

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senat in der Beschwerdesache Bf. vertreten durch Steuerberater gegen die Bescheide des Finanzamtes Amstetten Melk Scheibbs vom 13.8.2010 betreffend Körperschaftsteuer 2007 und vom 21.7.2010 betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer 2007 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Körperschaftsteuer 2007 sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Kapitalertragsteuer 2007 beträgt: € 140.000

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

Entscheidungsgründe

Bei der Fa. A. Real GmbH (Beschwerdeführerin - Bf.) fand eine auch das Streitjahr umfassende Außenprüfung nach § 147 BAO statt. Dem darüber gemäß § 150 BAO

erstellten Bericht sind - soweit für das Beschwerdeverfahren relevant - folgende Feststellungen zu entnehmen:

Steuerliche Feststellungen

Tz. 1 Kaufpreis Mietrecht - verd. Ausschüttung

1. Rechtsverhältnisse:

Herr B. A. MBA ist grundbürgerlicher Alleineigentümer der Liegenschaft EZ 123 im Gesamtausmaß von 9.128 m².

Herr B. A. hat das gesamte Betriebsgebäude in D., D-Gasse, welches sich auf dem Grundstück 1234, inneliegend in der EZ. 123 Grundbuch D., befindet, sowie Garagen zum Teil an die A. Wirtschaftstreuhand GmbH (Gesellschafter B. A. und Frau E. A.) und zu einem Teil an die A. Management GmbH (Alleingesellschafter B. A.) gegen Zahlung einer Nettomiete von insgesamt € 97.800,-- p. a. vermietet (Mietvereinbarung vom 1. 9. 1995).

2. Vertragsgegenstand:

ist das Mietrecht aufgrund der unter Punkt 1. angeführten Mietvereinbarung hinsichtlich des auf dem Grundstück 1234 Baufläche Gebäude errichteten Betriebsgebäudes in 9876 D., D-Gasse, samt den dazugehörigen Parkplätzen sowie hinsichtlich der auf dem Grundstück 8765 befindlichen Garagen.

3. Kauf:

Herr B. A. MBA verkauft an die A. Real GmbH (bei dieser ist er Alleingesellschafter und Geschäftsführer) und letztere kauft und übernimmt das im vorstehenden Punkt angeführte Mietrecht um den beiderseits vereinbarten Gesamtkaufpreis von € 1.566.000,-- zuzüglich 20% USt (€ 313.200,--) = € 1.879.200,--.

Der Kaufgegenstand umfasst ausdrücklich nicht das Mietrecht hinsichtlich der Bodenfläche der Grundstücke 1234 und 8765, auf welchen das Betriebsgebäude und die Garagen errichtet sind.

Der Kaufpreis wird wie folgt berichtet (Vertragstext):

Für die Berichtigung des Kaufpreises wird von der A. Real GmbH bei der NÖ Hypo Bank ein Darlehen von € 1.250.000,-- aufgenommen.

Mit dem Betrag von € 1.250.000,-- wird das Privatdarlehen des Verkäufers B. A. bei der Raiffeisenbank Region Melk abgedeckt. Der Rest verbleibt zur Eigenkapitalstärkung in der A. Real GmbH.

Die Verwendung des Kaufpreises von netto € 1.566.000,- setzt sich nach Erhebungen der Betriebsprüfung tatsächlich wie folgt zusammen:

Abdeckung 3 Raika-Konten im Juli 2007	€ 497.399,00
	€ 391.983,39
	€ 132.674,89

Auszahlung an B. A. 13.7.2007	€ 50.000,00
Überlassung Forderung an F- GmbH	€ 3.568,09
Überlassung Forderung an A. Wirtschaftstreuhand GmbH	€ 94.519,65
Überlassung Forderung an A. Management GmbH	€ 94.670,79
Unterschied MWST-Überrechnung Finanzamt	€ -1.630,00
Eigenkapitalstärkung (Kapitalrücklage)	€ 302.814,19
Summe:	€ 1.566.000,--

Mit Überlassung Forderung (Verrechnungskonten F, A. WTH GmbH, GM GmbH,

Anmerkung: die Verrechnungskonten werden mit 4,5% verzinst) ist folgendes gemeint:

Die A. Real GmbH verzichtet auf ihre Forderungen (entstanden durch Leihgeld bzw, Miete ab Juli 2007) gegenüber den drei genannten Unternehmen zu Gunsten von Herrn B. A.. Diese Forderungsverzichte werden mit dem Kaufpreis des Mietrechtes gegenverrechnet.

Auch die schlußendlich als Eigenkapitalstärkung (Kapitalrücklage) der Gesellschaft verwendeten € 302.814,19 stellen eine verdeckte Ausschüttung auf Grund der Einkommensverwendung (Verfügungsmacht, Willensentscheidung) dar.

Ein Kaufpreisanteil in Höhe von € 750.000,-- wird auf den dem B. A. MBA gehörigen Liegenschaften EZ. 12456 je Grundbuch D. grundbürgerlich sichergestellt.

Das Mietrecht selbst wurde entgegen der Vereinbarung nicht in das Grundbuch eingetragen.

Die Betriebsprüfung hat festgestellt, dass der Kaufpreis für das Mietrecht nicht fremdüblich ist und hat einen Verkehrswert in Höhe von € 624.174,-- ermittelt (siehe folgende Textziffern).

Der von der Betriebsprüfung ermittelte Verkehrswert liegt zwischen dem Entnahmewert zum 31. 3. 1995 (im Zuge der Einbringung des Einzelunternehmens in die A. Wirtschaftstreuhand GmbH) in Höhe von € 733.876 (siehe auch Betriebsprüfungsbericht vom 8. 6. 2000 zur StNr. ... B A.) und dem Restbuchwert zum 30. 6. 2007 (ebenfalls StNr. ...) in Höhe von € 550.407,--.

Für das Mietrecht wurde dem Verkäufer ein überhöhter Kaufpreis gezahlt, der seine Wurzeln im Gesellschafterstatus des Veräußerers hat und nicht fremdüblich ist. Da dieser überhöhte Preis eine Vorteilsgewährung an den Gesellschafter B A. darstellt, ist diese als verdeckte Gewinnausschüttung in Höhe der Überzahlung von € 941.826,-- anzusehen.

Die Differenz ("Überzahlung") zwischen dem Kaufpreis in Höhe von netto € 1.566.000,-- und dem fremdüblichen Kaufpreis in Höhe von netto € 624.174 in Höhe von € 941.826,--

zuzüglich der nichtabzugsfähigen Vorsteuer in Höhe von € 188.365,20 (siehe Tz. 9) stellt eine verdeckte Ausschüttung in Höhe von € 1.130.191,20 dar.

Kapitalertragsteuer:

Bei Gewinnanteilen und sonstigen Bezügen aus Anteilen an inländischen GmbHs wird die Einkommensteuer gem. § 93 Abs. 1 EStG 1988 grundsätzlich durch Abzug vom Kapitalertrag erhoben. Schuldner der Kapitalertragsteuer in Höhe von 25% ist der Empfänger der Kapitalerträge. Der zum Abzug Verpflichtete (die A. Real GmbH) haftet dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer. Herr B A. stellte anlässlich der Schlußbesprechung am 23. 6. 2010 den Antrag, dass die Kapitalertragsteuer vom Gesellschafter getragen wird und teilt mit, dass diese bei der A. Real GmbH als Forderung gegenüber dem Gesellschafter bilanziert wird.

Die Kapitalertragsteuer beträgt € 282.547,80 (€ 1.130.191,20 x 25%).

...

Tz. 2 Sachwert

1. Haupthaus D-Gasse (beim Gutachten Ing. G. als Haupthaus D2-Gasse bezeichnet, später Änderung der Nummerierung)

Das Haupthaus D-Gasse ist ein mit Ausnahme eines Heizkellers nicht unterkellertes Massivbauwerk, dessen ursprüngliches Errichtungsjahr um 1900 angenommen wird.

Im Jahr 1922 erfolgte eine Generalsanierung, um 1950 der Zubau des Speisesaales und 1977/78 die Installierung der Ölzentralheizungsanlage und ein teilweiser Fenstertausch (Weichholzverbundfenster mit Innenjalousien und Drehkippbeschlag) sowie der Einbau des offenen Kamins. Im Oktober 1988 erfolgte eine Neueindeckung des Daches mit Bramac-Dachsteinen. Im Jahr 1989/90 erfolgte der Umbau und die Generalsanierung des Hauptgebäudes (früher Erholungsheim) auf den Betrieb einer Steuerberatungskanzlei. Das gesamte Erdgeschoss mit Ausnahme des Speisesaales und der Küche wurde umgebaut und erneuert. Die sanitären Anlagen wurden verlegt und komplett neu installiert und gefliest. Der Arkadengang wurde verglast, sodass ein weiterer Raum in der Eingangshalle gewonnen wurde, der jetzt als Empfangshalle dient. Im Jahr 1995 wurden die Besprechungszimmer komplett neu gestaltet.

Angemerkt wird, dass der Dachboden nicht ausgebaut ist, aufgrund der Giebelhöhe Einbauten aber möglich wären.

Als Abwasserentsorgung dient eine Senkgrube mit 3 Kammern-Kläranlage mit Überlauf des geklärten Abwassers in den Ablauf des Karpenteiches.

Zeitwert (Realwert) zum 31.5.2002 lt. Gutachten Ing. G.: € 748.083,--

Zeitwert (Realwert) zum 30. 6. 2007 lt. Gutachten H. Wirtschaftsprüfungs GmbH: € 791.000,-

Zeitwert (Realwert) zum 30. 6. 2007 lt. BP: € 378.870,--

2. Massivgarage und Lagerräume

Beschreibung: Baujahr 1988, Fundamente: Stampfbeton, aufgehendes Mauerwerk: Beton

Decken: entsprechend armierte und isolierte Stahlbetonplatte als Flachdach

Dachoberfläche: mit Rasen begrünt

Laut Immobilienbewertung Österreich (Bienert, Funk) beträgt die Nutzungsdauer von Kfz-Einstellananlagen 30 bis 60 Jahre (Garagen mit Einzelboxen 30 bis 50 Jahre, Gemeinschaftsanlagen und Tiefgaragen 40 - 60 Jahre). Die Betriebsprüfung nimmt eine Gesamtnutzungsdauer von 50 Jahren an.

Zeitwert lt. Gutachten G. € 76.000,--

Zeitwert (Realwert) lt. H. WPr. GmbH: € 94.000,-

Zeitwert lt. BP: € 37.076,--

3. Parkplatzanlage

Beschreibung: Baujahr 1990; Südöstlich des Hauptgebäudes wurde eine Parkplatzanlage mit 16 PKW-Stellplätzen errichtet. Da die Parkplätze in den Hang gebaut sind, wurde eine 1,50 m hohe Stotzmauer aus Stahlbeton errichtet.

Die Oberfläche der Parkplätze ist mit Rasengittersteinen versehen. Im Anschluß an die Garage sind weitere 12 PKW-Stellplätze auf asphaltiertem Untergrund angeordnet.

Laut Vorhaltsbeantwortung vom 3. 11. 2009 wird ausgeführt, dass der asphaltierte bzw. mit Betonsteinen befestigte Parkplatz für 35 Pkw Platz bietet.

Zeitwert lt. Gutachten G. € 69.660,--

Zeitwert (Realwert) lt. H. WPr. GmbH € 121.000,-

Zeitwert lt. BP: € 54.489,60

Der Betriebsprüfer besichtigte am 25. 6. 2009 das Hauptgebäude in Begleitung von Frau I. (Sachbearbeiterin der Steuerberatungskanzlei) und kam zu folgenden Erkenntnissen:

Das Dachgeschoss ist nur durch eine herabziehbare Stiege (in Leiterform) erreichbar. Das DG ist nicht ausgebaut und dient als Archiv. Die Höhe des Dachgeschosses würde einen Ausbau ermöglichen.

Obergeschoss: im Gang gibt es Risse an der Decke. Die Türen im Obergeschoss sind alte Holztüren.

Die alten Holzfenster, sowohl im OG, als auch im EG führen zu einem höheren Energieverlust (Heizung). Diese Erkenntnisse wurden dem geprüften Unternehmen mitgeteilt.

Herr B. A. teilte mit Schreiben vom 3. 11. 2009 folgendes mit:

" ... Die Risse, soweit es sie überhaupt gibt, stammen aus dem doppelten Verputz der Innenwände ... "

"Es ist richtig, dass im Gebäude Kastenfenster von einer älteren Bauart vorhanden sind, die eine etwas schlechtere Wärmedämmung haben als andere Fenster. Aus diesem Grund war auch geplant, dass die Fenster im Jahr 2009 durch neue ersetzt werden ... "

"Dazu wurde schon ein Angebot für die Erneuerung der Fenster eingeholt. Der Einbau von neuen Fenstern kostet (ohne Rolläden) netto € 36.983,--, zieht man von diesem Betrag die 30 %ige Förderung ab, so kostet ein Austausch der Fenster rund € 25.888,--... "

Ermittlung der gewöhnlichen (auch betriebsgewöhnlichen) Lebensdauer

Die gewöhnliche Nutzungsdauer wird von der technischen und wirtschaftlichen Nutzbarkeit beeinflusst. Die technische Nutzbarkeit wird durch den Materialverschleiß und Nutzungsintensität bestimmt.

Die wirtschaftliche Nutzungsdauer richtet sich insbesondere danach, ob und in welcher Zeitspanne die Objekte und ihre Anlagen unmodern werden und durch bessere Anlagen überholt werden können.

Die wirtschaftliche Gesamtnutzungsdauer wird durch jenen Zeitraum bestimmt, in dem das Gebäude wirtschaftlich nutzungsfähig ist. Sie wird durch den Zeitraum der marktlichen Verwertbarkeit der Gebäude entsprechend ihrer Zweckbestimmung vorgegeben. Die wirtschaftliche Gesamtnutzungsdauer hat sich in den vergangenen Jahrzehnten aufgrund gewachsener Ansprüche im Durchschnitt deutlich vermindert.

Die gewöhnliche Lebensdauer wird durch die technische Lebensdauer zum einen und durch die wirtschaftliche Nutzungsdauer zum anderen begrenzt.

Die technische Lebensdauer und die wirtschaftliche Nutzungsdauer sind an sich voneinander unabhängigen Begriffe, können aber nicht losgelöst voneinander gesehen werden, weil sie sich sehr wohl gegenseitig beeinflussen.

Die technische Lebensdauer ist zum einem von der Gute des verwendeten Baumaterials und zum anderen von dem Ausmaß der jeweiligen Instandhaltungsarbeiten abhängig. Diese Instandhaltung wird aber nur dann zeitgerecht durchgeführt werden (können), wenn die zu erzielenden Erträge dies zulassen. Zum anderen werden entsprechende Erträge nur erzielt werden können, wenn das Gebäude entsprechend instand gehalten wurde.

Die Literatur sieht daher für vergleichbare Gebäude eine gewöhnliche Nutzungsdauer von:
Verwaltungs- und Bürogebäude 50-80 Jahre (Kleiber-Simon-Weyers)

Verwaltungsgebäude in Masivbauweise 80-100 Jahre (Rössler- Langner- Simon - Kleiber)
Einzelgebäude Industrie massiv 60 Jahre (Troll - Simon)

Einzelgebäude Büro Verwaltung 60 - 80 Jahre (Ross-Brachmann)

Verwaltungsgebäude 40 - 80 Jahre (Kranewitter)

Verwiesen wird auch auf die Tz. 14 des Betriebsprüfungsberichtes vom 8. Juni 2000 zur StNr. ... B A.:

"Im Zuge der Betriebsprüfung wurde vom geprüften Unternehmen nachgewiesen, dass die Restnutzungsdauer der Gebäude ab Entnahmzeitpunkt (Anmerkung: 31. 3.1995) 50 Jahre beträgt, da diese weit vor 1915 errichtet wurden und die alte Bausubstanz die Nutzungsdauer verringert.

Die Restnutzungsdauer wird von der Betriebsprüfung, wie in der Beilage ersichtlich, festgesetzt.

Verwiesen wird auch auf die Ausführungen beim Ertragswert.

Auf Grund anderer Neuherstellungskosten (von der Betriebsprüfung wurden die Richtpreise von Kranewitter, 5. Auflage herangezogen) und einer anderen Höhe der Alterswertminderung kommt die Betriebsprüfung zu einem geringeren Sachwert (auf die Beilage wird verwiesen).

Tz. 3 Fremdübliche Miete

Die dem Mietrecht zugrunde liegenden Objekte sind derzeit an die A. Wirtschaftstreuhand GmbH, die A. Management GmbH und an die H. Wirtschaftsprüfung GmbH vermietet.

Die Monatsnettomietpreise betragen ab 1. Juli 2007:

A. WTH GmbH: € 5.705,--

A. Management GmbH: € 1.720,-

H. Wirtschaftsprüfung GmbH: € 725,-

Summe: € 8.150,--

Der Gesamtmielpreis beträgt für alle Objekte jährlich netto € 97.800,--. Die Betriebskosten hat zur Gänze der Mieter zu tragen. Das Gutachten der H. Wirtschaftsprüfung GmbH geht beim Ertragswert von diesem Gesamtmielpreis aus.

Ausgehend vom Immobilienpreisspiegel der WKO und Vergleichswerten (siehe unten), sowie unter Berücksichtigung der Tatsache, dass der Anteil für Grund und Boden nicht vom geprüften Unternehmen, sondern vom Alleingesellschafter B. A. vereinnahmt wird, kommt die Betriebsprüfung zu einer fremdüblichen Jahresgesamtmiete in Höhe von € 52.482,-- (siehe Beilage).

Das geprüfte Unternehmen wurde mit Vorhalt vom 29.1.2010 u. a. die Berechnung der fremdüblichen Miete durch die Betriebsprüfung übermittelt und zur Stellungnahme betreffend der großen Differenz zu der tatsächlich verrechneten Miete aufgefordert. In der mittels Mail vom 6. 4. 2010 übermittelten Vorhaltsbeantwortung führt Herr B. A. aus, dass für das von der A. Wirtschaftstreuhand GmbH angemietete Bürolokal in Amstetten an den Vermieter J. K. pro m² netto € 9,80 bezahlt werden.

Betreffend der obigen Argumentation und der anlässlich der Schlußbesprechung von Herrn B. A. übergebenen Vergleichswerte (Büro P., Amstetten, € 10,70/m², diese Angebot wurde aber bisher nicht angenommen, da ein niedrigerer Mielpreis, als der an J. K. bezahlte angestrebt wird; Mietangebot für Melk, Nutzung vermullich Gastronomie, € 8,80 pro

m^2) wird angemerkt, dass die Mietpreise in der Stadt Amstetten (hohes wirtschaftliches Wachstum) höher sind, als jene in D.. Überdies ist bei diesen Vergleichswerten der Mietanteil für Grund und Boden enthalten, während das gekaufte Mietrecht nur die Gebäude selbst beinhaltet und der Mietpreis für Grund und Boden von Herrn B. A. selbst verrechnet wird (€ 263,80 pro Monat).

Die Betriebsprüfung führt folgende Vergleichswerte (lt. Immobilien.net) an:

- a) 3390 Melk, Büro Nähe der Autobahnabfahrt, Nähe Hofer, Nutzfläche: 190 m^2 , € 3,50 pro m^2 Nutzfläche
- b) 3390 Melk, Bürolokal in zentraler Lage, Nutzfläche: 128 m^2 , € 4,70 pro m^2
- c) 3390 Melk, Büros mit Stil und Ambiente im Alten Gericht, Nutzfläche 147 m^2 € 7,--/m²
- d) 3660 Klein-Pöchlarn, Büro, Nähe Donaubrücke, Nutzfläche 200 m^2 € 4,50 pro m^2 Nutzfläche
- e) 3680 Persenbeug, Zentrum, Nutzfläche 107 m^2 , € 5,61 pro m^2 Nutzfläche
- f) 3300 Amstetten, Moderne und günstige Büros in der Westside City, moderne Büroflächen im 1. Stock eines bekannten Shopping Center am Stadtrand von Amstetten, Nutzfläche: 399,10 m^2 , € 5,-- pro m^2 Nutzfläche

Angemerkt wird nochmals, dass sämlliche oben genannten Mietpreise auch den Anteil für Grund und Boden enthalten. Überdies werden bei der Vermietung von großflächigen Objekten normalerweise geringere m^2 Preise erzielt, da es weniger potentielle Mieter gibt. Die Betriebsprüfung hat, nach der Vorhaltsbeantwortung (datiert mit 31.3.2010) ihre Mietwerte für das Dachgeschoss und die Pkw-Stellplätze erhöht.

Entwicklung der verrechneten Mieten:

Ursprünglicher Mietvertrag von 1995: B. A. vermietet an die A. Wirtschaftstreuhand-Steuerberatung GmbH das gesamte Haus in D2-Gasse (Adressänderung nunmehr D-Gasse, Auskunft von Frau I.), samt anschließender Garage, Werkstätte, Tennishütte, Tennisplatz, sowie der gesamten dazugehörigen Grundstücke. Die monatliche Miete beträgt netto S 100.000,-- = € 7.267,28. Indexsicherung. Ab 2002 gibt es eine neue Dauerrechnung in Höhe von € 7.000,-- netto. Dieser Betrag hat sich bis zum Schluss nicht mehr verändert (keine Indexanpassung).

Ab 1. Juli 2007 beträgt die monatliche Miete insgesamt netto € 8.150,-- (ohne Grundflächen, diese werden von B. A. um € 263,80 pro Monat an die A.

Wirtschaftstreuhand GmbH und A. Management GmbH vermietet, außerdem ohne Tennishütte und Tennisplatz).

Tz. 4 Ertragswert

Ausgehend von fremdüblichen Mietpreisen (siehe Tz. 3) und einer von der Betriebprüfung geschätzten Restnutzungsdauer von 30 Jahren ermittelte die Betriebsprüfung unter Anwendung eines Vervielfältigers (Barwertfaktor) von 16,29 (RND 30, Kapitalisierungszinssatz 4,5 %) einen Ertragswert in Höhe von € 701.044,-(siehe Beilage).

Im Hinblick auf das hohe Alter des Hauptgebäudes und die damit verbundenen höheren Erhaltungskosten kann die wirtschaftliche sowie die technische Restnutzungsdauer mit nur 30 Jahren angenommen werden. Die längere rechtliche Laufzeit des Mietrechtes kann die Restnutzungsdauer der dem Mietrecht zugrunde liegenden Gebäude nicht verlängern. Kostspielige Sanierungen können unter Umständen die technische Restnutzungsdauer dieser Gebäude auf 75 Jahre verlängern, sie wären aber bei einer fremdüblichen Miethöhe unwirtschaftlich und können die wirtschaftliche Restnutzungsdauer (Geschmackswandel etc.) nur unzureichend verlängern.

Verwiesen wird auch auf die Tz. 14 des Betriebsprüfungsberichtes vom 8. Juni 2000 zur StNr. ... B A.:

"Im Zuge der Betriebsprüfung wurde vom geprüften Unternehmen nachgewiesen, dass die Restnutzungsdauer der Gebäude ab Entnahmepunkt (Anmerkung: 31. 3. 1995) 50 Jahre beträgt, da diese weit vor 1915 errichtet wurden und die alte Bausubstanz die Nutzungsdauer verringert.

Angemerkt wird, dass die Garagen und die befestigten Parkplätze nicht länger als das Hauptgebäude genutzt werden können, da eine separate Vermietung kaum möglich ist.

Gem. § 5. (1) Liegenschaftsbewertungsgesetz ist im Ertragswertverfahren der Wert der Sache durch Kapitalisierung des für die Zeit nach dem Bewertungsstichtag zu erwartenden oder erzielten Reinertrags zum angemessenen Zinssatz und entsprechend der zu erwartenden Nutzungsdauer der Sache zu ermitteln (Ertragswert).

§ 5 (2) LBG: Hierbei ist von jenen Erträgen auszugehen, die aus der Bewirtschaftung der Sache tatsächlich erzielt wurden (Rohertrag). Durch Abzug des tatsächlichen Aufwands für Betrieb, Instandhaltung und Verwaltung der Sache (Bewirtschaftungsaufwands) und der Abschreibung vom Rohertrag errechnet sich der Reinertrag; die Abschreibung ist nur abzuziehen, soweit sie nicht bereits bei der Kapitalisierung berücksichtigt wurde. Bei der Ermittlung des Reinertrags ist überdies auf das Ausfallwagnis und auf allfällige Liquidationserlöse und Liquidationskosten Bedacht zu nehmen.

Sowohl im Gutachten der H. Wirtschaftsprüfung GmbH, als auch im Gutachten von Ing. G. wurde beim Ertragswert eine ewige Rente angesetzt. Dies kann von der Betriebsprüfung nicht nachvollzogen werden, da jedenfalls auf eine Restnutzungsdauer abzustellen ist.

Während beim Gutachten von Ing. G. 25 % Erhaltungskosten vom Gesamtjahresmietpreis abgezogen werden, berücksichtigte das Gutachten der H. Wirtschaftsprüfung GmbH nur Erhaltungskosten in Höhe von 15 %.

25 % Erhaltungskosten sind jedenfalls überdurchschnittlich, aber durch die Systematik mit der ewigen Rente in Verbindung mit einem alten Gebäude möglicherweise gerechtfertigt.

Die Betriebsprüfung findet die im Gutachten der H. Wirtschaftsprüfung GmbH angesetzten 15 % Erhaltungsaufwand für angemessen unter der Voraussetzung, dass nicht auf eine ewige Rente abgestellt wird.

Tz 5 Gutachten Ing. G.

Der allgemein beeidete und gerichtlich zertifizierte Sachverständige für Hochbau, Baumeister Ing. B G. wurde beauftragt mit Stichtag 31. 5. 2002 eine Verkehrswertermittlung zu erstellen. Eine Kopie dieses Gutachtens wurde dem Betriebsprüfer anlässlich der Schlußbesprechung am 23.6.2010 übergeben.

Herr Ing. G. kam zu einem Verkehrswert der Liegenschaft D-Gasse (also inkl. Grund und Boden) zum 31. 5. 2002 von € 1.330.000,--. Der Grundwert wurde mit € 584.000,-- (Realwert) beziffert.

Insgesamt ermittelt Ing. G. einen Sachwert für Gebäude in Höhe von € 893.743,--.

Der Ertragswert (inklusive Grund und Boden) beträgt in diesem Gutachten € 1.140.066,-- (Der im Gutachten mitberücksichtigte Mietpreis für Tennisplatz und Fischteich wurde von der Betriebsprüfung neutralisiert, da beide nicht Gegenstand des Mietrechtes sind).

Bezüglich des Gutachtens wird auf folgendes hingewiesen:

Bewertet wurden nicht nur die dem Mietrecht zugrunde liegenden Vermögenswerte sondern sämtliche Liegenschaftsteile der Liegenschaften EZ 12345 Grundbuch D.:

Grundstückswert: € 584.000,-

Haupthaus D-Gasse: € 1.330.000,-

Villa-Haus D1-Gasse: € 313.000,-

Massivgarage: € 76.000,- Parkplatzanlage: € 69.660,-

Weinkeller: € 17.516,--

Badehaus: € 11.500,--

Freibadanlage: € 165.000,--

Quellenfassung und Wasserrecht: € 110.000,--

Herr Ing. G. kommt zu einem Gesamtwert in Höhe von € 2.676.676,--.

Bei diesem Wert dürfte jedoch der Grundwert in Höhe von € 584.000,-- doppelt erfasst worden sein.

Einmal als Grundwert und einmal beim Haupthaus D-Gasse. Der Zeitwert Gebäude Haupthaus beträgt gerundet € 748.000,-- zuzüglich Grundwert in Höhe von € 584.000,-- ergibt sich ein Realwert in Höhe von € 1.332.000,--. Der Ertragswert (inkl. Grund und Boden und Freizeitanlagen) wurde mit € 1.320.000,-- ermittelt. Der Verkehrswert der Liegenschaft beträgt € 1.330.000,--.

Im Gutachten wurde keine Aussage über die Restnutzungsdauer getroffen, obwohl diese für den Verkehrswert von entscheidender Bedeutung ist. Bei der Ermittlung des Realwertes wurde die Gesamtwertminderung (technische und wirtschaftliche Wertminderung) nicht näher begründet und ist somit nicht nachvollziehbar.

Herr Ing. G. führt in seinem Gutachten an, dass die vorliegende Liegenschaftsbewertung dem Auftraggeber als Vermögensnachweis dient, jedoch der gesamte ermittelte Zeitwert der Liegenschaft nicht im vollem Umfang für eventuelle Besicherungen herangezogen werden kann. Dies daher, da die Grundstücke und Gebäude in seiner Gesamtheit mit großer Wahrscheinlichkeit nicht gesamt vermarktbare sind. Abhängig von den Umständen eines Verkaufes und der Nachfrage von Objekten dieser Größenordnung kann es weiters zu Schwankungen in den Bewertungspreisen bis zu 20 % kommen.

Auf Grund, dass dieses Gutachten zum 31. 12. 2002 erstellt wurde, beim Ertragswert eine ewige Rente angesetzt wurde (verwiesen wird auf § 5 LBG) und der Grund und Boden zweimal berücksichtigt wurde, kann dieses Gutachten zur Verkehrswertermittlung nur bedingt herangezogen werden.

Tz. 6 Gutachten H. Wirtschaftsprüfung GmbH

Bewertungsstichtag des Gutachtens von der H. Wirtschaftsprüfung GmbH (Kooperationspartner der A. Wirtschaftstreuhand GmbH) ist der 30. Juni 2007. Der Zweck des Gutachtens ist nicht angeführt.

Der Realwert der dem Mietrecht zugrunde liegenden Gebäude und Parkplatzanlagen wurde mit € 1.006.000,--, der Ertragswert mit € 1.847.000,-- ermittelt. Die hohe Differenz zwischen Real- und Ertragswert ist unüblich hoch. Dies wurde auch vorgehalten. Herr B. A. meinte in seiner Vorhaltsbeantwortung (datiert mit 31. 3. 2010, mittels Mail am 6.4.2010 übermittelt), dass dies branchenüblich ist. Dieser Argumentation kann die Betriebsprüfung nicht folgen.

Im Gutachten wurde nicht über eine Restnutzungsdauer abgesprochen, obwohl diese für den Verkehrswert von entscheidender Bedeutung ist. Bei der Ermittlung des Realwertes wurde die Gesamtwertminderung (z. B. 50% beim Bürohaus D-Gasse) nicht näher begründet und ist somit nicht nachvollziehbar.

Beim Ertragswert wurde, wie beim Gutachten von Ing. G. eine ewige Rente angesetzt, die Erhaltungsaufwendungen wurden aber mit 15% der Gesamtjahresmiete berechnet (Ing. G.: 25 %). Mit Vorhaltsbeantwortung vom 31. 3. 2010 begründet Herr B. A. den Ansatz der ewigen Rente damit, dass eine Mietdauer von 75 Jahren vereinbart ist und die Vermieterin (= A. Real GmbH) zur Substanzerhaltung verpflichtet ist. Kostspielige Sanierungen

können unter Umständen die technische Restnutzungsdauer dieser Gebäude auf 75 Jahre verlängern, sie wären aber bei einer fremdüblichen Miethöhe unwirtschaftlich und können die wirtschaftliche Restnutzungsdauer (Geschmackswandel, höhere Ansprüche etc.) nur unzureichend verlängern.

Auf Grund, dass beim Ertragswert eine ewige Rente angesetzt (verwiesen wird auf § 5 LBG) wurde und einige nicht nachvollziehbare Bewertungsgrößen (Miethöhe etc.) in dieses Gutachten eingeflossen sind, kann dieses Gutachten zur Verkehrswertermittlung nur bedingt herangezogen werden.

So ist es kaum vorstellbar, dass ein Fremder, für ein nicht ausgebautes Dachgeschoss, welches nur durch eine herabziehbare Stiege (in Leiterform) erreichbar ist, eine Miete in Höhe von € 3,-- pro m² umbauten Raumes zahlen würde (Auswirkungen auf den Ertragswert).

Tz. 7 Kaufpreis Mietrecht - Mißbrauch

Anlässlich der Schlussbesprechung am 23. Juni 2010 wurde auch ein möglicher Mißbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten (§§ 21 und 22 BAO) besprochen.

Außersteuerliche Gründe für diese Gestaltung wurden von Herrn B A. folgendermaßen vorgebracht:

Die Rückführung des Darlehens bei der Raika Region Melk war zu kurzfristig ausgelegt. Daher kam es zum Zahlungsverzug. Aus diesem Grund wurde von der Raika Region Melk ein Teil dieser Darlehen bis 30. 6. 2007 fällig gestellt.

Es erfolgte eine günstigere Finanzierung bei der NÖ Hypobank. Im Zuge der Finanzierungsgespräche wurde von dem zuständigen Kreditreferenten die Bedingung aufgestellt, dass die vermieteten Liegenschaften in einer Gesellschaft zusammengefasst werden sollen (siehe auch Vorhaltsbeantwortung vom 3. 11.2009, Punkt 1).

Von der Betriebsprüfung wurde hingewiesen, dass die steuerlichen Auswirkungen nicht unbeträchtlich sind. So betrug der Restbuchwert zum 30. 6. 2007 bei der StNr. ...B A. € 550.407, während der neue Anschaffungswert laut Kaufvertrag € 1.566.000,-- beträgt.

Dieser Punkt wurde fallengelassen, da keine ausreichende Wahrscheinlichkeit für Mißbrauch nach Meinung der Betriebsprüfung vorliegt.

Tz. 8 Absetzung für Abnutzung

Die Absetzung für Abnutzung wurde vom geprüften Unternehmen mit € 1.566.000,--/75 Jahre Nutzungsdauer, das sind € 20.880 berechnet.

a) Als Abschreibungsbasis für das Mietrecht dient nicht der vereinbarte Kaufpreis, sondern der durch die Betriebsprüfung ermittelte fremdübliche Verkehrswert in Höhe von € 624.174.

Die Absetzung für Abnutzung vermindert sich entsprechend.

b) Die Übertragung des Mietrechtes in die Verfügungsgewalt der A. Real GmbH erfolgt mit 1. 7. 2007. Daher steht der A. Real GmbH nicht die geltend gemachte Ganzjahresabschreibung, sondern nur eine Halbjahres-Afa zu.

c) Die Betriebsprüfung nimmt eine Absetzung für Abnutzung in Höhe von 2 %.

Die Absetzung für Abnutzung beträgt daher im Jahr 2007 € 6.241,74. Der Gewinn des Jahres 2007 erhöht sich daher um € 14.638,26."

Die dagegen gerichtete Berufung ist wie folgt begründet:

"Mit 30.06.2007 wurde von B A. das Mietrecht für die betrieblich genutzten Büroräumlichkeiten in 9876 D., D-Gasse um den Betrag von netto € 1.566.000,- an die A. Real GmbH verkauft. Das Finanzamt hat im Zuge der Außenprüfung gem. § 150 BAO nur einen Teil von € 624.174,- als Kaufpreis anerkannt und den Differenzbetrag als verdeckte Gewinnausschüttung qualifiziert. Gegen diese Feststellungen richtet sich die Berufung."

Die Berufung enthält sodann rechtstheoretische Ausführungen zum Thema, welche Voraussetzungen für die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen einer Kapitalgesellschaft und dessen Gesellschaftern gegeben sein müssen. Zur "subjektiven Voraussetzung einer verdeckten Gewinnausschüttung" führt sie u.a. aus:

"Im gegenständlichen Fall wurden zwei Gutachten für die Preisfindung für das Mietrecht herangezogen. Nach diesen Gutachten, die einen ganz ähnlichen Preis feststellten, wurde das Mietrecht für den Kauf bewertet. Da die Geschäftsführung der A. Real GmbH nach diesen Richtlinien gehandelt hat, kann, wie in den obigen Ausführung dargelegt wurde, durch die Behörde keine verdeckte Gewinnausschüttung abgeleitet werden.

RZ 790 (Anm.: nunmehr 607) der KStR 2001 besagt:

Subjektive Voraussetzung für eine verdeckte Ausschüttung ist eine ausdrücklich auf Vorteilsgewährung gerichtete Willensentscheidung - das Wissen und Wollen - der Körperschaft, wobei sich die Absicht der Vorteilsgewährung auch schlüssig aus den Umständen des betreffenden Falles ergeben kann. Sie liegt daher auch vor, wenn die Gesellschaft von einem zu Unrecht in Anspruch genommenen Vorteil Kenntnis erlangt und nichts unternimmt, um ihn rückgängig zu machen (VwGH 10.12.1985, 85/14/0080, VwGH 3.8.2000, 96/15/0159; VwGH 31.5.2005, 2000/15/0059).

Dulden und Unterlassen wirksamer Gegenmaßnahmen kann dem aktiven Handeln der Gesellschaftsorgane aber nur dann gleichgehalten werden, wenn wirksame Gegenmaßnahmen tatsächlich zu Gebote stehen (VwGH 24.9.1996, 94/13/0129).

Zur Verwirklichung einer verdeckten Ausschüttung bedarf es rechtlich eines der Körperschaft zuzurechnenden Verhaltens des vertretungsbefugten Organs, das für sie auftritt und entscheidet (VwGH 31.3.2000, 95/15/0056).

Dieses Verhalten muss den Schluss ermöglichen, auch wenn es nur in einem Dulden oder Unterlassen besteht, dass die durch das Organ vertretene Gesellschaft die

Verminderung des Gesellschaftsvermögens durch den Gesellschafter akzeptiert hat (VwGH 27.5.1999, 96/15/0018). Unmaßgeblich ist hingegen, ob der Anteilsinhaber von der Vorteilszuwendung Kenntnis hat oder sie will. Fehlt es bei der Verschaffung eines ungerechtfertigten Vorteils durch den vertretungsbefugten Gesellschafter an einer nach außen, einem Dritten gegenüber erkennbaren Handlung, ist eine direkte Zurechnung des entzogenen Gewinnes und damit die Verwirklichung einer verdeckten Ausschüttung erst im Falle des Verzichts auf Rückforderung möglich (VwGH 27.5.1999, 96/15/0018).

Weiters besagt die Rz 988 (Anm.: nunmehr 804) KStR 2001:

Veräußert ein Anteilsinhaber ein Grundstück an die Körperschaft zu einem unangemessen hohen Preis, liegt eine verdeckte Ausschüttung vor. Wird vor dem Kauf ein Gutachten eines gerichtlich beeideten Sachverständigen eingeholt, ist dies für die Frage der subjektiven Willensentscheidung zu berücksichtigen. War der Körperschaft nicht bekannt, dass das Gutachten überhöhte Werte beinhaltet, **kann eine verdeckte Ausschüttung nicht angenommen werden**. Ist zudem die Liegenschaft für die Körperschaft sinnvoll verwertbar, rechtfertigt dies einen höheren Preis, als ihn ein fremder Dritter bezahlt hätte (VwGH 27.7.1999, 94/14/0018)."

Da im gegenständlichen Fall für die Bewertung des Mietrechtes zwei Gutachten heran gezogen wurden und diese beiden Gutachten annähernd auf den gleichen Wert gekommen sind, konnte sowohl von dem Geschäftsführer der A. Real GmbH nicht erkannt werden, dass das Finanzamt bei der Beurteilung des Mietrechtes auf andere Wertansätze kommen würde.

Wie die Rechtsprechung und die Richtlinien besagen, kann es schon aus dieser Tatsache heraus zu keiner verdeckten Gewinnausschüttung kommen, da die Organe der Gesellschaft davon ausgehen konnten, dass es sich um den richtig festgestellten Wert des Mietrechtes gehandelt hat.

Es wird auch auf das VwGH Erkenntnis vom 27.07.1999, Geschäftszahl 94/14/0018 verwiesen:

Als verdeckte Gewinnausschüttungen sind alle nicht ohne weiteres als Ausschüttung erkennbare Zuwendungen (Vorteile) an die an einer Körperschaft unmittelbar oder mittelbar beteiligten Personen anzusehen, die zu einer Gewinnminderung bei der Körperschaft führen und die dritten, der Körperschaft fremd gegenüberstehenden Personen nicht gewährt werden (Hinweis E 6.5.1989, 1217, 1306/79). Befriedigt daher eine GmbH Forderungen, die der Mehrheitsgesellschafter gegen sie hatte und auf die er rechtsgültig verzichtet hat, ohne jeden Rechtsanspruch, so ist darin eine nicht ohne weiters als Ausschüttung erkennbare Zuwendung (Vorteil) zu erblicken.

Im Gutachten vom allg. beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen Ing. B G. ..., werden folgende Werte für die Liegenschaft errechnet:

Haupthaus- Haus D2-Gasse (wurde später in D-Gasse umbenannt) € 1.330.000,-

Massivgarage € 76.000,-

Parkplätze € 69.660,-

Summe € 1.475.660,-

Das Gutachten wurde mit 11.06.2002 erstellt.

Mit Juni 2002 hat der Baukostenindex 91,30 (2005=100) betragen. Rechnet man diesen Wert mit dem Baukostenindex vom Juni 2007 mit 110,1 hoch, so ergibt sich ein Wert von € 1.779.520,-. Das Mietrecht wurde mit einem Wert von € 1.566.000,- in Rechnung gestellt.

Der Feststellung des Betriebsprüfers im Bericht vom 14.07.2010 gem. § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung auf Seite 6 zu Tz. 2 und auf Seite 9 zu Tz. 5 für die Ermittlung des Verkehrswertes kann nicht gefolgt werden. Vom Gutachter wird hier für die Ermittlung des Verkehrswertes eine andere Berechnungsmethode als die vom Prüfer angestellte Berechnung, gewählt. Vom Realwert kann nicht der gesamte Grundwert, das wären ja 18.135 m², in Abzug gebracht werden. Folgt man den Ansätzen des Prüfers, so kann hier lediglich der Grundwert von € 21.000,- berücksichtigt werden. Würde dieser Betrag bei der Berechnung in Abzug gebracht, so wäre der errechnete Verkehrswert noch immer höher als der in Rechnung gestellte Betrag von € 1.566.000.

Das zweite Gutachten wurde von der Wirtschaftsprüfungskanzlei ... H. Wirtschaftsprüfungs GmbH ... zum Verkaufsstichtag erstellt.

Im Bewertungsgutachten der ... H. Wirtschaftsprüfung GmbH wurden nur die Realwerte zum Ansatz gebracht, siehe dazu Seite 31 des Gutachtens.

Diese betragen:

Realwert Bürogebäude € 791.000,-

Realwert Garage € 94.000,-

Realwert Parkplatzanlage € 121.000,-

Bei diesen Ansätzen ist kein Anteil für den Grund und Boden enthalten.

Der Ertragswert wurde im Gutachten in Höhe von € 1.847.000,- festgestellt.

Im Gutachten der ... H. Wirtschaftsprüfung GmbH, das zum Veräußerungszeitpunkt erstellt wurde, wurde der Wert für das Mietrecht von € 1.566.000,- festgestellt.

Dieser Wert wurde auch für die Bewertung des Mietrechtes heran gezogen.

Die Tauglichkeit der Wertermittlung nach dem Ertragswert wurde vom Verwaltungsgerichtshof in der Judikatur wiederholt bejaht und findet sich auch im Schrifttum bestätigt.

Die Substanzerhaltung für die Liegenschaft muss der Verkäufer der Liegenschaft gewährleisten. Bei einem Gebäude dieser Bauart, als Massivbauweise mit Mauern von einer Stärke von 80 cm, kann von einer technischen Nutzungsdauer von mindestens 150 bis 200 Jahre ausgegangen werden, da das gesamte Gebäude in den Jahren 1977/78 und

1989/90 generalsaniert wurde, ist gegen diese Nutzungsdauer nichts einzuwenden. Im Zweifelsfall ist aber der Ertragswertermittlung der Vorzug zu geben.

Die wirtschaftliche Nutzungsdauer ist praktisch unbegrenzt, da das Gebäude ursprünglich als Hotel genutzt wurde und in den Jahren 1988/89 bei der Generalsanierung speziell als Büro umgebaut wurde.

Da auf Grund des Flächenwidmungsplanes in Zukunft kein derartiger Neubau eines Bürogebäudes in der Umgebung möglich ist, ist diese Liegenschaft besonders wertvoll geworden.

Alle umliegenden nicht bebauten Flächen sind im Flächenwidmungsplan als Grünland gewidmet.

Bei einer Gesamtaufzeit des Mietrechtes von 75 Jahren und bei den vorliegenden Vertragsbestimmungen kann der Erwerber des Mietrechts über die Liegenschaft fast uneingeschränkt verfügen. Daher ist der Erwerber des Mietrechts als wirtschaftlichen Eigentümer zu betrachten.

Bei der Berechnung des Substanzwertes ist der Betriebsprüfer von den Richtpreisen nach Kranewitter, 5. Auflage ausgegangen.

Dabei wird vom Betriebsprüfer überhaupt nicht auf die Bauart und Ausstattung des Gebäudes eingegangen. Bei der Generalsanierung wurde der Fußboden im Erdgeschoß mit polierten Granitplatten ausgelegt. Diese haben eine Lebensdauer von 200 Jahren und mehr.

Auch wurde die WC-Anlage mit Marmorfliesen ausgestattet. Außerdem wurde der Speisesaal, der eine Größe von 100 m² (hat), bei der Generalsanierung mit einer teilweise geschnitzten Sturztramdecke, die speziell aus Tirol angeliefert wurde, ausgestattet. Dies verleiht dem Gebäude einen besonderen Wert. Würde man jetzt eine derartige Decke einbauen, so müssten dafür Kosten von mindestens € 100.000,- aufgewendet werden.

Der Betriebsprüfer weist in seinem Bericht darauf hin, dass im ersten Stock "alte Holztüren" vorhanden sind.

Dazu darf festgestellt werden, dass derartige Türen, also keine billigen Vollbautüren, ungefähr den 10-fachen Wert einer Vollbautüre haben.

Das gesamte Gebäude ist für einen Bürobetrieb als Beratungskanzlei od. sonstiges Dienstleistungsbüro ideal ausgerichtet.

Es gibt im Erdgeschoß für den Empfangsbereich ein großzügig ausgelegtes, repräsentatives Foyer, vier Besprechungszimmer, großzügige Sanitäranlagen und eine Küche mit Speisesaal.

Im ersten Stock gibt es Räumlichkeiten für vier Steuerrechtsgruppen, mit jeweils 5-6 Arbeitsplätzen, einen Raum für die gesellschaftsrechtliche Abteilung und eine EDV-Zentrale.

Der Dachboden hat eine Giebelhöhe von 3,5 Meter und wird zur Gänze als Archiv und Lager genutzt. Könnte das Dachbodengeschoß nicht als Lager und Archiv genutzt werden, müssten zusätzliche Lagerräume angemietet werden.

Die vom Betriebsprüfer in Ansatz gebrachten Durchschnittspreise berücksichtigen alle diese Gegebenheiten nicht. Vom Betriebsprüfer wurde auch die Terrasse im Ausmaß von 95 m² nicht in die Berechnung bei dem Sachwert einbezogen. Auch die Terrasse ist mit Granitsteinplatten ausgestattet.

Der Prüfer geht bei seiner Berechnung für den Sachwert des Gebäudes beim Erdgeschoß von einem Neuherstellungspreis für das Erdgeschoß von € 363,- je m³ und für den ersten Stock von einem Preis von € 429,- je m³ aus. Von dem durch den Prüfer ermittelten Neubauwert wird ein 3%iger Abschlag für einen verlorenen Bauaufwand und für die technische und wirtschaftliche Wertminderung ein Abschlag von 62,5% vorgenommen. Dies zusammen ergibt einen Abschlagwert von 65,5% vom Neubauwert.

Bei der Berechnung der Abschreibung geht der Prüfer dann wiederum von einer 50-jährigen Restnutzungsdauer aus.

Bei der Ertragswertberechnung wird vom Prüfer dann wiederum eine 30-jährige Restnutzungsdauer zum Ansatz gebracht.

Richtigerweise betragen Neuherstellungskosten, die für die Bewertung des Mietrechts herangezogen wurden, für diese Bauart für das Erdgeschoß € 590,- und für den ersten Stock € 554,- je m³. Diese Preise wurden uns von den ausführenden Baufirmen und Bausachverständigen bestätigt.

Auf Grund der zweimaligen Generalsanierung ist höchstens ein Abschlag für die technische Nutzungsdauer von 50% gerechtfertigt. Ein Abschlag für die wirtschaftliche Nutzungsdauer ist nicht gerechtfertigt, da wie schon ausgeführt, durch die Widmung der übrigen Grundstücksflächen als Grünland, kein weiteres Bürogebäude in der Umgebung errichtet werden kann.

Bei Altbauten in Massivbauweise ist von einer Gesamtnutzungsdauer von 200 Jahren und mehr auszugehen. Entscheidend ist bei Altbauten der Bauzustand. Da das Gebäude zwei Mal generalsaniert wurde, ist ein Altersabschlag von 62,5%, wie dies vom Prüfer vorgenommen wurde, auf keinen Fall gerechtfertigt. Es ist die tatsächliche Restnutzungsdauer zu Grunde zu legen.

Im VwGH-Erkenntnis 20.11.1996, 92/13/0304, wird die Aussage getroffen, dass der Unterschied in den Annahmen (im gegenständlichen Fall 215 gegenüber 200 Jahren) nicht die einer Schätzung wesensgemäße Bandbreite überschreitet.

Unter Nutzungsdauer ist die normale technische und wirtschaftliche Nutzungsdauer zu verstehen. Sie ist keine errechenbare, sondern nur eine im Schätzungswege feststellbare Größe (VwGH 22.11.2006, 2004/15/0139).

Durch die schon beschriebene zweimalige Generalsanierung in den letzten 50 Jahren ist gegen eine technische Restnutzungsdauer von 50 Jahren nichts einzuwenden. Diese Nutzungsdauer wendet auch der Betriebsprüfer bei der Berechnung der Abschreibung an. Die wirtschaftliche Nutzungsdauer ist aus den schon beschriebenen Umständen wesentlich länger und kommt durch den Ansatz des ewigen Rentenbarwertes zum Ausdruck.

Ob für die Berechnung des Ertragswertes eine 50-jährige, oder eine 75-jährige, oder eine ewige Rente als Rechengröße zum Ansatz gebracht werden, ist fast unmaßgeblich.

Dies ergibt bei dem vom Prüfer festgelegten Abzinsungsprozentsatz von 4,5%

bei 50 Jahren ein Barwert von € 1,93 Mio.

bei 75 Jahren ein Barwert von € 2,09 Mio.

bei 50 Jahren ein Barwert von € 2,17 Mio.

Sollte dem Gutachten eines Bausachverständigen über die Nutzungsdauer des Gebäudes von der Behörde nicht gefolgt werden, so ist ein Gegengutachten eines anderen Sachverständigen einzuholen.

Wie auch der VwGH in seinem Erkenntnis vom 20.12.2006, 2002/13/0112, ausgeführt wird, sind vom Gutachter, im gegenständlichen Fall vom Betriebsprüfer, stichhaltige Aussagen darüber zu machen, aus welchen Grund von den vorgelegten Gutachten abgegangen wurde.

Eine reine Rechenoperation (Restnutzungsdauer zuzüglich der seit dem AfA-Stichtag vergangenen Jahre) wird diesen Anforderungen nicht gerecht, weil dabei außer Acht gelassen wird, dass die Restnutzungsdauer durch verschiedenste Umstände (Generalsanierung) beeinflusst wird. Nur ein Verweis auf statistische Werte (Tabellen) stellt keinen brauchbaren Hinweis für eine Begründung der abweichenden Wertermittlung dar.

Wie der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung erkennt, hängt die Restnutzungsdauer eines erworbenen Gebäudes vornehmlich vom Bauzustand im Zeitpunkt des Erwerbes ab, wobei auf Beeinträchtigung aus verschiedenen Ursachen Bedacht zu nehmen ist (VwGH 20.12.2006, 2002/13/0112; VwGH 29.3.2007, 2004/15/0006).

Bei den durch den Prüfer zum Ansatz gebrachten Richtwerten handelt es sich um statistische Werte mit einer einfachen Bauausführung und nicht wie gegenständlichen Fall um ein technisch und optisch gut ausgestattetes Bauwerk.

Bei der Berechnung des Neubauwertes wurden vom Betriebsprüfer Baukosten für den Neubauwert € 361,70 je m³ umbauter Raum zum Ansatz gebracht.

Im Gutachten von Herrn Ing. B G. wurden für den Neubauwert € 434,30 je m³ umbauter Raum berechnet. Die Richtwerte von der Bundesinnung für Baugewerbe betragen im Juni 2007 € 481,0 je m³ umbauten Raum.

Die Abweichung der Neubaukosten betragen daher 20%. Hätte der Betriebsprüfer die schon beschriebenen substanzverbessernden Ausstattung berücksichtigt und aktuelle Vergleichswerte von ausführenden Baufirmen berücksichtigt, so hätte er feststellen müssen, dass der Wertansatz im Gutachten durchaus berechtigt ist.

Auch bei der Massivgarage und Lagerräumen, sowie bei der Parkplatzanlage geht der Betriebsprüfer von einer kürzeren Lebensdauer und niedrigeren Anschaffungskosten aus. Auch in diesen Punkten wird auf die oben angeführten Ausführungen verwiesen.

Für die Berechnung des Sachwertes sind die Ansätze aus dem Schätzgutachten heran zu ziehen und nicht die vom Prüfer angestellten rechnerischen Ermittlungen."

Die Berufung nimmt sodann zum Punkt "fremdübliche Miete" Stellung zu den vom Betriebsprüfer herangezogenen Vergleichswerten für Mietpreise, um zu dokumentieren, dass die von der Bf. bezahlte Miete einem Fremdvergleich entspricht.

Die Berufung führt weiter aus:

"Ermittlung des Ertragswertes

Den Ausführungen des Betriebsprüfers zu Tz. 4 des Berichts über die Außenprüfung vom 17.07.2010 kann nicht gefolgt werden.

Unter dieser Tz. 4 führt der Betriebsprüfer aus, dass bei der Berechnung des Ertragswertes nur von einer 30-jährigen Nutzungsdauer ausgegangen wird. Unter Tz. 8, bei der Berechnung der Abschreibungen geht der Betriebsprüfer dann wieder, ohne dies zu begründen, von einer 50-jährigen Nutzungsdauer aus.

Der Prüfer verkennt dabei die Rechtslage. Denn bei einer 75-jährigen Nutzungsdauer des Mietrechts ist von einem wirtschaftlichen Eigentum des Erwerbers auszugehen.

Auch bei einer, wie vom Betriebsprüfer unter Tz. 8 festgelegten Nutzungsdauer von 50 Jahren, ergibt sich bei einer Jahresmiete von € 97.800,- ein abgezinster Barwert mit € 1,93 Mio. Dieser Barwert ist höher als jener Barwert der den beiden Gutachten zum Ansatz gebracht wurde.

Es ist richtig, dass bei einer Vorhaltsbeantwortung angegeben wurde, dass den Erhaltungsaufwand die Mieter zu tragen hat. Dies trifft aber nur auf den laufenden Erhaltungsaufwand, wie dies im Mietrechtsgesetz geregelt ist, zu. Für die Substanzerhaltung der Liegenschaft ist jedoch der Verkäufer des Mietrechts zuständig, dafür hat er auch den Kaufpreis bekommen.

Dies wurde auch bei beiden Gutachten durch den Abzug von 25% bzw. 15% Erhaltungsaufwand berücksichtigt.

Nimmt man den Mittelwert von diesen beiden Gutachten, also 20%, so ergibt sich für eine 75-jährige Nutzungsdauer ein Betrag von € 1,4 Mio. (abgezinst € 1,1 Mio.) für die Substanzerhaltung.

Dies ist ein höherer Betrag für die Erhaltungskosten der Substanz wie die Neuherstellungskosten bei beiden Gutachten zum Ansatz gebracht wurde. Mit diesem Betrag könnte das gesamte Gebäude in der 75-jährigen Nutzungsdauer erneuert werden.

Würde man den Berechnungen des Betriebsprüfers folgen, der unter Tz. 8 des Berichts eine 50-jährige Nutzungsdauer festgestellt hat, so würde sich ein abgezinster Barwert von € 1,93 Mio. ergeben. Das wäre ein höherer Betrag als in den beiden Gutachten zum Ansatz gebracht wurde.

Für die Barwertermittlung des Ertragswertes ist daher der Ansatz der ewigen Rente auf alle Fälle gerechtfertigt.

Massivgarage und Parkplatzanlage

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 8 lit. e EStG 1988 können bei Gebäuden, die der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dienen, ohne Nachweis der Nutzungsdauer jährlich 1,5 % der Bemessungsgrundlage als Absetzung für Abnutzung geltend gemacht werden.

Der gesetzliche AfA-Satz von 1,5 % entspricht einer Nutzungsdauer von rund 67 Jahren.

Auf Grund der dem Ertragsteuerrecht zugrunde liegenden wirtschaftlichen Betrachtungsweise sind auch bei Grundstücken und Gebäuden für die Besteuerung die wirtschaftlichen und nicht die zivilrechtlichen Eigentumsverhältnisse maßgebend. Der wirtschaftlichen Betrachtungsweise folgend, werden Gebäude auf fremdem Boden nach denselben Grundsätzen wie eigene Gebäude besteuert und Unterschiede nur dort gemacht, wo dies aus wirtschaftlichen Gründen geboten ist, wobei weitestgehend mangels eigener Regelungen die Bestimmungen bezüglich der Einbauten in fremden Gebäuden in Analogie heranzuziehen sind (vgl. Hammerschmidt, Die Besteuerung von auf fremdem Grund errichteten Gebäuden, in: Österreichische Notariatszeitung 1989, S. 308). Die Herstellungskosten von Superädikaten sind daher wie Gebäude auf eigenem Grund und Boden mit den gesetzlichen AfA-Sätzen abzuschreiben (vgl. auch die Rechtsansicht des BM für Finanzen vom 8. Mai 1992, in: SWK vom 25. Juni 1992, AI 198; sowie BFH vom 31. Oktober 1978, VIII R 146/75, BStBl 1979, S. 507).

Die AfA bemisst sich gemäß § 7 Abs. 1 EStG 1988 nach der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer des einzelnen Wirtschaftsgutes. Unter betriebsgewöhnlicher Nutzungsdauer ist die Dauer seiner technischen und wirtschaftlichen Nutzbarkeit zu verstehen. Die technische Abnutzung ist der materielle Verschleiß des Wirtschaftsgutes, sein Substanzverzehr. Als wirtschaftliche Abnutzung bezeichnet man die Verminderung oder das Aufhören der Verwendungsmöglichkeit des Wirtschaftsgutes für den Steuerpflichtigen. Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer richtet sich nach der objektiven Möglichkeit einer wirtschaftlichen Nutzung des Wirtschaftsgutes. Zukünftige Verhältnisse sind bei der Frage der Abnutzbarkeit im Wege der AfA nur insoweit zu berücksichtigen, als sich diese in der Gegenwart bereits verlässlich voraussehen lassen (vgl. Hofstätter/Reichel, Kommentar zur Einkommensteuer, Tz 10 zu § 7 EStG 1988).

Gemäß § 16 Abs. 1 Z. 8 lit. e EStG 1988 können bei Gebäuden, die nicht zu einem Betriebsvermögen gehören und die der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dienen, ohne Nachweis der Nutzungsdauer jährlich 1,5 % der Bemessungsgrundlage als AfA geltend gemacht werden. Dieser Bestimmung ist eine Beweislastumkehr hinsichtlich einer kürzeren Nutzungsdauer zu entnehmen; die Beweislast trifft den, der die kürzere Nutzungsdauer behauptet. Der Nachweis einer kürzeren Nutzungsdauer kann grundsätzlich nur mit einem Gutachten über den (technischen) Bauzustand erbracht werden (VwGH 17.12.2003, 2001/13/0277).

Wie der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen hat, ist unter technischer Abnutzung der materielle Verschleiß eines Wirtschaftsgutes, somit sein Substanzverzehr, unter wirtschaftlicher Abnutzung hingegen die Verminderung oder das Aufhören der Verwendungsmöglichkeit eines Wirtschaftsgutes für den Steuerpflichtigen zu verstehen. Im gegenständlichen Fall ist die technische Nutzungsdauer von ca. 66 Jahren genauso unbestritten wie die Möglichkeit der Erzielung von Mieteinnahmen über diesen Zeitraum hinaus (VwGH 8.8.1996, 92/14/0052).

Das (spekulative) Vorbringen des Betriebsprüfers, dass die Garage und die Parkplatzanlage nur 50 Jahre genutzt werden können, kann nicht gefolgt werden, da dazu keine Begründung aus dem Bericht zu entnehmen ist.

Eine Massivgarage (Stahlbetonwände mit 25 cm Stärke) unterliegt keiner Entmodung. Zudem trifft die wirtschaftliche Nutzungsdauer nicht die Rechtssphäre des Vermieters, sondern die des Mieters. Die Massivgarage und die Parkplatzanlage können nämlich auch nach Ablauf der für den Betrieb realistischen wirtschaftlichen Nutzungsdauer vom technischen Zustand noch länger genutzt werden (VwGH 9.9.2004, 2002/15/0192).

Warum der Betriebsprüfer bei der Sachwertermittlung von den Quadratmeter- bzw. Kubikmeterpreisen gegenüber den Schätzgutachten abgewichen ist, kann nicht nachvollzogen werden.

Bei der Ertragwertermittlung hat der Betriebsprüfer für die Garage einen Preis pro m² von € 2,- und bei den PKW-Stellplätzen einen Preis von € 20,- zum Ansatz gebracht, ohne dass es dazu eine Begründung gibt.

Da die Garagen als Lagerräume genutzt werden, ist ein Preis von € 4,27 je m² gerechtfertigt (siehe dazu "Lagerräume" Anhang 10).

Zur Höhe des Entgeltes für Autostellplätze wird ein Vertragsabschluss von August 2010 vorgelegt (Anhang 12), aus dem hervor geht, dass pro Stellplatz netto € 25,- zu entrichten sind. Es wird auch darauf hingewiesen, dass die PKW-Stellplätze derzeit, wegen der schlechten wirtschaftlichen Lage, billiger angeboten werden als im Juni 2007. Der Ansatz von netto € 25,- pro Stellplatz ist daher gerechtfertigt."

Der Berufung angeschlossen waren verschiedene Mietanbote, Mietverträge und Fotos der streitgegenständlichen Liegenschaft.

Aus der Stellungnahme der Betriebsprüfung ist hierzu Folgendes zu entnehmen:

"...Berufungsgegenstand:

Mit 30. 6. 2007 wurde von Herrn B A. das Mietrecht für die betrieblich genutzten Büroräumlichkeiten in 9876 D., D-Gasse um den Betrag von netto € 1.566.000,-- an die A. Real GmbH verkauft. Das Finanzamt hat im Zuge der Außenprüfung gem. § 150 BAO nur einen Teil von € 624.174 als Kaufpreis anerkannt und den Differenzbetrag als verdeckte Ausschüttung qualifiziert. Gegen diese Feststellung (Höhe des fremdüblichen Kaufpreises und die Qualifizierung als verdeckte Ausschüttung) richtet sich die Berufung.

Ermittlung des fremdüblichen Kaufpreises

Bezüglich der Ermittlung des fremdüblichen Kaufpreises wird auf die ausführlichen Darstellungen im Betriebsprüfungsbericht vom 14.7.2010 (Textziffern 1 bis 7) verwiesen.

Nutzungsdauer Hauptgebäude:

Die gewöhnliche Nutzungsdauer wird von der technischen und wirtschaftlichen Nutzbarkeit beeinflusst. Die technische Nutzbarkeit wird durch den Materialverschleiß und Nutzungsintensität bestimmt. Die wirtschaftliche Nutzungsdauer richtet sich insbesondere danach, ob und in welcher Zeitspanne die Objekte und ihre Anlagen unmodern werden und durch bessere Anlagen überholt werden können.

Die wirtschaftliche Gesamtnutzungsdauer wird durch jenen Zeitraum bestimmt, in dem das Gebäude wirtschaftlich nutzungsfähig ist. Sie wird durch den Zeitraum der marktlichen Verwertbarkeit der Gebäude entsprechend ihrer Zweckbestimmung vorgegeben. Die wirtschaftliche Gesamtnutzungsdauer hat sich in den vergangenen Jahrzehnten aufgrund gewachsener Ansprüche im Durchschnitt deutlich vermindert.

Die gewöhnliche Lebensdauer wird durch die technische Lebensdauer zum einen und durch die wirtschaftliche Nutzungsdauer zum anderen begrenzt.

Die technische Lebensdauer und die wirtschaftliche Nutzungsdauer sind an sich voneinander unabhängigen Begriffe, können aber nicht losgelöst voneinander gesehen werden, weil sie sich sehr wohl gegenseitig beeinflussen. Die technische Lebensdauer ist zum einen von der Güte des verwendeten Baumaterials und zum anderen von dem Ausmaß der jeweiligen Instandhaltungsarbeiten abhängig. Diese Instandhaltung wird aber nur dann zeitgerecht durchgeführt werden (können), wenn die zu erzielenden Erträge dies zulassen. Zum anderen werden entsprechende Erträge nur erzielt werden können, wenn das Gebäude entsprechend instandgehalten wurde.

Die Literatur sieht daher für vergleichbare Gebäude eine gewöhnliche Nutzungsdauer von:

- Verwaltungs- und Bürogebäude 50-80 Jahre (Kleiber-Simon-Weyers)
- Verwaltungsgebäude in Massivbauweise 80-100 Jahre (Rössler-Langner-Simon-Kleiber)
- Einzelgebäude Industrie massiv 60 Jahre (Troll-Simon)
- Einzelgebäude Büro Verwaltung 60 - 80 Jahre (Ross-Brachmann)
- Verwaltungsgebäude 40 - 80 Jahre (Kranewitter)

Laut Kranewitter, Liegenschaftsbewertung, 4. Aufl., S 80 beschreibt die wirtschaftliche Nutzungsdauer die Zeitspanne, in der die Gebäude zu den jeweils herrschenden wirtschaftlichen Bedingungen entsprechend ihrer Zweckbestimmung allgemein wirtschaftlich nutzbar sind. Gründe für eine Verkürzung sind z.B. technische und wirtschaftliche Entwicklung von Branchen, modernen Bedürfnissen nicht entsprechende Aufbauten, Konstruktionen, Zurückbleiben hinter allgemeinen Erfordernissen etc.

Laut der Berufung ist die wirtschaftliche Nutzungsdauer praktisch unbegrenzt, da das Gebäude ursprünglich als Hotel genutzt wurde und in den Jahren 1988/89 bei der Generalsanierung speziell als Büro umgebaut wurde. Dieser Meinung kann keinesfalls gefolgt werden und steht im Widerspruch zur einschlägigen Literaturmeinung.

Im Hinblick auf das hohe Alter des Hauptgebäudes und die damit verbundenen höheren Erhaltungskosten wurde die wirtschaftliche sowie die technische Restnutzungsdauer von der Betriebsprüfung mit 30 Jahren angenommen. Die längere rechtliche Laufzeit des Mietrechtes kann die Restnutzungsdauer der dem Mietrecht zugrunde liegenden Gebäude nicht verlängern. Kostspielige Sanierungen können unter Umständen die technische Restnutzungsdauer dieser Gebäude auf 75 Jahre verlängern, sie wären aber bei einer fremdüblichen Miethöhe unwirtschaftlich und können die wirtschaftliche Restnutzungsdauer (Geschmackswandel etc.) nur unzureichend verlängern.

Verwiesen wird auch auf die Tz. 14 des Betriebsprüfungsberichtes vom 8. Juni 2000 zur StNr. ... B A.:

"Im Zuge der Betriebsprüfung wurde vom geprüften Unternehmen nachgewiesen, dass die Restnutzungsdauer der Gebäude ab Entnahmepunkt (Anmerkung: 31. 3. 1995) 50 Jahre beträgt, da diese weit vor 1915 errichtet wurden und die alte Bausubstanz die Nutzungsdauer verringert.

Angemerkt wird, dass die Garagen und die befestigten Parkplätze nicht länger als das Hauptgebäude genutzt werden können, da eine separate Vermietung kaum möglich ist.

Nutzungsdauer ist nicht gleich Abschreibungsdauer

Laut den Ausführungen des Berufungswerbers ist bei Altbauten in Massivbauweise von einer Gesamtnutzungsdauer von 200 Jahren und mehr auszugehen. Diese Meinung wurde nicht begründet und ist konträr zur einschlägigen Literatur.

Weiters führt der Berufungswerber folgendes aus:

„Sollte dem Gutachten eines Sachverständigen über die Nutzungsdauer des Gebäudes von der Behörde nicht gefolgt werden, so ist ein Gegengutachten eines anderen Sachverständigen einzuholen (vgl. Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, Wien 1993, Tz 22 zu § 8 EStG).“

Stellungnahme des Betriebsprüfers:

Hingewiesen wird, dass es bei dieser Literaturmeinung nicht um die technische und wirtschaftliche Nutzungsdauer, sondern um die Absetzung für Abnutzung

(Abschreibungsdauer) geht. Überdies wurden in den beiden vom Berufungswerber vorgelegten Gutachten über die Nutzungsdauer der Gebäude keine Angaben gemacht, somit kann auch nicht davon gesprochen werden, dass die Behörde dieser Nutzungsdauer nicht gefolgt ist.

Substanzwert:

Auf der Seite 17 der Berufung wird folgendes ausgeführt:

„Bei der Berechnung des Substanzwertes ist der Betriebsprüfer von den Richtpreisen nach Kranewitter, 5. Auflage ausgegangen.“

Dabei wird vom Betriebsprüfer überhaupt nicht auf die Bauart und Ausstattung des Gebäudes eingegangen. Bei der Generalsanierung wurde der Fußboden im Erdgeschoß mit polierten Granitplatten ausgelegt. Diese haben eine Lebensdauer von 200 Jahren und mehr. Außerdem wurde der Speisesaal, der eine Größe von 100 m² bei der Generalsanierung mit einer teilweise geschnitzten Sturztramdecke, die speziell aus Tirol angeliefert wurde, ausgestattet. Dies verleiht dem Gebäude einen besonderen Wert. Würde man jetzt eine derartige Decke einbauen, so müssten dafür Kosten von mindestens € 100.000,-- aufgewendet werden.

Der Betriebsprüfer nimmt dazu wie folgt Stellung:

Bei der Berechnung des Substanzwertes ist der Betriebsprüfer von den Richtpreisen für Massivbauweise nach Kranewitter, 5. Auflage ausgegangen.

Der Betriebsprüfer ist auf die Bauart und Ausstattung des Gebäudes eingegangen.

Dies ergibt sich auch aus den Ausführungen in der Textziffer 2 des Betriebsprüfungsberichtes. Unter anderem wurde hier folgendes ausgeführt:

„...Der Betriebsprüfer besichtigte am 25. 6. 2009 das Hauptgebäude in Begleitung von Frau I. (Sachbearbeiterin der Steuerberatungskanzlei) und kam zu folgenden Erkenntnissen:

Das Dachgeschoss ist nur durch eine herabziehbare Stiege (in Leiterform) erreichbar. Das DG ist nicht ausgebaut und dient als Archiv. Die Höhe des Dachgeschosses würde einen Ausbau ermöglichen.

Obergeschoss: im Gang gibt es Risse an der Decke. Die Türen im Obergeschoss sind alte Holztüren.

Die alten Holzfenster, sowohl im OG, als auch im EG führen zu einem höheren Energieverlust (Heizung). Diese Erkenntnisse wurden dem geprüften Unternehmen mitgeteilt.

Herr B. A. teilte mit Schreiben vom 3. 11. 2009 folgendes mit:

„...Die Risse, soweit es sie überhaupt gibt, stammen aus dem doppelten Verputz der Innenwände...“

"Es ist richtig, dass im Gebäude Kastenfenster von einer älteren Bauart vorhanden sind, die eine etwas schlechtere Wärmedämmung haben als andere Fenster. Aus diesem Grund war auch geplant, dass die Fenster im Jahr 2009 durch neue ersetzt werden..."

"Dazu wurde schon ein Angebot für die Erneuerung der Fenster eingeholt. Der Einbau von neuen Fenstern kostet (ohne Rolläden) netto € 36.983,--, zieht man von diesem Betrag die 30 %ige Förderung ab, so kostet ein Austausch der Fenster rund € 25.888,--..."

Zur Argumentation, dass der Wert des Gebäudes durch die teure Sturztramdecke erhöht würde, ist anzumerken, dass diese nicht zu einer besseren Nutzung des Speisesaales führt und höchstens einen repräsentativen Wert darstellt, welcher eventuell bei einem Hotel oder in der Gastronomie sinnvoll wäre. Es ist aber schwer vorstellbar, dass ein fremder Erwerber des Bürogebäudes einen höheren Kaufpreis wegen dieser Sturztramdecke bieten würde. Auch die Granitplatten und Marmorfliesen würden sich nur geringfügig auf den Kaufpreis auswirken. Die Granitplatten mögen eine lange Nutzungsdauer haben, dies nützt aber auch wenig, wenn der Unterbau wegbricht.

Berufungstext:

„Vom Betriebsprüfer wurde auch die Terrasse im Ausmaß von 95 m² nicht in die Berechnung bei dem Sachwert einbezogen...“.

Stellungnahme Betriebsprüfer:

Der Betriebsprüfer ist von den Raummaßen laut Gutachten der H. Wirtschaftsprüfung GmbH ausgegangen. Die Fläche der Terrasse beträgt laut diesem Gutachten 65,48 m². Beim Gutachten wurde die Terrasse bei der Wertermittlung ebenfalls nicht berücksichtigt, was daran liegen dürfte, dass die Terrasse für Bürozwecke nicht genutzt werden kann und den Gesamtwert des Gebäudes höchstens unwesentlich erhöht.

Massivgarage:

„Warum der Betriebsprüfer bei der Sachwertermittlung von den Quadratmeter- bzw. Kubikmeterpreisen gegenüber den Schätzungsgutachten abgewichen ist, kann nicht nachvollzogen werden.“

Stellungnahme Betriebsprüfer:

Laut Kranewitter 5. Auflage, Seite 286 betragen die Richtpreise für Garagen rund 45 bis 60 % der Richtpreise für Vollausstattung. Ausgehend von den Richtpreisen für Herstellungskosten bei Mehrwohnhäusern bei voller Ausstattung für Wohnzwecke für das Jahr 2007 (Tabelle Seite 286, einfache, Raumhöhe 2,6 m) ermittelte die Betriebsprüfung den Kubikmeterpreis mit 60 % von € 330,-- = € 198,--/m³ aufgerundet auf € 200,--/m³.

Fremdübliche Miete:

Ausgehend vom Immobilienpreisspiegel der Wirtschaftskammer Österreichs für das Jahr 2008 und Vergleichswerten (siehe unten), sowie unter Berücksichtigung der Tatsache, dass der Anteil für Grund und Boden nicht vom geprüften Unternehmen, sondern

vom Alleingesellschafter B. A. vereinnahmt wird, kam die Betriebsprüfung zu einer fremdüblichen Jahresgesamtmiete in Höhe von € 52.482,--. Die Vergleichswerte stammen aus dem Jahr 2010. Laut Immobilienpreisspiegel haben sich die Mietpreise im Bezirk Melk bei Gegenüberstellung der Jahre 2006 und 2009 kaum verändert. Daher sind die Vergleichswerte durchaus für einen Fremdvergleich tauglich.

Der Berufungswerber führt auf der Seite 21 der Berufung (unten) folgendes aus:

„Ein Einkaufszentrum im Raum St. Leonhard (Bezirk Melk) hat im Mai 2007 Geschäftsflächen zu einem Mietpreis von € 8,70 je m² (Anhang 7) angeboten. Diese Räumlichkeiten werden jetzt um € 5,50 je m² angeboten (Anhang 11). Das ist eine Preisreduktion um 37 % gegenüber dem Mai 2007“.

Der Betriebsprüfer nimmt dazu wie folgt Stellung:

Wie im Anhang 11 der Berufung (Mietvorvertrag) ersichtlich, beträgt der Mietpreis nur im 1. Jahr € 5,50. Im 2. Jahr müssen € 6,50 und im 3. Jahr € 7,50 bezahlt werden. Überdies ist bei diesem Mietvorvertrag angeführt, dass dies Sonderkonditionen auf Grund eigener Anbautätigkeit der M. GmbH sind. Überdies handelt es sich beim Anbot vom 8. Mai (Anhang 7 der Berufung) um Büroflächen im Gebäude E-Straße 1, mit dem Passus, dass über das genaue Ausbaustadium noch separat verhandelt werden muss (hätte sicherlich Auswirkungen auf dem Mietpreis) während es beim Mietvorvertrag vom 2. Juli 2010 um Handels- Fertigungs und Büroräumlichkeiten im M- Center, Hauptstrasse 33 mit der Vereinbarung, dass Ausbauarbeiten an Boden-Wand-Decke-Innenportalen und Zugängen, Komplettierungen und Adaptierungen an Elektro-, Heizung-, (gegebenenfalls Lüftung-), Sanitäre- und Klimaarbeiten sowie Ein- und Ausgangsportale zur Mall/Passage durch den Mieter zu erfolgen hat, geht.

Abgesehen von der oben erwähnten unterschiedlichen Vertragsgestaltung kann von Einzelfällen nur sehr bedingt auf generelle Trends (niedrigerer Mietpreise im Jahr 2010 als im Jahr 2007) gefolgert werden. Nicht nur im Jahr 2010, sondern im jeden Jahr würden sich Einzelbeispiele für Mietreduktionen finden lassen, da zuerst vom Vermieter immer versucht wird, einen möglichst hohen Mietpreis zu lukrieren. Findet sich kein Mieter wird der Mietpreis eben solange heruntergesetzt, bis ein Mieter gefunden wird. Nicht selten wird das erste Angebot des Vermieters durch den Mieter nicht angenommen und es wird ein niedrigerer Mietpreis vereinbart. Objektiver ist hier auf jeden Fall der Immobilienpreisspiegel der WKO, da hier eine hohe Zahl von Mietobjekten erfasst wird.

Auf der Seite 26 des Berufungsschreibens steht, dass laut § 115 (3) BAO die Abgabenbehörden auch Umstände zu würdigen hat, die zu Gunsten des Abgabepflichtigen sprechen. Entgegen der Meinung des Berufungswerbers wurde dieser Grundsatz im gegenständlichen Verfahren nicht missachtet. In der Textziffer 3 des Betriebsprüfungsberichtes wurde erläutert, warum die anlässlich der Schlussbesprechung vom Alleingesellschafter B. A. vorgelegten Mietanbote zu keinem anderen Ertragswert geführt haben.

Hingewiesen wird, das es sich bei diesen Vergleichswerten um Angebote handelt, die wie auch jene vom Berufungswerber genannten Anbote Höchstbeträge beinhalten, dass heißt bei einer tatsächlichen Mietvereinbarung kann die tatsächliche Miete im Zuge von Verhandlungen noch vermindert werden. Die Mietpreise in der Stadt Amstetten sind auf Grund höherer Grundstückspreise und einer anderen wirtschaftlichen Entwicklung höher, als jene im ländlichen Bereich des Bezirkes Melk (D.). Überdies ist bei sämtlichen Vergleichswerten (sowohl jene, die vom Steuerberater genannt wurden, als auch jene die die Betriebsprüfung ermittelt hat) der Mietanteil für Grund und Boden enthalten, während das gekaufte Mietrecht nur die Gebäude selbst beinhaltet und der Mietpreis für Grund und Boden von Herrn B. A. selbst verrechnet wird (€ 263,80 pro Monat).

Vergleichswerte der Betriebsprüfung lt. Textziffer 3 des Betriebsprüfungsberichtes:

Zum Vergleichsobjekt Büro Nähe Autobahnabfahrt in Melk (Punkt a):

Hier beträgt die monatliche Miete für 190 m² € 665,--, was eine Miete pro m² von € 3,50 entspricht (siehe Anhang 1 der Stellungnahme). Warum die Miete lt. Anhang 1 der Berufung und auch bei Immobilien.net (unter mehr Informationen) auf € 4,--/m² lautet entzieht sich der Kenntnis des Betriebsprüfers.

Ähnlich verhält es sich beim Bürolokal in zentraler Lage in Melk (siehe Anlage 4).

Zu den Vergleichsobjekten Büro Persenbeug (Punkte e) und Büro Klein Pöchlarn (Punkt d):

Der Berufungswerber hat hier unter Immobilien.net keine Angebote gefunden. Diese werden als Anlage 2 und 3 der Stellungnahme angefügt.

Beschreibung Büro Klein Pöchlarn:

Ein ca. 200 m² großes neuwertiges Büro unweit der Pöchlerner Donaubrücke am nördlichen Donauufer, nur wenige km von der A1 entfernt. Das Objekt umfasst 6 große, helle Räume, Küche, Bad, 2 WCs und Abstellraum auf einer Ebene im 1. Obergeschoß über einer Tankstelle. Von dem vorgelagerten Balkon hat man einen schönen Ausblick. In der Miete inkludiert sind Wasser und Kanal. Die Heizkosten (Ölzentralheizung), Strom und Müllgebühren sind vom Mieter zu tragen. Bei Bedarf können Abstellflächen im Keller, ein Schauraum im Erdgeschoß sowie ca. 10 Parkplätze dazugemietet werden.

Anmerkung Betriebsprüfung: Dieses Objekt (neuwertig! Zustand: sehr gut) ist verkehrsmäßig mit der Liegenschaft in D. vergleichbar und es können auch Parkplätze dazugemietet werden. In der Miete ist Wasser und Kanal bereits inkludiert.

Vergleichsobjekt: Büros mit Stil und Ambiente am Alten Gericht, Melk

Auf Seite 23 der Berufung wird folgendes ausgeführt:

„Der durchschnittliche Preis pro Quadratmeter für die Büroräumlichkeiten in 9876 D./Melk, D-Gasse betragen € 6,53 je m²...“

Stellungnahme der Betriebsprüfung:

Auf diesen m^2 -Preis kommt man nur, wenn man die 318 m^2 Fläche des nicht ausgebauten Dachgeschosses mit einbezieht. Dies sollte man aber, wenn man Büroflächen vergleicht nicht tun. Der Quadratmeterpreis beträgt laut Aufstellung des geprüften Unternehmens im Erdgeschoss € 8,50 und im 1. Stock € 7,50.

Weiters wird in der Berufung angeführt:

...obwohl es in D. genug nicht gebührenpflichtige Parkplätze ohne Kurzparkzone für die Klienten und Mitarbeiter gibt. Zusätzlich sind die Büroräumlichkeiten wesentlich repräsentativer für eine Steuerberatungskanzlei“.

Stellungnahme der Betriebsprüfung:

Auch beim Vergleichsobjekt, welches ebenfalls repräsentativ ist, gibt es (zumindest bald) nicht gebührenpflichtige Parkplätze ohne Kurzparkzone (siehe nachfolgende Beschreibung).

Beschreibung des Mietobjektes:

Erstklassige BÜRO-/ORDINATIONSRÄUME im revitalisierten Bezirksgericht Altes Gericht zu vermieten. Die Liegenschaft befindet sich in bester Cottage-Lage zwischen Altstadt und Bahnhof. Die Erreichbarkeit ist daher sowohl mit öffentlichen Verkehrsmitteln als auch im Individualverkehr sehr gut.

Das repräsentative Gebäude in markanter Ecklage wurde vollkommen revitalisiert. In diesem wunderbaren Gebäude mit einzigartigem Ambiente befinden sich im Hochparterre gewerbliche Räume für Büros oder Ordinationen und in den Obergeschoßen Wohnungen.

Das Büro 2 hat ein Ausmaß von ca. 147,33 m^2 und besteht aus einem großen Büraum mit ca. 65 m^2 , 3 Einzelbüros (18 m^2 und 2 x 25 m^2), 2 Waschräumen und 2 WC.

Parkmöglichkeiten werden direkt auf dem Grundstück geschaffen. Ein Kfz-Abstellplatz wird mitvermietet. Es besteht jedoch die Möglichkeit weitere Abstellplätze um je € 30,-- + 20% USt. anzumieten. Durch Einbau eines Aufzuges wird den Komfortansprüchen sowie Anforderungen an behindertengerechte Ausstattung Rechnung getragen. Die Beheizung erfolgt mit einer Zentralheizung, wobei die Abrechnung mittels frei zugänglichen Wärmemengenzähler erfolgen wird.

Das geprüfte Unternehmen wurde mit Vorhalt vom 29. 1. 2010 u. a. die Berechnung der fremdüblichen Miete durch die Betriebsprüfung übermittelt und zur Stellungnahme betreffend der großen Differenz zu der tatsächlich verrechneten Miete aufgefordert. In der mittels Mail vom 6. 4. 2010 übermittelten Vorhaltsbeantwortung führt Herr B. A. aus, dass für das von der A. Wirtschaftstreuhand GmbH angemietete Bürolokal in Amstetten an den Vermieter J. K. pro m^2 netto € 9,80 bezahlt werden.

Betreffend der obigen Argumentation und der anlässlich der Schlussbesprechung von Herrn B. A. übergebenen Vergleichswerte (Büro Sengstschmied, Amstetten, € 10,70/ m^2), diese Angebot wurde aber bisher nicht angenommen, da ein niedrigerer Mietpreis, als der an J. K. bezahlte angestrebt wird; Mietangebot für Melk, Nutzung vermutlich

Gastronomie, € 8,80 pro m²) wird angemerkt, dass die Mietpreise in der Stadt Amstetten (hohes wirtschaftliches Wachstum) höher sind, als jene in D..

Der Betriebsprüfer nimmt zu den Fremdvergleichen des Berufungswerbers wie folgt Stellung:

a) Angebot von der M- GmbH, ... betreffend Büroflächen N-Straße1 und N-Straße2, 1345 O. (zentrale Lage – siehe Kartenausdruck Anhang 5):

Hier handelt es sich um ein Anbot, das nicht angenommen wurde. Es ist durchaus möglich, dass der Mietpreis verhandelbar und damit tatsächlich niedriger ausgefallen wäre. Einen Hinweis darauf bietet auch die im Mietvorvertrag mit der M. ... GmbH gewährten Sonderkonditionen (siehe Anhang 11 der Berufung). Laut diesem Mietvorvertrag hätte der Vermieter überdies noch die für den Betrieb erforderlichen Pkw-Stellplätze unentgeltlich zur Verfügung gestellt.

b) Mietvertrag P.

Das Mietobjekt befindet sich im Stadtzentrum von Amstetten in bester Lage (siehe Lageplan Anhang 6) und kann daher unmöglich mit einem Bürogebäude außerhalb des Ortskernes von D. verglichen werden (siehe Lageplan Anhang 7).

c) Mietvertrag K. GmbH – A. WTH GmbH

Laut Punkt V des Mietvertrages wird das Mietlokal vom Vermieter nach den Vorgaben des Mieters errichtet. Dies und die Lage in Amstetten rechtfertigen einen höheren Mietpreis.

d) Mietvertrag K. GmbH – F- GmbH

Da es sich hier um keine Büroräumlichkeiten handelt, kann dieser Mietpreis nicht für einen Fremdvergleich herangezogen werden.

Angemerkt wird, dass es bei großen Mietobjekten schwieriger ist einen guten Mietpreis zu erzielen, als bei kleineren Mietobjekten, da hier die Nachfrage geringer ist.

Berufungswerber:

„Bei der Ertragswertermittlung hat der Betriebsprüfer für die Garage einen Preis pro m² von € 2 und bei den Pkw-Stellplätzen einen Preis von € 20,-- zum Ansatz gebracht, ohne dass es dazu eine Begründung gibt“.

Stellungnahme Betriebsprüfer:

Fremdübliche Miete Garagen

Hier werden 2 Vergleichswerte angeführt (Beilagen 10 und 11):

3 Garagen im Stadtgebiet Liezen: durchschnittlicher m²-Preis: € 2,31 Garage in Admont: € 2,80 pro m² Auf Grund der schlechteren Lage und der geringeren Nachfrage ist ein Ansatz von € 2,-- pro m² gerechtfertigt.

Pkw-Stellplätze

In der Vorhaltsbeantwortung vom 31. 03. 2010 wurde vom Berufungsverber ausgeführt, dass die Marktpreise für PKW-Stellplätze zwischen € 20,-- und € 45,-- pro Monat betragen.

Wie im Anhang 12 der Berufung, Mietvertrag zwischen A. Wirtschaftstreuhand GmbH und Herrn R. S. ersichtlich kostet ein Parkplatz in bester Lage in Amstetten € 25,-- netto pro Monat. Da bei der Preisfindung von unbedachten Parkplätzen die Grundstückspreise und die Nachfrage eine große Rolle spielen ist davon auszugehen, dass in der Stadt Amstetten aufgrund einer viel höheren Nachfrage und viel höheren Grundstückspreisen auch die Mietpreise wesentlich höher sind als jene in einer Randlage von D.. Der Ansatz von € 20,-- netto pro Parkplatz in D. erscheint daher gerechtfertigt. Die Tatsache, dass der im Gutachten zum 30. 6. 2007 ermittelte Ertragswert in Höhe von € 1.847.000,-- wesentlich höher ist, als der Sachwert (€ 1.006.000,--), stellt einen Hinweis dafür da, dass die Miethöhe zu hoch angesetzt wurde (daher höherer Ertragswert).

Nutzungsdauer Massivgarage und Parkplatzanlage

Auf der Seite 29 der Berufung wird folgendes angeführt:

„Das (spekulative) Vorbringen des Betriebsprüfers, dass die Garage und die Parkplatzanlage nur 50 Jahre genutzt werden können, kann nicht gefolgt werden, da dazu keine Begründung aus dem Bericht zu entnehmen ist.“

Der Betriebsprüfer nimmt dazu wie folgt Stellung:

Laut Immobilienbewertung Österreich (Bienert, Funk) beträgt die Nutzungsdauer von Kfz-Einstellananlagen 30 bis 60 Jahre (Garagen mit Einzelboxen 30 bis 50 Jahre, Gemeinschaftsanlagen und Tiefgaragen 40 - 60 Jahre). Die Betriebsprüfung nahm eine Gesamtnutzungsdauer von 50 Jahren an. Dieser Wert stützt sich auf die vorhin erwähnte Literatur, sowie auf Erfahrungswerte. Die Begründung für die Nutzungsdauer wurde bereits in der Textziffer 2 des Berichtes über die Außenprüfung ausgeführt. In beiden vom geprüften Unternehmen vorgelegten Gutachten wurde keine Aussage über die Restnutzungsdauer getroffen, obwohl diese für den Verkehrswert von entscheidender Bedeutung ist. Bei der Ermittlung des Realwertes wurde die Gesamtwertminderung (technische und wirtschaftliche Wertminderung) nicht näher begründet und ist somit nicht nachvollziehbar.

Es wird daher hingewiesen, dass nicht beim Bericht über die Außenprüfung eine Begründung für die Nutzungsdauer fehlt, sondern bei den beiden vom geprüften Unternehmen vorgelegten Gutachten, bei denen die Nutzungsdauer weder genannt noch begründet wurde.

Bezüglich des im Zuge der Berufung versuchten Begründungsversuches für eine Nutzungsdauer von ca. 66 Jahren nimmt der Betriebsprüfer wie folgt Stellung:

Die Nutzungsdauer für die Ermittlung des Verkehrswertes kann, entgegen der Meinung des steuerlichen Vertreters, nicht vom § 16 Abs. 1 Z. 8 lit e EStG 1988 abgeleitet werden. Diese Gesetzesstelle dient nur der Ermittlung der steuerlichen Absetzung für Abnutzung. Überdies fehlt noch eine Berechnung, wie man mit einer Nutzungsdauer von ca. 66

Jahren zu einer Gesamtwertminderung in Höhe von 30 % bei der Garage und 20 % bei der Parkplatzanlage kommt. Nicht verwechselt werden darf die Restnutzungsdauer im Ertragswertverfahren mit der "betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer" nach § 7 Abs. 1 EStG 1988.

§ 7. (1) EStG 1988

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. In die für die Ertragswertermittlung (und nur für diese) maßgebliche wirtschaftliche Nutzungsdauer fließen auch die Nutzungsdauern auswechselbarer Bauteile ein. Dabei handelt es um eine Hilfskonstruktion zur Ermittlung eines angemessenen Ertragswertes. Der für die Bemessung der steuerlichen AfA maßgeblichen "betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer" des Wirtschaftsgutes sind jedoch (um Doppelabschreibungen zu vermeiden) nur jene Bauteile zugrunde zu legen, die üblicherweise im Laufe der Lebensdauer eines Gebäudes **nicht** erneuert werden. Die mehrmalige Erneuerung mancher Bauteile im Zuge der Lebensdauer des Gebäudes wird als Erhaltungsaufwand betrachtet, ist im Jahre der Entstehung (bzw. in 10 Jahresteilbeträgen) als Betriebsausgabe absetzbar und daher nicht in die Ermittlung der "betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer" einzubeziehen. Der steuerlichen Abschreibung nach § 7 Abs. 1 EStG 1988 liegt der Gedanke zugrunde, tragende Konstruktion und Erstausstattung als Einheit zu betrachten, auf die gesamte Nutzungsdauer der tragenden Teile aufzuteilen und alle Erneuerungen der vorzeitig verschleißenden Ausstattungselemente im Jahr der Erneuerung (bzw. in 10 Jahres-teilbeträgen) als Betriebsausgabe abzusetzen. Würde man die Meinung des Berufungswerbers von der Massivgarage auf das Hauptgebäude übertragen, wäre die dortige Nutzungsdauer 0 (50 Jahre bei Bürogebäuden – tatsächliche Nutzung ca. 100 Jahre).

Miete Parkplätze

Vom Berufungswerber wurde ein Mietvertrag betreffend zweier Parkplätze auf dem Grundstück Nr. 345, EZ 456, KG Amstetten vorgelegt. Das monatliche Benützungsentgelt pro Abstellplatz beträgt € 25,-- netto. Da aber ein Parkplatz in der Stadt Amstetten mit Sicherheit teurer ist, als ein Abstellplatz am Land (D.) erscheint ein Ansatz von € 20,-- pro Abstellplatz angemessen.

Gutachten

Auf der Seite 19 der Berufung wird folgendes ausgeführt:

„Wie auch der VwGH in seinem Erkenntnis vom 20.12.2006, 2002/13/0112 ausgeführt wird, sind vom Gutachter, im gegenständlichen Fall vom Betriebsprüfer, stichhaltige

Aussagen darüber zu machen, aus welchen Grund von den vorgelegten Gutachten abgegangen wurde.

Stellungnahme des Betriebsprüfers:

Es gibt im Bericht über die Außenprüfung vom 14. 7. 2010 zwei eigene Textziffern (5 und 6), die erläutern, warum von den Gutachten abgegangen wurde.

Begründungen dafür enthalten auch die übrigen Textziffern.

Gutachten Ing. G.

Der allgemein beeidete und gerichtlich zertifizierte Sachverständige für Hochbau, Baumeister Ing. B G. wurde beauftragt mit Stichtag 31. 5. 2002 eine Verkehrswertermittlung zu erstellen. Eine Kopie dieses Gutachtens wurde dem Betriebsprüfer anlässlich der Schlussbesprechung am 23. 6. 2010 übergeben. Herr Ing. G. kam zu einem Verkehrswert der Liegenschaft D-Gasse (also inkl. Grund und Boden) zum 31. 5. 2002 von € 1.330.000,--. Der Grundwert wurde mit € 584.000,-- (Realwert) beziffert.

Insgesamt ermittelt Ing. G. einen Sachwert für Gebäude in Höhe von € 893.743,--.

Der Ertragswert (inklusive Grund und Boden) beträgt in diesem Gutachten € 1.140.066,-- (Der im Gutachten mitberücksichtigte Mietpreis für Tennisplatz und Fischteich wurde von der Betriebsprüfung neutralisiert, da beide nicht Gegenstand des Mietrechtes sind). Bezüglich des Gutachtens wird auf folgendes hingewiesen:

Bewertet wurden nicht nur die dem Mietrecht zugrunde liegenden Vermögenswerte sondern sämtliche Liegenschaftsteile der Liegenschaften EZ 12345 Grundbuch D.:

Grundstückswert: € 584.000,--

Haupthaus D-Gasse: € 1.330.000,--

Villa-Haus D1-Gasse: € 313.000,--

Massivgarage: € 76.000,--

Parkplatzanlage: € 69.660,--

Weinkeller: € 17.516,--

Badehaus € 11.500,--

Freibadanlage € 165.000,--

Quellenfassung und Wasserrecht: € 110.000,--

Herr Ing. G. kommt zu einem Gesamtwert in Höhe von € 2.676.676,--.

Bei diesem Wert dürfte jedoch der Grundwert in Höhe von € 584.000,-- doppelt erfasst worden sein. Einmal als Grundwert und einmal beim Haupthaus D-Gasse.

Der Zeitwert Gebäude Haupthaus beträgt gerundet € 748.000,-- zuzüglich Grundwert in Höhe von € 584.000,-- ergibt sich ein Realwert in Höhe von € 1.332.000,--. Der Ertragswert (inkl. Grund und Boden und Freizeitanlagen) wurde mit € 1.320.000,-- ermittelt. Der Verkehrswert der Liegenschaft beträgt € 1.330.000,--. Im Gutachten

wurde keine Aussage über die Restnutzungsdauer getroffen, obwohl diese für den Verkehrswert von entscheidender Bedeutung ist. Bei der Ermittlung des Realwertes wurde die Gesamtwertminderung (technische und wirtschaftliche Wertminderung) nicht näher begründet und ist somit nicht nachvollziehbar. Herr Ing. G. führt in seinem Gutachten an, dass die vorliegende Liegenschaftsbewertung dem Auftraggeber als Vermögensnachweis dient, jedoch der gesamte ermittelte Zeitwert der Liegenschaft nicht im vollem Umfang für eventuelle Besicherungen herangezogen werden kann. Dies daher, da die Grundstücke und Gebäude in seiner Gesamtheit mit großer Wahrscheinlichkeit nicht gesamt vermarktbare sind. Abhängig von den Umständen eines Verkaufes und der Nachfrage von Objekten dieser Größenordnung kann es weiters zu Schwankungen in den Bewertungspreisen bis zu 20 % kommen. Auf Grund, dass dieses Gutachten zum 31.12.2002 erstellt wurde, beim Ertragswert eine ewige Rente angesetzt wurde (verwiesen wird auf § 5 LBG) und der Grund und Boden zweimal berücksichtigt wurde, kann dieses Gutachten zur Verkehrswertermittlung nur bedingt herangezogen werden.

Gutachten H. Wirtschaftsprüfung GmbH

Bewertungsstichtag des Gutachtens von der H. Wirtschaftsprüfung GmbH (Kooperationspartner der A. Wirtschaftstreuhand GmbH) ist der 30. Juni 2007. Der Zweck des Gutachtens ist nicht angeführt. Beim Ertragswert wurden weder Mietausfallswagnis noch Verwaltungskosten berücksichtigt. Der Realwert der dem Mietrecht zugrunde liegenden Gebäude und Parkplatzanlagen wurde mit € 1.006.000,-- ermittelt. Der Ertragswert mit € 1.847.000,-- ermittelt. Die hohe Differenz zwischen Real- und Ertragswert ist unüblich hoch. Dies wurde auch vorgehalten. Herr B A. meinte in seiner Vorhaltsbeantwortung (datiert mit 31.3.2010, mittels Mail am 6.4.2010 übermittelt), dass dies branchenüblich ist. Dieser Argumentation kann die Betriebsprüfung nicht folgen. Diese hohe Differenz kann nur durch einen Bewertungsfehler (z. B. Ansatz einer zu hohen Miete) erklärt werden.

Subjektive Voraussetzungen einer verdeckten Gewinnausschüttung

Nach der Judikatur des VwGH sowie der Verwaltungspraxis erfordert eine verdeckte Ausschüttung „eine ausdrücklich auf Vorteilsgewährung gerichtete Willensentscheidung – das Wissen und Wollen – der Körperschaft.“

Bei Vorliegen eines Irrtums in Bezug auf Grundlagen, Abschluss oder Durchführung eines Leistungsaustausches mit einem Anteilsinhaber liegt daher keine verdeckte Ausschüttung vor. In diesen Fällen wird das subjektive Kriterium des „Wissens und Wollens“ der Vorteilsgewährung als nicht verwirklicht erachtet. Im Berufungsbegehren wurden die Körperschaftsteuerrichtlinien 2001 insbesondere die Randziffer 988 zitiert und daraus gefolgert, dass im gegenständlichen Fall keine verdeckte Ausschüttung vorliegen kann.

Veräußert ein Anteilsinhaber ein Grundstück an die Körperschaft zu einem unangemessen hohen Preis, liegt eine verdeckte Ausschüttung vor. Wird vor dem Kauf ein Gutachten eines gerichtlich beeideten Sachverständigen eingeholt, ist dies für die Frage der subjektiven Willensentscheidung zu berücksichtigen. War der Körperschaft nicht bekannt, dass das Gutachten überhöhte Werte beinhaltet, kann eine verdeckte Ausschüttung

nicht angenommen werden. Ist zudem die Liegenschaft nur für die Körperschaft sinnvoll verwertbar, könnte dies einen höheren Preis rechtfertigen, als ihn ein fremder Dritter bezahlt hätte (VwGH 27.7.1999, 94/14/0018).

Von der Betriebsprüfung wird angemerkt, dass H. Wirtschaftsprüfung GmbH (Kooperationspartner der A. Wirtschaftstreuhand GmbH und Ersteller des Gutachtens zum 30. Juni 2007) kein gerichtlich beeideter Sachverständiger ist.

Überdies ist der Zweck des Gutachtens nicht angeführt. Die Kenntnis des Zwecks des Gutachtens ist wichtig, weil die Haftung des Sachverständigen bei einer nicht dem angegebenen Zweck entsprechenden Verwendung stark eingeschränkt ist. Der allgemein beeidete und gerichtlich zertifizierte Sachverständige für Hochbau, Baumeister Ing. B G. wurde beauftragt mit Stichtag 31. 5. 2002 eine Verkehrswertermittlung (Zweck: Vermögensnachweis) zu erstellen.

Zusammengefasst wird festgestellt, dass zum Stichtag 30. Juni 2007 kein Gutachten eines gerichtlich beeideten Sachverständigen vorliegt.

Auf Seite 15 der Berufung wird angeführt, dass, wenn man das Gutachten von Herrn Ing. G. mit dem Baukostenindex vom Juli 2007 hochrechnet, ein höherer Wert, als der Kaufpreis herauskäme. Man hat hier aber darauf vergessen, dass man nicht nur eine Indexanpassung vornehmen, sondern auch eine Absetzung für Abnutzung für den Zeitraum 2002 bis 2007 berücksichtigen muss. Überdies ist beim Wert des Haupthauses (angeführt sind € 1.330.000,--) der Wert des Grund und Bodens enthalten, obwohl das Mietrecht diesen gar nicht umfasst. Verwiesen wird dazu auf die Textziffer 5 des Berichtes.

Fremdüblichkeit der Vereinbarung zwischen der Kapitalgesellschaft und ihrem Alleingesellschafter

Unter verdeckten Ausschüttungen versteht man alle vermögenswerten Vorteile, die eine Körperschaft einem Beteiligten oder einem ihm nahe Stehenden nur deshalb gewährt, weil er Beteiligter der Körperschaft ist, und sie einem anderen Vertragspartner in dieser Form nicht gewähren würde. Die Wertung von Leistungsbeziehungen zwischen Gesellschaft und Gesellschafter als betrieblichen Vorgang setzt voraus, dass die Leistungsverhältnisse dem allgemeinen Geschäftsverkehr entsprechend abgewickelt werden und dass diese Leistungsbeziehungen auch zu gegenüber gesellschaftsfremden Personen üblichen Bedingungen erfolgen. Allenfalls liegen Entnahme-Einlage-Vorgänge vor, auch wenn die Vorgänge in zivilrechtliche Geschäfte gekleidet werden.

An die Anerkennung von Vereinbarungen zwischen einer Gesellschaft und ihrem Gesellschafter sind dieselben strengen Maßstäbe wie an die Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen anzulegen, weil mangels eines Interessengegensatzes die Annahme nahe liegt, für eine nach außen vorgegebene Leistungsbeziehung bestehe in Wahrheit eine familienhafte Veranlassung (VwGH vom 24.9.2002, 99/14/0006).

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes setzt die steuerliche Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen voraus, dass sie

- a) nach außen hin ausreichend zum Ausdruck kommen,
- b) einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und
- c) auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (VwGH vom 4.6.2003, 97/13/0208).

Verdeckte Ausschüttungen sind Vorteile, die eine Gesellschaft ihren Gesellschaftern aus ihrem Vermögen in einer nicht als Gewinnausschüttung erkennbaren Form außer der Dividende oder sonstigen offenen Gewinnverteilung, gleichviel unter welcher Bezeichnung gewährt, die sie anderen Personen, die nicht ihre Gesellschafter sind, nicht oder nicht unter den gleichen günstigen Bedingungen zugestehen würde (z.B. VwGH 3.7.1991, 90/14/0221).

Eine bereits verwirklichte verdeckte Ausschüttung kann nach Ablauf des jeweiligen Wirtschaftsjahrs nicht mit steuerlicher Wirkung rückgängig gemacht werden, es sei denn, die Körperschaft fordert diese noch vor dem Bilanzstichtag zurück und bilanziert eine Rückzahlungsforderung (vgl. VwGH 23.10.1997, 96/15/0180, 96/15/0204, und VwGH 21.12.1993, 93/14/0216). Es gilt generell ein Rückwirkungsverbot (VwGH 8.11.1983, 83/14/0101), ein nachträgliches Rückgängigmachen des Geschäfts kann den Tatbestand nicht ungeschehen machen. Allfällige Rückzahlungen des Begünstigten sind in diesem Fall gesellschaftsrechtliche Einlagen.

Nach dem Bilanzstichtag eingetretene Umstände können die Rechtsfolgen der verdeckten Ausschüttung nicht mehr beseitigen. Auch im Hinblick auf verdeckte Ausschüttungen gilt das dem Steuerrecht immanente Rückwirkungsverbot (vgl. z.B. VwGH 8.11.1983, 83/14/0101). Wurde daher eine verdeckte Ausschüttung einmal bewirkt, kann sie grundsätzlich nicht mit steuerlicher Wirkung beseitigt werden. Lediglich dann, wenn die Körperschaft unmittelbar nach der Vorteilszuwendung, jedenfalls vor dem Bilanzstichtag die verdeckte Ausschüttung rückfordert, wäre keine verdeckte Ausschüttung gegeben (Bauer-Quantschnigg, Die Körperschaftsteuer, KStG 1988, zu § 8, Rz. 56 mit Hinweis auf Wiesner, SWK 1984, Al 177; Quantschnigg, ÖStZ 1985, 165 f.).

Wie in der Textziffer 1 des Berichtes über die Aussenprüfung vom 14. 7. 2010 ausgeführt wurde das Mietrecht selbst entgegen der Vereinbarung nicht in das Grundbuch eingetragen. Ein fremder Dritter würde sich eine Investition in Höhe von € 1.566.000,-- sicherlich durch eine Grundbucheintragung absichern lassen. Überdies gibt es bezüglich der Vereinbarung wer die Erhaltungsaufwendungen zu tragen hat, keinen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt. Zwischen fremden Dritten wäre die Frage, wer für die Erhaltung zuständig ist, eindeutig geregelt worden, zumal es sich um ein altes Gebäude (Baujahr ca. 1900) handelt, und daher die Erhaltungskosten zwangsläufig höher sind.

Verwiesen wird hier auf den Schriftverkehr mit der Steuerberatungskanzlei (Vorhalt vom 29. 01. 2010 und Antwort vom 31.03.2010, welche mittels Mail am 6. 4. 2010 übermittelt wurde – siehe Beilagen 8 und 9):

Punkt 2 des Vorhaltes: Mietvereinbarung

Bisher wurde mir ein Aktenvermerk vom 25. 8. 1995 betreffend der Mietvereinbarung zwischen B. A. und A. WTH-STB GMBH übergeben.

Ist dieser mit der im Kaufvertrag vom 1. 7. 2007 erwähnten Mietvereinbarung vom 1. 9. 2005 ident?

Antwort:

Punkt 3 des Vorhaltes: Erhaltungsaufwand

Unter Punkt 2 Ihrer Stellungnahme vom 3. 11. 2009 schreiben Sie:

„Ein geringer Ansatz für den Erhaltungsaufwand würde auch zu rechtfertigen sein, da im gegenständlichen Fall alle Aufwendungen, die nicht die Bausubstanz betreffen, durch den Mieter zu tragen sind“.

Gibt es bezüglich der Erhaltungspflichten eine schriftliche Regelung?

Was ist bezüglich Mieterinvestitionen vorgesehen (Ablöse...)?

Antwort:

Ausführungen des Berufungswerbers zum Erhaltungsaufwand (Seite 27 der Berufung, 2. Absatz):

„Es ist richtig, dass bei einer Vorhaltsbeantwortung angegeben wurde, dass den Erhaltungsaufwand die Mieter zu tragen haben. Dies trifft aber nur auf den laufenden Erhaltungsaufwand, wie dies im Mietrechtsgesetz geregelt ist, zu.

Für die Substanzerhaltung der Liegenschaft ist jedoch der Verkäufer des Mietrechts zuständig, dafür hat er auch den Kaufpreis bekommen.

Während in der Vorhaltsbeantwortung behauptet wird, dass der Vermieter (= A. Real GmbH) die substanzerhaltenden Aufwendungen zu tragen hat, wird beim Berufungsschreiben darauf hingewiesen, dass der Verkäufer des Mietrechtes (also Herr B. A.) für die Substanzerhaltung zuständig ist.

Wer nun tatsächlich dafür zuständig ist, ergibt sich leider weder aus dem Kaufvertrag über das Mietrecht vom 1. Juli 2007 noch wurde eine andere schriftliche Vereinbarung diesbezüglich vorgelegt.

Mißbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten:

Anlässlich der Schlussbesprechung am 23. Juni 2010 wurde auch ein möglicher Mißbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten (§§ 21 und 22 BAO) besprochen. Außersteuerliche Gründe für diese Gestaltung wurden von Herrn B. A. folgendermaßen vorgebracht:

Die Rückführung des Darlehens bei der Raika Region Melk war zu kurzfristig ausgelegt. Daher kam es zum Zahlungsverzug. Aus diesem Grund wurde von der Raika Region Melk ein Teil dieser Darlehen bis 30. 6. 2007 fällig gestellt. Es erfolgte eine günstigere Finanzierung bei der NÖ Hypobank. Im Zuge der Finanzierungsgespräche wurde von dem zuständigen Kreditreferenten die Bedingung aufgestellt, dass die vermieteten Liegenschaften in einer Gesellschaft zusammengefasst werden sollen (siehe auch Vorhaltsbeantwortung vom 3. 11. 2009, Punkt 1).

Von der Betriebsprüfung wird darauf hingewiesen, dass die steuerlichen Auswirkungen nicht unbeträchtlich sind. So betrug der Restbuchwert zum 30. 6. 2007 bei der StNr. B A. € 550.407, während der neue Anschaffungswert, welcher die neue Basis für die Absetzung für Abnutzung darstellt laut Kaufvertrag € 1.566.000,-- beträgt.

Hingewiesen wird, dass B A. seine Rechnung an die A. Real GmbH mit Juli 2010 gemäß den Feststellungen der BP berichtigt hat (damit befindet er sich offensichtlich im Widerspruch zu seiner Berufung als Geschäftsführer der A. Real GmbH).

Abzugsfähigkeit Zinsen:

Zinsen für die Fremdfinanzierung von verdeckten Ausschüttungen sind nicht abzugsfähig (siehe VwGH 17.10.2007, 2006/13/0069). Daher können die Zinsen des Einmalbarkredites bei der Hypo-Bank (Höhe des Kredites: € 1.250.000,--) nur zum Teil als Aufwand anerkannt werden (Zinsen für einen Kredit in Höhe des fremdüblichen Verkehrswertes, € 624.174,--).

Im Jahr 2007 werden daher nur 50 % der geltend gemachten Zinsen als Betriebsausgabe anerkannt (Verböserung, Gewinn 2007 + € 16.129,02).

Zusammenfassung:

Die Tatsache, dass der im Gutachten zum 30. 6. 2007 ermittelte Ertragswert in Höhe von € 1.847.000,-- wesentlich höher ist, als der Sachwert (€ 1.006.000,--) lässt auf einen Bewertungsfehler des Gutachtens der H. Wirtschaftsprüfungs GmbH zum 30. 6. 2007 schließen.

Der tatsächliche Anschaffungswert der Gebäude betrug € 733.875,-- (siehe Anlageverzeichnis bei der StNr. ... B A., Konto Nr. 100 Betriebsgebäude auf eingenem Grund, Anschaffungsdatum: 1. 4. 1995). Der Restbuchwert zum 30. 6. 2007 betrug € 550.407,--. Der Kaufpreis des Mietrechtes in Höhe von € 1.566.000,-- ist ca. dreimal so hoch, wie dieser Buchwert. Auch dies lässt auf einen Bewertungsfehler im vorhin erwähnten Gutachten schließen.

Der Kauf des Mietrechtes erfolgte zu fremdunüblichen Bedingungen sowohl bezüglich der Höhe des Kaufpreises als auch in der Gestaltung (das Mietrecht wurde trotz entsprechender Vereinbarung nicht in das Grundbuch eingetragen, keine klare Regelung betreffend Substanzerhaltung). Die Qualifizierung als verdeckte Ausschüttung erfolgte daher zu Recht.

Es wird von der Betriebsprüfung vorgeschlagen, die Berufung abzuweisen und den Zinsaufwand des Jahres 2007 wie auf Seite 27 ausgeführt zu vermindern..."

Die Gegenäußerung der Bf. und die weiteren im Akt aufliegenden Schriftstücke beinhalten keine neuen Ausführungen.

Hingewiesen wird darauf, dass die am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat anhängigen Berufungen gemäß § 323 Abs. 38 BAO vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen sind.

Bei der am 1.7.2014 durchgeführten mündlichen Verhandlung wurde Folgendes ausgeführt:

B. A.:

Ich habe den Eindruck, dass das Finanzamt in diesem Beschwerdefall eine exzessive Gesetzesauslegung vorgenommen hat.

Über Befragen durch den Vorsitzenden, ob der steuerliche Vertreter im vorliegenden Fall ein Sachverhalts- oder ein Rechtsproblem sieht.

B. A.:

Ich weiß nicht, ob die Bemessung der AfA ein Rechtsproblem darstellt.

Amtsvertreter:

Ich sehe vom Ergebnis her, dass sich die mögliche Abschreibung verdreifacht hat. Ansonsten sehe ich in der Geschäftsabwicklung, wie sie sich im vorliegenden Fall darstellt, keinen anderen Sinn als dass die Bemessungsgrundlage der AfA verändert werden sollte.

Außersteuerlicher Grund wäre gewesen, dass die Bank die Beschwerdeführerin dazu gedrängt hätte, das Vermietungsrecht der Liegenschaft an die GesmbH abzutreten.

B. A.:

Die Rechtsprechung besagt seit der Einbringung des Rechtsmittels eindeutig, dass der VwGH und auch das BFG bei der Bewertung von Liegenschaften bei der Ermittlung des Gebäudewertes eindeutig den Ertragswert bevorzugt und es befürwortet, dass es das richtige Mittel ist, den Verkehrswert bzw. den Anschaffungswert festzustellen.

In letzter Zeit steht der Ertragswert im Vordergrund.

Ich bin der Überzeugung, dass auch ein dritter Fremder den Preis bezahlen würde. Man muss hier die Lage berücksichtigen. Man darf dort nicht mehr bauen. Die Lage ist ideal für eine Steuerberatungskanzlei (viele Parkplätze, Nähe zur Autobahn).

Meines Erachtens hat diese Liegenschaft sicher diesen Wert.

Vorsitzender:

Die Gutachter haben den Wert niedriger angesetzt.

B. A.:

Der Gutachter hat den Wert mit rd. € 1.400.000,-- ohne Grund und Boden angesetzt.

Vorsitzender:

Laut dem Gutachten von Ing. G. vom 11.6.2002 beträgt der Gebäudewert € 748.000,--.

B. A.:

Auf Seite 36 des Gutachtens von Ing. G. wird der Grundstückswert mit € 584.000,- angegeben und der Gebäudewert des Haupthauses D2-Gasse mit € 1.330.000,--.

Betriebsprüfer:

Ich verweise auf Seite 17 des Gutachtens. Hieraus ist ersichtlich, dass der Schätzmeister den Grundwert doppelt berücksichtigt hat. Er hat nämlich den Realwert durch die Addition des Grundwertes in Höhe von € 584.000,-- mit dem Gebäudewert von € 748.000,-- ermittelt und kommt so auf einen Gesamtwert von € 1.332.000,--.

Auf Seite 36 des Gutachtens hat er allerdings den Grundstückswert unter Pkt. 1.6 an erster Stelle nochmals werterhöhend angesetzt.

B. A.:

Bei der Beurteilung des Mietrechtes bin ich weiterhin der Überzeugung, dass der Ertragswert heranzuziehen ist und möchte auf die Missverhältnisse bei den Vergleichswerten hinweisen.

Ich möchte noch einmal auf zwei Beispiele hinweisen, die ich besonders krass finde.

Ich finde dabei die Vorgehensweise des Finanzamtes persönlich beleidigend.

(Herr A. legt Fotos von zwei Liegenschaften dem Senat vor).

Diese Vorgehensweise ist nicht objektiv. Wie aus den Fotos ersichtlich ist, sind die Liegenschaften, die der Betriebsprüfer als Vergleichsgrundstücke herangezogen hat, mit der streitgegenständlichen Liegenschaft in keiner Weise vergleichbar.

Es handelt sich bei dem ersten Gebäude um eine ehemalige Tischlerwerkstatt. Der Vergleich mit einer Steuerberatungskanzlei ist unseriös.

Das zweite Gebäude beinhaltet im Erdgeschoss eine Tankstelle und es stinkt. Daraus ist erkennbar, dass diese beiden Gebäude, die ich nur beispielhaft herausgreife, in keiner Weise mit der in Rede stehenden Steuerberatungskanzlei vergleichbar sind.

Ich vertrete weiters die Rechtsansicht, dass für die Bewertung des Mietrechtes jedenfalls der Ertragswert maßgeblich sein muss, wie dies auch durch eine Fülle von Erkenntnissen des VwGH und des UFS bestätigt worden ist (VwGH v. 20.3.2014, 2011/15/0120, BFG v. 12.5.2014, RV/7100665/2006, UFS 11.11.2013, RV/0332-S/07 ua.)

Amtsvertreter:

Ich möchte darauf hinweisen, dass in Wahrheit die Abtretung des Mietrechtes als solches unter Fremden völlig unüblich wäre. Zu beachten ist ferner, dass die Transaktion teilweise (€ 1.250.000,--) fremdfinanziert wurde.

Das Finanzamt geht daher davon aus, dass eine verdeckte Ausschüttung nicht nur in Höhe der Differenz zwischen dem vom Betriebsprüfer geschätzten Wert des Mietrechtes und dem tatsächlichen Kaufpreis anzunehmen ist, sondern vielmehr der volle Kaufpreis die verdeckte Ausschüttung darstellt.

B. A.:

Die Fremdfinanzierung hat bereits bei der Vermietung stattgefunden. Ich war seinerzeit Schuldner des Kredites, diesen hat die Beschwerdeführerin übernommen.

Amtsvertreter:

Ich möchte zurückweisen, dass irgendjemand vom Finanzamt Herrn A. beleidigen wollte.

Betriebsprüfer:

Ich bin vom Immobilienpreisspiegel der Wirtschaftskammer ausgegangen und habe einige Vergleichsimmobilien angeführt. Ich habe mir nicht alle Immobilien angesehen.

Zu den von mir angeführten verschiedenen Nutzungsdauern:

Es gibt gesetzliche Regelungen, wie hoch die AfA sein darf, wenn kein Gutachten vorhanden ist. Im vorliegenden Fall gab es kein Gutachten.

Vorsitzender hält vor, dass der VwGH in einem Erkenntnis entschieden hat, dass die Nutzungsdauer, die bei Ermittlung des Ertragswertes angesetzt wird, ident sein muss mit der Nutzungsdauer für die Bemessung der AfA.

B. A.:

Ich verweise auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 10.8.2005, 2002/13/0132 , wo der VwGH ausdrücklich erwähnt, dass zwei verschiedene Nutzungsdauern rechtswidrig sind.

Betreffend die Vergleichswerte des Betriebsprüfers führe ich aus, dass der Prüfer Vergleichswerte von 2010 herangezogen hat, somit nach der Immobilienblase, wo die Preise um bis zu 30% gesunken sind.

Betriebsprüfer:

Ich betone, dass ich den Immobilienpreisspiegel der Wirtschaftskammer für das Streitjahr 2007 berücksichtigt habe.

Ich verweise weiters darauf, dass der Wert des Gebäudes im Jahr 1995 im Einvernehmen mit der Betriebsprüfung mit ca. € 700.000,-- ermittelt worden ist. Zieht man davon die Abschreibung ab, kommt man auf einen Wert im Jahr 2007 iHv rd. € 550.000,--.

Bereits damals wurde die Nutzungsdauer mit 2% angesetzt; dies deshalb, da trotz der Bestimmung des § 16 Abs 1 Z. 8 lit e EStG, in der ein AfA-Satz von 1,5 % angeführt ist, nach den Bestimmungen der EStR bei Gebäuden, die vor 1915 errichtet worden sind, eine Nutzungsdauer bis zu 2% zum Ansatz kommen kann.

Dieser Wert stellt eine Art von Kontrollwert dar, aus dem abgelesen werden kann, dass der von der Beschwerdeführerin ermittelte Ertragswert wesentlich überhöht ist.

Ich lege dem Senat den seinerzeitigen Bericht vom 8. Juni 2000 in Ablichtung vor.

B. A.:

Für mich ist diese Aussage des Betriebsprüfers nicht schlüssig. Denn wenn man 1995 50 Jahre Nutzungsdauer unterstellt hat, wäre die Restnutzungsdauer im Jahr 2007 38 Jahre gewesen.

Daraus ist zu erkennen, dass der Prüfer mit allen Mitteln versucht hat, einen überhöhten Kaufpreis des Mietrechtes darzulegen.

Betriebsprüfer:

Bei der Nutzungsdauer von 50 Jahren handelt es sich um den höchstmöglichen AfA-Satz laut EStR. Dies bedeutet aber nicht, dass die tatsächliche Nutzungsdauer zwingend in gleicher Höhe anzusetzen gewesen wäre.

B. A.:

Ich verweise auf die Entscheidungen des UFS Zlen. RV/0332-S/07 und RV/3893-W/09, wo ausgeführt wird, dass vom Gesetz her eine Nutzungsdauer von 66,6 Jahren vorgesehen ist und dass man von diesem Wert nur abweichen kann, wenn dies begründet wird.

In den tragenden Bauteilen müssen Mängel nachgewiesen werden, dass von einer kürzeren Nutzungsdauer ausgegangen werden kann.

Im vorliegenden Fall fehlt die Feststellung, dass tragende Bauteile Schäden aufweisen.

Es wurden bei dem Gebäude zwei große Sanierungen vorgenommen.

Der UFS hat entschieden, dass selbst bei Liegenschaften, die um 1700 erbaut worden sind, eine weitere Nutzungsdauer von 70 Jahren angenommen werden kann.

Betriebsprüfer: Betreffend die Nutzungsdauer verweise ich auf meine Stellungnahme (Seite 2 f) sowie auf Seite 5 und 6 des Betriebsprüfungsberichtes.

Betreffend fremdübliche Miete verweise ich ferner auf meine Stellungnahme auf Seite 7 bis 15. Betonen möchte ich, dass in den Vergleichswerten regelmäßig auch der Grund und Boden inkludiert ist, wo hingegen im Streitfall nur die Bewertung des Gebäudes strittig ist.

B. A.:

Ich verweise abschließend auf meine Ausführungen in der Stellungnahme, in der ich darauf hingewiesen habe, dass die A. Wirtschaftstreuhand GmbH Mieterin eines zweiten Objektes ist, für das ein höherer Mietzins bezahlt wird als für die streitgegenständliche Liegenschaft. Auch daraus ist erkennbar, dass die Bewertung des Mietzinses den tatsächlichen/Gegebenheiten entspricht.

Amtsvertreter:

Ich stelle klar, dass der Hauptantrag des Finanzamtes nunmehr ist, den gesamten Kaufpreis des Mietrechtes als verdeckte Ausschüttung zu behandeln."

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Die Voraussetzungen für das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung iSd § 8 Abs. 2 KStG 1988 sowie für die Anerkennung von Verträgen zwischen Nahestehenden sind sowohl in der Beschwerde als auch in der Stellungnahme des Betriebsprüfers ausführlich und rechtlich zutreffend dargestellt worden.

Strittig ist im Wesentlichen, ob der Kauf des Mietrechtes einem Fremdvergleich standhält und ob die subjektiven Voraussetzungen einer verdeckten Ausschüttung vorliegen.

Das Bundesfinanzgericht hat unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht (§ 167 Abs. 2 BAO iVm § 2a BAO). Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. für viele VwGH 9.9.2004, 99/15/0250) ist von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt.

Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung dem Grunde nach

In der mündlichen Verhandlung hat das Finanzamt nunmehr beantragt, den gesamten Kaufpreis als verdeckte Ausschüttung zu behandeln.

Dies würde voraussetzen, dass eine Vereinbarung zwischen fremden Dritten über den Kauf eines Mietrechtes im Geschäftsleben nicht üblich ist.

Dem ist allerdings entgegenzuhalten, dass - insbesondere bei Geldbedarf des Vermieters - derartige Vertragsgestaltungen zwar selten vorkommen, aber keineswegs ausgeschlossen sind. Auch eine Grundbuchseintragung muss nicht zwingend erfolgen.

Somit liegt die Vorgangsweise dem Grunde nach noch im Rahmen der unternehmerischen Dispositionsfreiheit.

Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung der Höhe nach

Der Bf. ist grundsätzlich Recht zu geben, dass die Bewertung eines Mietrechtes grundsätzlich nach der Ertragswertmethode zu erfolgen hat, da der kapitalisierte Wert an die Stelle der laufenden Mietzahlungen tritt.

Es bestehen allerdings massive Bedenken, dass der vereinbarte Mietzins tatsächlich fremdüblich ist; schon allein die bereits vom Finanzamt aufgezeigte erhebliche Differenz zwischen Sach- und Ertragswert spricht für einen überhöhten Mietzins. Das Finanzamt hat weiters eine Fülle von Vergleichsmieten vorgelegt, die die Bf. nur teilweise als unzutreffend entkräften konnte, die aber insgesamt für ein Preisgefüge sprechen, das unter dem Betrag der tatsächlich von der Bf. gezahlten Miete liegt.

Auch die beiden vorliegenden Gutachten sind in diesem Punkt unschlüssig; das Finanzamt hat zu Recht auf die Kapitalisierung auf ewige Rente hingewiesen. Auch

übernehmen die Gutachten kritiklos die Höhe der tatsächlich bezahlten Miete, ohne das Naheverhältnis zwischen Vermieterin und Mieter zu berücksichtigen.

Was allerdings die Ermittlung des Ertragswertes durch die Außenprüfung anlangt, verweist die Bf. zu Recht auf das Erkenntnis des VwGH 10.8.2005, 2002/13/0132, in dem der Gerichtshof die Meinung vertritt, es sei unzulässig, der Ermittlung des Kapitalisierungsfaktors eine andere Nutzungsdauer zugrunde zu legen wie bei Ermittlung der AfA. Da eine kürzere Nutzungsdauer als die in § 8 Abs. 1 EStG normierte von der Bf. nicht nachgewiesen wurde - die Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens gehen zu Recht davon aus, dass diese auch bei Erwerb eines Mietrechtes zum Ansatz kommen kann - war die gesetzliche Nutzungsdauer von 50 Jahren auch beim kapitalisierten Reinertrag heranzuziehen. Bei gleichbleibenden übrigen Parametern würde sich allein durch Erhöhung des Faktors auf 19,76 ein Ertragswert von € 850.372 ergeben.

Die Bf. hat ferner nicht beachtet, dass ein fremder Mieter nicht bereit sein würde, einen Kaufpreis für das Mietrecht zu zahlen, der exakt dem kapitalisierten Wert des Mietzinses entspricht. Er würde vielmehr die Ablöse nur dann akzeptieren, wenn ihm der Vermieter als Gegenleistung eine entsprechende Preisreduktion bietet. Hierzu kommt, dass der Kaufpreis zum Großteil fremdfinanziert wurde, zum Mietrecht also noch die Zinsen hinzuzurechnen sind. Diese Vorgangsweise wäre unter Fremden völlig unüblich. Damit kann auch die subjektive Vorteilsgewährungsabsicht bedenkenlos als erwiesen angenommen werden.

Die Bf. berücksichtigt weiters nicht, dass zwar der Ertragswert als grundsätzlicher Bewertungsmaßstab heranzuziehen ist, der Sachwert aber insoweit in die Betrachtung einzubeziehen ist, als ein fremder Dritter bloß bereit sein wird, höchstens den Sachwert zu zahlen. Auch darauf hat bereits das Finanzamt hingewiesen. Es wäre nämlich für den Mieter rentabler, den Mietvertrag zu kündigen und zu einem weit unter dem kapitalisierten Wert des Mietrechtes gelegenen Preis selbst ein vergleichbares Objekt zu erwerben. Nach Ansicht des Senates ist daher der unter Fremden übliche Preis mit dem Sachwert des Gebäudes gedeckelt.

Was die Höhe des Sachwertes anlangt, liegen bezüglich des Gebäudes D-Gasse die Gutachten G. und H. WTP GmbH relativ nahe beisammen. Das 2002 erstellte Gutachten kommt auf einen Neubauwert von € 1.360.000, das 2007 erstellte Gutachten auf einen Neubauwert von € 1.581.000. Der zeitbedingte technische und wirtschaftliche Wertminderung wird mit 45 sowie 50% angesetzt. Der so ermittelte Zeitwert beträgt € 748.000 (das offenbar irrtümlich doppelt angesetzte Grundstück konnte nicht berücksichtigt werden) sowie € 791.000.

Demgegenüber ermittelt die Betriebsprüfung einen Neubauwert von rund € 1.100.000 und eine Wertminderung von 65,5%. Da aufgrund des 1989/1990 durchgeföhrten Umbaus und der Generalsanierung von einer Verlängerung der Nutzungsdauer auszugehen ist, scheint aber der Wertminderungsabschlag überhöht. Ebenso sind die in den Gutachten angesetzten Kubikmeterpreise zwar an der oberen Bandbreite angesiedelt, aber noch

vertretbar. Insgesamt kann daher ein Zeitwert von € 791.000 angenommen werden. Auch der sich hieraus ergebende Quadratmeterpreis von rund € 750 bewegt sich noch im Rahmen. Auch die Werte für Garage und Parkplatzanlage sind relativ hoch angesetzt, aber noch akzeptabel.

Insgesamt kann somit der Sachwert laut Gutachten H. WTP GmbH in Höhe von € 1.006.000 Berücksichtigung finden, wobei hinzuzufügen ist, dass der relativ hohe Wert auch den Umstand mitberücksichtigt, dass bei einem Auszug des Mieters auch Übersiedlungskosten anfallen würden.

Dieser Wert liegt auch relativ nahe dem vom Finanzamt ermittelten Ertragswert unter Berücksichtigung der Erhöhung des Faktors. Bereits eine moderate Erhöhung der angemessenen Miete für Erdgeschoss und Obergeschoss auf einen vertretbaren Wert von € 5,5/m² würde bewirken, dass der Ertragswert mit dem Sachwert anähernd übereinstimmt.

Sachverhaltsmäßig ist es daher in freier Beweiswürdigung als erwiesen anzunehmen, dass unter Fremden der Sachwert von € 1.006.000 als Kaufpreis vereinbart worden wäre.

Die Differenz zwischen dem tatsächlich gezahlten Kaufpreis von € 1.566.000 und dem Sachwert von € 1.006.000 stellt daher eine verdeckte Ausschüttung in Höhe von € 560.000 dar, die darauf entfallende Kapitalertragsteuer beträgt somit € 140.000.

Absetzung für Abnutzung

Die AfA-Basis beträgt daher ebenfalls € 1.006.000 und damit die AfA bei einer unbestrittenen Nutzungsdauer von 50 Jahren € 20.120. Für 2007 steht die HalbjahresafA in Höhe von € 10.060 zu. Der Gewinn laut Bp vermindert sich daher um € 3.818,26.

Wie der Betriebsprüfer auf S 27 seiner Stellungnahme zu Recht unter Anführung von VwGH 17.10.2007, 2006/13/0069, hinweist, sind Zinsen für die Fremdfinanzierung einer verdeckten Ausschüttung nicht abzugsfähig. Soweit also der aufgenommene Kredit über den als angemessen zu wertenden Kaufpreis von € 1.006.000 hinausgeht, sind die auf diesen Kreditteil entfallenden Zinsen nicht abzugsfähig. Insgesamt können daher 19,5% der Kreditzinsen nicht anerkannt werden. Der Gewinn erhöht sich somit um € 6.290,31. Der Gewinn aus Gewerbebetrieb beträgt daher € 7.142,95.

Zulässigkeit einer 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.

Da keine Rechtsfrage vorliegt, sondern der vorliegende Sachverhalt bezüglich der Angemessenheit des Kaufpreises eines Mietrechtes in freier Beweiswürdigung beurteilt

wurde, liegt diese Voraussetzung im Beschwerdefall nicht vor. Gegen dieses Erkenntnis ist daher keine (ordentliche) Revision zulässig.

Wien, am 9. Juli 2014