

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache der B X, W, vertreten durch INTAX International Tax Service Steuerberatungs GmbH, Linke Wienzeile 4/1/6, 1060 Wien gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 2/20/21/22 betreffend Körperschaftsteuer 2000 und 2001 sowie Kapitalertragsteuer 2001 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Die Beschwerde gegen den Bescheid betreffend Körperschaftsteuer 2000 wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Der Beschwerde gegen den Bescheid betreffend Körperschaftsteuer 2001 wird teilweise stattgegeben.

Der angefochtenen Bescheid wird abgeändert.

Der Beschwerde gegen den Bescheid betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer für das Jahr 2001 wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

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

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin, in der Folge Bf. genannt, ist durch diverse Anteilsveräußerungen sowie eine Verschmelzung zum 1.1.2004 als übernehmende Gesellschaft Rechtsnachfolgerin der Fa. A Computer Sales & Consulting GmbH.

Geschäftsführer sind lt. Firmenbuchauszug zum derzeitigen Zeitpunkt AB (seit 3.11.2004) und CD (seit 19.12.2012).

Bei der Rechtsvorgängerin der Bf., der C Austria GmbH, fand im Jahr 2007 eine Betriebsprüfung betreffend Umsatzsteuer, Körperschaftsteuer und Kapitalertragsteuer für die Jahre 2000 bis 2003 statt.

In Tz. 2 des Betriebsprüfungs (BP-) berichtes wurde unter dem Titel "Wohnung Straße2/29, folgendes festgehalten: "Die Wohnung in XY, Straße2, Top 29 wurde im Jahr 1995 von der Fa. A Computer Sales & Consulting GmbH (die jetzige C Austria GmbH) erworben. Zu diesem Zeitpunkt war Herr S. 100%iger Gesellschafter und alleiniger Geschäftsführer der Gesellschaft. Die Wohnung wurde im Jahr 1995 als Rohdachboden erworben und im Folgejahr von der Gesellschaft auf die Bedürfnisse des Herrn S. ausgebaut. Diese Wohnung diente zwar eine Zeit lang als Geschäftsadresse, wurde jedoch von Herrn S. und seiner späteren Gattin von Beginn an als Wohnung genutzt. Die Anschaffungskosten für den Rohdachboden beliefen sich laut Kaufvertrag auf S 1.800.000,00. Die Baukosten für den Dachausbau betrugen laut Anlagenspiegel S 2.341.852,22. Die Gesamtkosten für diese Dachgeschosswohnung beliefen sich daher auf S 4.141.852,22, davon wurden S 190.000,00 als Grund und Boden aktiviert. Im Jahr 2000 wurde eine Teilwertabschreibung in Höhe von S 1.137.754,00 aufgrund eines Gutachtens vorgenommen. Der Wert der Wohnung per 21.10.2000 wurde laut Gutachten mit S 2.910.000,00 bewertet (Gutachten wurden am 10.11.2000 erstellt). Im Februar des Jahres 2001 wurde die Wohnung an Frau S. um S 2.700.000,00 verkauft (inklusive des sich ebenfalls im Betriebsvermögen befindlichen Mobiliars dieser Wohnung). Der Buchwert dieses Mobiliars betrug per 31.12.2000 S 137.456,00. Bereits im Jahr 1999 als Herr S. 51% seiner GmbH-Anteile an die Fa. S Computersolutionsystems GmbH verkauft hatte, wurde ihm das Kaufrecht zu einem Preis von S 2.700.000,00 vertraglich eingeräumt. Der Buchwert der Wohnung inkl. Grund und Boden betrug lt. Bilanz per 31.12.1999 S 3.780.810,00. Das Mobiliar stand per 31.12.1999 mit S 166.198,00 in der Bilanz (Gesamtwert zum Stichtag daher S 3.947.008,00). Zu diesem Zeitpunkt lag jedoch noch kein Gutachten vor. Nach Ansicht der Betriebsprüfung liegt daher eine nichtfremdübliche Vorteilsgewährung der Gesellschaft an den Mitgesellschafter und Geschäftsführer Herrn S. vor, welche als verdeckte Gewinnausschüttung der KEST zu unterziehen ist. Laut Kaufvertrag wurde der Kaufpreis durch Übernahme eines aushaftenden Darlehens in Höhe von S 2.595.352,70 bezahlt. Da jedoch die Differenz zum Kaufpreis laut Kaufvertrag in Höhe von S 2.700.000,00, nämlich S 104.647,30 nicht hinsichtlich ihrer Entrichtung durch einen Zahlungsbeleg nachgewiesen werden konnte, wurde das Mobiliar mit dem Buchwert ebenfalls als verdeckte Gewinnausschüttung zugerechnet. Die verdeckte Gewinnausschüttung wird der Kapitalertragsteuer unterzogen, wobei diese von der Gesellschaft übernommen wird und ebenfalls eine verdeckte Gewinnausschüttung darstellt." Das Finanzamt ging bei der Berechnung der verdeckten Ausschüttung von den Buchwerten des Gebäudes sowie des Mobiliars aus und zwar wie folgt:

Buchwert Gebäude 31.12.1999:3.590.810,00

AfA 2000	- 80.512,00
Bodenwert	+ 190.000,00
Buchwert 31.12.2000	3.700.298,00
AfA 2001 lt. Erklärung	- 27.471,06
Buchwert 2001	3.727.769,06

Buchwert Mobiliar per 31.12.2000: 137.456,00

Afa 2001 lt. Erklärung	- 14.369,00
2001	151.825,00

Von der errechneten Gesamtsumme S 3.879.594,06 wurde ein Betrag von S 2.595.352,70, bezeichnet als "aushaftendes Darlehen" in Abzug gebracht und eine verdeckte Gewinnausschüttung i.H. von S 1.284.241,36 (€ 93.329,46) festgestellt.

In Tz. 2 des BP-Berichtes stellte die Betriebsprüfung hinsichtlich der im Jahr 2000 vorgenommenen Teilwertabschreibung folgendes fest: "Da bereits im Jahr 1999 im Rahmen des Verkaufes der Gesellschaftsanteile an die S Computersolutionsystems GmbH Herrn S. vertraglich das Kaufrecht an der Wohnung zur einem Preis in Höhe von S 2.700.000,00 eingeräumt worden war, liegt nach Auffassung der Betriebsprüfung bereits zu diesem Zeitpunkt eine nichtfremdübliche Vorteilsgewährung der Gesellschaft an den Mitgesellschafter und Geschäftsführer Herr S. vor, die sich erst im Jänner 2001 durch den tatsächlichen Verkauf der Wohnung an die Gattin des Herrn S. auswirkt. Ein Gutachten, welches im November 2000 erstellt wurde, diente offensichtlich nur dazu, eine Teilwertabschreibung zum Bilanzstichtag 31.12.2000 zu erwirken, um hier die Vorteilsgewährung, welche einen Monat später durch den Verkauf der Wohnung zur Auswirkung kam, nicht zu offenbaren. Aus diesem Grund wird die Teilwertabschreibung im Jahr 2000 in Höhe von S 1.137.754,00 wieder dem Gewinn hinzugerechnet.

Gewinn laut Erklärung	-5.003.423,00
Zurechnung Teilwertabschreibung lt. BP	1.137.754,00
Gewinn laut BP	-3.865.669,00

In Tz. 3 wird hinsichtlich der verdeckten Gewinnausschüttung 2001 folgendes festgestellt: "Die in Tz. 2 beschriebene Vorteilsgewährung kommt durch den Verkauf der Wohnung an die Gattin des Geschäftsführers im Jahr 2001 zur Auswirkung, daher ist sie im Jahr 2001 als verdeckte Gewinnausschüttung der KEST zu unterziehen. Der vertraglich geregelte Kaufpreis beinhaltet auch die Übernahme des Mobiliars. Als Bezahlung des Kaufpreises wurde die Übernahme des noch aushaftenden Darlehens in Höhe von S 2.595.352,70 vereinbart. Die Differenz über S 104.647,30 sollte bar bezahlt werden. Im Rechenwerk sowie in der Buchhaltung konnte jedoch kein Hinweis auf die Bezahlung dieser Differenz gefunden werden."

Zur Berechnung der verdeckten Gewinnausschüttung wurden, jeweils zum Veräußerungszeitpunkt, der Buchwert der Wohnung mit S 3.727.769,06 (€ 270.907,54), des Mobiliars mit S 151.825.- (€ 11.033,55) somit der Buchwert mit insges. S 3.879.594,06 (€ 281.941,10) ermittelt und dem aushaftenden Darlehen, durch das der Kaufpreis entrichtet wurde, gegenübergestellt.

Dadurch ergab sich eine verdeckte Gewinnausschüttung lt. Betriebsprüfung i.H. von S 1.284.241,36 (€ 93.329,46).

Weiters wurde festgestellt: "Die verdeckte Gewinnausschüttung wird der Kapitalertragsteuer unterzogen, wobei diese von der Gesellschaft übernommen wird und ebenfalls eine verdeckte Gewinnausschüttung darstellt." Daher wurde auf die verdeckte Gewinnausschüttung ein Steuersatz von 33,33% (Kapitalertragsteuer daher S 428.037,65 (€ 31.106,71) angewendet, sodass sich insgesamt ein Betrag von S 1.712.279,01 (€ 124.436,17) ergab.

Am 3.12.2007 erging an die Bf. ein Haftungs- und Abgabenbescheid hinsichtlich der Kapitalertragsteuer und zwar wurde diese nunmehr in Euro und zwar in Höhe von € 31.106,71 vorgeschrieben. Zur Begründung wurde auf den Betriebsprüfungsbericht verwiesen.

Ergänzend werden jene Punkte des Gutachtens angeführt, die von den Parteien und vom Bundesfinanzgericht im Beschwerdeverfahren thematisiert wurden:

1.3.

Stichtag 21.10.2000

1.4. Unterlagen

Grundbuchsatz, Einreichplan, Kaufvertrag vom 5.5.1995

2.1 Situation

Die Liegenschaft befindet sich 1.400 m entfernt vom Stadtzentrum (Stephansdom) in XY in der Straße 2 in verkehrsrühiger Lage.

Mit den Straßenbahnlinien...gelangt man rasch zum Verkehrsknotenpunkt Schottentor.

Einkaufsmöglichkeiten für den täglichen Bedarf sind in unmittelbarer Nähe vorhanden.

Die Roßauerlände ist als Naherholungsgebiet schnell erreichbar.

2.3

Top 29 befindet sich im Dachgeschoß mit Blick von allen Räumen in den Innenhof nach Südwesten. Ein Fernblick von der Terrasse ist nicht vorhanden. Ein Querbeltüftung der Wohnung ist nicht möglich.

Wohnnutzfläche 123 m²

2.4

Aufzug vorhanden, 3 Personen, 300 kg, enge Kabine

2.5

Verdeckte Schäden oder Gebrechen sind nicht bekanntgegeben worden.

Die Wohnung und das Wohnhaus sind in einem guten Zustand.

Es sind in nächster Zeit keine Reparatur-und Verbesserungsarbeiten notwendig.

3.0

Es wird der Sachwert ermittelt, der aus dem anteiligen Grundwert und dem baulichen Zeitwert besteht. Weiters wird der Ertragswert ermittelt.

Das Mobiliar ist nicht Gegenstand der Schätzung.

3.2 Anteiliger Bauwert

Neubauwert lt. Baukostenindex 9/2000 (Preisbasis 1990 indexiert mit 1,375)

Abminderung: kein Fernblick, enge Liftkabine, kein PKW-Abstellplatz

Abminderung: verlorener Aufwand 5%

3.3 Ertragswert

Für die Wohnung war per Stichtag eine Miete von S 100/m² erzielbar

3.6 Schätzwert=Verkehrswert S 2,910.000,00. Das sind S 23.660,00 pro m² und entspricht somit den Verkaufspreisen zum Stichtag für Eigentumswohnungen in guter Lage und sehr guter Ausstattung in Wien.

Mit Schriftsatz vom 3.1.2008 wurde gegen die Körperschaftsteuerbescheide 2000 und 2001 sowie gegen den Haftungsbescheid Beschwerde erhoben und folgendes ausgeführt: Zur Vermeidung von Sachverhaltswiederholungen werde auf die im Betriebsprüfungsbericht unter Allgemeines angeführten Tatsachen und Feststellungen verwiesen. Bei den Rechtsfragen die daraus resultierten, handle es sich um zwei unabhängig von einander zu beurteilende Rechtsfragen. Einerseits um die Frage der Zulässigkeit der Teilwertabschreibung der Eigentumswohnung und andererseits um die Frage, ob eine verdeckte Gewinnausschüttung anlässlich der Übernahme dieser Eigentumswohnung durch Frau S. anzunehmen sei.

1. Körperschaftsteuerbescheid 2000, Teilwertabschreibung:

Eine Teilwertabschreibung komme nach der Literatur dann in Betracht, wenn nachweislich Sach- und Ertragswert unter dem Buchwert liegen. Der Gesamtwert der Liegenschaft dürfe durch die Teilwertabschreibung nicht unterschritten werden. Auf die Frage der Zulässigkeit der Teilwertabschreibung sei die Finanzverwaltung überhaupt nicht eingegangen, obwohl ihr auch ein Gutachten eines gerichtlich beeideten Sachverständigen vorgelegt worden sei, aus dem klar hervorgehe, dass zum Stichtag der Gutachtenserstellung, am 10. November 2000, die Wohnung einen wesentlich niedrigeren Wert hatte als an Buchwerten vorhanden war. Anstatt sich mit der Rechtsfrage der Zulässigkeit der Teilwertabschreibung auseinanderzusetzen, junktimiere die Finanzverwaltung die beiden Rechtsfragen miteinander und unterstelle, dass das

Gutachten offensichtlich nur dazu diene, eine Teilwertabschreibung zum Bilanzstichtag 31.12.2000 zu erwirken, um die Vorteilsgewährung, welche einen Monat später durch den Verkauf der Wohnung zur Auswirkung gekommen sei, nicht zu offenbaren. Diese Ansicht sei lediglich eine Vermutung und durch nichts zu erhärten. Es sei die Finanzverwaltung mehrfach darauf hingewiesen worden, dass es sich beim Abgabepflichtigen um eine prüfungspflichtige Gesellschaft handle, weil die Muttergesellschaft, das sei die mit 51% beteiligte E in Deutschland an der Börse notiere und im Zuge der Abschlussprüfung die Werthaltigkeit der Bilanzpositionen seitens der prüfenden Gesellschaft selbstverständlich zu prüfen gewesen seien und mit Rücksicht auf die Kaufoption auch eine Untersuchung der Bilanzposition, die Wohnung betreffend, erfolgt sei. Schon aufgrund des Gutachtens des Sachverständigen, das wie schon angeführt zu erheblich niedrigeren Werten für die Wohnung gelangt sei als die Buchwerte ausmachten, hätte sich die Finanzverwaltung mit der Frage der Teilwertabschreibung auseinandersetzen müssen. Weder auf die Feststellungen des Gutachtens noch auf den Umstand eines niedrigeren Wertes der schließlich im Betriebsprüfungsbericht sogar ausdrücklich erwähnt werde, sei das Finanzamt mit nur einem einzigen Argument eingegangen. Es werde darauf hingewiesen, dass die Bf. das Finanzamt aufgefordert habe, Unterlagen über jene Vergleichspreise zu ermitteln, deren Existenz behauptet worden sei und welche beweisen sollten, dass in der selben Liegenschaft Wohnungen zu wesentlich teureren Preisen zeitnah verkauft worden seien und die annähernd denselben Standard ausweisen wie die streitgegenständliche Eigentumswohnung.

In der Beschwerde gegen den Körperschaftsteuerbescheid und Haftungsbescheid 2001 verweist die Bw. zunächst auf die von Rechtsprechung und Literatur ermittelten Erfordernisse von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen und führt folgendes aus: Im vorliegenden Fall sei die Vereinbarung durch Notariatsakt geschlossen und habe einen eindeutigen klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt. Dem E. S. von einem von ihm zu benennenden Dritten werde die Option gegeben, jederzeit um einen Preis von S 2,7 Mio. die Wohnung Straße 2 zu erwerben. Somit verbleibe nur zu prüfen, ob auch Fremde den Vertrag unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen hätten. Zu den gleichen Bedingungen heiße hier, zum selben Preis. Das Finanzamt habe sich mit dieser Rechtsfrage überhaupt nicht auseinandergesetzt. Es habe die verdeckte Gewinnausschüttung einfach angenommen und nur deren Wert berechnet. Eine Begründung für die Annahme der verdeckten Gewinnausschüttung sei nicht gegeben worden, sondern nur behauptet worden, die Übernahme der Wohnung sei nicht fremdüblich erfolgt. Allein aus dem Umstand, dass die Wohnung einen höheren Buchwert als Verkehrswert ausweise und zum Verkehrswert abgegeben worden sei, auf eine verdeckte Gewinnausschüttung zu schließen, sei nicht haltbar. Nicht die Einräumung der Option führe zur verdeckten Gewinnausschüttung, sondern erst die Ausübung.

E. S. hätte die Option ja nicht annehmen müssen. Auf die Kaufpreisgestaltung bzw. Wertentwicklung der Wohnung werde in folgender Weise eingegangen: Welche Überlegungen mögen einen Käufer von Gesellschaftsanteilen bewegen, dem

nunmehrigen Minderheitsgesellschafter Vorteile zukommen zu lassen. Eine an der Börse notierte Aktiengesellschaft, die auch prüfungspflichtig sei, werde wohl kaum anlässlich des Erwerbs von Anteilen verdeckte Gewinnausschüttungen an den bisherigen Alleineigentümer zugestehen. Es sei schließlich auch im Interesse des Käufers, die Wohnung, welche auf Dauer nur die Betriebsergebnisse belaste, abzustoßen, zumal sie mit dem Geschäftszweck nichts zu tun gehabt habe. Es sei Wunsch des Käufers gewesen eine klare und überschaubare Tochtergesellschaft mehrheitlich zu übernehmen und sich von jenen Vermögensbestandteilen zu trennen, die mit dem eigentlichen Geschäftszweck IT-Bereich und Archivierung nichts zu tun gehabt haben. Dass dies zum Verkehrswert zu erfolgen habe, sei allen Vertragsbeteiligten klar gewesen, allerdings sei zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses der genaue Wert der Wohnung nicht bekannt gewesen und sei ein Verkaufspreis geschätzt und vereinbart worden, der nach Überzeugung der Vertragsparteien im Großen und Ganzen den Verkehrswert beinhaltet habe. Dabei sei unter anderem berücksichtigt worden, dass bei der Dachbodengestaltung bzw. bei dessen Ausbau wesentliche Fehler gemacht worden seien und im Zuge der Errichtung der Eigentumswohnung aus dem Rohdachboden ein erheblicher verlorener Bauaufwand entstanden sei. Dass dieser Wert tatsächlich dann auch ungefähr dem Schätzgutachten entsprochen haben, zeige den Umstand, dass die Vertragspartner bei der Erstellung der Option um eine realitätsbezogene Kaufpreisfindung bemüht gewesen seien. Dass das Gutachten Fehler beinhalte, habe übrigens die Finanzverwaltung nie behauptet. Eine verdeckte Gewinnausschüttung könne nur in dem Umstand begründet sein, dass der Erwerbspreis nicht dem tatsächlichen Wert der Wohnung entspreche. Der Preis sei laut Betriebsprüfung nicht ortsüblich und damit liege eine verdeckte Gewinnausschüttung vor. Warum allerdings der Preis nicht ortsüblich gewesen sein solle, werde nicht erwähnt. Warum die Finanzverwaltung die Buchwerte für eine verdeckte Gewinnausschüttung heranziehe, könne überhaupt nicht nachvollzogen werden, weil sie nicht einmal behauptete, dass die Buchwerte den Verkehrswerten entsprechen und dies auch nicht begründet. Was die Übernahme des Mobiliars anbelange, so darf dazu angeführt werden, dass ein zum Zeitpunkt der Übernahme durchschnittlich mehr als fünf Jahre abgenutztes Inventar kaum einen objektiven Verkehrswert aufweise und die Übernahme dieses Mobiliars ohne zusätzliches Entgelt kaum eine verdeckte Gewinnausschüttung darstelle, weil auch ein fremder Erwerber nicht bereit sei, für gebrauchte Möbelstücke zu bezahlen.

Auch mit dem subjektiven Tatbild einer Vorteilsgewährung habe sich die Behörde nicht auseinandergesetzt.

Schließlich werde auf folgende Rechenfehler verwiesen: In Tz. 3 werde bei Ermittlung der Buchwerte von Gebäude und Mobiliar die AfA für das Jahr 2001 statt abgezogen hinzugerechnet. Weiters sei in der Berechnung auch die Höhe des übernommenen Darlehens mit S 2.595.352,070 unrichtig angeführt, richtigerweise sei das Darlehen in Höhe von S 2.615.295,33 übernommen worden. Mit diesem Wert sei auch der Verkaufserlös eingebucht worden. Richtig sei, dass die Option mit S 2,7 zur Verfügung gestanden habe und dass nur der zuletzt genannte Betrag bezahlt worden sei. Da zum

Zeitpunkt der Übernahme der Wohnung die erheblichen Mängel bekannt gewesen seien, mit denen die Wohnung behaftet gewesen sei, sei seitens des Verkäufers unter Zustimmung des Mehrheitsgesellschafters auf die Differenz verzichtet worden. Allerdings gebe es hierüber keine weiteren Unterlagen. Was den Prozentsatz der Kapitalertragssteuerberechnung anbelange, sei die Behörde von einer Tragung durch die Gesellschaft ausgegangen, ohne dazu Erhebungen zu pflegen.

Im ergänzenden Schriftsatz vom 9. Jänner 2008 wurde nochmals hervorgehoben, dass sich das Finanzamt nicht mit dem vorliegenden Gutachten hinsichtlich der Eigentumswohnung auseinandergesetzt habe, daher sei auch fälschlicherweise angenommen worden, dass der in der Bilanz ausgewiesene Buchwert dem Verkehrswert der Liegenschaft entspreche und wurde dieser daher in voller Höhe der Berechnung für die verdeckte Gewinnausschüttung zugrunde gelegt. Hinsichtlich des Körperschaftsteuerbescheides führte die Bf. folgendes aus: Der Verlust des Jahres 2001 sei insgesamt um den Betrag von S 1.712.279,00 gekürzt worden, wobei einerseits die verdeckte Gewinnausschüttung in Höhe von S 1.284.241,00 sowie die Kapitalertragsteuer für die verdeckte Gewinnausschüttung in Höhe von S 428.038,00 angesetzt worden seien. Diesbezüglich habe das Finanzamt jedoch übersehen, dass die im Jahr 2000 nicht anerkannte Teilwertabschreibung in Höhe von S 1.137.754,00 zu einer Erhöhung des Buchwertes der Liegenschaft geführt habe, womit der Restbuchwert im Jahr 2001 entsprechend zu erhöhen wäre. Darüber hinaus sei auch die Berücksichtigung der Kapitalertragsteuer in Form der Kürzung des Verlustes nicht korrekt, da die Kapitalertragsteuer sich im ursprünglichen Bescheid 2001 nicht gewinnwirksam ausgewirkt habe.

Mit Datum 22. Februar 2008 erging an die Bf. folgendes Schreiben seitens des Finanzamtes: Die Fragen der Teilwertabschreibung und des Verkaufes der Eigentumswohnung Gasse an die Ehegattin des Gesellschafters seien Schwerpunktthemen der Betriebsprüfung gewesen. Die Zulässigkeit der Teilwertabschreibung sei von der Prüferin schon deshalb in Frage gestellt werden, weil Herrn S. bereits im Jahr 1999 im Zusammenhang mit dem Verkauf des 51%-Anteiles an die C Austria GmbH eine Kaufoption für die von ihm bewohnte Wohnung in Höhe von S 2.700.000,00 eingeräumt worden sei. Der Buchwert der Wohnung sei in der Bilanz zum 31.12.1999 mit S 3.780.810,00 ausgewiesen. Erst im Folgejahr sei es aufgrund des Gutachtens zu einer Teilwertabschreibung gekommen. Die Betriebsprüferin habe sich mit dem Gutachten im Detail nicht auseinandergesetzt, sich aber im Prüfungsverfahren mit der Abweichung des im Gutachten ausgewiesenen Wertes von den auf dem Immobilienmarkt üblichen Verkaufspreisen beschäftigt und dieses Thema auch ausführlich besprochen. Bei Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens gelte die Vermutung, dass die Anschaffungskosten dem Teilwert entsprechen. Die Abschreibung auf den niedrigeren Teilwert sei nur dann anzuerkennen, wenn der Steuerpflichtige dartun könne, dass und in welcher Höhe zwischen Anschaffungszeitpunkt und Bilanzstichtag wesentliche Umstände eingetreten seien, welche die Annahme rechtfertigen, dass am Bilanzstichtag

die Wiederbeschaffungskosten in nicht erheblichem Umfang unter den ursprünglichen Anschaffungskosten lagen oder dass sich die Anschaffung als Fehlmaßnahme erwiesen habe. Je kürzer der zeitliche Abstand zwischen Anschaffungszeitpunkt und Bilanzstichtag sei, desto stärker wirke die Vermutung der Übereinstimmung von Teilwert und Anschaffungskosten und desto größer seien die an den Nachweis einer Teilwertminderung zu stellenden Anforderungen. Die Wohnung sei ihm Jahr 1995 als Rohdachboden um S 1.800.000,00 erworben und in der Folge um S 2.341.852,00 ausgebaut worden. Diesem Umstand sei im vorgelegten Gutachten nicht Rechnung getragen worden. Dem Gutachter seien die Unterlagen über den Ausbau des Dachbodens nicht zur Verfügung gestanden. Es finden sich daher auch keine Aussagen dazu, warum es gerade im Jahr 2000 zu einer erheblichen Minderung des Sachwertes gekommen sein solle. Damit sei der aufgrund der zeitlichen Nähe zwischen Anschaffung/Herstellung und Teilwertabschreibung vom Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 10.8.2005, 2002/13/0037 gestellten Anforderung hinsichtlich der Nachweispflicht nicht genüge getan. Der Bf. wurden folgenden dem Finanzamt von der MA 69 übermittelte Unterlagen vorgelegt:

Kaufpreise von Dachgeschosswohnungen in XY

eine Kopie aus dem Immobilienpreisspiegel 2000.

Das Finanzamt führte aus, dass die Quadratmeterpreise für in den Jahren 1994 bis 1997 verkaufte Dachbodenwohnungen zwischen € 1.192,00 (unausgebaut) und € 2.626,00 pro Quadratmeter schwankten. Im Immobilienpreisspiegel 2000 fänden sich Quadratmeterpreise für Wohnungen in sehr guter Lage in Wien in Höhe von € 2.145,00 bis € 2.624,00 pro Quadratmeter. Die Prüferin habe im Rahmen der Ermittlungen des angemessenen Verkaufspreises im Jahr 2001 lediglich den Buchwert der Wohnung in Höhe von € 266.914,74, das sind € 2.170,00 pro Quadratmeter angesetzt. Dieser Wert liege an der unteren Grenze der herangezogenen Vergleichswerte. Der im BP-Bericht ausgewiesene Buchwert in Höhe von € 270.907,54 sei aufgrund eines Rechenfehlers falsch ermittelt worden. In diesem Punkt wäre der Berufung stattzugeben. Die verdeckte Gewinnausschüttung wäre demnach mit € 116.328,01 (S 1.600.708,30) anzusetzen. Wenn in der Berufung vorgebracht werde, dass im Zeitpunkt der Einräumung der Kaufoption ein Verkaufspreis geschätzt worden sei, der nach Überzeugung der Vertragsparteien im Großen und Ganzen den Verkehrswert beinhaltet habe, so werde die Bf. eingeladen, die Grundlagen und Unterlagen für diese Wertermittlung nachzureichen bzw. näher zu erläutern.

Auch der Einwand, dass das übernommene Mobiliar wertlos gewesen sei, wäre im Detail zu erläutern.

Den Einwendungen gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2001 komme Berechtigung zu, sodass der Beschwerde in diesem Punkt stattzugeben wäre.

Im Schriftsatz vom 31.3.2008 führte die Bf. in der Folge aus: Dadurch dass sich die Prüferin nicht mit dem Gutachten auseinander gesetzt habe, habe sie die Verpflichtung

verletzt, alle objektiv tauglichen und zulässigen Beweismittel heranzuziehen und vollständig auszuschöpfen (vgl. VwGH vom 18.11.1922, 82/16/0073). So werden etwa Vergleichswohnungen angeführt, die nicht im selben Haus und nicht in der selben Straße liegen. Desweiteren sei auch nicht auf die Ausstattung der betreffenden Wohnung Bezug genommen. So sei im Gutachten explizit angeführt, dass die Terrasse in den Innenhof führe und ein Fernblick nicht gegeben sei. Bei den Vergleichswohnungen seien aber die Terrassen sehr viel größer und werden wohl auch einen Fernblick haben, was einen höheren erzielbaren Preis zwangsläufig rechtfertige. Auch befinde sich im Haus in der Gasse nur ein äußerst kleiner Lift, der für die Personenbeförderung geschweige denn für eine Güterbeförderung nahezu unbrauchbar sei. Nachdem ein Lift aber für eine Dachgeschosswohnung immens wichtig sei, komme es zu einer weiteren Verringerung des Wertes der Wohnung. Weiters werde im Gutachten darauf hingewiesen, dass keine Querbelüftung der Wohnung möglich sei, d.h. es sei kein kontinuierlicher Luftaustausch in den Wohnräumen gewährleistet. Unberücksichtigt sei ebenso geblieben, dass bei der Dachbodengestaltung bzw. bei dessen Ausbau erhebliche Fehler gemacht worden seien und im Zuge der Errichtung der Eigentumswohnung aus dem Rohdachboden ein erheblicher verlorener Bauaufwand entstanden sei. Der Verwaltungsgerichtshof sehe ausdrücklich für einen verlorenen Bauaufwand eine Teilwertabschreibung vor. Zum Vorwurf, dass dem Umbau im Gutachten nicht Rechnung getragen worden sei, werde auf die Anmerkung des Gutachters verwiesen, wonach im Jahr 1995 das Dachgeschoss ausgebaut und anschließend Wohnungseigentum begründet worden sei. Dass nun dem Gutachter angeblich keine Unterlagen über den Ausbau des Dachbodens zur Verfügung gestanden seien, könne in keinsten Weise nachvollzogen werden, da das Gutachten explizit auf den Ausbau Bezug nehme. Laut Immobilienpreisspiegel 2000 fänden sich Quadratmeterpreise für Wohnungen in sehr guter Lage in Wien in Höhe von € 2.145,00 bis € 2.624,00 pro Quadratmeter. Gleichzeitig werde bei diesen Preise auch eine sehr gute Ausstattung angenommen. Wie aber bereits ausgeführt, seien beim Umbau erhebliche Fehler und Mängel aufgetreten, darüber hinaus führe das Gutachten aus, dass die Wohnung und das Wohnhaus in einem guten Zustand seien. Für eine derartige Ausstattung sei aber der Quadratmeterpreis sicherlich herabzusetzen. Es sei nicht schlüssig dargelegt worden, in welcher Weise die nun erstmalig vorgelegte Liste aus den in XY registrierten Kaufpreisen von Dachgeschosswohnungen mit der Wohnung in der Gasse vergleichbar sei. Es sei nicht bewiesen, dass die erwähnten Wohnungen denselben Standard ausweisen, noch dazu wo es sich nicht um Wohnungen in der selben Liegenschaft handle. Wie in der Berufung ausgeführt, sei zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses der genaue Wert der Wohnung nicht bekannt gewesen und sei ein Verkaufspreis geschätzt vereinbart worden, der nach Überzeugung der Vertragsparteien im Großen und Ganzen den Verkehrswert beinhaltet habe. Dieser Wert sei durch das Gutachten letztendlich auch bestätigt worden. Weder im Bericht noch im Bescheid sei schlüssig dargelegt worden, warum ein höherer Preis erzielbar gewesen wäre. Es werde einfach unterstellt, dass der Buchwert dem Verkehrswert entspreche und das Gutachten einen völlig falschen Wert feststelle. Demzufolge müsse der Buchwert immer dem

Verkehrswert bzw. dem gemeinen Wert entsprechen. Der Realität entspreche es aber, dass die Buchwerte des Anlagevermögens selten den tatsächlichen Werten entsprechen. Gerade bei Liegenschaften seien Wertabweichungen sowohl nach oben als auch nach unten der Normalfall. Beim Mobiliar habe es sich um ganz normale Wirtschaftsgüter des täglichen Lebens gehandelt. Es entspreche der Realität, dass fremde Erwerber für häufig verwendete und abgenutzte gebrauchte Möbelstücke nicht bereit seien, ein zusätzliches Entgelt zu leisten.

Mit Vorhalt des Bundesfinanzgerichtes vom 11.12.2013 wurden der Bf. Bedenken des Bundesfinanzgerichtes hinsichtlich der Fremdüblichkeit des im Gutachten ermittelten Verkehrswertes mitgeteilt, und zwar im Einzelnen folgende Punkte:

- Die Neuerrichtungskosten spiegeln nicht den Wiederverkaufswert wieder
- Werterhöhende Umstände, wie etwa, dass es sich um einen Dachgeschossausbau handelt und dass sich die Wohnung in sehr guter Lage befindet wurden nicht berücksichtigt
- Die Abminderung wegen des fehlenden Fernblickes wird durch die Ruhelage kompensiert
- Abminderung nur bei gänzlich fehlender Liftkabine
- Aus dem Gutachten geht nicht hervor, durch welche wertmindernden Umstände der Wertverlust eingetreten sei.

Der Aufforderung, ein weiteres Sachverständigengutachten vorzulegen, kam die Bf.. nicht nach, bzw gab per E-Mail vom 13.3.2014 bekannt, kein weiteres Gutachten einzuholen.

Die telefonische Rücksprache der RichterIn mit Herrn Mag. MR, einem Immobiliensachverständigen (ZZ 89) ergab, dass es sich bei der Adresse XY, Straße 2 um eine "sehr gute Lage" handle.

In der mündlichen Verhandlung vom 25.6.2014 verwies der steuerliche Vertreter der Bf. erneut darauf, dass der Buchwert der Wohnung keine taugliche Grundlage für die Feststellung eines fremdüblichen Verkaufspreises sei. Vielmehr sei der Verkehrswert lt. Gutachten heranzuziehen, da nur dieses den verlorenen Bauaufwand, der sich in diversen Mängeln, wie etwa undichten Flächen und Wassereintritten zeigte, berücksichtige. Eine weitere taugliche Ermittlung eines Vergleichspreises sei der bei Verkauf einer Nachbarwohnung erzielte Preis, wobei angekündigt wurde, diesen nachzureichen.

Das Finanzamt sei ohne weitere Überprüfung davon ausgegangen, dass die Bf. die KEST trage.

Hinsichtlich der im Jahr 2000 durchgeführten Teilwertabschreibung wurde auf das Auseinanderklaffen von maximal erzielbarem Preis lt. Gutachten und Buchwert verwiesen sowie weiters darauf, dass sich der Erwerber der S von der Wohnung trennen wollte.

Die Vertreterin des Finanzamtes führte hinsichtlich Teilwertabschreibung aus, dass das Gutachten ein reines Verkehrswertgutachten sei, den angeblichen Wertverlust durch die behaupteten Baumängel aber nicht dokumentiere und auch nichts darüber aussage,

welche Auswirkungen die Baumängel auf den Wert und die Nutzungsdauer der Wohnung möglicherweise haben. Die Abminderung von 5 % für Baumängel sei eine übliche Standardabminderung.

Hinsichtlich jenes fremdüblichen Kaufpreises, der dem tatsächlichen Kaufpreis für die Berechnung der verdeckten Gewinnausschüttung gegenüberzustellen sei, gestand die Vertreterin des Finanzamtes zu, dass der Buchwert nicht diesen fremdüblichen Wert repräsentiere. Das Finanzamt habe jedoch an Hand von Werten des Jahres 2000 ein Ertragswertverfahren durchgeführt, das letztlich zu einem Betrag von S 3,610.534,88 führe (Gutachten S 2,930.800). Diese Berechnung sei der Bf. entweder mit dem Bericht, der Niederschrift oder der Stellungnahme zur Kenntnis gebracht worden.

Hinsichtlich der in der Beschwerde dargelegten Rechenfehler sei ein berichtigter Bericht erstellt worden, der der Bf. ebenfalls zur Kenntnis gebracht worden sei. Nach der Berichtigung belaufe sich der Buchwert auf S 3,672.826,94 und die verdeckte Gewinnausschüttung auf S 1,600.708,30 (€ 116.328,01), inklusive Kapitalertragsteuer von € 29.079,82. Der Wert des Mobiliars sei allerdings zu berücksichtigen und zwar i.H. von S 123.087,-, sodass sich insgesamt ein Buchwert von S 3,795.913,94 ergebe.

Festgehalten wird, dass lt. Vertreterin des Finanzamtes sowohl der berichtigte Bericht als auch die Verkehrswertberechnung des Finanzamtes der Bf. zur Kenntnis gebracht wurden. Dies wurde vom steuerlichen Vertreter nicht in Abrede gestellt, wiewohl ihm persönlich diese nicht bekannt waren.

Sowohl die berichtigte Berechnung der verdeckten Gewinnausschüttung und der Kapitalertragsteuer als auch die Berechnung des Verkehrswertes wurden dem steuerlichen Vertreter in der mündlichen Verhandlung zur Kenntnis gebracht und erörtert.

In Ergänzung wird das Ertragswertverfahren lt. Finanzamt dargestellt und dem Gutachten gegenübergestellt:

Gutachten	Finanzamt
Preisbasis 1990 mit Index und Abschlag	Wohnbaukostenrichtwerte WKO 2000 Wien
techn. Abminderung 6,67%	24.691
inkl. Außenanlagen	
2, 890.000.-	3,071.993
Wohnungsmiete 100/m ²	110m ² lt. Mietenspiegel Wien für sehr
gute Lage	
147.600	163.360
Abzug pauschal 35.000	Abzug 22.568 (Verwaltungskosten 3%
des Rohertrages 4.870, Instandhaltungskosten: 0,5% der Herstellungskosten, da lt. Gutachten keine Reparaturen nötig:14.450, Mietausfallswagnis 2%: 3.247,20)	
Liegenschaftsreinertrag	

110.700

139.792

Bei Annahme eines Zinssatzes von 4% und einer Restnutzungsdauer von 70 Jahren (Faktor 23,39) sowie des Ansatzes von Grund und Boden von 340.800 ergibt dies für

Gutachten 2,930.000

Finanzamt 3,610.534,88

Am 11.7.2014 teilte der steuerliche Vertreter der Bf. mit, dass die von Herrn S. avisierten Unterlagen zur Vergleichstransaktion bis dato nicht vorgelegt worden seien. Top 30 sei von Herrn Bb an Herrn H. verkauft worden.

Folgende Unterlagen wurden nachgereicht und in der Folge dem Finanzamt zur Kenntnis gebracht:

- Schadensmeldung der Bf. vom 21.1.1998 betr. Nässe an den Wänden und dadurch verursachten Schaden an den Wänden und einem Kleiderschrank samt Inhalt.
- Protokoll der Eigentümerversammlung vom 1.6.2006 u.a. betr. Reparaturen in der Wohnung Bb
- Mitteilung der Hausverwaltung vom 27.10.2005 betr. Sanierungsarbeiten in Top 25 und 33
- Protokoll zur Hausversammlung vom 12.12.2000 u.a. betr. dringend durchzuführender Sanierungsarbeiten in Top 25, 29 (Bf.) und 30.

Das Finanzamt verwies ergänzend darauf, dass die Schäden und deren Reparatur im Verkehrswertgutachten nicht erwähnt und mögliche Wertminderungen nicht beziffert worden seien.

Mittels E-Mail vom 3.9.2014 wurde die Bf. dahingehend informiert, dass bei Nichtberücksichtigung der Teilwertabschreibung für das Jahr 2000 durch das BFG dies Auswirkungen auf den Restbuchwert der Liegenschaft im Jahr 2001 habe und die Bf. eingeladen, die AfA für 2001 neu zu berechnen. Diese Neuberechnung erfolgte nicht.

Über die Berufung wurde erwogen

1. Körperschaftsteuer 2000

Der Teilwert (§ 6 EStG 1988) ist der betriebsvermögensspezifische Wertmaßstab, der unter der Fiktion Erwerb des gesamten Betriebes, Vereinbarung eines Gesamtkaufpreises und Betriebsfortführung gebildet wird. Es ist ein eigenständig geregelter steuerrechtlicher Wertmaßstab (ein objektiver Stichtagswert) und kein handelsrechtlicher, wie der Zeitwert.

Eine Teilwertabschreibung ist der Ansatz des unter die Anschaffungskosten abzüglich AfA gefallen Teilwertes. Ausschlaggebend ist nur jener Wert, wie er sich zum jeweiligen Bilanzstichtag darstellt, so dass unterjährige Wertänderungen nicht maßgeblich sind.

Eine Teilwertabschreibung ist nur dann zulässig wenn Sach- und Ertragswert des Grund und Bodens samt Gebäude unter dem Buchwert liegen. Bei Beurteilung des Teilwertes eines Gebäudes wendet die Judikatur die sogenannte Einheitstheorie an.

Mit Stichtag 21.10.2000 wurde ein privates Bewertungsgutachten zum privaten Gebrauch zur Ermittlung des Verkehrswertes der Liegenschaft XY, Straße 2/29, Top 29 erstellt.

In dem Gutachten werden Aussagen hinsichtlich des Sachwertes (Grundwert und Bauwert) und (fiktiven) Ertragswert des Gebäudes zum Stichtag getätigt. Feststellungen dahingehend inwieweit eine Verschlechterung des Gebäudes gegenüber dem Vorjahr eingetreten ist, sind dem Gutachten nicht zu entnehmen. Des weiteren werden keine Aussagen dahingehend getroffen, dass sich auch der Wert des Grund und Bodens gegenüber das Vorjahr aufgrund diverser Umstände vermindert habe. Das Gutachten enthält somit keinerlei Aussagen über die im Jahr 2000 eingetretene Wertminderung.

Auch geht das Gutachten überhaupt nicht auf den steuerlich relevanten Teilwert ein, sondern, indem lediglich festgestellt wird, dass der Verkehrswert der Liegenschaft S 2,910.000.-beträgt, gibt dieses vielmehr rein handelsrechtliche Feststellungen wieder.

Die von der Bf. behauptete Wertminderung durch diverse Schäden, die durch Baumängel hervorgerufen worden sein sollen, kommt in dem Gutachten in keinsten Weise zum Ausdruck. Vielmehr wird unter Punkt 2.5 des Gutachtens ausdrücklich festgehalten, dass sich die Wohnung und das Wohnhaus in einem guten Zustand befinden und "in nächster Zeit keine Reparatur-und Verbesserungsarbeiten notwendig seien".

Hinsichtlich der unter Punkt 3.2 vorgenommenen 5 %-igen Abminderung "verlorener Aufwand" handelt es sich, wie die Vertreterin des Finanzamtes in der mündlichen Verhandlung zu Recht ausführte, um eine pauschale oder "Standard"abminderung, die keine Rückschlüsse auf eine seit dem letzten Bilanzstichtag eingetretene Wertminderung zulässt.

Das Gutachten war daher nicht geeignet die Berechtigung der Teilwertabschreibung i.H. von S 1,137.754 (€ 82.683,81) glaubhaft zu machen.

Die Teilwertabschreibung ist daher nicht anzuerkennen.

Daran ändert auch die Vorlage diverser Unterlagen nichts, wonach es in der Wohnung tatsächlich zu diversen Schäden durch Wassereintritt gekommen sein dürfte.

Der Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 2000 bleibt unverändert.

2. Körperschaftsteuer 2001

Gemäß § 8 KStG 1988 ist es für die Ermittlung des Einkommens ohne Bedeutung, ob das Einkommen im Wege offener oder verdeckter Ausschüttungen verteilt wird. Unter verdeckten Ausschüttungen sind nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes alle nicht ohne weiteres als Ausschüttungen erkennbare Zuwendungen an die an einer Körperschaft unmittelbar oder mittelbar beteiligten

Personen zu verstehen, die zu einer Gewinnminderung der Körperschaft führen und die dritten, der Körperschaft fremd gegenüberstehenden Personen, nicht gewährt werden. Andernfalls liegen Ausschüttungs-bzw Einlagevorgänge vor, auch wenn diese in zivilrechtliche Geschäfte gekleidet sind (vgl. z.B. VwGH vom 14.12.2000, ZI. 95/15/0127). Weiters liegt nach der Judikatur eine verdeckte Gewinnausschüttung nicht nur dann vor, wenn dem Gesellschafter ein Vermögensvorteil zugewendet wird, sondern auch dann, wenn Dritte auf Grund ihres Naheverhältnisses zum Anteilsinhaber eine in der Anteilsinhaberschaft wurzelnde Zuwendung erhalten. Als nahe stehende Personen sind primär solche anzusehen, die mit dem Anteilsinhaber persönlich verbunden sind (Verwandte, Ehegatten, Lebensgefährten), aber auch geschäftliche (geschäftsfreundliche, arbeitsrechtliche) Verbindungen begründen ein "Nahestehen" (vgl. Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly, KStG 1988, § 8 Tz. 42).

E. S. war im Zeitpunkt der Veräußerung der Wohnung im Februar 2001 Gesellschafter der damals noch S GmbH. Käuferin der Wohnung war seine Gattin.

Zu prüfen ist daher, ob es sich bei dem Verkauf der im Eigentum der GmbH stehenden Wohnung an die Gattin des Gesellschafters um einen fremdüblichen Vorgang handelt.

Der Kaufpreis der Wohnung wurde im Zuge einer Optionsvereinbarung im Jahr 1999 mit S 2,7 Mio. (€ 196.216,65) vereinbart und betrug letztendlich S 2,615.295,33 € (190.060,92), da er in Form der Übernahme eines aushaftenden Darlehens entrichtet wurde. Im Zuge der Beschwerde wurde ein Konto vorgelegt und damit nachgewiesen, dass die Betriebsprüfung fälschlich von S 2,595.352,70 ausging. Die Bf. bestreitet das Vorliegen einer verdeckten Gewinnausschüttung. Demnach erachtet sie den Kaufpreis von S 2,615.295,33 als fremdüblich. Bereits in diesem Zusammenhang ist die Frage aufzuwerfen warum die Bf. auf S 84.704,67 (€ 6.155,72) verzichtete, es also gegenüber der ursprünglichen Vereinbarung nochmals zu einer Kaufpreisminderung kam, zumal schon der Kaufpreis von S 2,7 Mio. eine Abminderung wegen Baumängeln berücksichtigt haben soll. Das Vorliegen einer verdeckten Gewinnausschüttung durch den unbegründeten und damit fremdunüblichen Verzicht auf einen Teil des Kaufpreises steht daher ebenfalls im Raum.

Wie die Bf. auch in der Beschwerde ausführte, stand bei Vereinbarung dieses Kaufpreises im Vordergrund, dass die Übernehmerin der Anteile der S GmbH die Wohnung abstoßen wollte, der Verkaufspreis wurde geschätzt, wobei Baumängel bei der Kaufpreisgestaltung berücksichtigt worden sein sollen. Weder der Verkäuferin noch dem potentiellen Erwerber ging es bei der Vereinbarung des Kaufpreises um die Erzielung eines marktgerechten Preises. Die Ermittlung eines fremdüblichen Preises erfolgte daher nicht. Die Bf. hat auch im Beschwerdeverfahren keinen Nachweis erbracht, dass der tatsächlich bezahlte Kaufpreis von S 2,615.295,33 ein Kaufpreis ist, der einem Fremdvergleich standhält. Im Zeitpunkt des Verkaufes lag ein Gutachten vor, mit dem der Verkehrswert mit S 2,910.000 ermittelt wurde. Wenn die Bf. vorbringt, dass der Verkehrswert lt. Gutachten die Fremdüblichkeit des Kaufpreises untermauere, so erklärt dieses Vorbringen, ohne zunächst näher auf den Inhalt des Gutachtens einzugehen, nicht die Fremdüblichkeit

des Kaufpreises. Wäre nämlich der Verkehrswert des fremdüblichen Preis, so läge in der Differenz zum tatsächlichen Kaufpreis ebenfalls eine verdeckte Gewinnausschüttung, somit in Höhe von S 294.704,67 (€ 21.417,02). Wenn die Bf. vermeint, dass es sich bei dieser Differenz um den zu berücksichtigenden verlorenen Aufwand wegen Baumängeln handelt, so blieb sie einen konkreten Nachweis für dessen Höhe und Auswirkung auf den Wert der Wohnung schuldig, wiewohl aus den vorgelegten Unterlagen ersichtlich ist, dass bei der Bauausführung Fehler unterlaufen sein dürften. Das Gutachten ist, wie auch die Vertreterin des Finanzamtes in der mündlichen Verhandlung ausführte ein "Standardgutachten", das nur einen allgemeinen Prozentsatz i.H. von 5% als verlorenen Aufwand annimmt, ohne im Detail Mängel bei dieser Wohnung festzustellen. Unter Punkt 2.5. wird im Gegenteil sogar festgestellt, dass Mängel nicht bekanntgegeben wurden und "in nächster Zeit keine Reparatur- und Verbesserungsarbeiten notwendig seien.

Das Finanzamt stellte bei seiner Berechnung der verdeckten Gewinnausschüttung lt. Bericht zunächst die Buchwerte von Gebäude, Grund und Boden und Mobiliar der Höhe des übernommenen Darlehens gegenüber (wobei wie bereits ausgeführt von einem unrichtigen Betrag ausgegangen wurde). Die Vertreterin des Finanzamtes räumte in der mündlichen Verhandlung ein, dass der Buchwert kein geeigneter Vergleichsmaßstab hinsichtlich Fremdüblichkeit des Kaufpreises sei und verwies auf eine Berechnung des Verkehrswertes auf Basis der Wohnbaukostenrichtwerte 2000, die nach ihrer Aussage der Vergleichbarkeit weitaus näher käme, als das Gutachten. Eine Gegenüberstellung ist in den Entscheidungsgründen dargestellt.

Nach Auffassung des Bundesfinanzgerichtes ist jedoch die Zugrundelegung der Wohnbaukostenrichtwerte 2000 nicht nachvollziehbar, zumal die Wohnung lt. Bericht im Jahr 1995 als Dachboden erworben und "im Folgejahr" ausgebaut wurde.

Einzig verbleibender Maßstab ist daher nach Auffassung des Bundesfinanzgerichtes der Immobilienpreisspiegel für das Jahr 2000, also die Ermittlung der durchschnittlichen Verkaufspreise für das Jahr 2000, wobei dort zwischen sehr guter und guter Lage einerseits und guter und sehr guter Ausstattung andererseits unterschieden wird.

In Abweichung vom Gutachten wird von einer sehr guten Lage der Wohnung auszugehen sein. Das Gutachten selbst hebt in Pkt. 2.1 die verkehrsrühige und verkehrsgünstige Lage, Einkaufs- und Freizeitmöglichkeiten in unmittelbarer Umgebung hervor. Die Entfernung zum Stadtzentrum wird zwar mit der Entfernung zum Stephansdom angegeben, jedoch kann als den Parteien bekannt vorausgesetzt werden, dass sich die Gasse in unmittelbarer Nähe zur Bezirksgrenze zum 1. Bezirk befindet, der in seiner Gesamtheit als "Stadtzentrum" anzusehen ist und dessen unmittelbare Nähe eine werterhöhenden Umstand darstellt. In Ergänzung dazu sei auf die telefonische Auskunft eines Immobiliensachverständigen (siehe Entscheidungsgründe), wonach es sich bei der Gasse um eine "sehr gute Lage" handle, verwiesen.

Eine "sehr gute Ausstattung" wird bereits vom Gutachter (Pkt. 3.6) attestiert.

Diese Einstufung der Liegenschaft ergibt einen m²-Preis von gerundet € 2.146,00 somit bei 123 m² Wohnfläche einen Gesamtpreis von € 263.958,00.

Im ergänzenden Schriftsatz vom 31.3.2008 verweist die Bf. darauf, dass der m²-Preis lt. Immobilienpreisspiegel herabzusetzen sei, weil dieser m²-Preis einer sehr guten Ausstattung unterstelle: "Wie bereits oben ausgeführt, sind beim Umbau erhebliche Fehler und Mängel aufgetreten, darüberhinaus führt das Gutachten aus, dass die Wohnung und das Wohnhaus in einem guten Zustand sind."

Dazu ist auszuführen, dass das Gutachten unter Punkt 3.6. explizit sehr gute Ausstattung feststellt, also der Durchschnittspreis lt. Immobilienpreisspiegel grundsätzlich als Vergleichsmaßstab herangezogen werden kann.

Der Zustand der einzelnen Wohnung kann naturgemäß in einer Durchschnittsbetrachtung wie dem Immobilienpreisspiegel keinen Niederschlag finden, sondern wird hier nur auf Lage und Ausstattung Bedacht genommen. Dass der vom Gutachter festgestellte "nur" gute Zustand der Wohnung auf Baumängel zurückzuführen sei, geht aus dem Gutachten nicht hervor. Es wäre aber an der Bf. gelegen gewesen, die Auswirkungen der Baumängel, die vermutlich tatsächlich bestanden haben (siehe die vorgelagten Unterlagen), auf den m²-Preis im Zeitpunkt der Veräußerung nicht nur zu behaupten, sondern auch ziffernmäßig darzustellen und zu belegen. Dies auch deshalb, weil sich

für das Bundesfinanzgericht die Feststellungen des Gutachters, dass einerseits die Wohnung in gutem Zustand sei und andererseits "Reparatur- und Verbesserungsarbeiten" in nächster Zeit nicht erforderlich seien, als an sich widersprüchlich darstellen.

Der fremdübliche Kaufpreis für das Mobiliar wurde im Zuge der mündlichen Verhandlung mit S 123.087,00 (€ 8.945,08) vom steuerlichen Vertreter der Bf. außer Streit gestellt.

Die Bf. verweist in der Beschwerde darauf, dass sich die Behörde nicht mit dem subjektiven Tatbild auseinandergesetzt habe.

Richtig ist, dass Voraussetzung für die Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung eine auf Vorteilsgewährung gerichtete Willensentscheidung der Körperschaft durch ihre Organe ist. Diese kann auch in einem Dulden oder Unterlassen bestehen, dass den Schluss erlaubt, die Vermögensminderung werde von der Gesellschaft akzeptiert. Die Bf. führte aus, dass sie sich im Zuge der Anteilsübernahme von der Wohnung lösen wollte, der Verkaufspreis geschätzt wurde und nach damaliger Auffassung der Vertragsparteien "im Großen und Ganzen" dem Verkehrswert entsprochen habe. Dieses Vorbringen zeigt deutlich, dass es der Bf. nicht um die Vereinbarung eines fremdüblichen Preises ging und sie die Bereicherung des Gesellschafters in Kauf nahm.

Weitere Vergleichspreise, die die Auffassung der Bf. stützen sollten, dass der Schätzwert lt. Gutachten ein fremdüblicher Preis ist, wurden entgegen der Ankündigung in der mündlichen Berufungsverhandlung nicht vorgelegt.

Die verdeckte Gewinnausschüttung ist daher, ausgehend von einem Preis pro m² von gerundet € 2.146 und einer Wohnungsgröße von 123 m², wie folgt zu berechnen:

Kaufpreis unter Berücksichtigung Immobilienpreisspiegel: € 263.958,00	
tatsächlicher Kaufpreis (S 2,615.295,33)	€ 190.060,92
verdeckte Gewinnausschüttung	€ 73.897,08
Mobiliar	€ 8.945,00
	€ 82.842,08 (82.841,00)
Kapitalertragsteuer 33,33%	€ 27.610,90
	€ 110.452,98
	S 1,519.866,14

Wenn die Bf. vorbringt, die Kapitalertragsteuer sei zu Unrecht dem Gewinn hinzugerechnet worden, so ist dazu folgendes auszuführen:

Die Vorschreibung der Kapitalertragsteuer bei der Gesellschaft im Haftungsweg, darf die Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage nicht vermindern. Wenn der Gesellschafter die Kapitalertragsteuer trägt, ist die Kapitalertragsteuer aufwandswirksame Finanzamtsverbindlichkeit und gleichzeitig ertragswirksame Forderung an den Gesellschafter, womit eine außerbilanzmäßige Korrektur in Form einer Hinzurechnung unterbleiben kann. Bei Nichttragung der Kapitalertragsteuer durch den Gesellschafter hat mangels ertragswirksamer Gesellschaftsforderung eine außerbilanzmäßige Hinzurechnung der Kapitalertragsteuer zu erfolgen.

Die Bf. rügt auch, zuletzt in der mündlichen Verhandlung, dass das Finanzamt bei Anwendung des KEST-Prozentsatzes ohne diesbezügliche Ermittlungen von einer Tragung der Kapitalertragsteuer durch die GmbH ausgegangen ist.

Der steuerliche Vertreter der Bf. verwies dazu in der mündlichen Berufungsverhandlung einerseits auf ein allgemeines Einstehenmüssen des ehemaligen Gesellschafters für Verbindlichkeiten, die im Zeitpunkt der Anteilsveräußerung nicht bekannt waren, sowie darauf, dass durch Schriftstücke nachweisbar sei, dass Herr CD1, einer der heutigen Geschäftsführer der Bf., Herrn S. mitteilte, sich schad-und klaglos zu halten und erwarte, dass S. die Kosten, die der Bf. entstanden seien, trage.

Dazu ist folgendes auszuführen:

Nach zutreffender Auffassung des Verwaltungsgerichtshofes muss auch bei Kapitalerträgen in Form von verdeckten Ausschüttungen untersucht werden, wer die Kapitalertragsteuer trägt. Fordert daher die ausschüttende Körperschaft die auf die verdeckte Gewinnausschüttung entfallende Kapitalertragsteuer binnen angemessener Frist beim Empfänger ein, beträgt der Steuersatz nur 25% statt 33,33%. Als angemessener Zeitraum ist die Rechtsmittelfrist zu jenem Bescheid anzusehen, in dem die verdeckte Gewinnausschüttung aufgegriffen wird (vgl. UFS vom 11.3.2011, RV/0354-G/07 und die dort zitierte Judikatur und Literatur).

Das Vorbringen der Bf. ist jedoch im Sinne der o.a. Judikatur und Literatur nicht geeignet, die Anwendung des Steuersatzes von 25 % auf die verdeckte Gewinnausschüttung zu begründen, zumal Herr CD1 erst seit 19.12.2012 Geschäftsführer der Bf. ist, somit seit einem Zeitpunkt, der weit ausserhalb der Berufungszeitraumes liegt. Es ist daher davon auszugehen, dass eine Rückforderung der Kapitalertragsteuer durch die Bf. jedenfalls nicht innerhalb der einmonatigen Rechtsmittelfrist erfolgte.

Die Besteuerungsgrundlagen für die Körperschaftsteuer 2001 sind daher wie folgt zu ermitteln:

Verlust lt. Erklärung: S - 2,699.564,09

vGA S +1,519.866,14

Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb betragen daher S - 1,179.697,95 (€ - 85.731,99).

Die Körperschaftsteuer ist wie folgt zu berechnen:

Einkünfte S - 1,179.698,00

verrechenbare Verluste S - 149.481,00

Gesamtbetrag der EK S - 1,329.179,00

KöSt S 0,00

Mindest KöSt S 24.080,00

Anrechenbare Steuer S 2.169,00

KöST S 21.911,00 (€ 1.592,00)

Kapitalertragsteuer 2001

Gemäß § 8 KStG 1988 ist es für die Ermittlung des Einkommens ohne Bedeutung, ob das Einkommen im Wege offener oder verdeckter Ausschüttungen verteilt wird. Unter verdeckten Ausschüttungen sind nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes alle nicht ohne weiteres als Ausschüttungen erkennbare Zuwendungen an die an einer Körperschaft unmittelbar oder mittelbar beteiligten Personen zu verstehen, die zu einer Gewinnminderung der Körperschaft führen und die dritten, der Körperschaft fremd gegenüberstehenden Personen, nicht gewährt werden.

Mit der Frage, ob die Veräußerung der im Betriebsvermögen der Bf. stehenden Eigentumswohnung an die Gattin des Gesellschafters in fremdüblicher Weise erfolgte, hat sich das Bundesfinanzgericht bereits in der rechtlichen Würdigung der Beschwerde gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2001 auseinandergesetzt, weshalb auf diese verwiesen wird.

Bei inländischen Kapitalerträgen, zu denen nach § 93 Abs. 2 Z 1 lit.a EStG 1988 (hier und im Folgenden in der gegenständlichen Fassung) auch verdeckte Ausschüttungen als Bezüge aus Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung zählen, wird die Einkommensteuer durch Abzug vom Kapitalertrag erhoben.

Gemäß § 95 Abs. 2 dritter Satz EStG 1988 haftet der zum Abzug Verpflichtete (Abs. 3) dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer.

Zum Abzug der Kapitalertragsteuer bei inländischen Kapitalerträgen ist nach der Bestimmung des § 95 Abs. 3 EStG 1988 der Schuldner der Kapitalerträge verpflichtet.

Die Vorschreibung von Kapitalertragsteuer erfolgte daher zu Recht.

Hinsichtlich der Höhe wird auf die Berechnungsgrundlage sowie im Erkenntnis bezüglich Körperschaftsteuer 2001 dargestellt, hingewiesen.

Die Kapitalertragsteuer beträgt (gerundet) € 27.611,00, weshalb der Beschwerde diesbezüglich teilweise stattzugeben war.

Hinsichtlich des anzuwendenden Steuersatzes ist auf die Ausführungen betreffend Körperschaftsteuer 2001 zu verweisen.

Die ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist gemäß Art 133 Abs. 4 B-VG nicht zulässig, weil sie nicht von der Lösung einer Rechtsfrage, 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, abhängt.

Wien, am 29. September 2014