirbt, wurde letztlich von ein und derselben Person entschieden - von W.E.

Die Bf. behauptet in der Beschwerde, dass die Betriebsprüfung im Übrigen die von ihr in den ersten drei Absätzen der Tz. 4 des Betriebsprüfungsberichtes vertretene Ansicht - wie von ihr auch im Rahmen des Betriebsprüfungsverfahrens geäußert - selbst anzweifelt. Offensichtlich haben die Überlegungen der Betriebsprüfung zu einem fiktiven Sachverhalt (die zahlende Mieterin Bf.-GmbH hatte kein Optionsrecht, der nicht zahlende beigetretene Mieter W.E. hatte das alleinige Optionsrecht) Verwirrung gestiftet. Für gegenständliches Beschwerdeverfahren ist es jedoch unerheblich, wie ein fiktiver Sachverhalt (Abs. 4 der Tz. 4 des Bp-Berichtes) zu beurteilen wäre, daher wird von weiteren Ausführungen zu einem fiktiven Sachverhalt abgesehen.

Obwohl bereits im Betriebsprüfungsverfahren mündlich sowie im Betriebsprüfungsbericht schriftlich ausgeführt, möchte das Finanzamt nochmals klarstellen, dass die Betriebsprüfung im Rahmen der Beweiswürdigung (ohne jeglichen Zweifel) zum Schluss gekommen ist, dass die Bf.-GmbH als Mieterin selbst das Recht hatte gegenständliche Liegenschaft zu erwerben.

Dass die Betriebsprüfung zu Recht von einem Optionsrecht für beide Mieter ausgegangen ist, wurde von der Vermieterin „Subholding I. GmbH als RNF der I.“ schriftlich bestätigt (vgl. Antwort der I. vom 08.05.2019 zum Auskunftsversuchen vom 20.03.2019 in der Beilage 2). Auszüge aus der Vorhaltsbeantwortung vom 08.05.2019:

„Der Beitritt von Herrn W.E. zum Immobilienleasing-Mietvertrag vom 25./26. Mai 1992 zwischen der I. und der Bf.-Gesellschaft m.b.H. war aus Gründen der Kreditsicherheit erforderlich....“ (vgl. Frage 2 der Vorhaltsbeantwortung).

„...Im zivilrechtlichen Sinne hat es daher durch diesen Vertragsbeitritt zwei Mieter gegeben. In wirtschaftlicher Hinsicht ist aber diejenige Person der Mieter (Leasingnehmer), welche das Mietobjekt (Leasinggut nutzt und die Miete (Leasingraten) bezahlt. Nach unserem Wissensstand war dies nur die Bf. Gesellschaft m.b.H.“ (vgl. Frage 3. der Vorhaltsbeantwortung)

„Die Kaufoption wurde dem Mieter auf Grund eines konkludent abgeschlossenen Optionsvertrages eingeräumt. Schriftlich ausgefertigt wurde nur die - einseitige - Erklärung der Muttergesellschaft des Vermieters (Leasinggebers), der I. AG, vom 25. Juni 1992 dafür einzustehen, dass der Mieter die ihm eingeräumte Option auch tatsächlich ausüben kann.“ (vgl. Frage 7. der Vorhaltsbeantwortung)

In der Einleitung „Beilage zum Mietvertrag zwischen der Firma I. und Herrn W.E. Gesellschaft... ist ein offensichtlicher Schreibfehler enthalten. Anstelle vonHerrn W.E. Gesellschaft...“ hätte es „.....Bf. Gesellschaft m.b.H.“ heißen müssen.“ (vgl. Frage 10 der Vorhaltsbeantwortung)

„Die Kaufoption wurde, wie bei (Immobilien-)Leasing üblich, dem Mieter (Leasingnehmer) eingeräumt. Mieter im zivilrechtlichen Sinne waren auf Grund des Immobilienleasing-

Mietvertrages (...) die Bf. Gesellschaft m.b.H. und auf Grund der Beitrittserklärung (...) Herr W.E. (...). Die Kaufoption war damit sowohl der Bf.- Gesellschaft m.b.H. als auch Herrn W.E. eingeräumt." (vgl. Frage 11. der Vorhaltsbeantwortung)

Zweifelsohne war somit die Bf. GmbH als Mieterin der Liegenschaft aufgrund der in der Beilage zum Immobilienleasing-Mietvertrag eingeräumten Kaufoption selbst berechtigt, die Liegenschaft zu erwerben. Diese Option wurde mit Schreiben des Herrn W.E. (Geschäftsführer der GmbH) auch gezogen. Die Bf. GmbH hat das Grundstück 810/7, Kf. mit Kaufvertrag vom 30.03.2012 von der I. erworben. Eine Sacheinlage (des Optionsrechts) zum 30.03.2012 konnte nicht erfolgen. Die Beschwerde war daher auch in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen. ..."

Der Beschwerdevorentscheidung waren Berechnungsblätter sowie die Erhebungen und Auskünfte der I. sowie die Kaufpreisermittlung über den Restwert des Leasinggegenstandes angeschlossen.

Mit Schreiben vom 28. Juni 2019 beantragte die Bf. gegen sämtliche Bescheide die Vorlage der Beschwerden an das Bundesfinanzgericht unter Anberaumung einer mündlichen Verhandlung und stellte eine Nachreichung einer ergänzenden Begründung in Aussicht.

Auf Grund der Aufforderung der belangten Behörde diese nachzureichen, wurde mit E-Mails vom 26. Juli, 26. August, und 26. September 2019 um weitere Fristerstreckungen bis 25. Oktober 2019 ersucht. Mit E-Mail vom 26. September 2019 teilte die belangte Behörde der Bf. mit, dass die Beschwerde demnächst dem Bundesfinanzgericht vorgelegt werde.

Mit Vorlagebericht vom 2. Oktober 2019 wurden die Beschwerden dem Bundesfinanzgericht vorgelegt. Die belangte Behörde wies darauf, dass der Vorlageantrag keine weitere Begründung aufweist.

In der weiteren Folge wurde über Anforderung des Bundesfinanzgerichts von der belangten Behörde am 27. Juli 2021 eine mit Beilagen und Erhebungsergebnissen (Fotodokumentation) versehene Stellungnahme zur Bewertung des Grundstücks HB und des von der Bf. vorgelegten Bewertungsgutachtens eingereicht.

Mit Vorhalt vom 25. Jänner 2022 wurden der Bf. die von der belangten Behörde überreichten Unterlagen samt Beilagen zur Äußerung überreicht und sie zu einer Äußerung aufgefordert. U.a. wurde ausgeführt, nach richterlicher Vorprüfung sei davon auszugehen, dass das bf. Gutachten über weite Teile nicht ausreichend nachvollziehbar erscheint, da die ins Treffen geführten Vergleichsgrundstücke einerseits zeitlich weit vom Einlagestichtag 30.3.2012 entfernt und andererseits keine qualitative Beschreibung über die Lage der Grundstücke enthalten ist. Als Grundlage für die hg. Bewertung wird auf die in den Beilagen angeschlossene von der belangten Behörde erstellte Tabelle „Vergleichsgrundstücke H. im Gutachten vom 22.11.2011 betr. GSt Nr. 50, KG 64xxx U. (B-Z)“ verwiesen. Nach richterlicher Vorprüfung könne den ins Treffen geführten Grundstücken Y, Z eine gewisse Plausibilität sowohl in zeitlicher als

auch in örtlicher Hinsicht nicht abgesprochen werden.

Einen weiteren Punkt betreffen die nicht näher erhobenen Ausführungen über angeblich unrichtig berücksichtigte Anschaffungsnebenkosten. Die Bf. wurde zu einer zahlenmäßigen Konkretisierung ihres Beschwerdeantrages aufgefordert, um allfällige Fehlberechnungen hintanzuhalten. Abschließend wurde daran erinnert, dass die von der Bf. angekündete inhaltliche Replik zur Beschwerdevorentscheidung der belangten Behörde als Ergänzung Ihres Vorlageantrages bis dato weder der belangten Behörde noch beim Bundesfinanzgericht überreicht worden sei.

Mit Vorhaltsbeantwortung vom 29.4.2022 führte die Bf. Folgendes aus:

„Motiv für die fiktiv überhöhte Einlage des Grundstücks:

Das Finanzamt führt als Motiv für die überhöhte Einlage in die GmbH die Behauptung an, dass Herr W.E. die GmbH an den einen Sohn übergeben hat, weshalb er dem zweiten Sohn eine Abfindung in Form einer Wohnung übergeben wollte. Diese Behauptung entspricht nicht den Tatsachen, zumal der eine Sohn - womit vermutlich Herr St.E. gemeint ist – seinen Anteil an der bf. GmbH im Jahr 2008 von seinem Großvater J.E. geschenkt bekommen und seither keine weiteren Anteile an der GmbH erworben hat. Herr W.E. hält seit dem Jahr 2008 75% der Stammanteile an der Bf. und hat bis dato keine Anteile abgegeben. Demzufolge fehlt das Motiv für die behauptete Vorteilsgewährung.

Demgegenüber führt der VwGH in seinem Erkenntnis vom 26.02.2013, 2010/15/0027 aus, dass es grundsätzlich gegen das Vorliegen der Absicht auf Vorteilsgewährung spricht, wenn eine Gesellschaft vor Ankauf eines Grundstückes ein Gutachten eines gerichtlich beeideten Sachverständigen hinsichtlich des angemessenen Kaufpreises eingeholt hat, und sie keine Kenntnis davon erlangt hat, dass das Gutachten, aufgrund dessen in der Folge der Kaufpreis vereinbart wurde, zu überhöhten Werten gekommen ist.

Bei dem vom Finanzamt ermittelten Grundstückswert in Höhe von 216.320 € ergäbe sich auf Grundlage der im Jahr 2011 daraus erzielten Mieteinnahmen in Höhe von 21.970 € eine marktunübliche Verzinsung von über 10%, womit der vom Finanzamt ermittelte Wert auch einer Plausibilisierung durch den Bestandszins nicht standhält.“

In der beigeschlossenen ergänzenden Stellungnahme vom 31.3.2022 führt Gutachter H. Folgendes aus:

„Zusammenfassung der bewertungsrelevanten Parameter im Gutachten H.:

Im Gutachten H. vom 22. 11.2011 wurde im Befundteil festgehalten, dass auf der gegenständlichen Liegenschaft umfangreiche Aufschüttungen notwendig waren, da das Naturgelände bis rund 3 m unterhalb des jetzt vorliegenden Nutzungsniveaus liegt. Weiters wurde festgehalten, dass als Grundlage für die Bewertung der Liegenschaft das Verwertungsszenario an Dritte nur als einheitliche Liegenschaft mit dem vorliegenden Grundstück Nummer 52/3, das direkt an die Hauptstraße angrenzt, zu sehen ist. Das bestehende Superädifikat auf der gegenständlichen Liegenschaft wurde als unbefristetes Bestandsverhältnis mit einem monatlichen Superädifikatszins von 1.453,46 € vereinbart.

Bei der Ausweisung des Verkehrswertes der gegenständlichen Liegenschaft mit 125 €/m² wurde berücksichtigt, dass einerseits wie oben erwähnt, umfangreiche Geländeaufschüttungen notwendig waren und andererseits ein Bestandszins aufgrund des bestehenden Superädifikates auf der Liegenschaft existiert.

Zur Aufschüttung:

Die Aufschüttungen auf der Liegenschaft sind mit einer Höhe bis zu 3 m Geländeunterschied gegeben. Bei Annahme eines durchschnittlich linearen Verlaufes des Geländeabfalls kann über die gesamte Fläche eine notwendige Aufschüttung von 3.562,50 Kubikmeter errechnet werden.

Grundstücksfläche	m	2 704,00
Grundstückstiefe	m	19,00
Geländehöhe max	m	3,00
durchschnittliche Dreiecksschnittfläche	m ²	28,50
mittlere Grundstücksbreite	m	125
Volumen Aufschüttung	m ³	3 562,50

Laut Auskunft bei einschlägigen Fachbetrieben beträgt der Aufwand pro Kubikmeter Aufschüttung rund 30 € pro Kubikmeter. Damit ergibt sich ein notwendiger Gesamtaufwand für die Aufschüttung der gegenständlichen Liegenschaft mit insgesamt 94.163 € (valorisiert zum Bewertungsstichtag 2011). Der Baupreisindex Straßenbau hat sich gegenüber dem Bewertungsstichtag 10.10.2011 zum 4. Quartal 2021 mit insgesamt 13,50 % verändert.

Ergebnis der Berechnung

Zeitpunkt	BPI Straßenbau Gesamt 2010	Veränderungsrate	Wert
3. Quartal 2011	103,5	-	1,00 EUR
4. Quartal 2021	117,5	13,5	1,14 EUR

Aufschüttung ohne Mauer :		
Volumen Aufschüttung	m ³	3 562,50
Kosten / m ³	EUR/m ³	30,00
Gesamtkosten	EUR/m ³	106 875,00
Stand 2011	1/13,5%	94 163,00
Kosten/m ² GSTFI		34,82

Weiters wurden die Kosten für die Steinschlichtung der Stützmauer wie folgt berechnet:

Aufschüttung Mauer + 1m:		
Grundstücksfläche	m	2 704,00
Geländehöhe max	m	3,00
mittlere Grundstücksbreite	m	125
Ansichtsfläche	m ²	375,00
Kosten / m ²	EUR/m ²	170,00
Gesamtkosten	EUR/m ²	63 750,00
Stand 2011	1/13,5%	56 167,40
Kosten/m ² GSTFI		20,77

Umgelegt auf den Quadratmeter Grundstücksfläche errechnet sich aus den beiden Kostenblöcken ein Wert von 55,60 €/m² Grundstücksfläche.

Ableitung Wertsteigerung Grundstückspreis:

In der Stellungnahme Seite 2/9 wird angeführt, dass der Ankauf der gegenständlichen Liegenschaft im Jahre 1998 mit einem Wert von 52,64 € mit einer Wertsteigerung um das 2,5-fache bis zum Jahre 2012 als nicht nachvollziehbar erscheint.

Diese Ableitung erfordert folgende Richtigstellung;

Zieht man nun den oben ermittelten Wert von 55,60 €/m² für die Aufschüttung vom Verkehrswert mit 125 €/m² ab, so erhält man den reinen Bodenwert von 69,40 €/m².

Verkehrswert 2012	EUR/m ²	125,00
Abschlag Aufschüttung	EUR/m ²	- 55,60
reiner Bodenwert	EUR/m ²	69,40
Einkauf 1998	EUR/m ²	52,64
Valorisierung pa		2,65%

Gegenüber dem Einkaufswert aus 1998 mit 52,64 €/m² leitet sich daraus eine Wertsteigerung des reinen Bodenwertes von 2,65 % ab, was den Marktverhältnissen entspricht.

Aus Sicht des Eigentümers W.E., entspricht die Investition mit dem Ankauf des Grundstückes 1998, der späteren Brauchbarmachung (für eine gewerbliche Nutzung) durch eine Aufschüttung und dem anschließenden Verkauf um 125 €/m² einer marktüblichen Investitionsentscheidung, die auch ein Dritter so durchgeführt hätte.

Plausibilisierung des Verkehrswertes durch den Bestandsvertrag:

Wie oben bereits dargestellt liegt für die gegenständliche Liegenschaft ein aufrechter Bestandsvertrag für die Überlassung des Grundstückes für die Bebauung mit einem Superädifikat vor. Der jährliche Bestandszins wurde mit 17.441,52 € angegeben. Daraus leitet sich eine Verzinsung des Verkehrswertes der Liegenschaft mit 5,16 % ab.

Bestandszins pa	EUR/m ²	17 441,52
Grundstücksfläche	m ²	2 704,00
Bestandszins /m ²	EUR/m ²	6,45
Verkehrswert	EUR/m ²	125,00
Verzinsung		5,16%

Die angemessene Verzinsung eines Liegenschaftswertes ist mit dem Liegenschaftszinssatz zu bewerten. In der unten angeführten Tabelle (der Vorstand des Hauptverbandes der allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen hat die unten angeführte Liste der Richtwerte als Empfehlung veröffentlicht) beträgt bei sehr guter Lage die Einstufung der Bandbreite mit den Nutzungen entsprechend der Widmung Kerngebiet mit Wohnen, Büro, Geschäft und gewerbliche Nutzung 2,5 - 9,0 %. Die oben errechnete Verzinsung mit 5,16 % liegt im mittleren Bereich der ausgewiesenen Bandbreite.

Liegenschaftsart	Lage			
	hochwertig	sehr gut	gut	mäßig
Wohnliegenschaft	2,0 ‰ - 4,0 ‰	2,5 ‰ - 4,5 ‰	3,0 ‰ - 5,0 ‰	3,5 ‰ - 5,5 ‰
Büroliegenschaft	3,5 ‰ - 5,5 ‰	4,0 ‰ - 6,0 ‰	4,5 ‰ - 6,5 ‰	5,0 ‰ - 7,0 ‰
Geschäftsliegenschaft	4,0 ‰ - 6,0 ‰	4,5 ‰ - 6,5 ‰	5,0 ‰ - 7,0 ‰	5,5 ‰ - 7,5 ‰
Einkaufszentrum, Supermarkt	4,5 ‰ - 7,5 ‰	5,0 ‰ - 8,0 ‰	5,5 ‰ - 8,5 ‰	6,0 ‰ - 9,0 ‰
Gewerblich genutzte Liegenschaft	5,5 ‰ - 8,5 ‰	6,0 ‰ - 9,0 ‰	6,5 ‰ - 9,5 ‰	7,0 ‰ - 10,0 ‰
Industriliegenschaft	5,5 ‰ - 9,5 ‰	6,0 ‰ - 10,0 ‰	6,5 ‰ - 10,5 ‰	7,0 ‰ - 11,0 ‰

Aus Sicht eines Käufers der Liegenschaft ergibt sich eine Verzinsung des Kaufpreises mit 5,16% (wertgesichert), das entspricht den Marktverhältnissen.

Anpassung der Baudichte und Valorisierung:

Zu der in der Stellungnahme durchgehend angeführten Kritik der Nicht-Nachvollziehbarkeit der Valorisierung und der Harmonisierung der Vergleichspreise ist anzumerken, dass die Valorisierung mit einem Valorisierungsfaktor von 2,0 ‰ pa jeweils über den Zeitraum des Kaufvertragsdatums zum Bewertungsstichtag valorisiert wurde.

Bei Erhebung der Vergleichspreise wurde die Widmung und die dazugehörige Baudichte erhoben und im Rahmen der Harmonisierung bei Vorliegen eines Unterschiedes zwischen der Baudichte der gegenständlichen Liegenschaft mit 1,5 und der maximal zulässigen Baudichte des Vergleichsgrundstückes nach der Formel von Tiemann (nicht lineare Anpassung) mit einem Faktor angepasst.

Beide Vorgehensweisen entsprechen den Vorgaben des LBG (Liegenschaftsbewertungsgesetz), der ÖNORM B 1802-1/2022 und der einschlägigen Fachliteratur.

Fazit:

Unter Berücksichtigung der Kosten für die durchgeführte Aufschüttung auf der gegenständlichen Liegenschaft und des Bestandszinses für das Superädifikat kann der Kaufpreis von 125 €/m² als marktüblich nachgewiesen werden.“

Was die in der Beschwerde relevierten Anschaffungsnebenkosten des Grundstücks K. wurde seitens der Bf. auf weitere Ausführungen verzichtet.“

Mit Stellungnahme vom 12.7.2022 erwiderte die belangte Behörde auf die bf. Ausführungen vom 29.4.2022 Folgendes:

„In Würdigung der vorgelegten Beweismittel ist die Betriebsprüfung zum Schluss gekommen, dass W.E. fiktive bzw. überhöht bewertete Einlagen geleistet hat, um möglichst hohe KEST-freie Ausschüttungen (in Form von Einlagenrückzahlungen) aus der Bf. (GmbH) zu lukrieren. Herr W.E. hat den Grund für seinen Geldbedarf (Wohnungskauf für seinen zweiten Sohn) in der Besprechung vom 17.03.2017 selbst angeführt (vgl. dazu die Niederschrift vom 17.03.2017, OZ. 58, Punkt II., Fragen 1-7). Ergänzend wird darauf hingewiesen, dass das BFG in der

Beschwerdesache St.E. - Einkommensteuerbescheid 2012 betreffend das Motiv für die fiktiven bzw. überhöht bewerteten Einlagen zum selben Ergebnis gekommen ist wie die Betriebsprüfung (vgl. RV/2100823/2019 vom 08.03.2021).

2. Zur Bewertung des Grundstücks Nr. 50, 64xxx U. im Gutachten H.

2.1. Gegenäußerung Ing. Mag. H. - Stellungnahme vom 31.03.2022

Betreffend das Grundstück Nr. 50, 64xxx U. wurde die Stellungnahme des Sachverständigen H. vom 31.03.2022 vorgelegt. Zu den einzelnen Punkten der Stellungnahme wird folgendes ausgeführt:

Zu den Punkten „Aufschüttung“ und „Ableitung Wertsteigerung Grundstückspreis“:

Auf den Seiten 1-4 versucht Ing. H. den hohen Einlagewert 2012 i.H.v. € 125/m² zum einen mit der umfangreichen Aufschüttung inkl. Stützmauer (mit einem rechnerischen Wert von € 55,60/m² zum Zeitpunkt der Einlage) und zum anderen mit einer jährlichen Wertsteigerung von 2,65% (vgl. Seite 3 der Stellungnahme H.) zu erklären. Dabei wird jedoch übersehen, dass vorstehend genannte Investitionen von der bf. GmbH und nicht vom Gesellschafter getragen wurden. Selbst wenn man nun von einer Werterhöhung i.H.v. € 55,60/m² durch Aufschüttung und Stützmauer ausgehen könnte, müsste dieser bereits von der GmbH getragene Anteil vom Sacheinlagewert abgezogen werden. Jede andere Vorgangsweise wäre nicht fremdüblich und somit steuerlich nicht anzuerkennen, zumal die GmbH in diesem Fall zweimal die Kosten für die Aufschüttung/Stützmauer tragen müsste. Ausgehend von den Daten der Stellungnahme H. vom 31.03.2022 würde sich bei Abzug des Wertes für die Aufschüttung/Stützmauer i.H.v. € 55,60/m² somit ein „fremdüblicher Einlagewert“ i.H.v. € 69,40/m² ergeben. Dieser liegt erheblich unter dem von der Bp ermittelten Einlagewert i.H.v. € 80/m².

Dass der Gesellschafter W.E. die Kosten der Aufschüttung und Stützmauer getragen hat, ist aus nachfolgenden Gründen auszuschließen:

- Gegenständliches Grundstück wurde von W.E. am 3.11.1998 gekauft und ab 1.1.1999 an die bf. GmbH vermietet (Vertrag vom 14.7.2000 in der Anlage 1). Gegenstand des Mietvertrages war das Grundstück laut Lage- und Höhenplan vom 25.2.1999 mit einer Monatsmiete vor Geländeaufschüttung von ATS 20.000. Unter Punkt 3. des Mietvertrages räumte W.E. der GmbH ein Bauvertragsrecht ein. Unter Punkt 3.4. wurde die (alleinige) Kostentragung durch die GmbH geregelt. Unter Punkt 11.1. wurde die GmbH darüber hinaus zur Kostentragung für die Zufahrtsstraße verpflichtet. Die Geländeaufschüttung und Errichtung der Stützmauer erfolgte erst im Jahr 2000 und zog keine Mieterhöhung nach sich, zumal ohnedies die GmbH alle damit zusammenhängenden Kosten getragen hat.*
- Die Herstellungskosten für die Erdaufschüttung und für die Stützmauer hat die GmbH auf dem Anlagenkonto „27002 Außenanlage H. neu (GW/A.)“ ab 31.12.2000 erfasst. Insgesamt wurden Herstellungskosten i.H.v. € 343.000 aktiviert, der Großteil davon entfällt auf Leistungen der Firma T.-A. (Inv.Nr. 1-00 und 1-05) und des Architekten E. GmbH (vgl. Anlagenverzeichnis in der Anlage 2.)*
- Im Rahmen von weiteren Erhebungen hat das Finanzamt vor Abgabe gegenständlicher*

Stellungnahme die Gemeinde H., die Baufirma T.-A. und den Architekten Baukoord DI E. GmbH ersucht, Unterlagen betreffend Bauvorhaben der bf. GmbH bzw. des Herrn W.E. in der R.-straße (eingeschränkt auf die Jahre 1998 - 2001 bzw. auf die Stützmauer) vorzulegen.

Die von der Gemeinde H. ausgehobenen Unterlagen zeigen, dass die bf. GmbH und nicht der Gesellschafter W.E. als Bauherr aufgetreten ist (Antrag Baufreistellung, Einreichen der Pläne, Abgaben geleistet usw.) (vgl. dazu Mails Gemeinde vom 3.6.2022 und vom 13.6.2022 in der Anlage 3 - Teil 1 und Teil 2).

- Im Zuge des Auskunftersuchens an die Firma P. konnten Unterlagen iZm der Außenanlagengestaltung durch die Firma T.-A. aus dem Jahr 2000 ausgehoben werden. Aus diesen Unterlagen geht hervor, dass die GmbH und nicht W.E. den Auftrag vergeben hat. Die Rechnung wurde an die GmbH gerichtet, womit auch von der Bezahlung durch die GmbH ausgegangen werden kann. Die Schlussrechnung der Firma T.-A. vom 10.12.2001 weist zweifelsohne darauf hin, dass im Außenbereich umfangreiche Kosten für die Erdaufschüttung angefallen sind (Erdarbeiten i.H.v. ATS 1,4 Mio. für Mutterboden abtragen, Schüttmaterial, Dammkörper schütten, Schüttung Kies usw.). Des Weiteren wurden auch Kosten für Beton- und Stahlbetonarbeiten iHv TATS 572 getragen wie bspw. für 486,05 m² Schalungswand (Anmerkung: Stützmauer). Vgl. dazu Auskunftersuchen Firma P. in der Anlage 4.

- Auch die Firma Bauk. DI E. GmbH (Architekt) legte ausschließlich Unterlagen vor, welche auf den Auftraggeber „bf. GmbH“ hinweisen. Vgl. dazu Auskunftersuchen Firma Bauk. in der Anlage 5.

In Berücksichtigung vorstehender Ausführungen ist eine Kostentragung für Erdaufschüttung und Stützmauer durch den Gesellschafter W.E. höchst unwahrscheinlich. Sollte dies im weiteren Verfahren jedoch behauptet werden, hat der Gesellschafter geeignete Unterlagen wie Zahlungsnachweise vorzulegen.

Zum Punkt „Plausibilisierung des Verkehrswertes durch den Bestandsvertrag“:

Von einer fremdüblich hohen Mietzahlung der bf. GmbH an W.E. kann in gegenständlichem Fall nicht ausgegangen werden, womit über die Miete und über den Liegenschaftszinssatz kein Rückschluss auf den fremdüblichen Verkehrswert i.H.v. € 125/m² möglich ist. Auf die Ausführungen unter Punkt 2.2. wird verwiesen.

Zum Punkt „Anpassung der Baudichte und Valorisierung“:

Die Anwendung der nur in Deutschland und nur für Wohnbauland geltenden Umrechnungskoeffizienten in Österreich ist unzulässig. Herr Ing. H. hat auch in der Stellungnahme vom 31.3.2022 keine Begründung zur Wertsteigerung von 2% p.a. vorgebracht. Auf die Ausführungen des Herrn N.B./Bereich KMU vom 29.11.2021 wird verwiesen. Fraglich ist zudem, welche Wertsteigerung nach Ansicht des Sachverständigen nunmehr tatsächlich „den Marktverhältnissen entspricht“ (und welche er somit gegenständlicher Bewertung zugrunde zu legen hat). Trotz Wertsteigerung von 2,65% p.a. (vgl. Seite 3 der

Stellungnahme vom 31.03.2022), hält Ing. H. auf Seite 5 der Stellungnahme offenbar weiterhin am Valorisierungsfaktor 2 % p.a. fest.

2.2. Grundstückswert i.H.v. € 216.320 nicht plausibel - marktunübliche Verzinsung

In der Vorhaltsbeantwortung führt die Bf. aus, dass der vom Finanzamt ermittelte Grundstückswert i.H.v. € 216.320 nicht plausibel sei. Unter Berücksichtigung der jährlichen Mieteinnahmen i.H.v. € 21.970 ergebe sich nämlich eine marktunübliche Verzinsung von über 10%.

Dem Vorbringen der Bf. ist entgegen zu halten, dass vorstehende Kontrollrechnung (sprich: „Plausibilisierung“ des Grundstückswertes über die marktübliche Verzinsung) nur möglich ist, wenn man davon ausgehen kann, dass die bf. GmbH eine fremdüblich hohe Miete an den Gesellschafter-Geschäftsführer W.E. bezahlt hat.

Vor dem Hintergrund der Feststellungen der Betriebsprüfung (fiktive Einlage eines Optionsrechts, überhöhter Einlagewert Grundstück) und des neuen Vorbringens im Beschwerdeverfahren (Herr W.E. behauptet hohe Investitionen für das Grundstück, welche in Wahrheit die GmbH selbst getragen hat (vgl. Ausführungen in Punkt 2.1.)), ist ein fremdübliches Verhalten zwischen der bf. GmbH und Herrn W.E. ganz allgemein auszuschließen. Das Verhalten des Gesellschafters ist wohl eher darauf ausgerichtet zu Lasten der GmbH möglichst viel Geld „steueroptimal“ aus der GmbH zu schleusen. Es ist somit viel wahrscheinlicher, dass die Miete fremdunüblich hoch ist (laufende verdeckte Ausschüttung), womit eine Plausibilisierung des Grundstückswertes über die Miete unzulässig ist, da das Ergebnis schlichtweg falsch ist.

Fakt ist, dass W.E. ab 1.1.1999 ein noch nicht aufgeschüttetes Grundstück um ATS 20.000 p.m. an die GmbH vermietet hat. Die GmbH hat im Jahr 2000 sämtliche Kosten der Aufschüttung bzw. der Stützmauer selbst getragen. Mietgegenstand war somit immer das nicht aufgeschüttete Grundstück (auch nach erfolgter Aufschüttung durch die GmbH!).

Der Sachverständige H. hat nun selbst auf Seite 3 seiner Stellungnahme einen reinen Bodenwert (ohne Aufschüttung/Stützmauer) für das Jahr 2012 i.H.v. € 69,40/m² errechnet. Unter Berücksichtigung eines Bodenwerts i.H.v. € 69,40/m² und der Liegenschaftsverzinsung i.H.v. 5,16% (H., Seite 4) beträgt die fremdübliche Miete € 3,58/m² (nicht € 6,45/m² wie von Ing. H. auf Seite 4 dargestellt), somit insgesamt € 9.683,53 für 2012 (nicht: € 17.441,52).

Schlussendlich bestätigt der Sachverständige Ing. H. durch seine Ausführungen selbst, dass die GmbH seit 1999 eine zu hohe Miete an den Gesellschafter W.E. bezahlt hat (laufende verdeckte Ausschüttung), womit eine Plausibilisierung über die Miete wie vorstehend ausgeführt nicht möglich ist.

		H. (Bf.)	FA
Bestandzins	€	17.441,52	9.683,53
Grundstücksfläche	m ²	2.704,00	2.704,00
Bestandzins/m ²	€/m ²	6,45	3,58

Verkehrswert	€/m ²	125,00	69,40
Verzinsung	in %	5,16	5,16

Der Vollständigkeit halber weist das Finanzamt auf einen Fehler in der Berechnung des Gutachters H. hin. Der Bestandzins betrug zum 1.1.1999 ATS 20.000 (€ 1.453,46 p.m. bzw. € 17.441,48 im Jahr 1999). Im Jahr 2011 wurden - da wertgesichert - Mieteinnahmen iHv € 21.970 nicht € 17.441,52 erzielt (vgl. Ausführungen des Steuerberaters unter ad. II, Seite 2 seiner Stellungnahme).

3. Zusammenfassend:

Ing. H. hält offenbar an seinem Gutachten vom 22.11.2011 (Vergleichswertverfahren) fest und möchte nunmehr mit neuen Argumenten die Ermittlung des Verkehrswertes i.H.v. € 125/m² begründen bzw. plausibilisieren. Zum einen argumentiert er nunmehr mit umfangreichen (teuren) Aufschüttungen und der Stützmauer. Zum anderen versucht er den Verkehrswert über die verrechnete Miete zu plausibilisieren.

Zur Geländeaufschüttung/Stützmauer ist Folgendes auszuführen:

Geländeaufschüttung und Stützmauer dürfen beim Einlagewert nicht berücksichtigt werden (vgl. Ausführungen unter Punkt „Aufschüttung und Ableitung Wertsteigerung Grundstückspreis“). Angemerkt wird jedoch, dass Geländeaufschüttung/Stützmauer im Gutachten vom 22.11.2011 zur Ermittlung eines Verkehrswertes i.H.v. € 125 (wertmäßig) auch gar nicht berücksichtigt wurden (reine Vergleichspreisermittlung).“

In der mündlichen Verhandlung verwiesen die Amtspartei und die Bf. auf ihre bisherig erstatteten Vorbringen.

ad 1) Grundstück HB:

Die Bf. führte dazu Folgendes aus:

„Die Bf. hat im Jahr 2012 ein anerkanntes Sachverständigenbüro mit der Ermittlung des Verkehrswertes der Liegenschaft im Sinne des § 2 Liegenschaftsbewertungsgesetzes beauftragt und ist einmal davon ausgegangen, dass der vom Gutachter ermittelte Wert dem gemeinen Wert bzw. dem Verkehrswert entspricht. Die vom Gutachter in der ergänzenden Stellungnahme vorgebrachte Argumentation wonach die Höhe des Verkehrswertes der Liegenschaft auch auf den umfangreichen Geländeänderungen fußt, welche nach dem Erwerb durch W.E. im Jahr 1998 stattgefunden haben, ist nach Auffassung des Finanzamtes in der dazu abgegebenen Stellungnahme nicht dem Liegenschaftseigentümer, sondern der Bf. zuzuordnen und daher bei Ermittlung des Verkehrswertes unberücksichtigt zu lassen. Dies trifft zivilrechtlich nicht zu, zumal diese Investitionen (zivilrechtlich) dem Liegenschaftseigentümer zuzurechnen sind, welche steuerlich in Zeitpunkt der Beendigung des Bestandsverhältnisses dem Vermieter als Einkünfte von Vermietung und Verpachtung zuzuordnen sind. Deren Wert ist in Höhe der Differenz des Wertes der Liegenschaft mit und ohne der vom Mieter getätigten Investitionen anzusetzen.

Diese Investitionen wären daher im Jahr 2012 dem W.E. als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zuzurechnen. Entgegen der Meinung des Finanzamtes erhöhen diese den Einlagewert der Liegenschaft.“

Die Vertreterin der Amtspartei entgegnet dazu:

„Das gegenständliche Grundstück ist nach Vergleichsgrundstücken, die in zeitlicher Nähe verkauft wurden, zu bewerten. Das FA hat einen Vergleichswert von rund 65 € erhoben. Durch die Aufschüttung und Errichtung der Stützmauer hat das Grundstück nicht an Wert in Höhe von 55,60 €/m² gewonnen. Dies zeigt sich auch im direkten Vergleich zum gegenüberliegenden Grundstück Sch. - Punkt Z in der Übersicht - mit einem Wert von 65 €. Die Bf. hatte nur mit dem Grst. Nr. 50 die Möglichkeit, ihren Betrieb zu erweitern und musste daher alle anfallenden Investitionen für die bessere Nutzung in Kauf nehmen.“

Ad 2) Optionsrecht:

Die steuerliche Vertreterin führt zu diesem Punkt ergänzend aus:

„Wie aus dem Schreiben des Notars Dr. J.K. vom 7.5.1992, welches über die gegenständlichen Verträge handelt, insbesondere die Kaufoption, zur Prüfung vorgelegt worden sind, hervorgeht, bestand immer die Absicht, dass ausschließlich Herr W.E. die mit Schreiben vom 25.6.1992 eingeräumte Kaufoption erhalten soll. Der wirtschaftliche Hintergrund für diese Absicht ist die Tatsache, dass Herr W.E. mit Beitrittserklärung vom 25.6.1992 zwischen dem der I. GmbH und der Bf. GmbH abgeschlossenen Mietvertrag mit allen daraus resultierenden Pflichten beigetreten ist und er sich dafür dieses Recht ausbedungen hat. Wie aus der Kaufoption vom 25.6.1992 hervorgeht, ist dies eine Beilage zum Mietvertrag der I. GmbH und Herrn W.E. Die Tatsache, dass dieser in der Folge als Mieter bezeichnet wird bedeutet nicht, dass auch der GmbH dieses Optionsrecht zugestanden ist.“

Das FA entgegnet dazu Folgendes:

„Aus dem Schreiben von Dr. J.K. vom 7.5.1992 geht hervor, dass zwei Schriftstücke zu ändern sind. Erstens der Kaufvertrag und zweitens die Optionsvereinbarung. Hierbei handelt es sich nicht um die Kaufoption vom 25.6.1992, sondern um die Optionsvereinbarung zwischen der I. GmbH und Herrn J.E. vom 20.5.1992 bzw. 26.5.1992. Dies ist unstrittig ableitbar aus dem Inhalt des Pkt. 2. Darin steht, dass Berichtigungen hinsichtlich der Absätze II und V vorzunehmen sind und der Name falsch geschrieben wurde. Die I. GmbH hat unstrittig den Mietern, nämlich der Bf. und Herrn W.E. eine Kaufoption ausgestellt. Tatsache ist, dass die I. GmbH beiden das Recht eingeräumt hat.“

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

In verfahrensrechtlicher Sicht ist Folgendes voranzustellen:

Mit elektronischer Eingabe via FinanzOnline vom 07.06.2017 erhob die steuerliche Vertreterin Beschwerde und verwies auf einen nachzureichenden Text.

In einem als Nachtrag zur Beschwerde bezeichneten Schriftsatz vom 08.06.2017 führte sie aus, gegen die bezeichneten Bescheide Beschwerde zu erheben und stellte den Antrag die angefochtenen Bescheide in der Weise zu ersetzen, der den Beschwerdegründen Rechnung trage. Gleichzeitig wurde ein Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Senat gemäß § 272 Abs. 2 Z 1 BAO sowie auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung gemäß § 274 Abs. 1 Z 1 BAO gestellt. Nähere Ausführungen über die Beschwerdegründe erhält der Schriftsatz nicht. Der Verhandlungsantrag wurde im Vorlageantrag aufrechterhalten. Der in der seinerzeitigen Beschwerdeergänzung gestellte Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Senat bleibt unerwähnt. Gemäß § 272 Abs. 2 BAO obliegt die Entscheidung dem Senat, wenn dies in der Beschwerde, im Vorlageantrag (§ 264 BAO) oder in der Beitrittserklärung beantragt wird.

Gemäß § 274 BAO hat eine mündliche Verhandlung stattzufinden, wenn es in der Beschwerde, im Vorlageantrag oder in der Beitrittserklärung beantragt wird. Der VwGH hat in ständiger Rechtsprechung (VwGH 27.2.2001, 2000/13/0137) ausgeführt, dass es nicht genügt, wenn die diesbezüglichen Anträge in einem ergänzenden Schriftsatz vorgetragen werden (Ritz/Koran, BAO7, § 272, Tz. 4).

Somit wurde lediglich der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung nach § 274 BAO prozessordnungsgemäß gestellt.

1. Sachverhalt

Ad 1) Sacheinlage Grundstück HB.:

Strittig ist die Bewertung der gegenständlichen Sacheinlage mit der von der bf. GmbH angenommenen Bewertung von 338.000 € (125 €/m²).

Vergleichsgrundstücke H. im Gutachten v. 22.11.2011 samt Ergänzungen:

(Bei den nachstehend angeführten Kaufpreisen handelt es sich um tatsächliche und historische ohne Valorisierungs- und Umwidmungsfaktoren)

Streitgegenständliches Grundstück

Pos.	KG	VK	Fläche	KP €/m2	Widmung	Dichte
K, (X)	U.	30.03.2012	2.704	125,00	0,5-1,5	1,5

Vergleichsgrundstücke Gutachten (Ing. Mag. H.): Bewertungsobjekt X wird auch in K genannt.

Pos.	KG	VK	Fläche	KP €/m2	Widmung	Dichte
B	G.	01.02.2011	1.400	64,94	0,3	0,8
D	U.	12.07.2004	1.064	45,00	0,3	0,8
F, (O)	U.	15.04.2004	2.518	120,00	0,5-1,5	1,5
G	R.	23.05.2005	1.136	61,62	0,3	0,8
H	R.	24.03.2005	1.321	90,84	0,3	0,8
K, (X)	U.	03.11.1998	2.761	52,64	0,5-1,5	1,5
L, (Y)	U.	05.07.2000	6.720	38,30	0,5-1,5	1,5
M	U.	23.10.2003	1.270	60,00	0,5-1,5	1,5

Vergleichsgrundstücke Gutachtensergänzung (Ing. Mag. H.)

Pos.	KG	VK	Fläche	KP €/m2	Widmung	Dichte
O wie F	U.	15.04.2004	2.518	120,00	0,5-1,5	1,5
P	U.	21.06.2005	1.969	155,94	0,5-2,0	2
Q	U.	24.08.2005	905	104,97	0,5-2,0	2

Vergleichsgrundstücke belangte Behörde

Pos.	KG	VK	Fläche	KP €/m2	Widmung	Dichte
Y (L)	U.	22.05.2012	6.908	49,85	0,3	0,8
Z	U.	17.12.2012	5.329	65,00	0,3	0,8

Zu den einzelnen oa. Grundstücken ist im Einzelnen zu erläutern:

Ad B) Es handelt sich um einen Verkaufsfall (Kaufvertrag vom 1.2.2011) in der Nähe des Stichtags der streitgegenständlichen Sacheinlage. Laut Vertrag wurden 1.252 m² zu einem Preis von 81.300 € veräußert, was einen Preis pro m² von 64,94 € ergibt. Wie der Preis von 58,13 €/m² errechnet wird, ist ebenfalls - wie die Valorisierung begründet wurde, nicht näher nachvollziehbar. Für eine derartige Valorisierung auf 81,16 € infolge der Nähe zum Stichtag besteht kein Grund.

Ad D) Das Vergleichsgrundstück liegt zwar in räumlicher Nähe zum Bewertungsobjekt (X, K), jedoch zum Kaufzeitpunkt aus dem Jahr 2004 schon etwas weiter entfernt. Auch dieser Kaufpreis wurde nicht näher nachvollziehbar valorisiert.

Ad F, O) Das Grundstück wurde sowohl im Gutachten als auch in der gutachterlichen Ergänzung zweimal angeführt. Diese Liegenschaft wurde an eine Gesellschaft verkauft, die das im Grundbuch eingetragene Superädifikat errichtet hat. Mit dem Vorkaufsrecht verzichtete die Käuferin sowohl auf das ihr grundbücherlich eingeräumte Vorkaufsrecht für die Liegenschaft als auch auf das bis 2036 einverleibte Bestandsrecht, weil das Eigentum an Grund und Boden und Superädifikat durch den Kauf ohnedies zusammenfallen. Aus wirtschaftlichen Überlegungen ist der Käufer bei solchen Transaktionen i.d.R. bereit, einen höheren Preis für die Wiedervereinigung von Stamm- und Baurechtseinlage zu bezahlen, weshalb der bezahlte Preis nicht isoliert betrachtet rein auf die Grundstücksfläche umgerechnet werden kann. Ein fremder Dritter hätte niemals für den bloßen Grund und Boden € 120/m² bezahlt. Daher handelt es sich um einen Preis der besonderen Vorliebe, der aus wirtschaftlichen Überlegungen bezahlt wurde.

Ad G, H) Dieses Grundstück wurde im Jahr 2005 verkauft. Es handelt sich um ein Grundstück, welches als Baufläche veräußert wurde. Der Gutachter errechnet einen Preis von € 61,62 m², wobei er außer Acht lässt, dass unter anderem auch Liegenschaftsanteile der EZ 680 mitveräußert wurden, bei denen es sich um sonstige Grundstücksteile (Weg) handelt, die zu 2/8-Anteilen mitverkauft wurden (Fläche 156,6 m²). Bei Berücksichtigung dieser Fläche ergebe sich ein Kaufpreis von € 54,15/m². Auch hier berichtigt der Gutachter den Kaufpreis auf nicht nachvollziehbare Weise und setzt für seine Berechnung einen Wert von € 95,71/m² an. Die Transaktion ist auch relativ weit vom Bewertungsstichtag entfernt.

Ad K/X) Der Gutachter hat den Kauf des hier bewertungsgegenständlichen Grundstücks Nr. 50 angeführt, das Herr J.E. (= Vater des W.E.) im Jahr 1998 (!) erworben hat. Damals hat er € 52,64/m² bezahlt. Nach Berichtigung und Valorisierung kommt der Gutachter auf einen Kaufpreis von € 66,27/m² (Grundstücksverkauf K). Im Rahmen seines Gutachtens gelangt dieser schließlich in nicht nachvollziehbare Weise für dieses Grundstück zu einem Wert von € 125/m², also beinahe zum fast doppelten Wert des Preises, den er nach Valorisierung und

Berichtigung in seinem Gutachten selbst ansetzt. Der abgeleitete Wert beruht hier fast ausschließlich auf nicht näher begründeten und nachvollziehbaren Aufwertungsfaktoren.

Ad L/Y) Unter L. führt der Gutachter den Verkauf der Grundstücke Nr. 271/9 und 271/10 im Gesamtausmaß von 6.720 m² im Jahr 2000 an. Der Grund und Boden ist laut Kaufvertrag 6 vom 05.07.2000 an die L. GmbH veräußert worden und zwar zu einem Preis von € 38,30/m². Nach Valorisierung und Berichtigung gelangt der Gutachter auf einen Kaufpreis von € 46,94/m². Dieses Grundstück befindet sich in unmittelbarer Nähe zum bewertungsgegenständlichen Grundstück X. Es wurde im Mai 2012 (Y) (also in unmittelbarer Stichtagsnähe zur Einlage des Grundstücks X in die bf. GmbH) samt baulichen Anlagen an die R. GmbH verkauft. Der Kaufpreis für Grund und Boden betrug € 49,85/m². Dieses Grundstück ist von der Straße aus gut einsehbar und schon aufgrund seiner Form sogar besser nutzbar als das streitgegenständliche, das nur ein sogenanntes Fahngrundstück ist. Bei der Transaktion Y handelt es sich um einen Verkauf unter Fremden in zeitlicher und räumlicher Nähe, welcher vergleichbar erscheint. Im Vergleich zum Verkauf im Jahr 2000 ergibt sich eine Preissteigerung von rund 25%.

Umgelegt auf den seinerzeitigen Verkauf des Grundstücks an J.E. ergebe sich bei einer solchen Preissteigerung ein Verkaufspreis von lediglich € 65,80/m² (52,64 (VKP 1998) x 1,25), aber keinesfalls eine solcher von € 125/m² (lt. Gutachten).

Ad M) Unter Grundstücksverkauf M führt der Gutachter den Verkauf der Grundstücke Nr. 42/9 und 271/6 im Jahr 2003 an. Auch diese Grundstücke befinden sich an der R.-Straße und somit in der Nähe des streitgegenständlichen Grundstücks X. Es handelt sich um als Gärten ausgewiesene Flächen, die um den Preis von € 60/m² verkauft wurden. Nach Valorisierung und Berichtigung gelangt der Gutachter zu einem Kaufpreis von € 69,57/m². Die Transaktion liegt weder in zeitlicher Nähe zum Stichtag, noch handelt es sich um eine von der Nutzung her vergleichbare Liegenschaft.

Ad P) In der ergänzenden Stellungnahme führt der Gutachter unter anderem den Verkauf des Grundstücks 286/1 (vormals 279/2) an. Die K. GmbH (Autohändler) hat im Jahr 2005 für eine landwirtschaftliche Nutzfläche einen Preis von € 155,94/m² bezahlt. Dieses Grundstück ist ebenfalls an der R.-Straße gelegen. Es handelt sich um ein Grundstück, das an eigene Flächen der K. GmbH angrenzt und sich direkt gegenüber des Standorts des Hauptbetriebs befindet. Dieser Preis wurde rein aus wirtschaftlichen Interessen von Käufer bezahlt und kann als Wert der besonderen Vorliebe qualifiziert werden.

Ad Q) Beim Grundstücksverkauf Q handelt sich um einen Grundstückskauf, der in zeitlicher Hinsicht weit entfernt vom Transaktionsstichtag gelegen ist. Räumlich gesehen liegt das Grundstück zwar in einiger Entfernung, jedoch in der Nähe des Einkaufszentrums H., weshalb es für gewerbliche Zwecke interessant erscheint. Im Jahr 2004 wurde laut der Stellungnahme des Gutachters ein Preis von € 104,97/m² bezahlt. Der dazugehörige Kaufvertrag konnte auch

von der belangten Behörde in der Urkundensammlung nicht ausgehoben werden, sodass die Modalitäten des Vertrags und der Kaufpreisfindung nicht bekannt sind. Nach telefonischer Rücksprache mit der steuerlichen Vertretung der P. Privatstiftung (Käuferin des Grundstücks) am 26.07.2021 steht fest, dass das Grundstück Q im Jahr 2004 jedenfalls samt Gebäude erworben worden ist. Teile dieses Grundstücks wurden zudem im Jahr 2020 von der P. Privatstiftung weiterveräußert, und zwar an die H.St. GmbH. Veräußert wurden Flächen im Ausmaß vom gesamt 1.843 m² und das auf Grundstück 257/183 befindlichen Gebäude (F.-L.-Str. 45) zum Gesamtkaufpreis von € 620.000 (siehe beiliegenden Kaufvertrag vom 30.09.2020). Rechnet man mit einem Grundanteil von 20% (wie in der Grundanteils-VO) ergibt sich für den Grund und Boden ein Preis von € 67,29/m² $((620.000 \times 0,2) / 1.843 = 67,29)$.

Ad Z) Hier wird der Verkauf des Grundstücks Nr. 46/6 angeführt, der einen zeitlichen und örtlich vergleichbaren Verkauf darstellt. Dieses Grundstück wurde im Jahr 2012 verkauft und befindet sich genau gegenüber des bewertungsgegenständlichen Grundstücks X. Es handelt sich um einen Verkauf unter Fremden, für den noch ein von einem Sachverständigen erstelltes Bewertungsgutachten aus dem Jahr 2012 vorliegt (Bewertungsgutachten K. vom 18.07.2012). Ermittelt wurde der auf Grund und Boden entfallende Preis von € 65/m². Laut Gutachten liegt der Preis für unbebaute, aufgeschlossene Grundstücke in H. zwischen € 60-80/m². Der Gutachter K. hat aufgrund der Grundstücksform (Dreieck) und der Böschung wegen der dadurch eingeschränkten Nutzbarkeit einen Wert von € 65/m² angesetzt. Beim bewertungsgegenständlichen Grundstück X, handelt es sich – wie bereits ausgeführt um ein Fahnengrundstück, das für sich allein schwer nutzbar ist.

Inhaltlich ist zu dem von der Bf. beigebrachten Gutachten auszuführen, dass dieses nur Rohdaten von nicht näher qualifizierten Verkäufen liefert. Die Vergleichsgrundstücke werden lediglich durch Katastralgemeinde und Grundbuchseinlagezahlen sowie Widmung- und Baudichten umschrieben. Einerseits handelt es sich um Grundstücke von Wohnhausgrundstücken in Wohngegenden (wie G. und R.) und andererseits wurden die erhobenen Stichproben in zeitlicher Hinsicht aus länger zurückliegenden Verkäufen durch Ansatz eines 2%-Indexierungszuschlages „vergleichbar“ gemacht. Abgesehen davon handelt es sich bei einigen aufgelisteten Vergleichsgrundstücken um solche in Zusammenhang mit darauf befindlichen Gebäuden. Je weiter der Verkauf eines Vergleichsgrundstücks zum Stichtag entfernt ist, desto ungenauer wird die Grundstücksbewertung, da eine solche Vorgangsweise von der Annahme getragen ist, dass sich die Wertentwicklung der Grundstückspreise linear (Indexierung) verhält.

Die Überlegungen der Grundstücksbewertung mit den herangezogenen Vergleichsgrundstücken wurden der Bf. mit Schreiben vom 25.1.2022 zur Kenntnis gebracht. Sie begegnet diesen lediglich mit dahingehenden Gegenausführungen, dass - wie bereits im ursprünglichen Gutachten erwähnt – umfangreiche Geländeaufschüttungen notwendig waren und andererseits ein Bestandzins auf Grund des bestehenden Superädifikats existiere. Die

übrigen mit entsprechenden Erhebungen der belangten Behörde untermauerten und ins Treffen geführten Bedenken gegen die von der Bf. angeführten Vergleichsgrundstücke werden von der Bf. nicht weiter bestritten.

Der Preis für die Geländeaufschüttung und Stützmauer sei mit 55,60 €/m² zu veranschlagen. Zusammenfassend bemisst der Gutachter den reinen Grund und Boden mit 69,40 €/m². Selbst bei schematischer Indexierung des seinerzeitigen Ankaufs durch J.E. im Jahr 1998 wie sie der Sachverständige vernimmt, gelangt man bei Annahme einer 2% jährlichen Wertsteigerung (insgesamt rd. 25%) auf einen Wert von 65,80 €/m² und nicht 125 €/m².

Die Ableitung einer Werterhöhung des Grundstücks durch vorgenommene Geländeaufschüttungen ist nicht plausibel, denn ein fremder Erwerber hätte in Anbetracht dieser Aufwendungen ein günstigeres Nachbargrundstück erworben. Im gegenständlichen Fall war es jedoch aus dem betrieblichen Zusammenhang (Erweiterung des Betriebs mit zusätzlichen Abstellflächen) zweckmäßig das dem Gesellschafter gehörende Nachbargrundstück anzumieten. Diese Vorgangsweise hat jedoch keine Auswirkung auf den anzusetzenden gemeinen Wert. Die bf. Argumentation geht dabei eher in Richtung eines Wertes „besonderer Vorliebe“, der gemäß § 10 Abs. 2 letzter Satz BewG als „ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse“ anzusehen und daher nicht zu berücksichtigen ist.

Was die ins Treffen geführten Geländeaufschüttungen anlangt, ist zu bemerken, dass die bf. GmbH entsprechend dem Mietvertrag vom 14.7.2000 berechtigt war, das Grundstück auf eigene Kosten zu bebauen und zu adaptieren, sie hat auch die entsprechenden Kosten selbst getragen. Entsprechend dem Anlagenverzeichnis wurden unter Pkt. 1-00 und 1-05 entsprechende Aktivierungen vorgenommen. Daher erscheint eine Kostentragung durch den vermietenden Gesellschafter W.E. unwahrscheinlich und wurden auch in der mündlichen Verhandlung von der Bf. nicht weiter in Frage gestellt. Abgesehen davon kann nicht angenommen werden, dass ein Mieter, der die Kosten dieser Aufschüttungen und der Stützmauer selbst getragen hat, im Falle eines späteren Ankaufs der Liegenschaft, selbst finanzierten „eigenen Investitionen“ noch einmal über den Kaufpreis bezahlt. Daher erweist sich die bf. Argumentation als nicht überzeugend und eher ergebnisorientiert, um den dargestellten Einlagewert zu begründen. Die von ihr weitere ins Treffen geführte Argumentation im Falle der Auflösung des Mietvertrages durch den gegenständlichen Einlagevorgang des möglichen Vorliegens von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung beim Vermieter W.E. aus den (entschädigungslos übertragenen) Mieterinvestitionen kann nicht überzeugen. Der Bf. wäre es unbenommen geblieben bereits im Mietvertrag aus kaufmännischer Vorsicht für den Fall der Beendigung des Mietverhältnisses eine Ablöse zum noch vorhandenen Wert zu vereinbaren. Abgesehen davon betrifft diese Argumentation einen von der Bf. unterschiedlichen Steuerpflichtigen und daher war im gegenständlichen Verfahren nicht weiter darauf einzugehen.

Die Verplausibilisierung des Verkehrswertes aus dem vereinbarten Mietzins ist in seiner

Methodik als solche, was den Rechenvorgang als solchen anlangt, nicht weiter zu beanstanden. Wie der vereinbarte Bestandzins selbst ermittelt wurde, wird nicht näher erwähnt, sondern als fixe Tatsache in den Raum gestellt. Nach gängigen Bewertungsmaßstäben errechnet sich dieser in der Regel aus der Verzinsung des Bodenwertes (Anschaffungskosten). Ausgehend vom seinerzeitigen Kaufpreis von $(52,64 \text{ €} \times 2.704 \text{ m}^2)$ 142.338,56 € zuzüglich geschätzter Nebenkosten würden sich Anschaffungskosten von ca. 157.000 € errechnen. Unter Annahme einer von vom Gutachter angenommenen Bodenwertverzinsung von 5,16 % würde sich lediglich ein jährlicher Mietzins von (gerundet) 8.100 €/Jahr errechnen. Der vereinbarte Mietzins von 17.441,52 € deutet sohin auf eine nicht fremdübliche und daher überhöhte Miete hin. Daher geht die bf. Argumentation bei dieser Ableitung des Grundstückswerts von unrichtigen und unglaubwürdigen Prämissen aus und es ist daher abzulehnen.

Die in der mündlichen Verhandlung erwähnte Bezugnahme auf die Reputation des beauftragten Sachverständigen für die Erstellung des Gutachtens verpflichtet weder die belangte Behörde noch das Bundesfinanzgericht dessen Angaben zu übernehmen, sondern vielmehr seine getroffenen Sachverhaltsannahmen auf seine Schlüssigkeit zu überprüfen.

Ad 2) Sacheinlage Optionsrecht (Grundstück Kf.):

Zusammenfassend ist davon auszugehen, dass Herr W.E. das Grundstück an eine Leasinggesellschaft verkauft, diese darauf Baulichkeiten für den Betrieb der Bf. errichtet und dann an die Bf. unter Abgabe eines Kündigungsverzichtes von 20 Jahren auf unbestimmte Zeit vermietet hatte. Der damalige Gesellschaftergeschäftsführer trat diesem Mietvertrag „mit allen daraus resultierenden Pflichten“ bei. Entsprechend den Intentionen der Kaufoption wurde die kalkulatorische AfA für das Gebäude mit 4% angenommen, was auf eine kalkulierte Nutzungsdauer von 25 Jahren schließen lässt. Damit wurden bei der angenommenen 20-jährigen Grundmietdauer bereits 80% der Anschaffungskosten durch die Zahlung der Mieten durch die Bf. aufgebracht. Das Nichtziehen der Option wäre für die Vermieterin wirtschaftlich nachteilig gewesen.

Strittig ist im vorliegenden Fall wie letztendlich die von der I. GmbH eingeräumte Kaufoption als eine mit 413.893,40 € bewertete Sacheinlage des Gesellschafters W.E. zu deuten ist. Da der Bf. aus der Nebenabrede der I. AG zum Immobilienleasing-Mietvertrag bereits selbst das Optionsrecht auf den Erwerb der Liegenschaft zustand, konnte dieses als werthaltiges Wirtschaftsgut nicht eingelegt werden.

Folglich konnte die von der belangten Behörde durchgeführte Verminderung der Anschaffungskosten und Verteilung auf die Restabschreibungsdauer nicht als rechtswidrig erkannt werden. Die Berücksichtigung allfälliger Anschaffungsnebenkosten wurde im finanzgerichtlichen Verfahren von der Bf. nicht weiter aufrechterhalten.

Beweismittel:

1. Optionsvereinbarung zwischen der I. GmbH und J.E. (d.i. Vater des W.E.) vom 26.5.1992 (OZ. 51)
2. Kaufvertrag zwischen W.E. und der I. GmbH vom 5.6.1992 (OZ. 52)
3. Immobilienleasing - Mietvertrag zwischen der I. GmbH als Vermieter und der Bf. (ausdrücklich: Firma E. Gesellschaft m.b.H.) als Mieter vom 26.5.1992 (OZ. 51)
4. Beitrittserklärung des W.E. zum Immobilienleasing-Mietvertrag der I. GmbH und der Bf. vom 25.5.1992 (OZ. 58/1)
5. nicht von der I. GmbH unterfertigte Kaufoption als Beilage zum Mietvertrag zwischen der Firma I. GmbH und der „Firma E. Gesellschaft m.b.H.“ (handschriftlich verbessert auf W. (Vorname des W.E.) (OZ. 58/3)
6. von der I. GmbH unterfertigte Kaufoption als Beilage zum Mietvertrag zwischen der Firma I. GmbH und „Herrn W.E. Gesellschaft“ vom 25.6.1992 (OZ. 55 letzte Seite)
7. Schreiben des W.E. vom 12.9.2011 an die I. GmbH betr. Ausübung der Option (OZ. 55)
8. Schreiben des W.E. vom 30.11.2011 an die I. GmbH betreffend Namhaftmachung des Käufers (= Bf.) (OZ. 56 letzte Seite)
9. Schreiben des Notars Dr. J.K. vom 7.5.1992 (OZ. 58/2)
10. Kaufvertrag vom 30.3.2012 betr. Erwerb des seinerzeit gemieteten Grundstücks samt Baulichkeiten durch die Bf. (OZ. 60)
11. Schriftliche Beantwortung des Auskunftersuchens der belangten Behörde der steuerlichen Vertreterin der I. GmbH vom 8.5.2019 (OZ. 62)

Folgende Beweismittel werden hier (auszugsweise) im wesentlichen Inhalt wiedergegeben:

1. Optionsvereinbarung zwischen der I. GmbH und J.E. (d.i. Vater des W.E.) vom 26.5.1992 (OZ. 51):

„Einleitung

Herr J.E. ist grundbücherlicher Eigentümer der Liegenschaft EZ. 430 KG Kf., bestehend aus dem Grundstück Nr. 810/6. Aus diesem Grundstück wurde gemäß Teilungsplan des D.I. W.H. vom 19.2.1992, GZ. 7663/H/92, das Grundstück Nr. 810/7, im Ausmaß von 1.992 m², neu gebildet, für das in der KG Kf. eine neue Einlagezahl eröffnet und welches an I. GmbH veräußert werden soll.

I. hat mit der Firma Bf. GmbH einen Immobilienleasingmietvertrag über dieses Grundstück samt darauf befindlichen Baulichkeiten abgeschlossen.

I.

Herr W.E. hat das Recht das Grundstück Nr. 810/7 KG Kf. samt darauf befindlichen Baulichkeiten nach Ablauf von 20 Jahren, frei von Belastungen, ausgenommen Dienstbarkeitsrechte deren Freistellung öffentlich rechtliche Bestimmungen entgegenstehen, zu erwerben.

II.

Für den Fall, dass Herr W.E. von diesem Optionsrecht nicht Gebrauch macht oder der Immobilienleasingmietvertrag gemäß den in Punkt XI. angeführten Gründen vorzeitig aufgelöst

wird, räumt Herr J.E., I. das Recht ein, die im beiliegenden Lageplan rot umrandete Teilfläche des Grundstück **Nr. 810/6**, KG Kf., EZ. xxx, zu erwerben.

...“

2. ...

3. Immobilienleasing - Mietvertrag zwischen der I. GmbH als Vermieter und der Bf. (ausdrücklich: Firma E. Gesellschaft m.b.H.) als Mieter vom 26.5.1992 (OZ. 51)

„welcher am heutigen Tage zwischen der
- Firma I. GmbH,
im folgenden kurz Vermieter genannt, einerseits und der
- Firma bf. GmbH,
im folgenden kurz als Mieter bezeichnet, andererseits,
abgeschlossen wurde wie folgt:

I. Mietobjekt

Der Vermieter vermietet an den Mieter das wie folgt näher bezeichnete Mietobjekt:
Das Grundstück Nr. 810/7, KG Kf., im Ausmaß von 1.992 m², wie im Änderungsausweis des D.I. W.H. vom 12.2.1992, GZ. 7663/H/92 neu gebildet (samt darauf befindlichen Baulichkeiten gemäß Bestandplan), (Beilage./A).

II. Beginn und Dauer des Mietvertrages, Übergabe des Bestandobjektes

...

3. Der Mietvertrag wird auf unbestimmte Zeit abgeschlossen und kann von beiden Vertragsteile unter Einhaltung einer Kündigungsfrist von 12 Monaten zum Ende eines jeden Quartals mittels eingeschriebenen Briefes aufgekündigt werden (ordentliche Kündigung). Für die Rechtzeitigkeit gilt das Datum des Postaufgabestempels des Kündigungsschreibens. Der Mieter verzichtet ab Vertragsunterfertigung bis zu Übergabe und sodann auf die Dauer von 20 Jahren, gerechnet von dem der Übergabe des Mietobjektes folgenden Monatsersten auf die Ausübung des Kündigungsrechtes (Grundvertragsdauer).

III. Mietentgelt

1. Das vom Mieter zu entrichtende Mietentgelt besteht aus der Miete einer allfälligen Gewerbesteuer gemäß Punkt III. 2. D) und der Umsatzsteuer in der jeweils gesetzlichen Höhe. Die Verpflichtung zur Bezahlung des so ermittelten gesamten Mietentgeltes beginnt mit dem der Übergabe folgenden Monatsersten, spätestens jedoch am 1.6.1992.

2.

a) Die monatliche Miete beträgt für den Grundanteil öS 3.868,19 d.s. 0,73680 % der geschätzten Gesamtinvestitionskosten für den Grundanteil in der Höhe von öS 525.000 und für den Gebäudeanteil öS 40.926,79, d.s. 0,85711 % der geschätzten Gesamtinvestitionskosten für den Gebäudeanteil in der Höhe von öS 4.775.000.

b) Ändern sich die Gesamtinvestitionskosten, ist der Vermieter berechtigt, von den

tatsächlichen Gesamtinvestitionskosten ab Mietbeginn für den Grundanteil 0,73680 % und für den Gebäudeanteil 0,85711 % p.m. dem Mieter in Rechnung zu stellen.

...

IV. Kapitalmarktanpassung

1. Die Miete wird den Schwankungen des Kapitalmarktes angepaßt. Als Maßstab dafür dient die Sekundärmarktrendite (insgesamt) der Anleihen im weiteren Sinn (ohne Bundesobligationen), enthalten in Tabelle 5.4 des Statistischen Monatsheftes der österreichischen Nationalbank.

...“

4. Beitrittserklärung des W.E. zum Immobilienleasing-Mietvertrag der I. GmbH und der Bf. vom 25.5.1992 (OZ. 58/1):

„Mir ist bekannt, daß zwischen der Firma I. GmbH als Vermieter und der Firma bf. GmbH am heutigen Tage ein Immobilienleasing-Mietvertrag über das Grundstück Nr. 810/7, KG Kf. abgeschlossen worden ist und ist mir der Inhalt dieses Vertrages in allen Punkten bekannt. Ich, W.E. erkläre hiermit gegenüber der I. GmbH, daß ich diesem Mietvertrag auf Seite der Firma bf. GmbH mit allen daraus resultierenden Pflichten beitrete.“

5. nicht von der I. GmbH unterfertigte Kaufoption als Beilage zum Mietvertrag zwischen der Firma I. GmbH und der „Firma E. Gesellschaft m.b.H.“ (handschriftlich verbessert auf: W. (Vorname des W.E.) (OZ. 58/3):

„Beilage zum Mietvertrag zwischen der Firma I. GmbH und der Firma **E. Gesellschaft m.b.H.** (gestrichen) verbessert auf „Vorname“ des W.E., betreffend das Grundstück Nr. 810/7, KG Kf. samt darauf befindlichen Baulichkeiten.

Kaufoption

(1) Bis spätestens 6 Monate vor Ablauf der Grundvertragsdauer ist der Mieter berechtigt, vom Vermieter zu begehren, daß dieser das Mietobjekt per Ablauf der Grundvertragsdauer an ihn verkauft. Der Kaufpreis per Grundvertragsende entspricht den Gesamtinvestitionskosten für Grund und Boden zuzüglich der Gesamtinvestitionskosten des Gebäudes unter Abzug einer kalkulatorischen AfA laut Mietvertrag, d.s. derzeit 4 % p.a. zuzüglich der nicht amortisierten Teile der vom Vermieter auf das Mietobjekt allenfalls getätigten Aufwendungen sowie zuzüglich allenfalls während der Grundvertragsdauer, aus welchen Gründen auch immer, nicht bezahlter Mietentgelte samt Betriebskosten und Zinsen. Die mit der Veräußerung des Mietobjektes entstehenden Kosten und Abgaben (auch hinsichtlich § 12 Abs. 10 UStG) hat der Mieter zu tragen. Bei der Berichtigung des Kaufpreises wird die bereits bezahlte Kautions samt Zinsen angerechnet. Gibt der Mieter bis spätestens 6 Monate vor Ablauf der Grundvertragsdauer seine Absicht zur Ausübung dieser Option nicht bekannt, so erlischt sie. Der

Vermieter verpflichtet sich, im Falle der Rückerstattung der Umsatzsteuer gemäß § 12 (10) UStG dem Mieter darüber eine entsprechende Rechnung auszustellen.

(2) Die I. AG steht dafür ein, daß dem Mieter der Kauf unter o.a. Bedingungen angeboten wird.

(3) Der Mieter kann den Verkauf nur dann verlangen, wenn der Mietvertrag bis zu diesem Zeitpunkt ordnungsgemäß erfüllt wurde.

(4) Weiters steht die I. AG dafür ein, daß der Vermieter von seinem ordentlichen Kündigungsrecht nicht vor Ablauf von 20 Jahren Gebrauch macht.

I. Aktiengesellschaft.“

6. von der I. GmbH unterfertigte Kaufoption als Beilage zum Mietvertrag zwischen der Firma I. GmbH und „Herrn D. W.E. Gesellschaft“ vom 25.6.1992 (OZ. 56 letzte Seite):

*„Beilage zum Mietvertrag zwischen der Firma I. GmbH und **,Herrn D. W.E. Gesellschaft‘** betreffend das Grundstück Nr. 810/7, KG Kf. samt darauf befindlichen Baulichkeiten.*

Kaufoption

(1) – (4) (wie vorheriges Beweismittel 5)

7. ...

8. ...

9. Schreiben des Notars Dr. J.K. vom 7.5.1992 (OZ. 58/2):

„An die

Firma I. GmbH

L.-gasse xx

80xx Graz

Betrifft: Verträge mit Firma Bf. Ges.m.b.H. bzw. Herrn W.E.

Sehr geehrter Herr W.!

An Herrn W.E. wurden von der I. GmbH Entwürfe zu

einem Kaufvertrag,

einer Optionsvereinbarung bzw. einer Kaufoption und

eines Immobilienleasing-Mietvertrag

übermittelt.

Höflich darf ich Ihnen mitteilen, daß ich die Firma Bf. Gesellschaft m.b.H. und auch Herr W.E. in außerstreitigen Angelegenheiten rechtsfreundlich vertrete und daher wurden mir die vereinbarten Vertragsentwürfe zur Überprüfung weitergereicht.

Bei den Entwürfen sind nachstehende Änderungen vorzunehmen:

1.) Kaufvertrag:

Der Verkäufer ist Herr W.E. und dessen Wohnsitz ist in 8xxx H., R. xxx.

Der Absatz I. wäre dahingehend zu berichtigen, daß Herr W.E. außerbücherlicher Eigentümer des Grundstückes 810/7 der KG. Kf. im Ausmaße von 1.992 m² ist.

2.) Optionsvereinbarung:

Auch bei dieser Urkunde ist der Vorname und der Wohnort von Herrn E. nicht richtig. In dieser Vereinbarung wäre der Vorname auch in den Absätzen II., V. und in der Einleitung zu berichtigen.

Im Absatze V. ist das Grundstück mit der falschen Nummer bezeichnet. Außerdem ist der erste Satz der Einleitung nicht richtig, wobei ich in diesem Zusammenhang auf meine Bemerkung bezüglich des Kaufvertrages verweise.

Höflich darf ich Sie ersuchen, die vorgenannte Urkunde in entsprechender Weise zu berichtigen und entweder an Herrn W.E. oder an mich neue Entwürfe zuzusenden.

Abschließend darf ich Ihnen höflich mitteilen, daß zwischen Herrn W.E. und dessen Vater, Herrn J.E.

ein not. Schenkungsvertrag abgeschlossen worden ist, der das Grundstück 810/7 der KG Kf. betrifft.

Dieser Schenkungsvertrag ist soweit gediehen, daß er zur grundbücherlichen Durchführung eingereicht werden kann, doch auf Grund der zwischen uns getroffenen telefonischen Vereinbarung wird eine sogenannte „Sprungeintragung“ vorgenommen werden.

Wenn der Ihrer geschätzten Gesellschaft errichtete Kaufvertrag über das Grundstück Nr. 810/7 durchführungsreif ist, werde ich Ihnen den not. Schenkungsvertrag zum Zwecke der Vornahme der Sprungeintragung einschließlich Udenklichkeitsbestätigung zusenden.

Eine Fotokopie dieses Schreibens habe ich direkt an Herrn W.E. übermittelt.

Inzwischen zeichne ich hochachtungsvoll.“

10. ...

11. Schriftliche Beantwortung des Auskunftersuchens der belangten Behörde der steuerlichen Vertreterin der I. GmbH vom 8.5.2019 (OZ. 62):

1. Handelte es sich gegenständlich um ein sogenanntes „Mietkaufmodell“? Dem Mieter wird eine Kaufoption zu vorher festgelegten Konditionen eingeräumt das Mietobjekt nach Ablauf der Grundmietzeit zu einem Kaufpreis unter dem Verkehrswert zu erwerben.

Im gegenständlichen Fall liegt ein Immobilienleasingvertrag mit einer Kaufoption des Mieters (Leasingnehmers) vor. Das Mietobjekt (Leasinggut), eine Immobilie, welche im rechtlichen und wirtschaftlichen Eigentum des Vermieters (Leasinggebers) steht, wird an den Mieter (Leasingnehmer) vermietet, wobei der Vertrag für eine bestimmte Zeit (Grundmietzeit) grundsätzlich unkündbar ist. Der Mieter (Leasingnehmer) hat das Recht, aber nicht die Pflicht, das Mietobjekt (Leasinggut) nach Ablauf der Grundmietzeit zu einem bereits im vorherein bestimmten Preis zu kaufen. Übt der Mieter (Leasingnehmer) dieses Recht nicht aus, dann verbleibt das Mietobjekt (Leasinggut) im (rechtlichen und wirtschaftlichen) Eigentum des Vermieters (Leasinggebers).

Beim Mietkaufmodell wird die Immobilie dagegen sofort an den Kunden verkauft und übergeben, womit dieser wirtschaftlicher Eigentümer wird. Das rechtliche Eigentum verbleibt aus Gründen der Kreditsicherheit beim Verkäufer (Eigentumsvorbehalt). Die Bezahlung des Kaufpreises erfolgt in Raten.

2. Der Mietvertrag (Beilage 2) wurde mit der bf. GmbH als Mieterin abgeschlossen. Aus welchen Gründen kam es zum Beitritt zum Mietvertrag (Beilage 5) von W.E.? Wurde dies vom Vermieter gefordert? Wenn ja, warum?

Der Beitritt von Herrn W.E. zum Immobilienleasing-Mietvertrag vom 25./26. Mai 1992, abgeschlossen zwischen der I. GmbH und der bf. Gesellschaft m.b.H. war aus Gründen der Kreditsicherheit erforderlich. Die bf. Gesellschaft m.b.H. war eine juristische Person mit beschränkter Haftung. Durch den Beitritt von Herrn W.E. mit allen daraus resultierenden Pflichten haftete für die monatliche Miete (Leasingraten) auch eine physische Person ohne Haftungsbeschränkung.

3. Gab es somit gegenständlich zwei Mieter?

Bei einem Vertragsbeitritt tritt die neue Vertragspartei in der Regel neben der bisherigen Vertragspartei in den jeweiligen Vertrag ein. Die hinzutretende Partei übernimmt damit kumulativ alle Rechte und Pflichten aus diesem Vertrag. So ist auch Herr W.E. dem gegenständlichen Immobilienleasing-Mietvertrag „als Mieter mit allen daraus resultierenden Pflichten beigetreten.“ Im zivilrechtlichen Sinne hat es daher durch diesen Vertragsbeitritt zwei Mieter gegeben.

In wirtschaftlicher Hinsicht ist aber diejenige Person der Mieter (Leasingnehmer), welche das Mietobjekt (Leasinggut) nutzt und die Miete (Leasingraten) bezahlt. Nach unserem Wissensstand war dies nur die bf. Gesellschaft m.b.H.

4. Von wem wurde die Miete bezahlt?

Die Miete (Leasingraten) wurden an die bf. Gesellschaft m.b.H. fakturiert und von dieser bezahlt.

5. Ist es richtig, dass eine Kaufoption grundsätzlich nur dem Mieter eingeräumt wird?
Beim (Immobilien-)Leasing wird eine Kaufoption üblicherweise nur dem Mieter (Leasingnehmer) eingeräumt.

6. Aus welchen Gründen wird „dem Mieter“ die Kaufoption eingeräumt?

Die Einräumung einer Kaufoption erfolgt grundsätzlich im Interesse des Mieters (Leasingnehmer). Der Mieter (Leasingnehmer) hat damit die Möglichkeit, das Mietobjekt (Leasinggut) nach Ablauf der Grundmietzeit zu einem bereits im vorherein bestimmten Preis zu kaufen. Macht der Mieter (Leasingnehmer) von seinem (Gestaltungs-) Recht Gebrauch, muss der Vermieter (Leasinggeber) an diesen verkaufen. Eine anderwärtige Verwertung des Mietobjektes ist dann nicht zulässig. Ohne Kaufoption des Mieters (Leasingnehmers) kann der Vermieter (Leasinggeber) das Mietobjekt dagegen nach seiner freien Wahl verwerten.

7. Mit welcher Vereinbarung haben Sie die Kaufoption eingeräumt? Um Vorlage der Vereinbarung wird ersucht!

Die Kaufoption wurde dem Mieter auf Grund eines konkludent abgeschlossenen Optionsvertrages eingeräumt. Schriftlich ausgefertigt wurde nur die - einseitige - Erklärung der Muttergesellschaft des Vermieters (Leasinggebers), der I. AG, vom 25. Juni 1992 dafür einzustehen, dass der Mieter die ihm eingeräumte Option auch tatsächlich ausüben kann.

8. Dem Finanzamt liegt eine nicht unterzeichnete Kaufoption vom 25.06.1992 (Beilage 8) vor. Diese Kaufoption stellt eine Beilage zum Mietvertrag dar. Stammt dieser Entwurf von Ihnen?

Dieser uns vom Finanzamt übermittelte Entwurf stammt ursprünglich von uns bzw. unserer Muttergesellschaft I. AG, nunmehr: E. Gr. I. GmbH.

9. Der Mieter wurde in obigem Entwurf handschriftlich korrigiert von „Firma bf. Gesellschaft m.b.H.“ auf „W.“ (Vorname des W.E.). Von wem wurde die Korrektur vorgenommen und warum?

Die handschriftliche Korrektur stammt nicht von uns bzw. unserer Muttergesellschaft. Kunden werden bei uns nicht (nur) mit ihrem Vornamen bezeichnet.

10. Die unterzeichnete Kaufoption (Beilage 4) bezieht sich auf den Mietvertrag zwischen der Firma I. und „Herrn W.E. Gesellschaft“. Die Person „Herrn W.E. Gesellschaft“ gibt es nicht. Ist es richtig, dass die unterzeichnete Kaufoption eine Beilage zum Immobilienleasing-Mietvertrag vom 26.05.1992 (unter Berücksichtigung der Beitrittserklärung vom 25.05.1992) darstellen soll?

Das von unserer Muttergesellschaft am 25. Juni 1992 unterzeichnete Dokument, mit dem diese dafür einsteht, dass der Mieter die ihm eingeräumte Option auch tatsächlich ausüben kann, ist eine Beilage zum Immobilienleasing-Mietvertrag vom 25./26. Mai 1992, abgeschlossen

zwischen der I. Gesellschaft m.b.H. und der bf. Gesellschaft m.b.H.

In der Einleitung „Beilage zum Mietvertrag zwischen der Firma I. Gesellschaft m.b.H. und Herrn W.E. Gesellschaft betreffend das Grundstück Nr. 810/, KG Kf., samt darauf befindlichen Baulichkeiten“ ist ein offensichtlicher Schreibfehler enthalten. Anstelle von „W.E. Gesellschaft...“ hätte es „bf. Gesellschaft m.b.H.“ heißen müssen.

11. Die unterzeichnete Kaufoption räumt „dem Mieter“ eine Option ein, das Mietobjekt nach 20 Jahren zu erwerben. Wir ersuchen um Klarstellung, welchen Personen eine Kaufoption eingeräumt wurde.

Die Kaufoption wurde, wie bei (Immobilien-) Leasing üblich, dem Mieter (Leasingnehmer) eingeräumt. Mieter im zivilrechtlichen Sinne waren auf Grund des Immobilienleasing-Mietvertrages vom 25./26. Mai 1992 die bf. Gesellschaft m.b.H. und auf Grund der Beitrittserklärung vom 25. Mai 1992 Herr W.E. (siehe auch Frage 3). Die Kaufoption war damit sowohl der bf. Gesellschaft m.b.H. als auch Herrn W.E. eingeräumt.

12. Wurde Herrn W.E. tatsächlich auch die Kaufoption eingeräumt? Wenn ja, warum?

Dass Herrn W.E. eine Kaufoption eingeräumt war, hat sich daraus ergeben, dass dieser zivilrechtlich (auch) Mieter gewesen ist (siehe dazu Frage 3) und die Kaufoption üblicherweise dem Mieter eingeräumt wird (siehe dazu Frage 11).

13. Hat die zahlende Mieterin „Firma bf. GmbH“ zugestimmt, dass man auch Herrn W.E. eine Kaufoption eingeräumt hat?

Die bf. Gesellschaft m.b.H. hat aus unserer Sicht konkludent zugestimmt. Herr W.E. war zum damaligen Zeitpunkt Alleingeschäftsführer dieser Gesellschaft.

14. War die Kaufoption übertragbar? Hätte der Mieter seine Kaufoption an eine dritte Person verkaufen können? Wenn ja, unter welchen Voraussetzungen und an wen hätte sie verkaufen können?

Von Gesellschaften der I.-Gruppe eingeräumte Kaufoptionen sind grundsätzlich übertragbar, aber nur mit deren ausdrücklicher Zustimmung. Ob eine solche Einverständniserklärung erteilt wird, hängt vom konkreten Einzelfall ab.

15. Wurde die Kaufoption bereits mit Schreibung von W.E. vom 12.09.2011 (Beilage 9) wirksam ausgeübt?

Das Schreiben vom 12. September 2011 hat nur eine Ankündigung dargestellt. Für die rechtswirksame Ausübung fehlt die Nennung eines konkreten Namens.

16. Der Immobilienleasing-Mietvertrag sollte vertraglich erst mit 31.05.2012 auslaufen. Ist es richtig, dass er vorzeitig aufgelöst wurde?

Der Immobilienleasing-Mietvertrag vom 25./26. Mai 1992 wurde vorzeitig aufgelöst.

17. Auf wessen Betreiben hin wurde er vorzeitig aufgelöst (Warum)?

Die Initiative zur vorzeitigen Auflösung ist vom Leasingnehmer ausgegangen.

18. Mit Mail vom 10.08.2011 (Beilage 6) hat Frau K. den ermittelten Kaufpreis der Liegenschaft mit EUR 107.825,98 netto bekannt gegeben. Wir ersuchen um Übermittlung der Berechnungsgrundlagen!

Diese Unterlage ist nicht mehr auffindbar und auch von keiner Relevanz, da die Liegenschaft zu einem anderen Kaufpreis (siehe Frage 19) verkauft wurde.

19. Mit Kaufvertrag vom 30.03.2012 (Beilage 7) wurde die Liegenschaft um EUR 112.106,60 an die Bf. verkauft. Wir ersuchen um Übermittlung der Berechnungsgrundlagen!

Der Verkaufspreis errechnete sich nach dem aktuellen Barwert des Leasinggegenstandes (Mieten und Restbuchwert). Die entsprechende Berechnung liegt bei.

20. Gibt es eine Bewertung der vermieteten Liegenschaft in den letzten 20 Jahren (z.B. Gutachten für Versicherung, für Berechnung Kaufpreis, ...)? Wenn ja, ersuchen wir um Übermittlung der Bewertungsunterlagen!

Über eine solche Bewertung verfügen wir nicht.

21. Wer hat den Kaufvertrag vom 30.03.2012 erstellt (Rechtsanwalt)?

Der Kaufvertrag vom 30. März 2012 wurde von der Rechtsabteilung unserer Muttergesellschaft, der E. Gr. I. AG, nunmehr E. Gr. I. GmbH, erstellt.

22. Wer hat die Kosten für die Kaufvertragserstellung getragen?

Die E. Gr. I. AG, nunmehr: E. Gr. I. GmbH, hat hierfür einem pauschalen Kostenersatz erhalten.

23. Wann wurde der Kaufpreis bezahlt?

Der Kaufpreis wurde mit Valuta vom 30. März 2012 bezahlt.

24. Wann haben Sie eine Abschrift des Kaufvertrages erhalten?

Wir haben eine Kopie der Rekonstruktionsurkunde sofort nach ihrer Ausstellung erhalten. Die Originalurkunde ist in Verlust geraten.“

Der Übersichtlichkeit halber wird ausgehend vom vorgelegten Evidenzkonto gemäß § 4 Abs. 12 EStG durch die belangte Behörde das auf Grund oa. Einlagewerte berichtigte Evidenzkonto wie folgt dargestellt:

Einlagenkonto	Anfangsbestand	Kapitalrücklage	Rückzahlungen	Endbestand
31.3.2011	37.000,00	0,00	0,00	37.000,00
31.3.2012	37.000,00	216.320,00	0,00	253.320,00
31.3.2013	253.320,00	0,00	-253.320,00	0,00
31.3.2014	0,00	0,00	0,00	0,00
31.3.2015	0,00	0,00	0,00	0,00
offene Ausschüttungen	WJ 2013	WJ 2014	WJ 2015	
	550.000,00	40.000,00	212.800,00	802.800,00
Gewinnausschüttung	0,00	0,00	-51.000,00	-51.000,00
ZWS	550.000,00	40.000,00	161.800,00	751.800,00
Einlagenrückzahlungen	-253.320,00	0,00	0,00	-253.320,00
	296.680,00	40.000,00	161.800,00	498.480,00

	2012	2013	2014	2015	
offene Ausschüttungen	550.000,00	26.666,66	13.333,34	212.800,00	802.800,00
Einlagenrückzahlung	-253.320,00	0,00	0,00	0,00	-253.320,00
Gewinnausschüttung lt. Erkl.	0,00	0,00	0,00	-51.000,00	-51.000,00
KEST-pfl. Ausschüttung	296.680,00	26.666,66	13.333,34	161.800,00	498.480,00
25%	74.170,00	6.666,67	3.333,34	40.450,00	124.620,00

	lt. Erkl.	lt. AP
Gewinnausschüttungen	802.800,00	802.800,00
offene Gewinnausschüttung	-51.000,00	-51.000,00
ZWS	751.800,00	751.800,00
Einlagenrückzahlungsvolumen	751.893,40	253.320,00
Einlagenrückzahlung	-751.800,00	-751.800,00
Rest bzw. KEST-pfl. Ausschüttung	93,40	-498.480,00
KRL	751.893,40	
Einlagenkorrektur	-535.573,40	
Einlagen lt. AP	216.320,00	

2. Beweiswürdigung

Ad 1) Grundstück H.:

Hinsichtlich der Beweiswürdigung wird auf die oa. Sachverhaltsfeststellungen verwiesen.

Ad 2) Optionsrecht:

Aus der von der Vermieterin I. GmbH am 25.6.1992 unterfertigten Ausfertigung, steht im Text ausdrücklich der Wortlaut: „Beilage zum Mietvertrag zwischen der Firma I. GmbH und „Herrn W.E. Gesellschaft betreffend das Grundstück Nr. 810/7, KG Kf. samt darauf befindlichen Baulichkeiten“ (OZ. 55 letzte Seite).

Eine reine Wortinterpretation führt zu keinem sinnvollen Ergebnis, da es eine „W.E. Gesellschaft“ als solche nicht gibt, sondern bestenfalls eine „E. GmbH“ und spätere bf. GmbH (Bf.). Ob nun die natürliche Person (W.E.) oder die juristische Person (bf. GmbH) aus dieser Vereinbarung die Option ziehen könne, lässt sich nicht unzweifelhaft ableiten. Die Bf. vertritt den Standpunkt die Option wäre ausschließlich W.E. eingeräumt worden, zumal dieser mit Beitrittserklärung vom 25.5.1992 dem von der Bf. abgeschlossenen Immobilienleasing-Mietvertrag als damaligen Gesellschaftergeschäftsführer „beigetreten“ wäre.

Die Bezugnahme der Bf. auf die zwischen der I. GmbH und Herrn J.E. (Vater des W.E. und vormaliger Grundstückseigentümer) abgeschlossene Optionsvereinbarung vom 26.5.1992 (Beweismittel 1) ist insofern nicht ausreichend, um das von der Bf. gewünschte Beweisergebnis herbeizuführen, da sich diese gemäß Pkt. II ausdrücklich auf den Fall bezieht, dass Herr J.E. der I. GmbH das Recht auf den Erwerb des Grundstücks **810/6** (Nachbargrundstück zu Grundstück 810/7) einräumt, falls Herr W.E. von den im Immobilienleasingvertrag eingeräumten Optionsrecht für das Grundstück 810/7 nicht Gebrauch macht. Herr W.E. ist in diesem Vertrag gar nicht Vertragspartner. In dieser - ein anderes Grundstück betreffenden - Optionsvereinbarung mit dem Vater des W.E. wird lediglich bedingungshalber Bezug genommen. Damit kann die unter Beweis zu stellende Tatsache, wem letztlich das Optionsrecht für das im Immobilienleasing – Mietvertrag genannte Grundstück **810/7** eingeräumt wurde, nicht erschlossen werden.

Ebenso wenig weiter hilft das Schreiben des Notars Dr. J.K. vom 7.5.1992 (Beweismittel 9, OZ. 58/2), das sich wohl auf die vorhin erwähnte Optionsvereinbarung zwischen der I. GmbH und J.E. bezieht, weil dort ausdrücklich von Berichtigungen in den Absätzen II., V. die Rede sei. Außerdem sei der erste Satz in der Einleitung und der Wohnort von W.E. nicht richtig. In Punkt V. sei das Grundstück mit einer falschen Nummer bezeichnet worden. Alle diese beanstandeten Punkte lassen sich nur aus der Optionsvereinbarung (Beweismittel 1, OZ. 51) ableiten. Die von der I. GmbH erstellte Kaufoption vom 25.6.1992 (Beweismittel 6, OZ. 55 letzte Seite) enthält lediglich vier Punkte (arabische Zahlzeichen) [Pkt. (1) – Pkt. (4)]. Von Punkten I. – VI. - in römischen (!) Zahlzeichen ist nicht die Rede. Daher bezieht sich das Schreiben des Notars (Beweismittel 9, OZ. 58/2) wohl ausschließlich auf die Optionsvereinbarung zwischen J.E. und der I. GmbH (Beweismittel 1, OZ. 51). Abgesehen davon handelt es sich um mehr als zweifelhafte Beweisführung, wer in hier strittigen Optionsvereinbarung letztendlich Vertragspartner war, die Bf., W.E. oder beide, zumal die vorgelegte Urkunde auslegungsbedürftig erschien. Das Problem allfälliger Unrichtig- und Undeutlichkeiten sind wohl primär der Bf. zuzurechnen, zumal W.E. ihr Gesellschaftergeschäftsführer und gleichzeitig Grundstücksverkäufer des Grundstücks 810/7

war und es für die Käuferin/Vermieterin der Optionsberechtigten (W.E. oder Bf.) eher zweirangig erschien, weil der maßgebliche rechtsgeschäftliche Wille von einer Person, nämlich W.E., gebildet wurde. In diese Richtung deuten auch die in der gegenüber der belangten Behörde dargelegten Ausführungen der I. GmbH im beantworteten Auskunftersuchen (Beweismittel 11, Pkt. 11, OZ. 62), wo diese davon ausgehen, dass die Kaufoption sowohl der die Miete zahlenden bf. GmbH als auch W.E. eingeräumt worden war. Da Herr W.E. zum damaligen Zeitpunkt Alleingeschäftsführer war, nahm die I. GmbH an, dass auch die bf. GmbH dieser Vorgangsweise zugestimmt habe.

Aus dem bloßen Beitritt des W.E. zum Mietvertrag kann kein entsprechend werthaltiges Optionsrecht auf den Grundstückserwerb abgeleitet werden, da dieser von der I. GmbH lediglich aus Gründen der Kreditsicherheit (Beweismittel 1, Pkt. 2 betr. Beitritt, OZ. 62) verlangt wurde. Für die Vermieterin war in wirtschaftlicher Hinsicht klar, dass Mieter und Optionsberechtigter diejenige Person ist, die das Mietobjekt nutzt und auch die Miete (Leasingraten) bezahlt.

Das Bundesfinanzgericht geht daher davon aus, dass bereits der bf. GmbH selbst das Recht zustand, das Leasing- (Miet-) Objekt (Grund und Gebäude) zum Restwert zu erwerben. Eine andere Auslegung entspricht nicht der Übung redlichen Verkehrs, dass der Primärleasingnehmer (Bf.), der über die Zahlung des Mietzinses bereits 80 % der Investition wirtschaftlich getragen hat, das Anwartschaftsrecht auf Erwerb des Eigentums dem beitretenden Sekundärleasingnehmer, der keine Mietzinse und Raten bedient, überlässt und es gleichsam zulässt, dass dieser das Mietobjekt um den Restwert (20 %) an sich bringt. Für die Bf. war eine solche Vereinbarung gegen jede wirtschaftliche Vernunft gewesen, da sie für den Erwerb der Liegenschaft nahezu den doppelten Kaufpreis zu entrichten gehabt hätte – einmal in Form der Amortisationskomponente der Leasingraten und andererseits einen Kaufpreis zum gemeinen Wert.

Der Bf. gelang es auch in der mündlichen Verhandlung nicht ein anderes Beweisergebnis herbeizuführen. Ihre dort dargestellten Ausführungen wiederholen i.W. das im Abgabenverfahren erstattete Vorbringen. Die Rekurrirung auf irgendwelche Schreibfehler der I. GmbH bei der Einräumung der Kaufoption vermögen ein ausschließliches entsprechend werthaltiges Optionsrecht des W.E. nicht zu begründen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung/ teilweise Stattgabe)

I. Wiederaufnahme des Verfahrens

In sämtlichen Beschwerdejahren wurden als Betriebsausgaben verbuchte nicht offengelegte und von der Bf. auch nicht weiter bestrittene Repräsentationsaufwendungen festgestellt. Auf die Textziffer (Tz.) 2 des Außenprüfungsberichts wird verwiesen. Im Zusammenhang mit den im Detail nicht weiter bekannten und genau offengelegten Einlagewerten (strittige Beschwerdepunkte) ist die Wiederaufnahme des Verfahrens ausreichend begründet. Abgesehen davon erscheinen die Ausführungen der Bf., dass die Kaufverträge betreffend den Immobilienleasingvertrag aus 1992 der belangten Behörde bereits in einem im Jahr 1997 durchgeführten Betriebsprüfungsverfahren der Jahre 1993-1996 vorgelegt wurden und daher bekannt gewesen seien, nicht ausreichend, da hier nur allgemein und unzureichend auf die Gesamtheit der von der belangten Behörde reklamierten Wiederaufnahmegründe (z.B. Repräsentationsaufwendungen, Einlagewerte) eingegangen wurde. Außerdem ist in diesem Zusammenhang nicht nachvollziehbar, wie aus den eingereichten Abgabenerklärungen die Bewertung der im Jahr 2012 getätigten Sacheinlagen abgeleitet werden konnte.

Rechtsquellen:

Bundesabgabenordnung (BAO)

§ 303. (1) Dem Antrag einer Partei auf Wiederaufnahme eines durch Bescheid abgeschlossenen Verfahrens ist stattzugeben, wenn ein Rechtsmittel gegen den Bescheid nicht oder nicht mehr zulässig ist und

a) der Bescheid durch Fälschung einer Urkunde, falsches Zeugnis oder eine andere gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonst wie erschlichen worden ist, oder

b) Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im abgeschlossenen Verfahren ohne grobes Verschulden der Partei nicht geltend gemacht werden konnten, oder

c) der Bescheid von Vorfragen abhängig war und nachträglich über eine solche Vorfrage von der hierfür zuständigen Behörde (Gericht) in wesentlichen Punkten anders entschieden wurde und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

(2) Der Antrag auf Wiederaufnahme gemäß Abs. 1 ist binnen einer Frist von drei Monaten von dem Zeitpunkt an, in dem der Antragsteller nachweislich von dem Wiederaufnahmsgrund Kenntnis erlangt hat, bei der Abgabenbehörde einzubringen, die im abgeschlossenen Verfahren den Bescheid in erster Instanz erlassen hat.

(3) Wenn die Zuständigkeit zur Abgabenerhebung auf eine andere Abgabenbehörde übergegangen ist, kann der Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens auch bei der Abgabenbehörde erster Instanz eingebracht werden, die im Zeitpunkt der Antragstellung zur Abgabenerhebung zuständig ist.

(4) Eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen ist unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und c und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Tatsachen sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände (VwGH 26.1.1999, 98/14/0038; 26.7.2000, 95/14/0094); also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis (als vom Bescheid zum Ausdruck gebracht) geführt hätten, etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen, Eigenschaften (VwGH 19.11.1998, 96/15/0148; 26.7.2000, 95/14/0094; 21.11.2007, 2006/13/0107; 26.2.2013, 2010/15/0064; 24.10.2019, Ra 2018/15/0097).

Solche Tatsachen sind für die Bewertung von Wirtschaftsgütern oder für die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von Anlagevermögen maßgebende Umstände (Ritz, BAO⁷, § 303, Rz. 22).

Entscheidend ist, ob der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können (VwGH 23.2.2010, 2006/15/0314; 29.7.2010, 2006/15/0006; 31.5.2011, 2009/15/0135; 19.9.2013, 2011/15/0157; 27.2.2019, Ra 2017/15/0015; 24.10.2019, Ra 2018/15/0097). Die Wiederaufnahme auf Grund neu hervorgekommener Tatsachen oder Beweismittel bietet die Möglichkeit, bisher unbekannten, aber entscheidungswesentlichen Sachverhaltselementen Rechnung zu tragen; sie dient aber nicht dazu, bloß die Folgen einer unzutreffenden rechtlichen Würdigung eines offengelegten Sachverhaltes zu beseitigen (VwGH 9.7.1997, 96/13/0185). Auszugehen ist vom Wissensstand des jeweiligen Veranlagungsjahres (VwGH 16.9.2003, 2000/14/0175-0177; 18.9.2003, 99/15/0120; 24.2.2010, 2009/15/0161; 28.2.2012, 2008/15/0005, 0006).

II. Sachbescheide

Rechtsquellen

Körperschaftsteuergesetz KStG 1988

§ 7 KStG 1988

(1) Der Körperschaftsteuer ist das Einkommen zugrunde zu legen, das der unbeschränkt Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat.

(2) Einkommen ist der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den im § 2 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes 1988 aufgezählten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus den einzelnen Einkunftsarten ergeben, und nach Abzug der Sonderausgaben (§ 8 Abs. 4) und des Freibetrages für begünstigte Zwecke (§ 23). Wie das Einkommen zu ermitteln ist, bestimmt sich nach dem Einkommensteuergesetz 1988 und diesem Bundesgesetz. Anzuwenden sind § 2 Abs. 2a des Einkommensteuergesetzes 1988 auf Einkünfte aus einer Beteiligung, wenn das Erzielen steuerlicher Vorteile im Vordergrund steht, sowie § 2 Abs. 8 des Einkommensteuergesetzes 1988.

(3) Bei Steuerpflichtigen, die auf Grund der Rechtsform nach unternehmensrechtlichen

Vorschriften zur Rechnungslegung verpflichtet sind, bei rechnungslegungspflichtigen Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften und bei vergleichbaren unbeschränkt steuerpflichtigen ausländischen Körperschaften sind alle Einkünfte (§ 2 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes 1988) den Einkünften aus Gewerbebetrieb (§ 23 Z 1 des Einkommensteuergesetzes 1988) zuzurechnen. Der Gewinn ist

- bei vergleichbaren unbeschränkt steuerpflichtigen ausländischen Körperschaften und
- bei Betrieben gewerblicher Art (§ 2), die nach unternehmensrechtlichen Vorschriften zur Rechnungslegung verpflichtet sind,

nach § 5 des Einkommensteuergesetzes 1988 zu ermitteln. § 6 Z 2 lit. c und d des Einkommensteuergesetzes 1988 ist nicht anzuwenden. Auf den Wechsel zwischen der Einkommensermittlung nach Abs. 2 und diesem Absatz sind die Vorschriften des § 6 Z 4 und 5 des Einkommensteuergesetzes 1988 anzuwenden.

Als rechnungslegungspflichtige Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaft im Sinne des ersten Satzes gilt auf Antrag auch eine Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaft, die nicht mehr unter den ersten Satz fällt. Der Antrag ist in der Steuererklärung des Jahres zu stellen, in dem das Wirtschaftsjahr endet, für das erstmalig keine Pflicht zur Gewinnermittlung nach dem ersten Satz besteht. Der Antrag kann bis zur Rechtskraft des Bescheides gestellt werden und bindet die Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaft so lange, als er nicht in einer Steuererklärung für das jeweils zu veranlagende Wirtschaftsjahr mit Wirkung für dieses und die folgenden Wirtschaftsjahre widerrufen wird.

(4) Gewinnermittlungszeitraum ist das Wirtschaftsjahr. Das Wirtschaftsjahr deckt sich grundsätzlich mit dem Kalenderjahr.

(5) Steuerpflichtige, die zur Rechnungslegung verpflichtet sind, und buchführende Steuerpflichtige, die eine Land- und Forstwirtschaft betreiben, dürfen ein vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr haben; in diesem Fall ist der Gewinn bei Ermittlung des Einkommens für jenes Kalenderjahr zu berücksichtigen, in dem das Wirtschaftsjahr endet. § 2 Abs. 6 und 7 des Einkommensteuergesetzes 1988 ist anzuwenden.

§ 8 KStG 1988

(1) Bei der Ermittlung des Einkommens bleiben Einlagen und Beiträge jeder Art insoweit außer Ansatz, als sie von Personen in ihrer Eigenschaft als Gesellschafter, Mitglieder oder in ähnlicher Eigenschaft geleistet werden. § 6 Z 14 lit. b des Einkommensteuergesetzes 1988 ist sinngemäß anzuwenden. Bei einem Forderungsverzicht auf Seiten des Gesellschafters ist der nicht mehr werthaltige Teil der Forderung steuerwirksam.

Einkommensteuergesetz (EStG 1988)

§ 4 Abs. 12 EStG 1988

Die Einlagenrückzahlung von Körperschaften gilt als Veräußerung einer Beteiligung und führt beim Anteilsinhaber (Beteiligten) zu einer Minderung des Buchwertes der Beteiligung. Dabei gilt für Einlagenrückzahlungen und offene Ausschüttungen Folgendes:

1. *Einlagen im Sinne dieser Vorschrift sind das aufgebrachte Grund-, Stamm- oder Genossenschaftskapital und sonstige Einlagen und Zuwendungen, die als Kapitalrücklage auszuweisen sind oder bei Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften auszuweisen waren einschließlich eines Partizipations-, Genussrechtskapitals und eines Kapitals aus sonstigen Finanzierungsinstrumenten gemäß § 8 Abs. 3 Z 1 des Körperschaftsteuergesetzes 1988, sowie jene Verbindlichkeiten denen abgabenrechtlich die Eigenschaft eines verdeckten Grund-, Stamm- oder Genossenschaftskapitals zukommt.*
2. *Nicht zu den Einlagen gehören Beträge, die unter § 32 Abs. 1 Z 3 fallen oder die infolge einer Umgründung im Sinne des Umgründungssteuergesetzes die Eigenschaft einer Gewinnrücklage oder eines Bilanzgewinnes verloren haben.*
3. *Die Körperschaft hat den Stand der Einlagen im Sinne dieser Vorschrift im Wege eines Evidenzkontos zu erfassen und seine Erhöhungen durch weitere Einlagen und Zuwendungen und Verminderungen durch Ausschüttungen oder sonstige Verwendungen laufend fortzuschreiben. Bei Verschmelzungen, Umwandlungen und Aufspaltungen sind im Zeitraum zwischen dem Umgründungstichtag und dem Tag des Umgründungsbeschlusses bzw. -vertrages getätigte*
 - *Einlagen in die übertragende Körperschaft und*
 - *Einlagenrückzahlungen durch die übertragende Körperschaft**zum Umgründungstichtag im Evidenzkonto der übertragenden Körperschaft zu erfassen. Das Evidenzkonto ist in geeigneter Form der jährlichen Steuererklärung anzuschließen.*
4. *Eine offene Ausschüttung setzt eine positive Innenfinanzierung voraus. Die Innenfinanzierung erhöht sich um Jahresüberschüsse im Sinne des Unternehmensgesetzbuches und vermindert sich um Jahresfehlbeträge im Sinne des Unternehmensgesetzbuches sowie um offene Ausschüttungen; dabei haben verdeckte Einlagen sowie erhaltene Einlagenrückzahlungen außer Ansatz zu bleiben. Gewinne, die durch Umgründungen unter Ansatz des beizulegenden Wertes entstanden sind, erhöhen die Innenfinanzierung erst in jenem Zeitpunkt und Ausmaß, in dem sie nach den Vorschriften des Unternehmensgesetzbuches ausgeschüttet werden können. Der Bundesminister für Finanzen wird ermächtigt, in einer Verordnung die weiteren Auswirkungen von Umgründungen auf die Innenfinanzierung näher festzulegen. Die Körperschaft hat den Stand der Innenfinanzierung sinngemäß nach Maßgabe der Z 3 zu erfassen.*

§ 6 Z. 14 lit. b EStG

§ 6. Für die Bewertung der einzelnen Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens gilt folgendes:

- Z 14: a) Beim Tausch von Wirtschaftsgütern liegt jeweils eine Anschaffung und eine Veräußerung vor. Als Veräußerungspreis des hingegebenen Wirtschaftsgutes und als Anschaffungskosten des erworbenen Wirtschaftsgutes sind jeweils der gemeine Wert des hingegebenen Wirtschaftsgutes anzusetzen.*
- b) Die Einlage oder die Einbringung von Wirtschaftsgütern und sonstigem Vermögen in eine Körperschaft (§ 1 des Körperschaftsteuergesetzes 1988) gilt als Tausch im Sinne der lit. a, wenn*

sie nicht unter das Umgründungssteuergesetz fällt oder das Umgründungssteuergesetz dies vorsieht. Die Einbringung von (Teil)Betrieben, Mitunternehmer- und Kapitalanteilen im Sinne des § 12 Abs. 2 des Umgründungssteuergesetzes ist auf den nach dem Umgründungssteuergesetz maßgeblichen Einbringungstichtag zu beziehen.

§ 7 EStG 1988

(1) Bei Wirtschaftsgütern, deren Verwendung oder Nutzung durch den Steuerpflichtigen zur Erzielung von Einkünften sich erfahrungsgemäß auf einen Zeitraum von mehr als einem Jahr erstreckt (abnutzbares Anlagevermögen), sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten gleichmäßig verteilt auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer abzusetzen (Absetzung für Abnutzung). Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer bemißt sich nach der Gesamtdauer der Verwendung oder Nutzung.

(2) Wird das Wirtschaftsgut im Wirtschaftsjahr mehr als sechs Monate genutzt, dann ist der gesamte auf ein Jahr entfallende Betrag abzusetzen, sonst die Hälfte dieses Betrages.

(3) ...

§ 167 BAO

(2) Im übrigen hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

§ 184 BAO

(1) Soweit die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, hat sie diese zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

(2) Zu schätzen ist insbesondere dann, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen (Abs. 1) wesentlich sind.

(3) Zu schätzen ist ferner, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

Sachverständigengutachten unterliegen der freien Beweiswürdigung (§ 167 Abs. 2; VwGH 25.4.2001, 99/13/0221; 11.5.2005, 2001/13/0162; 27.2.2019, Ra 2017/15/0015). Die Behörde hat anhand des Befundes die Schlüssigkeit des Gutachtens zu überprüfen (VwGH 20.5.1983, 81/16/0105, 0108). Bei widersprechenden Gutachten und Befunden hat die Behörde in der Begründung ihres Bescheides darzulegen, welche Erwägungen dafür maßgebend waren, das eine Beweismittel dem anderen vorzuziehen (VwGH 15.4.1988, 85/17/0086; 23.1.1996, 93/14/0083-0085; 28.10.2018, Ra 2018/09/0117-0119; 27.2.2019, Ra 2017/15/0015). Der von der Bf. vorgelegte Befund und das Gutachten wurde von der belangten Behörde durch weitere

Vergleichsgrundstücke hinterfragt und der Bf. im hg. Verfahren zur Kenntnis gebracht. Auch die in der mündlichen Verhandlung vorgebrachte Argumentation über die Reputation des beauftragten Sachverständigen, vermag die größere Plausibilität und Vergleichbarkeit der von ihm dargestellten Vergleichsgrundstücke nicht aufzuzeigen. In diesem Zusammenhang ist festzuhalten, dass ausgehend von einem Wert eines gegenüberliegenden Nachbargrundstücks von 65 €/m² im angefochtenen Bescheid ein Zuschlag von 20 % vorgenommen und somit ein geschätzter Einlagewert von 80 €/m² festgelegt wurde. Damit sind nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts allfällige Schätzungsungenauigkeiten ausreichend abgedeckt. Auf Grund der oa. Sachverhaltsfeststellungen konnten die von der Bf. eingebrachten Sacheinlagen des Grundstücks und des Optionsrechtes nicht in der angesetzten Höhe festgestellt werden.

Körperschaftsteuer:

Die Einlage des Grundstücks HB. hat auf die Gewinnermittlung keine Auswirkungen, da es sich um nicht abnutzbares Anlagevermögen (Grund und Boden) handelt.

Was die Einlage des Optionsrechtes, das sich aus dem Betritt des Gesellschafters W.E. zum Immobilienleasingvertrag mit der I. GmbH ableitet, betrifft, ist hier kurz auszuführen, dass ein entsprechender Wert in wirtschaftlicher Betrachtungsweise nicht abgeleitet werden kann und daher die Abschreibungen auf das Betriebsgebäude zu stornieren waren, woraus sich, die entsprechenden Gewinnerhöhungen ableiten lassen. Die Berechnung der Höhe nach wurde von der Bf. nicht weiter bestritten.

Kapitalertragsteuer:

Da es entsprechend den oa. Feststellungen durch die Korrektur der überhöhten Einlagewerte das Einlagenvolumen auf das tatsächliche Ausmaß angepasst wurde, war davon auszugehen, dass der nicht durch Einlagen gedeckte Betrag als eine kapitalertragsteuerpflichtige Ausschüttung zu qualifizieren ist, um die beschlossenen und tatsächlichen Auszahlungen/Ausschüttungen zu bedienen. § 4 Abs. 12 EStG 1988 ist die maßgebliche Rechtsgrundlage, nach der Auszahlungen von Körperschaften für steuerliche Zwecke zu beurteilen sind. Hinsichtlich des Jahres 2012 ergibt sich eine Minderung der Kapitalertragsteuer, da die Einzahlungen auf das Stammkapital der Gesellschaft als entsprechende Einlagen angesehen wurden.

3.2. 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. Das vorliegende Erkenntnis befasst sich vorwiegend mit der Beurteilung eines strittigen Sachverhaltes und ihm kommt keine grundsätzliche Bedeutung zu.

Graz, am 17. Jänner 2023