

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch taxwerk.at Mag. Thonhauser Steuerberater GmbH, Am Kögel 1/3/1, 8430 Leibnitz, und BFP Wirtschaftsprüfungs- u STB GmbH, Schubertstr 62, 8010 Graz, über die Beschwerde vom 9. September 2013 gegen den Bescheid des ***FA*** vom 8. August 2013 betreffend Haftungs- und Abgabenbescheid 2008 Steuernummer***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Kapitalertragsteuer für das Jahr 2008 wird mit einem Betrag von 153.917,75 € festgesetzt.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit Haftungs- und Abgabenbescheid vom 8.8.2013 wurde der beschwerdeführenden GmbH (Bf.), ausgehend von einer Bemessungsgrundlage von 4.572.870,00 €, eine Kapitalertragsteuer in Höhe von 1.143.217,50 € vorgeschrieben.

In der **Beschwerde** vom 9.9.2013 wurde das bisherigeungsverfahren wie folgt dargestellt:

Hinsichtlich des berufungsgegenständlichen Streitpunktes der Wertfindung für die als Sacheinlage eingebrachten Liegenschaften hat eine mehrjährige Außenprüfung stattgefunden. Im Zuge dessen wurde auch der Fachbereich für Bodenbewertung des BMF, vertreten durch

Herrn HR, hinzugezogen. Die Auffassung des Fachbereiches für Bodenbewertung wurde mit Schreiben vom 19. Oktober 2012 und in weiterer Folge vom 29. Mai 2013 dargelegt. Die Außenprüfung hat sich letztlich dieser Auffassung angeschlossen. Zu dem im Zeitpunkt der Sacheinlage unserer Mandantschaft bereits vorliegenden Gutachten der abc1 (iF abc) wurden im Rahmen des Außenprüfungsverfahrens aus Beweisgründen drei weitere Sachverständigengutachten eingeholt. Die detaillierte Chronologie der gesamten Korrespondenz und aller Besprechungen im Rahmen des Außenprüfungsverfahrens sind in der Niederschrift über die Außenprüfung, datiert mit 26. Juli 2013, festgehalten.

Alle verfahrensrelevanten Unterlagen, insbesondere die Sachverständigengutachten, sind Bestandteil des Aktes, sodass sich eine Beilage zur gegenständlichen Berufungsschrift erübrigt.

Neu hinzu kommen die beigelegten Stellungnahmen der drei Gutachter Herr IH, Frau MS und Herr MB zum Schreiben des BMF vom 29.5.2013, Fachbereich für Bodenbewertung, HR.

3. Sichtweise der Außenprüfung (AP)

Der berufungsgegenständliche Haftungs- und Abgabenbescheid basiert auf dem Ergebnis der abgabenrechtlichen Außenprüfung für den Zeitraum 2005 - 2009. Im Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 26. Juli 2013 wurde in Tz 5 eine verdeckte Gewinnausschüttung behauptet und diesbezüglich Folgendes zusammenfassend ausgeführt:

„Tz 5 Einlagenrückgewähr gem. § 4 Abs 12 EStG:

Auf die Ausführungen in Punkt 2 der Niederschrift wird verwiesen.

Die anlässlich der Gründung des geprüften Unternehmens durch DN eingelegten Grundstücke weisen lt. Gutachten der „abc“ einen Verkehrswert iHv EUR 7.389.551,00 auf.

Davon wurden EUR 17.000,00 (als Sacheinlage) für die Aufbringung des Stammkapitals verwendet, EUR 7.372.551,00 der nicht gebundenen Kapitalrücklage zugeführt. Nach Auflösung der Kapitalrücklage gegen Bilanzgewinn im Jahresabschluss 2007 wurden mit Umlaufbeschlüssen aus 2008 EUR 6.330.000,00 und EUR 1.042.000,00 an den Gesellschafter DN ausgeschüttet, wobei diese Ausschüttungen als Einlagenrückgewähr behandelt und damit KEST-frei belassen wurden.

Beide Ausschüttungen wurden nicht ausgezahlt, sondern gegen bestehende Forderungen an DN verrechnet.

Entsprechend der Stellungnahme des FBBB vom 29.5.2013, die von der AP als Grundlage ihrer Prüfungsfeststellung herangezogen wird, beträgt der

	EUR
Verkehrswert der eingelegten Grundstücke	2.816.130,00

davon Sacheinlage Stammkapital	<u>-17.000,00</u>
nicht gebundene KRL lt. AP	2.799.130,00
Einlagenrückgewähr bisher	<u>7.372.000,00</u>
Differenz	4.572.870,00

Die Ausbuchung von Forderungen an DN ist daher im Umfang von EUR 4.572.870,00 nicht durch entsprechende Einlagen abgedeckt. Dieser Betrag stellt daher eine verdeckte Gewinnausschüttung an den Gesellschafter DN dar und ist der KEST zu unterziehen. Die KEST wird vom Gesellschafter getragen und beträgt daher 25%. Auf die Bestimmungen §217 BAO (Säumniszuschlag) wird verwiesen.“

Dagegen ist Folgendes auszuführen:

4. Berufungsbegründung

Unsere Mandantschaft, die VS (FN xxx), hat zum Unternehmensgegenstand die Erschließung von Grundstücken sowie den Kauf und Verkauf von eigenen Grundstücken, Wohnungen und sonstigen Realitäten. Zum berufsgegenständlichen Zeitraum 2008 war DN Gesellschafter-Geschäftsführer.

DN hat eine Sacheinlage bestehend aus mehreren Liegenschaften in die VS getätigt.

Außer Streit steht, dass ertragsteuerlich eine verdeckte Gewinnausschüttung vorliegt, wenn Immobilien von Kapitalgesellschaften an ihre Gesellschafter zu einem unangemessen niedrigen Preis verkauft werden. Gleiches gilt für den Fall, dass eine Kapitalgesellschaft eine Immobilie zu einem überhöhten Preis von einem ihrer Gesellschafter erwirbt.

Der Berufungspunkt der gegenständlichen Berufung liegt nun in der Frage des Vorliegens einer verdeckten Gewinnausschüttung (vGA) im Zusammenhang mit einer Sacheinlage von Grundstücken und nachgelagerter Einlagenrückgewähr. In diesem Zusammenhang ist einerseits der subjektive Tatbestand („Wissen und Wollen einer Vorteilszuwendung“) und andererseits der objektive Tatbestand („Verkehrswertthema der Höhe nach“) einer verdeckten Gewinnausschüttung von Relevanz. Auf eine verdeckte Gewinnausschüttung kann erst geschlossen werden, wenn beide Tatbestandsmerkmale erfüllt sind.

4.1 Subjektiver Tatbestand einer vGA („Wissen und Wollen einer Vorteilszuwendung“)

Eine verdeckte Gewinnausschüttung setzt eben neben der Erfüllung des objektiven Tatbestandes das Wissen und Wollen einer Vorteilszuwendung als subjektiven Tatbestand voraus. Die Kapitalgesellschaft muss wissen, dass eine Leistung einem Gesellschafter

zugutekomme, ohne dass eine angemessene Gegenleistung vorliege und sie muss wollen, dass dem Gesellschafter ein Vorteil zuwachse, den ein Fremder nicht erhalten würde. Fehlt es am Wissen und Wollen einer Vorteilszuwendung aufgrund eines Irrtums, so kann keine vGA angenommen werden. Um sicher zu sein, dass beim Liegenschafts Kauf Leistung und Gegenleistung einander entsprechen und es zu keiner verdeckten Gewinnausschüttung kommt, hat sich DN als Geschäftsführer unserer Mandantschaft, der VS, auf das von einem Sachverständigen – abc - erstellte Schätzgutachten gestützt. Damit ist er in seiner Funktion als Geschäftsführer der ihm auferlegten Sorgfaltspflicht als ordentlicher Geschäftsführer nachgekommen.

Seitens der Außenprüfung wurde das Kriterium der subjektiven Tatbestandsvoraussetzung weder berücksichtigt noch geprüft. Die Finanzbehörde hat also nicht dargetan, aus welchen Gründen sie davon ausgegangen ist, dass unserer Mandantschaft bekannt gewesen sei („Wissenskomponente“), dass das der Grundstückstransaktion zu Grunde gelegte Gutachten zu überhöhten Werten gekommen sei (siehe auch VwGH 27.07.1999, 94/14/0018).

Die sorgfältige Vorgehensweise des Geschäftsführers im Zuge der Grundstückstransaktion zeigt sich im vorgelagerten Einholen eines Liegenschaftsbewertungsgutachtens zum Zwecke der Feststellung eines angemessenen Wertansatzes für die Sacheinlage. Daraus ist zu schließen, dass die seitens der Außenprüfung unterstellte bzw. angenommene vGA weder der übernehmenden Gesellschaft noch dem übertragenden Gesellschafter bekannt noch eine Vorteilsgewährung beabsichtigt war („Wollenskomponente“), (siehe auch VwGH 27.07.1999, 94/14/0018).

In diesem Sinne ist uE im gegenständlichen Berufungsfall der subjektive Tatbestand der vGA nicht erfüllt. Unter diesen Voraussetzungen ist der Punkt 4.2 mangels Entscheidungsrelevanz hinsichtlich des Vorliegens einer vGA gar nicht mehr zu relevieren.

Dessen ungeachtet sei dazu Folgendes ausgeführt:

4.2 Objektiver Tatbestand einer vGA („Verkehrswertthema der Höhe nach“)

Im Endergebnis des langwierigen Außenprüfungsverfahrens divergieren die seitens des Fachbereichs für Bodenbewertung des BMF ermittelten Verkehrswerte (Summe EUR 2.816.130,00) eklatant zu jenen seitens der abc begutachteten Verkehrswerten (Summe EUR 7.329.280,00). Letztere Werte wurden w.o.a. im Rahmen des Außenprüfungsverfahrens zusätzlich von drei weiteren Sachverständigen, welche von unserer Mandantschaft beauftragt wurden, im Wesentlichen bestätigt (SV: Herr IH, MRICS (Allgemein beeideter und gerichtlich zertifizierter Sachverständiger, SV nach CIS ImmoZert), Frau MS (Allgemein beeidete und gerichtlich sowie ImmoZert und HypZert zertifizierte Sachverständige), Herr MB (Allgemein beeideter und gerichtlich zertifizierter Sachverständiger, MG).

Bei der Beantwortung der Frage, ob ein bestimmter Sachverhalt als verdeckte Gewinnausschüttung zu beurteilen ist, lässt der gebotene Fremdvergleich von der Sache her einen gewissen Spielraum und nicht schon jede auch nur geringfügige Abweichung von einem Richtwert stellt den Ansatz einer verdeckten Gewinnausschüttung dar (vgl. VwGH 27.07.1999, 94/14/00).

Es ist sachlich nicht nachvollziehbar, dass - im Rahmen der freien Beweiswürdigung - der verfahrensgegenständlichen finanzverwaltungsinternen Verkehrswertermittlung gegenüber vier (!) Privatgutachten von allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen eine weitaus höhere Beweiskraft zuzuerkennen ist.

Dies vor dem besonderen Hintergrund, dass der hier finanzverwaltungsintern ermittelte Wert deutlich weniger als die Hälfte (!) des von den vier - getrennt voneinander agierenden - Sachverständigen ermittelten Wertes beträgt.

So gesehen wurden von Seiten des Fachbereichs für Bodenbewertung des BMF die fachkundigen Ausführungen der Experten (Privatsachverständigen) nicht nur erschüttert, sondern diesen geradezu jegliche fachliche Qualifikation abgesprochen.

Die Sachverständigen Herr IH, Frau MS und Herr MB, welche im Zuge der langwierigen Außenprüfung gutachterlich sowie in weiterer schriftlicher Korrespondenz und in umfassenden Besprechungen zur Verkehrswertermittlung Stellung genommen haben, haben nun zusätzlich die beigelegten Stellungnahmen zum Schreiben des BMF vom 29.5.2013, Fachbereich für Bodenbewertung, HR abgegeben. Darin wird unter anderem nochmals auf Kritikpunkte des Fachbereichs für Bodenbewertung des BMF eingegangen. Diese umfassenden Expertisen sind integrierender und wesentlicher Bestandteil des gegenständlichen Außenprüfungs- sowie des Rechtsmittelverfahrens.

Im Sinne unserer obigen Ausführungen gehen unsere Mandantschaft sowie auch wir als steuerlicher Vertreter davon aus, dass die Beweiskraft der vier Sachverständigengutachten (von denen eines bereits vor der getätigten Sacheinlage und die übrigen drei im Rahmen des Außenprüfungsverfahrens in Auftrag gegeben wurden) als hinreichend für den Beweis der Angemessenheit des Wertansatzes der Sacheinlage zu sehen ist. Mit anderen Worten erscheint es nicht nachvollziehbar, dass die genannten vier Expertisen im Widerspruch zu den Denkgesetzen oder den Erfahrungen des täglichen Lebens stehen sollten.

In diesem Sinne ist uE im gegenständlichen Berufungsfall auch der objektive Tatbestand der vGA nicht erfüllt.

5. Verfahrensrechtliche Anträge

Gleichzeitig wird im Auftrag und in Vollmacht unserer Mandantschaft die Aussetzung der Einhebung gem. § 212a BAO für den oben angeführten berufsgegenständlichen Rückstand

iHv EUR 1.143.217,50 Kapitalertragsteuer und EUR 22.864,35 Säumniszuschlag beantragt, da die gegenständliche Berufung nach der Lage des Falles uE erfolgsversprechend erscheint und das Verhalten der Abgabepflichtigen nicht auf eine Gefährdung der Einbringlichkeit gerichtet ist.

Es wird gem. § 282 Abs 1 Z 1 BAO die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat beantragt.

Ebenfalls wird eine mündliche Verhandlung gem. § 284 Abs 1 Z 1 BAO beantragt.

Es wird beantragt die Privatsachverständigen, Herrn IH, MRICS (Allgemein beeideter und gerichtlich zertifizierter Sachverständiger, SV nach CIS ImmoZert), Frau MS (Allgemein beeidete und gerichtlich sowie ImmoZert und HypZert zertifizierte Sachverständige), MB (Allgemein beeideter und gerichtlich zertifizierter Sachverständiger, MG), sowie den Vertreter des Fachbereichs Bodenbewertung, Herrn HR als Zeugen zu laden.

In der abweisenden **Beschwerdevorentscheidung** vom 28.4.2014 wurde durch das Finanzamt begründend ausgeführt:

Die mit Erklärung vom 14.4.2005 errichtete und mit Umgründungsvertrag vom 23.12.2008 mit der Fa. SG GmbH verschmolzene Abgabepflichtige und nunmehrige Berufungswerberin (Bw.) wurde vom *****FA*****, mit Unterstützung durch das FAS, hinsichtlich der Umsatz-, Körperschaft- und Kapitalertragsteuer der Jahre 2005-2009 einer Außenprüfung unterzogen. Im Rahmen dieser Prüfung wurde u.a. eine verdeckte Gewinnausschüttung in Höhe von € 4.572.870, - für das Jahr 2008 festgestellt (vgl. dazu im Detail Tz 5 des Berichtes vom 26.7.2013) und die darauf entfallende Kapitalertragsteuer im Betrage von € 1.143.217,50 vorgeschrieben.

Die Annahme der Gewinnausschüttung ergibt sich nach Ansicht des Finanzamtes aus einer überhöht bewerteten Einlage, deren Rückgewähr somit nicht in voller Höhe nach den Grundsätzen des § 4 Abs. 12 EStG (idF StruktAnpG 1996 u. AbgÄG 1996) zu beurteilen ist.

Dagegen richtet sich die vorliegende Berufung (Beschwerde) vom 9.9.2013 im Wesentlichen mit der Begründung, es fehle einerseits das subjektive Element einer Vorteilszuwendung, nämlich die "wissentliche und willentliche" Bereicherung, andererseits könne in objektiver Hinsicht auch der eigene (höhere) Wertansatz für die Sacheinlage als angemessen angesehen werden.

Dem Finanzamt liegen zu den Beschwerdeausführungen Stellungnahmen der Prüferin und des Bundesweiten Fachbereiches Bewertung und Bodenschätzung der Steuer- u. Zollkoordination vor, die, soweit sie vom Finanzamt inhaltlich geteilt werden, den weiteren Ausführungen zugrunde gelegt werden.

Den Sachverhaltsfeststellungen der Betriebsprüfung folgend wurde anlässlich der Gründung der Bf. Grundstückerschließungs- und -handels GmbH (FN xxx) ein Teil des Stammkapitals durch die Einlage von Grundstücken aus dem Privatbesitz des Herrn DN (Alleingeschäftsführer sowie von 8/2008 bis 8/2011 Gesellschafter der Bw.) aufgebracht. Über den Wert der eingelegten Grundstücke wurde von der Fa. abc Immobilienberatung u. Bewertung OEG - auf Grundlage bereits bestehender Dokumentationen - ein Gutachten erstellt; danach habe der Einlagewert € 7.389.511,- betragen.

Der in diesem Gutachten festgestellte Verkehrswert wurde in dem das Stammkapital von € 17.000,- übersteigenden Teil (somit im Betrage von € 7.372.511,-) der nicht gebundenen Kapitalrücklage zugeführt. Nach Auflösung dieser Kapitalrücklage zu Gunsten des Bilanzgewinnes im Jahresabschluss 2007 hat die Gesellschaft den maßgebenden Betrag als steuerfreie Einlagenrückzahlung im Sinne des § 4 Abs. 12 EStG, somit ohne Einbehaltung von Kapitalertragsteuer, gewährt.

Unbestritten ist ebenfalls, dass die Einlagenrückzahlung durch Gegenverrechnung von Forderungen der Gesellschaft gegenüber Hrn. DN erfolgt ist. Die objektive Vorteilsgewährung besteht daher im Ergebnis im Wegfall von Forderungen, die im Betrage von € 7.372.000,- erfolgsneutral ausgebucht worden sind

(3675 Verbindlichk. Ausschüttung/ 2450 Forderung gegen GmbH-Gesellschafter 6.330.000,- sowie 9398 Gewinnausschüttung/ 3675 Verbindlichk. Ausschüttung 1.042.000,- und 3675 Verbindlichk. Ausschüttung/ 3670 Verrechnungskonto DN 1.042.000,-).

Wenn die Ansicht des Finanzamtes zutrifft, dass Grundstücke nur im Wert von € 2.816.130,- eingelegt worden sind, kann eine "Einlagenrückzahlung" (als Umkehrung des Geld- und Sacheinlagevorganges) im übersteigenden Ausmaß nicht vorliegen. In dem sich ergebenden Differenzbetrag von € 4.572.870,- ist sodann zwangsläufig eine verdeckte Gewinnausschüttung zu erkennen, die, wie mit dem angefochtenen Bescheid geschehen, der Kapitalertragsteuer zu unterwerfen ist.

Zu den Berufungsvorbringen ist im Einzelnen auszuführen:

1. subjektives Element der Vorteilszuwendung:

Subjektive Voraussetzung für die verdeckte Gewinnausschüttung iSd § 8 Abs. 2 KStG ist unbestritten eine auf Vorteilsgewährung gerichtete Willensentscheidung einer Körperschaft. Zur Verwirklichung des gesetzlichen Tatbestandes bedarf es rechtlich eines der Gesellschaft zuzurechnenden Verhaltens, aus dem sich - selbst wenn es nur in einem Dulden oder Unterlassen besteht - ableiten lässt, dass die vertretungsbefugten Organe eine Minderung des Gesellschaftsvermögens zugunsten der Anteilsinhaber akzeptiert haben. Im Abgabenverfahren kann die subjektive Komponente der verdeckten Ausschüttung iSd § 8 Abs. 2 KStG schon dann

als erwiesen gelten, wenn eine Wahrscheinlichkeit von wenigstens mehr als 50% für das Vorliegen einer Vorteilsgewährungsabsicht auf Ebene der Körperschaft spricht.

Wenn die Bw. ein die Vorteilsgewährung ausschließendes Verhalten in der Einholung eines Liegenschaftsbewertungsgutachtens zu erkennen vermeint, ist dem entgegenzuhalten, dass daraus mit Rücksicht auf den fehlenden Interessensgegensatz zwischen Gesellschaft und Gesellschafter noch keine eindeutigen Schlüsse zu ziehen sind. Es kommt nämlich zusätzlich darauf an, ob die Inhalte des Gutachtens den Anforderungen einer objektiven, unparteiisch und gewissenhaft erstellten Expertise entsprechen. Dagegen sprechen im Anlassfall einige wesentliche Umstände:

- In dem der Finanzverwaltung vorgelegten Gutachten der Fa. abc, das die Grundlage für den Wertansatz der Sacheinlage bildet, sind zwar Quadratmeterpreise angeführt, deren Herkunft und Ableitung ist jedoch in keiner Weise nachvollziehbar.
- Die in den Vorgutachten der Sachverständigensozietät genannten Vergleichsliegenschaften sind mit den zur Einlage in die Gesellschaft vorgesehenen nicht vergleichbar; die fehlende Vergleichbarkeit ergibt sich insbesondere aus dem Unterschied von bebauten zu unbebauten Grundstücken.
- Im Bewertungsgutachten der Fa. abc werden auch die Liegenschaften EZ 1367, 1368 und 1169 (B) abgehandelt. Diese Liegenschaften befinden sich aber gar nicht im Eigentum von Hrn. DN, sondern es wurden bzw. werden die Anteile an diesen Liegenschaften von ihm nur treuhändig gehalten.
- Die Bewertung der Liegenschaft EZ 1233 P erfolgte - abweichend vom Gutachten der Sachverständigensozietät - mit dem Residualwertverfahren.

Die Sachverständigensozietät geht von einem Quadratmeterpreis von € 110,- zuzüglich eines Zuschlages von 10% auf Grund der höherwertigen Lage im Kurgebiet und der Ausrichtung des Grundstücks mit Sicht auf Graz aus. Daraus ergibt sich ein Quadratmeterpreis von € 121,-. Der sich für die 24.559 m² große Liegenschaft ergebende Verkehrswert wurde aufgrund des erforderlichen Ansuchens um Umwidmung mit dem Faktor 0,8219 abgezinst und beträgt somit € 2.442.390,-.

Die Fa. abc geht - mit der Begründung "Residualwertverfahren" - von einem Quadratmeterpreis von € 150,- aus und errechnet den Verkehrswert mit € 3.683.850,-. Wie allerdings der Quadratmeterpreis von € 150,- ermittelt wurde, lässt sich aus den beigegebenen Dokumenten nicht erkennen. Evident ist lediglich die erzielbare Anfangsrendite eines Rehabilitationszentrums bzw. eines Sanatoriums bei einem angenommenen Quadratmeterpreis von € 150,-.

Hinsichtlich der gegenständlichen Liegenschaft wurde daher in zwei Gutachten, die zeitlich nicht einmal drei Monate voneinander entfernt liegen, eine Wertdifferenz von € 1.241.460,-, das sind 50% bezogen auf den niedrigeren Wert, festgestellt.

Derartige Mängel und Abweichungen, wie eben aufgezeigt, mussten aber auch dem Geschäftsführer erkennbar sein. Aufgrund seiner wiederholten Teilnahme an Grundstückstransaktionen - sowohl als Privatperson als auch als Geschäftsführer von verschiedenen Gesellschaften - waren Herrn DN die lokalen Grundstückspreise bekannt (vgl. auch die näheren Ausführungen in der Stellungnahme des Bundesweiten Fachbereichs vom 29.5.2013, S. 32).

objektiver Tatbestand der verdeckten Gewinnausschüttung (Verkehrswert):

In objektiver Hinsicht hat das Finanzamt aus folgenden Gründen den Ausführungen des Bundesweiten Fachbereichs Bewertung und Bodenschätzung höchste Beweiskraft eingeräumt und der Besteuerung zugrunde gelegt:

Für die Beurteilung der Angemessenheit der Höhe der Verkehrswerte der eingelegten Grundstücke erscheint der Abgabenbehörde das durch die Fa. abc erstellte Gutachten wesentlich, da dieses Gutachten die Grundlage für die Höhe der nicht gebundenen Kapitalrücklage und somit der kapitalertragsteuerfreien Einlagenrückgewähr gebildet hat.

Dieses Gutachten wurde aber durch den Bundesweiten Fachbereich Bewertung und Bodenschätzung in seiner Stellungnahme vom 19.10.2012 (der Niederschrift als Beilage 1 angefügt) aus den dort ersichtlichen mehrfachen Gründen abgelehnt. Einerseits wurden Vergleichsdaten aus Vorgutachten ohne weitere Prüfung in das Gutachten übernommen, andererseits wurde das Residualverfahren unbegründet angewendet. Im Gutachten der Fa. abc werden für die bewertungsgegenständlichen Liegenschaften Quadratmeterpreise genannt, ohne deren Herkunft, Ableitung, Berechnung oder Schlussfolgerung vorzulegen.

Das Gutachten der Fa. abc stellt somit im Wesentlichen eine Zusammenfassung der durch die Sachverständigensozietät erstellten Vorgutachten dar. Lediglich bei einer Liegenschaft ist es durch die behauptete Verwendung des Residualwertverfahrens zu einem wesentlich höheren Verkehrswert gekommen (zur Untauglichkeit des Residualwertverfahrens vgl. die bereits bekannte Stellungnahme des Bundesweiten Fachbereich vom 19.10.2012, die der Niederschrift als Beilage 1 beigefügt ist). Weshalb die Gutachten der Sachverständigensozietät nicht zur Bewertung herangezogen werden können, hat der Bundesweite Fachbereich in eben derselben Stellungnahme ausführlich aufgezeigt - der Ablehnung liegt insbesondere die fehlende Vergleichbarkeit der in den Gutachten genannten Liegenschaften mit den bewertungsgegenständlichen (größtenteils bebaut statt unbebaut) zugrunde.

Die anlässlich der Gründung der Fa. Bf. durch die Sachverständigensozietät sowie die Fa. abc zum Nachweis der Verkehrswerte der eingebrachten Liegenschaften verfassten Bewertungsgutachten haben sich zusammenfassend als nicht schlüssig erwiesen bzw. mangelt den herangezogenen Liegenschaften die Vergleichbarkeit. Das durch die Fa. abc erstellte Gutachten ist auch nicht als Bestätigung der durch die Sachverständigensozietät ermittelten Verkehrswerte zu verstehen, sondern stellt lediglich eine Zusammenfassung von ungeprüften Detailgutachten dar. Die für die Liegenschaft EZ 1233 - abweichend vom Gutachten der Sachverständigensozietät - vorgenommene Residualwertverfahren ist nicht nachvollziehbar - anstelle des Bodenwertes wurde die Anfangsrendite errechnet.

Den drei im Jänner 2013 übermittelten neuen Gutachten (der Sachverständigen IH, MS und M) ist folgenden Gründen nur eingeschränkte Beweiskraft beizulegen:

- Die genannten Gutachten wurden erst nachträglich erstellt.
- Den Gutachtern war die Höhe der streitgegenständlichen Verkehrswerte (sowohl jene im Gutachten der Fa. abc als auch die durch den Bundesweiten Fachbereich ermittelten) bekannt. So wird im Wertermittlungsgutachten der M Realitäten Gruppe ausdrücklich auf das Bewertungsgutachten der Fa. abc, auf das Gutachten der Sachverständigensozietät und auf eine Übersicht der Betriebsprüfung vom 30.10.2012 Bezug genommen.

Im Gutachten von Hrn. IH werden unter den vom Auftraggeber zur Verfügung gestellten Grundlagen und Unterlagen das Gutachten der Fa. abc, das Schreiben des Finanzamtes FAS, GZ***/2011 vom 19.10.2012 sowie ein Akt div. Unterlagen (Betriebsprüfung) angeführt, in jenem von Fr. MS die Stellungnahme des Bundesministeriums f. Finanzen vom 19.10.2012, das Gutachten der Fa. abc sowie die Gutachten der Sachverständigensozietät.

Darüber hinaus war Fr. MS durch das geprüfte Unternehmen zur Besprechung am 29.11.2012 vor dem seinerzeit zuständigen Parteienvertreter beigezogen.

Das Finanzamt folgt den Bedenken des Bundesweiten Fachbereiches, wonach unter den genannten Umständen eine vollständige Objektivität der nachfolgenden Gutachter nicht mehr gewahrt gewesen sein kann.

In Ermangelung überzeugenderer Vorbringen hält das Finanzamt in Einklang mit dem Bundesweiten Fachbereich die allgemeine Preissituation am Grundstücksmarkt 2006 für nicht unwesentlich. Demnach wären für Baugrundstücke in der KG L 2006 Preise zwischen € 87,- und € 115,- pro Quadratmeter angemessen gewesen. Auch wenn diese Daten nicht als Vergleichswerte herangezogen werden können, bieten sie doch einen tauglichen Anhaltspunkt für eine sachgerechte Bewertung.

Die gesonderte Stellungnahme des Bundesweiten Fachbereichs Bewertung u. Bodenschätzung vom 30.1.2014 zu einigen grundsätzlichen Fragen der objektiven Wertermittlung darf, weil der

Bw. bisher noch nicht zugänglich gewesen, dieser Entscheidung in der Beilage informativ angefügt werden.

Die verfahrensgegenständliche Beschwerdeentscheidung wird unter Verweis auf die Beschwerde- (Berufungs-)begründung von der Bw nicht akzeptiert. Zu den inhaltlichen Ausführungen in der Beschwerdeentscheidung sowie dieser beigelegten neuerlichen Gutachterskritik des „Bundesweiten Fachbereichs Bewertung und Bodenschätzung“ lt. Schreiben von Herrn HR vom 30. Jänner 2014 sei Folgendes festgehalten:

Ad 1. Subjektives Element der Vorteilszuwendung:

Nach dem derzeitigen Stand des mehrjährigen Verfahrens divergieren die seitens des Fachbereiches für Bodenbewertung des BMF ermittelten Verkehrswerte (Summe EUR 2,816.130,-) um deutlich mehr als 50% zu jenen seitens der abc (Allgemein beeideter und gerichtlich zertifizierter Sachverständiger) begutachteten Verkehrswerte (Summe EUR 7,329.280,-). Darin ist also die auffällige und eklatante Abweichung gelegen und nicht - wie die belangte Behörde hervorhebt - in dem von der abc ermittelten Gesamtwert, der in weiterer Folge von den drei weiteren ausgewiesenen Sachverständigen im Wesentlichen bestätigt wurde (etwa 10% Bandbreite, siehe Vergleichstabelle in der Berufung (Beschwerde)). Dazu ist die zu vermerken, dass nach der Rechtsprechung des VwGH bei der Beantwortung der Frage, ob ein bestimmter Sachverhalt als vGA zu beurteilen ist, der gebotene Fremdvergleich von der Sache her einen gewissen Spielraum läßt; nicht jede auch nur geringfügige Abweichung von einem Richtwert stellt den Ansatz einer vGA dar. (vgl. VwGH 27.07.1999, 94/14/0018 unter Verweis auf VwGH 30.5.1989, 88/14/0111)

Vor diesem Hintergrund ist den Vermutungen in der Beschwerdeentscheidung zu entgegen, wonach Mängel oder Abweichungen im Gutachten der abc auch dem Geschäftsführer erkennbar sein mussten und deswegen kein die Vorteilsgewährung ausschließendes Verhalten in der Einholung eines Liegenschaftsbewertungsgutachtens zu erkennen sei.

Eine Sorgfaltsverletzung des Geschäftsführers ist uE aus der verfahrensgegenständlichen tiefgehenden Expertendiskussion wohl nicht ableitbar, zumal dieser im Sinne der gebotenen Beweisvorsorge vor der Transaktion einen Sachverständigen zwecks Wertfindung beauftragte. Die von der Außenprüfung angenommene bzw. unterstellte vGA war weder der übernehmenden Gesellschaft noch dem Geschäftsführer bekannt bzw. bewusst. Es bestand auch keine Absicht einer derartigen Vorteilsgewährung.

Das subjektive Element („Wissen und Wollen“) der Vorteilszuwendung ist uE daher nicht erfüllt, sodass eine vGA ungeachtet des Pkt. 2 gelegt werden kann. schon aus diesem Grund nicht der Besteuerung zugrunde

Ad 2. Objektiver Tatbestand der verdeckten Gewinnausschüttung (Verkehrswert)

Die mit dem gegenständlichen Rechtsmittelverfahren befassten Sachverständigen äußern sich in den beiliegenden Stellungnahmen zur neuerlichen „Gutachterskritik“ von Herrn HR vom 30. Jänner 2014 (als Beilage zur BVE) bzw. widersprechen sehr deutlich dem in der Beschwerdeverentscheidung aufgeworfenen Einwand, dass deren Gutachten nur eine eingeschränkte Beweiskraft hätten.

Es ist uE auch aus abgabenverfahrensrechtlichen Gründen nicht nachvollziehbar, warum in der Begründung zur abweisenden Beschwerdeverentscheidung ausgeführt wird, dass den drei im Jänner 2013 übermittelten neuen SV-Gutachten nur eine eingeschränkte Beweiskraft zukomme, weil

- diese erst nachträglich erstellt wurden und
- den Sachverständigen die Höhe der streitgegenständlichen Verkehrswerte (abc Gutachten vs „Bundesweiter Fachbereich“) bekannt war.

Im Sinne des Grundsatzes der freien Beweiswürdigung ist uE der Einwand der „Nachträglichkeit“ durch die belangte Behörde kein tragfähiger. Zudem wurden ja auch die umfassenden Stellungnahmen des „Bundesweiten Fachbereiches für Bodenbewertung“ nachträglich erstellt und von der belangten Behörde ihrer abweisenden Beschwerdeverentscheidung als Beweismittel mit der „objektiveren“ Beweiskraft zu Grunde gelegt. Auch dem Fachbereich waren in weiterer Folge die Gutachten aus Jänner 2013 bekannt.

In steuerrechtlicher Hinsicht ist beim gebotenen Fremdvergleich iSd Rspr auch noch folgender Blickwinkel in Betracht zu ziehen: „Bei der Durchführung eines für die Beurteilung der Frage einer allfälligen vGA anzustellenden Fremdvergleiches ist nicht darauf abzustellen, ob - aus der Sicht des Verkäufers - ein „fremder“ Dritter die Liegenschaften um den gleichen Preis vom Gesellschafter-Geschäftsführer der Bf. gekauft hätte, sondern - aus der Sicht der Gesellschaft - darauf, ob die Bf. die Liegenschaften, wenn sie im Eigentum eines fremden Dritten und nicht des Gesellschafter-Geschäftsführers der Bf. gestanden wären, allein aus betrieblichen Gründen um annähernd den gleichen Preis gekauft hätte.“ (vgl. VwGH 27.7.1999, 94/14/0018)

Verfahrensrechtliche Anträge

Die nachfolgenden verfahrensrechtlichen Anträge sind bereits in der Berufung (Beschwerde) vom 9. September 2013 gestellt worden, werden aber wiederholend nochmals erwähnt bzw. neuerlich gestellt:

Im Auftrag und in Vollmacht unserer Mandantschaft wird die Aussetzung der Einhebung gemäß § 212a BAO für den oben angeführten berufungsgegenständlichen Rückstand iHv EUR 1.143.217,50 Kapitalertragsteuer und EUR 22.864,35 Säumniszuschlag beantragt, da die gegenständliche Beschwerde nach der Lage des Falles uE erfolgsversprechend erscheint und

das Verhalten der Abgabepflichtigen nicht auf eine Gefährdung der Einbringlichkeit gerichtet ist.

Es wird gemäß § 272 BAO nF die Entscheidung durch den gesamten Senat beantragt.

Ebenfalls wird eine mündliche Verhandlung gem. § 274 BAO nF beantragt.

Es wird beantragt die Privatsachverständigen, Herrn IH, MRICS (Allgemein beeideter und gerichtlich zertifizierter Sachverständiger, SV nach CIS ImmoZert), Frau MS (Allgemein beeidete und gerichtlich sowie ImmoZert und HypZert zertifizierte Sachverständige), MB (Allgemein beeideter und gerichtlich zertifizierter Sachverständiger, MG), sowie den Vertreter des Fachbereichs Bodenbewertung, Herrn HR als Zeugen zu laden. Ergänzend wird die Zeugenladung auch für M, Allgemein beeideter und gerichtlich zertifizierter Sachverständiger für das Immobilienwesen beantragt.

Im Schriftsatz vom 14.4.2025 wurde der Antrag auf Abhaltung einer Senatsverhandlung zurückgezogen.

Am 1.10.2024 und am 26.6.2025 fanden Erörterungstermine statt. Dabei wurde von beiden Parteien auf die große Diskrepanz in den Werten der eingelegten Grundstücke - rund 2,8 Mio € auf der Seite der Behörde und rund 7,3 Mio € auf der Seite der Bf. – hingewiesen. Die danach geführten Gespräche zwischen den Verfahrensparteien wurden, ohne eine einvernehmliche Lösung präsentieren zu können, abgebrochen.

Die mündliche Verhandlung wurde am 17.9.2025 abgehalten.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der oben dargestellt Verfahrensgang wurde von den Parteien nicht bestritten. Es wurde in den Erörterungsterminen und in der mündlichen Verhandlung darauf hingewiesen, dass einzige Streitpunkte die Höhe der Werte der einzelnen Liegenschaften und der Zeitpunkt der durchgeführten verdeckten Ausschüttung darstellen.

Es wird daher der oben geschilderte Verfahrensablauf zum festgestellten Sachverhalt erhoben.

2. Beweiswürdigung

Zur Verdeutlichung werden die Werte der einzelnen Gutachter tabellarisch dargestellt.

Gutachten	Wert in €
abc	7.329.280
IH	6.800.580
MS	6.499.580
MG	6.463.8758
BMF – bundesweiter Fachbereich	2.816.130

Das Bundesfinanzgericht geht nun davon aus, dass die Ergebnisse der Wertermittlung der vier Sachverständigen den realen Gegebenheiten näherkommen als der Wert des bundesweiten Fachbereiches es tut.

Ausgehend von diesen Überlegungen ermittelt das Verwaltungsgericht den Wert der eingelegten Grundstücke mit 6.773.328 €, indem es den Mittelwert der vier Ergebnisse der Gutachter als den Wert heranzieht, der die tatsächlichen Gegebenheiten am wahrscheinlichsten abbildet. Darüber hinaus erscheint es für das Gericht nicht plausibel und erklärbar, wie eine derart große Diskrepanz bei einer Wertermittlung von fünf Gutachten zustande kommt. Der Argumentation der Behörde, dass die Gutachter sich einerseits nahestehen und andererseits die zeitliche Komponente zu wenig Berücksichtigung gefunden hat, kann das Bundesfinanzgericht nicht nachvollziehen. Viel mehr werden in den Gutachten der vier Sachverständigen sehr wohl die Methoden und Argumente der Wertermittlung nachvollziehbar dargelegt. Dass in den Gutachten verschiedene Wertansätze herangezogen wurden, wird durch den vom Gericht angesetzten Mittelwert Rechnung getragen.

Dem Argument der steuerlichen Vertretung, dass die Ausschüttung nicht im Jahr 2008 sondern im Jahr 2009 stattgefunden hat, wird nicht gefolgt, denn entgegen den Schlussfolgerungen der steuerlichen Vertretung, dass der Umlaufbeschluss vom 22.8.2008 bei fehlender Werthaltigkeit mit Nichtigkeit bedroht wäre, geht das Gericht von einer entsprechenden Werthaltigkeit der Einlage aus. Nur eben nicht in Höhe von 7.329.280 € sondern in Höhe von 6.773.329 €. Als Konsequenz errechnet sich daher eine verdeckte Ausschüttung an DN in Höhe von 615.671 € anstatt der von der Behörde im angefochtenen Bescheid angegebene Betrag von 4.572.870 €. Daraus ergibt sich die festgesetzte Kapitalertragsteuer von 153.917,75 € anstelle der ursprünglich vorgeschriebenen 1.143.217,50 €.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abänderung)

In rechtlicher Hinsicht schließt sich das Bundesfinanzgericht der Argumentation des Finanzamtes an. Die Voraussetzungen für das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung sind allesamt erfüllt.

Eine subjektive Tatbestandskomponente wird darin gesehen, dass die Gesellschaft nach Ansicht des Gerichtes wissen musste, dass die Verkehrswerte der eingelegten Grundstücke zu hoch angesetzt wurden. Das ergibt sich aus den weiteren nachträglichen Gutachten der bestellten Sachverständigen, welche im Gegensatz zum Erstgutachten von rd. 7,33 Mio. € sich in einer Bandbreite von rd. 6,46 Mio. € bis 6,80 Mio. € bewegten. Diese Abweichung ist keinesfalls als geringfügige Abweichung zum Ausgangswert zu sehen, wie die Ausführungen im Rechtsmittelschriftsatz unter Hinweis auf das Erkenntnis des VwGH vom 27.7.1999, 94/14/00 argumentieren.

Diese Anhaltspunkte bilden somit in der Gesamtbetrachtung des Verfahrensablaufes und des festgestellten Sachverhaltes die rechtliche Basis, die zum Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung an den Gesellschafter DN führen.

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.

Im vorliegenden Beschwerdefall war keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung zu lösen. Es galt auf Sachverhalts- und Beweiswürdigungsebene die Werthaltigkeit der eingelegten Grundstücke zu beurteilen.

Graz, am 28. Dezember 2025