



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Innsbruck
Senat (Innsbruck) 1

GZ. RV/0110-I/12

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vertreten durch die Steuerberater, vom 27. Mai 2010 gegen die Bescheide des Finanzamtes Landeck Reutte vom 30. April 2010 betreffend Körperschaftsteuer und Haftung für Kapitalertragsteuer gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 sowie Anspruchszinsen zur Körperschaftsteuer für das Jahr 2005 entschieden:

Der Berufung gegen die Bescheide betreffend Körperschaftsteuer und Haftung für Kapitalertragsteuer für das Jahr 2005 wird teilweise Folge gegeben.

Der Bescheid betreffend Anspruchszinsen zur Körperschaftsteuer für das Jahr 2005 wird als unbegründet abgewiesen.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind hinsichtlich der Kapitalertragsteuer Pkt. III der folgenden Entscheidungsgründe und hinsichtlich der Körperschaftsteuer für das Jahr 2005 dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Die berufungswerbende GmbH (in der Folge kurz: Bw) übt das Malerei-, Tapezierer- und Bodenlegergewerbe aus. Das Stammkapital wurde im Berufungsjahr zu 52% von (zwischenzeitig verstorbenen) Ferdinand A und zu 34% bzw. 14% von seinen Söhnen Edmund A und Erhard A gehalten, wobei Edmund A auch alleiniger Geschäftsführer der Bw ist.

Mit Kaufvertrag vom 9. Juni 2004 verkaufte die Bw, die ihren Malereibetrieb in das neu erschlossene Gewerbegebiet von La verlegt hatte, die von ihr bis dahin betrieblich genutzte, bebaute Liegenschaft in M-Weg 3 (EZ xxx, KG-La) samt Zubehör und Inventar an die LLA GmbH, an der wiederum Ferdinand A mit 52% und seine beiden Töchter Agnes A und Johanna A mit 34% bzw. 14% beteiligt waren. Geschäftsführer dieser GmbH war damals Erhard A. Vom Gesamtkaufpreis von 170.500 € wurde nach Pkt. III des Kaufvertrages 141.000 € dem Gebäude, 24.000 € dem Grund und Boden und 5.500 € dem Inventar zugerechnet. Der Bilanz zum 28.2.2005 ist zu entnehmen, dass dem Veräußerungserlös von 170.500 € ein (ausgeschiedener) Buchwert von 132.932 € (Gebäude: 44.250 €, Grund und Boden: 87.207,40 € + 692,21 €, Inventar: 782,39 €) gegenübergestellt worden ist, sodass ein zu versteuernder Veräußerungsgewinn von 37.568 € verblieb.

Anlässlich einer bei der Bw ua für das Berufungsjahr durchgeföhrten Außenprüfung stellte der Prüfer fest, dass dem ausgeschiedenen Buchwert für Grund und Boden von 87.204,40 € ein Grundstück im Ausmaß von 1.500 m² (58,60 €/m²) zu Grunde gelegt worden ist, tatsächlich hatte das veräußerte Grundstück, das Ferdinand A im Jahr 1968 als Einzelunternehmer um 18.000 ATS erworben hatte und das er nach der Bebauung als Teil seines protokollierten Einzelunternehmens (Malereibetrieb) im Jahr 1991 nach dem Strukturverbesserungsgesetz in die Bw eingebracht hatte, nur ein Flächenausmaß von 727 m². Der Prüfer berichtigte daher den Buchwert der ausgeschiedenen Grundstückes von 87.207,40 € auf 42.266,52 € (727 m² x 58,14 €/m², siehe Prüfungsbericht vom 28.4.2010, Tz 1).

Dem festgesetzten Kaufpreisanteil von Grund und Boden von 24.000 € lag ein von der Bw beim allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen Ing. L in Auftrag gegebenes Gutachten über den Verkehrswert des Grund und Bodens zu Grunde. Der Gutachter setze für den Zeitpunkt des Verkaufes der Liegenschaft einen Quadratmeterpreis von 48 € und ein Flächenausmaß von 495 m² an und kam so zu einen Grundwert von 23.760 €, obwohl die Liegenschaft zweifelsfrei ein Flächenausmaß von 727 m² hatte. Neben der offensichtlich zu niedrig angesetzten Grundfläche, hielt der Prüfer auch den

niedrigen Quadratmeterpreis als nicht für sachgerecht.

Dem im Kaufvertrag angesetzten Gebäudewert lag ebenfalls eine Berechnung von Ing. L zu Grunde. Bereits im Jahr 1977 beauftragte Ferdinand A als damaliger Einzelunternehmer Ing. L für Zwecke eine Erbauseinandersetzung den Verkehrswert des strittigen Gebäudes zu ermitteln, den er im damaligen Gutachten (Strichtag 31.12.1975) für einen umbauten Raum von 1.410 m³ mit 1.030.000 ATS ansetzte. Den Verkehrswert des Gebäudes für den Zeitpunkt des Verkaufes im Jahr 2004 ermittelte er mit 140.800 €. Zu diesem Wert gelangte er, indem er den Schätzwert aus dem Jahr 1975 von 1.030.000 ATS entsprechend dem Baukostenindex um 334% erhöhte und von diesem Wert wiederum einen Altersabschlag von 36% und einen weiteren Abschlag wegen Lärm- und Geruchsbelästigung von 12% vornahm. Diese Form der Wertermittlung (Wertanpassung des vor rd. 30 Jahren ermittelten Schätzwertes mittels Baupreisindex) erachtete der Prüfer zum einen für nicht sachgerecht und zum anderen stellte er – anhand der beim Gemeindeamt eingesehenen Baupläne - fest, dass der umbaute Raum des strittigen Gebäudes durch zwischenzeitig vorgenommene Zu- und Umbauten nicht wie im ursprünglichen Gutachten aus dem Jahr 1977 angesetzt 1.410 m³ sondern 2.448 m³ betragen hat (siehe Seite 7 der Beilage zum Prüfungsbericht, Gutachten v. 27.2.2009, Seite 9 f.).

Weiters stellte der Prüfer fest, dass das auf der Nachbarliegenschaft (EZ YYYY, Gp zz) bestehende Gebäude von Ferdinand A im Jahr 1982 errichtet worden ist, wobei die Baukosten für Garagen und Abstellplätze im Kellergeschoß und für das Teppichlager im Erdgeschoß von insgesamt 132.787,88 € damals bei seinem als protokolliertes Einzelunternehmen geführten Malerbetrieb aktiviert und die Buchwerte im Rahmen der im Jahr 1991 vorgenommenen Einbringung des Malerbetriebes von der Bw übernommen und weitergeführt worden sind. Zudem hat (nach den Feststellungen des Prüfers) die Bw auf dieser Liegenschaft im Jahr 1992 ein Garagengebäude mit Herstellungskosten von 22.763,26 € errichtet. Diese betrieblichen Räumlichkeiten auf der Liegenschaft EZ YYYY sind im Wirtschaftsjahr 2004/2005 von der Bw aus dem Betriebsvermögen ausgeschieden und von der LLA GmbH umgebaut und von ihr für eigene betriebliche Zwecke genutzt worden. In Höhe des Verkehrswertes der ausgeschiedenen Anlagen sah der Prüfer eine verdeckte Gewinnausschüttung.

In weiterer Folge beauftragte die LLA GmbH, bei der gleichzeitig eine Außenprüfung durchgeführt worden ist, Ing. Johann L sowohl für die Liegenschaft in EZ xxx als auch für die Liegenschaft EZ YYYY den Verkehrswert (Bodenwert und Zeitwert des Gebäudes aus Sach- und Ertragswert) zu ermitteln. In den dazu erstellten Gutachten ermittelte Ing. L zum

Stichtag 27.2.2009 für die Liegenschaft EZ xxx einen Gesamtwert von 230.170 € und für die Liegenschaft EZ YYYY einen von 629.920 €. Da der Verkehrswert der strittigen Liegenschaften nicht für das Jahr 2009 sondern für den Zeitpunkt der Veräußerung im Jahr 2004 und hinsichtlich der Liegenschaft in EZ YYYY nur für die von der Bw genutzten Räumlichkeiten zu ermitteln war, gelangte der Sachverständige nach einer Rückrechnung auf das Jahr 2004 für die Liegenschaft in EZ xxx zu einem Wert von 214.744,29 € (197.774,29 € zuzüglich einer Korrektur von 16.970 €) und für die auf der Liegenschaft in EZ YYYY genützten Räumlichkeiten von 134.293,73 (115.423,73 €, Garagen: 12.300 €, Korrektur: 6.570 €). Nach Abzug des in der Erklärung festgesetzten Kaupreises von 165.000 € (ohne Inventar) ergab sich eine Verkehrswerterhöhung von 184.038,02 € (siehe Seite 5 der Beilage zum Prüfungsbericht).

Der Prüfer hielt die vom Sachverständigen ermittelten Verkehrswerte als zu niedrig, da wesentliche Gebäudeteile bei der Ermittlung des Ertragswertes der Liegenschaften nicht berücksichtigt worden seien. Aufgrund der Einwände des Prüfers nahm der Sachverständige Ing. L in der Folge mehrere Korrekturen seines Gutachtens vor und gelange gegenüber den im Kaufvertrag angesetzten Verkehrswert letztendlich zu einer Verkehrswerterhöhung von 244.000 €. Unabhängig von den Korrekturen des Prüfers nahm auch das Finanzamt eine Berechnung vor und gelangte zu einem Wert von 243.400 € (siehe Beilage zum Prüfungsbericht, Seite 9). Letztlich setzte der Prüfer einen Erhöhungsbetrag von 240.000 € fest (Prüfbericht, Tz 3 und 6), wobei sich die Erhöhung gegenüber der ursprünglichen Berechnung des Sachverständigen ((siehe Beilage zum Prüfungsbericht, Seite 5) nur mehr auf die von der Bw genützten Gebäudeteile der Liegenschaft in EZ YYYY bezog).

Nach Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Körperschaftsteuer für 2005 erließ das Finanzamt mit Ausfertigungsdatum 30. April 2010 einen den Prüfungsfeststellungen entsprechenden neuen Körperschaftsteuerbescheid und einen Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen sowie einen Haftungsbescheid betreffend die Kapitalertragsteuer für das Jahr 2005.

Mit Schreiben vom 27. Mai 2010 erhob die Bw gegen die angeführten Bescheide Berufung. Darin führt sie zusammengefasst aus, im Haftungsbescheid werde hinsichtlich der Begründung auf die betreffenden Ausführungen des Körperschaftsteuerbescheides 2005 verwiesen. Dem Körperschaftsteuerbescheid 2005 könne jedoch keine Begründung entnommen werden. Nur der beigelegte Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 28.04.2010 samt Beilage enthalte Aussagen über die steuerlichen Feststellungen. Eine verdeckte Gewinnausschüttung vermeine die belangte Behörde in einem vom

Schachverständigen zu gering angesetzten Grundstückspreis zu erkennen. Zweck der gutachterlichen Tätigkeit, die auf der Grundlage der zum Bewertungszeitpunkt vorliegenden Umstände (Größenverhältnissen, Kubatur, Grundbuchsstände) vorgenommen worden sei, sei die Kaufpreisfeststellung für die Vertragsparteien gewesen. Diese sei von einem allgemein beeideten gerichtlich zertifizierten Sachverständigen vorgenommen worden. Somit könne niemals eine verdeckte Gewinnausschüttung vorliegen, da keine subjektive Absicht einer Vorteilszuwendung an Gesellschafter vorgelegen habe. Eine ausdrücklich auf die Vorteilsgewährung gerichtete Willensentscheidung (subjektives Element) sei Voraussetzung, um eine verdeckte Gewinnausschüttung annehmen zu können. Die Bw vermisste eine Begründung, worin die subjektive Absicht einer verdeckten Gewinnabsicht in concreto bestehen solle.

Zur Höhe der verdeckten Gewinnausschüttung verwies die Bw auf eine der Berufung beigelegte Stellungnahme des Gutachters. Hinsichtlich des angesetzten Verkehrswertes betreffend die Liegenschaft in EZ xxx wurden keine wesentlichen Einwände vorgebracht. Ing. L verwies in seiner Stellungnahme auf sein Gutachten vom 27. Februar 2009, dessen Wert (197.774,29 €) der Prüfer auch angesetzt hat. Lediglich der vom Sachverständigen selbst im Schreiben vom 19. November 2009 vorgenommene Zuschlag von 16.970 € wurde von ihm auf 11.313,34 € gekürzt. Den Verkehrswert der Gebäudeteile auf der Liegenschaft in EZ YYYY (EG, KG, Garagen), revidierte der Sachverständige gegenüber seinem bisherigen Gutachten und Berechnungen erneut und kam auf Grund nicht nachvollziehbarer Prämissen und Annahmen nur mehr zu einem Wert 87.355 €, obwohl er allein den Gebäudeteilen im Erdgeschoß (ohne KG und Garagengebäude) noch im Schreiben vom 8. Februar 2010 einen Wert von 194.571,62 € beimaß und in der Besprechung vom 2. März 2010 insgesamt eine Schätzung von 240.439,97 € (ohne den Verkaufspreis von 165.000 €) errechnete, was für die Gebäudeteile auf der EZ YYYY einen Wert von rd. 200.000 € entsprochen hätte.

Das Finanzamt führte in einer Stellungnahme zur Berufung vom 18. Mai 2011 dazu im wesentlichen aus, bei der Liegenschaft EZ xxx habe Ing. L den Wert der Liegenschaft aufgrund einer Vorgutachtens aus dem Jahr 1975 erstellt. Da die Zubauten in diesem Gutachten nicht berücksichtigt worden seien und ein Grundstück im Gutachten gefehlt habe, müsse dem Geschäftsführer klar gewesen sein, dass gegenständliches Gutachten nicht den ganzen Wert des Gebäudes berücksichtigt habe. Die Gesellschafter der LLA GmbH seien somit sowohl subjektiv als auch objektiv bereichert. Anlässlich des Baues der Appartements der LLA GmbH habe die Bw ein Teppichlager, Büro und Garagen miterrichtet, aktiviert und abgeschrieben. Im Kalenderjahr 2005 sei der

Restbuchwert dieser Räumlichkeiten ausgebucht worden. Ein entsprechender Erlös für die Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums an "die LLA GmbH sei nicht verbucht worden. Da die unentgeltliche Übertragung von nicht unerheblichen Gebäudeteilen einem Fremdvergleich nicht standhalte, liege auch in diesem Fall, wegen sowohl objektiver als auch subjektiver Bereicherung, eine verdeckte Gewinnausschüttung in Höhe des Verkehrswertes der übertragenen Gebäudeteile vor. Das Finanzamt habe im Wesentlichen die bis zur Schlussbesprechung vorgelegten Gutachten unter gleichzeitig erfolgter Kontrollrechnung anerkannt und die Werte der Berechnung der verdeckten Gewinnausschüttung zugrunde gelegt. Dass der Sachverständige seine eigenen Gutachten in der Berufung korrigiere, obwohl sich der Sachverhalt (unterpreisiger Verkauf des ehemaligen Gebäudes der Malerei und Übergabe der wirtschaftlichen Verfügungsmacht der Lagerräumlichkeiten samt Büro und Garagen) nicht geändert habe, sei nicht nachvollziehbar. Insbesondere werde darauf verwiesen, dass der vom Sachverständigen behauptete niedrigere Ansatz für die minder ausgebauten Räumlichkeiten vom Finanzamt in seiner Kontrollrechnung mit 3 € pro vermietetem Quadratmeter für Lagerräumlichkeiten etc. bereits berücksichtigt worden sei und es trotzdem annähernd zum selben Verkehrswert gelangt sei wie der Sachverständige. Ein Zweifel am ermittelten Wert des Gutachters sei daher vom Finanzamt nicht gegeben.

Das Finanzamt legte die Berufung ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung unmittelbar der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor.

Über die Berufung wurde erwogen:

I) Fehlende Bescheidbegründung:

1) Die Berufungswerberin bemängelt zu Recht, dass sowohl dem angefochtenen Haftungs- und Zahlungsbescheid betreffend Kapitalertragsteuer als auch dem Körperschaftsteuerbescheid 2005 keine Begründung zu entnehmen ist. Im Haftungs- und Zahlungsbescheid wird hinsichtlich der verdeckten Ausschüttung auf die Ausführungen im Körperschaftsteuerbescheid verwiesen, diesem ist aber keine Begründung zu entnehmen. Lediglich im gleichzeitig ergangen Bescheid betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens zur Körperschaftsteuer 2005 wird auf die über die abgabenbehördliche Prüfung aufgenommene Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht verwiesen.

2) Gemäß § 93 Abs. 3 lit. a BAO hat ein Bescheid eine Begründung zu enthalten, wenn ihm ein Anbringen zugrunde liegt, dem nicht vollinhaltlich Rechnung getragen wird, oder wenn er von Amts wegen erlassen wird.

Das Fehlen einer Begründung bedeutet zwar eine Verletzung von Verfahrensvorschriften, aber nicht die Unwirksamkeit des Bescheides (*Stoll*, BAO-Kommentar, § 93, Seite 972; *Ritz*, BAO, § 93 Tz 27). Die Bescheidbegründung ist vor allem für den Rechtsschutz des Abgabepflichtigen von Bedeutung, denn erst sie macht den Bescheid für den Abgabepflichtigen nachvollziehbar und kontrollierbar. Die Begründung eines Bescheides muss aber nicht zwingend im Bescheid selbst erfolgen, auch zB. der Verweis auf den Prüfungsbericht oder die Niederschrift über die Schlussbesprechung einer Prüfung ist durchaus zulässig, wenn die darin enthaltenen Ausführungen den Anforderungen an die Begründung eines Bescheides genügen (*Ritz*, BAO, § 93 Tz 15).

3) Die Begründung der angefochtenen Bescheide ist im gegenständlichen Fall der über die Außenprüfung aufgenommenen Niederschrift vom 19. April 2010 bzw. dem Prüfungsbericht vom 28. April 2010 samt Beilagen zu entnehmen. Sowohl die Niederschrift als auch der Prüfungsbericht samt Beilagen ist der Bw nach ihren eigenen Angaben in der Berufung gleichzeitig mit dem angefochtenen Bescheiden zugestellt worden. Die Bw ist daher durch das Fehlen einer eigenen Begründung in den Bescheiden bzw. durch den fehlenden förmlichen Verweis auf den ihr unstrittig zugegangenen Prüfungsbericht samt Beilagen und Niederschrift aus denen sie die Feststellungen des Finanzamtes und ihre rechtlichen Erwägungen entnehmen konnte, in der Verfolgung ihrer Rechte nicht beeinträchtigt gewesen. Abgesehen davon können allenfalls bestehende Begründungsmängel in Bescheiden der Abgabenbehörde erster Instanz im Verfahren vor der Abgabenbehörde zweiter Instanz durch Nachholung der Begründung saniert werden, weil die Rechtsmittelentscheidung an die Stelle des erstinstanzlichen Bescheides tritt (*Stoll*, BAO-Kommentar zu § 93, 972f.).

Selbst wenn die angefochtenen Bescheide wegen des fehlenden formellen Verweises auf die Begründung im Prüfungsbericht bzw. in der Niederschrift über die Schlussbesprechung als mangelhaft anzusehen sind, eine Rechtswidrigkeit, die zur Aufhebung der Bescheide führen könnte, ist jedenfalls nicht gegeben.

II) Verdeckte Gewinnausschüttung:

Strittig ist, ob bzw. in welcher Höhe es im Wirtschaftsjahr 2004/2005 im Zusammenhang mit der Veräußerung der Liegenschaft in EZ xxx bzw. mit der Aufgabe der Nutzung der

Gebäudeteile auf der Liegenschaft in EZ YYYY es zu eine verdeckten Ausschüttung gekommen ist.

1) Wie den Veranlagungsakt, den Unterlagen des Prüfers, den Einheitswertakten EW-AZ 1, 2 und den zusätzlichen Ermittlungen des Unabhängigen Finanzsenates zu entnehmen ist, liegt der Entscheidung folgender wesentlicher Sachverhalt zu Grunde:

Der zwischenzeitig verstorbene Ferdinand A war Malermeister und Gastwirt in La. Im Jahr 1969 erwarb er um 18.000 ATS die unbebaute Grundparzelle 343, EZ xxx, im Ausmaß von 727 m², auf der er eine Malerwerkstatt mit Gesellenwohnungen errichtet hat. Im Jahr 1975 errichtete er um rd. rd. 1,5 Mio. ATS einen Zubau aus Lager und 3 Wohnräumen.

Im Jahr 1981 errichtete er auf der angrenzenden Liegenschaft (Gp. zz, EZ YYYY, Flächenausmaß 1.246 m²), die zu zwei Dritteln in seinem und zu einem Drittel im Miteigentum seiner fünf (damals) noch minderjährigen Kinder stand, ein weiteres Gebäude, bestehend aus Keller- und Erdgeschoß, zwei Obergeschoßen und ausgebauten Dachgeschoß mit einem umbauten Raum von insgesamt rd. 4.000 m³ und einer Nutzfläche von rd. 930 m². Rund ein Drittel des Gebäudes (1.340 m³) im Keller- und Erdgeschoß wurden im Rahmen des Malereibetriebes als Garagen (KG), Teppichlager und Büro (EG) genutzt. Die anteiligen Herstellungskosten von rd. 1,8 Mio. ATS wurden von Ferdinand A bei seinem Malereibetrieb aktiviert. In den Obergeschoßen richtete er Ferienwohnungen ein, deren Herstellungs- und Einrichtungskosten er seinem Gastgewerbebetrieb (Gasthaus Berg) zugeordnet hat.

Im Jahr 1982 sind sowohl der Malereibetrieb unter der Firmenbezeichnung „Ferdinand A, Malermeister“ (FN 3 f) als auch der Gastgewerbebetrieb (zu dem als Teilbetrieb auch die Vermietung der Ferienwohnungen gehörte) unter der Firmenbezeichnung „Ferdinand A, Pension-Gasthaus Berg“ (FN 4 d) als getrennte Einzelunternehmen ins Firmenbuch eingetragen worden.

Im Jahr 1991 hat Ferdinand A seinen gesamten Malereibetrieb als protokolliertes Einzelunternehmen nach dem Strukturverbesserungsgesetz in die (damals neu gegründete) Bw eingebracht. Ausdrücklich mitübertragen wurde die Liegenschaft in EZ xxx (Sacheinlagevertrag vom 19.11.1991, Erstens). Die Einbringungsbilanz vom 1.3.1991 beinhaltet zwar die Buchwerte der im Jahr 1981 auf der Liegenschaft in EZ YYYY errichteten und vom Malereibetrieb genutzten Gebäudeteile, eine Übertragung der Liegenschaft oder von Liegenschaftsteilen auf die Bw ist jedoch nicht erfolgt. Die bisher dem Einzelunternehmen (Malereibetrieb) zugeordneten Räumlichkeiten im Gebäude der Liegenschaft EZ YYYY sind auch nach der Einbringung weiterhin für Zwecke des Malereibetriebes genutzt worden.

Im Jahr 1992 erbaute die Bw auf der Liegenschaft EZ YYYY ohne behördliche Genehmigung ein Lager- bzw. Garagengebäude um einen Kostenaufwand von rd. 300.000 ATS.

Mit Schenkungsvertrag vom 4. Mai 1994 erwarb Ferdinand A auch die Miteigentumsanteile seiner Kinder an der Liegenschaft in EZ YYYY, sodass er nunmehr Alleineigentümer dieser Liegenschaft war

Ende des Jahres 1994 wurde von Ferdinand A und seiner Tochter Agnes A die LLA GmbH gegründet, in die er mit Einbringungsvertrag vom 30. Jänner 1995 als Teilbetrieb seiner protokollierten Einzelfirma „Ferdinand A, Pension – Gasthof Berg“ die in seinem Alleineigentum stehende Liegenschaft EZ YYYY in K samt Bauwerken, Zubehör und Fahrnissen und mit allen Aktiven und Passiven einbrachte.

Gleichzeitig wurde der verbleibende Teil der Einzelfirma „Ferdinand A, Pension – Gasthof Berg“, das Hotel Berg mit Standort in RR, in die ebenfalls neu gegründete „Berg Hotel-Z GmbH“ eingebracht.

Seit der Einbringung der Liegenschaft EZ YYYY in die LLA GmbH bis Ende des Jahres 2004 wurde von der Bw für die von ihr im Rahmen des Malereibetrieb genutzten Gebäudeteile in EZ YYYY eine jährliche Miete von 360.000 ATS (26.162,22 EUR) an die LLA GmbH bezahlt. Mit dem Verkauf der Liegenschaft in M-Weg 3 (EZ xxx) an die LLA GmbH im Juni 2004, löste die Bw die Betriebsstätte in K endgültig auf und verlegte sie in das neu erschlossene Gewerbegebiet von La, wo sie bereits in den Vorjahren ein neues Betriebsgebäude errichtet hatte.

Die bis dahin von der Bw genützten Gebäudeteile in EZ YYYY wurden in der Folge von der LLA GmbH umgebaut und für Zwecke ihrer Appartementvermietung genutzt.

2) Gemäß § 8 Abs. 2 KStG 1988 ist es für die Ermittlung des Einkommens ohne Bedeutung, ob das Einkommen im Wege offener oder verdeckter Ausschüttungen verteilt oder entnommen oder in anderer Weise verwendet wird. 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 unter welcher Bezeichnung auch immer gewährt, die sie anderen Personen, die nicht ihre Gesellschafter sind, nicht oder nicht unter den gleichen günstigen Bedingungen zugestehen würde. Entscheidendes Merkmal einer verdeckten Ausschüttung ist die Zuwendung von Vermögensvorteilen, die ihrer äußeren Erscheinungsform nach nicht unmittelbar als Einkommensverteilung erkennbar sind und ihre Ursache in den gesellschaftsrechtlichen Beziehungen haben. Diese Ursache wird an Hand eines Fremdvergleiches ermittelt (vgl. VwGH 4.2.2009, 2008/15/0167). Eine verdeckte Ausschüttung ist auch dann anzunehmen, wenn Dritte auf Grund ihres Naheverhältnisses

zum Anteilsinhaber eine in der Anteilsinhaberschaft wurzelnde Zuwendung erhalten. Auch beteiligungsmäßige Verflechtungen begründen ein "Nahestehen" (vgl. VwGH 31.5 2006, 2002/13/0168). Die Notwendigkeit des Aufgreifens verdeckter Ausschüttungen ist Folge des Trennungsprinzips. Danach sind die Kapitalgesellschaften regelmäßig als solche und unabhängig von ihren Gesellschaftern Steuersubjekt.

Subjektive Voraussetzung für eine verdeckte Ausschüttung ist eine ausdrücklich auf Vorteilsgewährung gerichtete Willensentscheidung der Körperschaft, wobei sich die Absicht der Vorteilsgewährung auch schlüssig aus den Umständen des Falles ergeben kann (siehe *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger*, KStG 1988, Tz 152 ff zu § 8; *Hofstätter-Reichel*, EStG 1988, Tz 18 zu § 27 und die dort jeweils angeführte Rechtsprechung).

3) Liegenschaft EZ YYYY:

Worin hinsichtlich der von der Bw im Rahmen ihres Malereibetriebes bis Ende des Jahres 2004 genutzten Räumlichkeiten des Gebäudes auf der Liegenschaft EZ YYYY eine verdeckte Ausschüttung gelegen sein soll, wird im Prüfungsbericht und deren Beilagen nicht näher ausgeführt. Es wird lediglich darauf hingewiesen, dass die Bw diese Räumlichkeiten im Wirtschaftsjahr 2005 aus dem Betriebsvermögen ausgeschieden hat (Beilage zum Prüfungsbericht, Seite 1). Erst in der Stellungnahme zur Berufung wird dazu ergänzend ausgeführt, ein Erlös für die Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums an die LLA GmbH sei nicht verbucht worden und eine unentgeltliche Übertragung von nicht unerheblichen Gebäudeteilen würde einem Fremdvergleich nicht standhalten. Es liege daher eine objektive und subjektive Bereicherung in Höhe des Verkehrswertes der übertragenen Gebäudeteile vor.

Das Finanzamt geht offensichtlich davon aus, dass die Bw wirtschaftliche Eigentümerin dieser bis Ende 2004 von ihr genutzten Gebäudeteile gewesen ist und sie diese in der Folge unentgeltlich an die LLA GmbH übertragen hat.

Nach § 24 Abs. 1 lit. d BAO sind Wirtschaftsgüter demjenigen zuzurechnen, der über sie die Herrschaft gleich einem Eigentümer ausübt. Wirtschaftlicher Eigentümer ist in der Regel der zivilrechtliche Eigentümer. Bedeutung gewinnt das "wirtschaftliche Eigentum" dort, wo ein anderer als der rechtliche Eigentümer die wirtschaftliche Herrschaft ausübt, deren gewöhnlicher Ausdruck das Eigentum ist. Ein solches Auseinanderfallen liegt dann vor, wenn die positiven Befugnisse, die Ausdruck des zivilrechtlichen Eigentums sind, nämlich Gebrauch, Verbrauch, Veränderung, Belastung, Veräußerung, aber auch der negative Inhalt des Eigentumsrechts, nämlich der Ausschluss Dritter von der Einwirkung auf die Sache, dies

umfasst auch den Ausschluss des zivilrechtlichen Eigentümers selbst, auf Dauer bei einem anderen liegt (vgl. *Ritz*, BAO⁴, § 24 Tz 3 und die dort zitierte Rechtsprechung des VwGH).

Bloße Verwaltungs- und Nutzungsrechte bewirken noch nicht, dass der zivilrechtliche Eigentümer sein wirtschaftliches Eigentum an der mit Nutzungsrechten belasteten Sache verliert. Dem zivilrechtlichen Eigentümer ist aber eine Sache dann steuerlich nicht zuzurechnen, wenn besondere Umstände hinzukommen, die es dem Nutzungsberechtigten ermöglichen, mit der Sache wie ein Eigentümer zu schalten und zu walten. Für die Zugehörigkeit eines Wirtschaftsgutes zum Betriebsvermögen ist nicht das zivilrechtliche Eigentum, sondern das wirtschaftliche Eigentum maßgebend.

Falls die Bw jemals wirtschaftliche Eigentümerin dieser strittigen Gebäudeteile auf der ursprünglich im zivilrechtlichen Eigentum von Ferdinand A und seinen Kindern stehenden Liegenschaft gewesen sein sollte, so kommt als Zeitpunkt für den Erwerb des wirtschaftlichen Eigentums wohl nur die Einbringung der protokollierten Einzelfirma „Ferdinand A, Malermeister“ als Sacheinlage nach dem Strukturverbesserungsgesetzes im Jahr 1991 in Betracht.

Der Umstand, dass die Buchwerte dieser Gebäudeteile in der damaligen Einbringungsbilanz enthalten sind und diese Gebäudeteile von der Bw im Rahmen ihres Malereibetriebes in der Folge auch genutzt worden sind, spricht durchaus für das wirtschaftliche Eigentum der Bw.

Andererseits wird im Sacheinlagevertrag lediglich auf die Liegenschaft in EZ xxx Bezug genommen, auf der sich das Betriebsgebäude des eingebrachten Einzelunternehmens befand und das ins zivilrechtliche Eigentum der Bw übertragen worden ist. Die vom eingebrachten Einzelunternehmen genutzten Gebäudeteile der EZ YYYY finden im Sacheinlagevertrag keine Erwähnung. Es finden sich auch keine Vereinbarungen auf welcher rechtlichen Basis diese Gebäudeteile von der Bw weiter genutzt worden sind.

Ob damals eine Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums oder nur einer Nutzungseinlage durch Ferdinand A beabsichtigt war, muss im gegenständlichen Fall nicht geklärt werden. Entscheidend ist vielmehr, ob die Bw im Streitjahr wirtschaftliche Eigentümerin dieser Gebäudeteile gewesen ist.

Selbst wenn die Bw im Jahr 1991 wirtschaftliche Eigentümerin dieser Gebäudeteile geworden sein sollte, so hat sie dies spätestens im Jahr 1995, als die strittige Liegenschaft vom Alleineigentümer Ferdinand A mit Einbringungsvertrag vom 30. Jänner 1995 in die LLA GmbH eingebracht worden ist, aufgegeben bzw. verloren. Wie dem Einbringungsvertrag zu

entnehmen ist, ist damals die gesamte Liegenschaft EZ YYYY samt „Bauwerken, Zubehör und Fahrnissen“ an die LLA GmbH übertragen worden. Auch wenn die strittigen Gebäudeteile weiter von der Bw genutzt worden sind, die übrigen positiven Befugnisse (Belastung, Veräußerung) sowie der negative Inhalt des Eigentumsrechts (Ausschluss Dritter von der Einwirkung auf die Sache) ist zweifellos der LLA GmbH zugekommen, der die Liegenschaft ohne Einschränkungen übertragen worden ist. Dies wurde offensichtlich auch von der Bw und der LLA GmbH so gesehen, weil ansonsten die von der Bw ab der Übertragung der Liegenschaft an die LLA GmbH für die Nutzung der hier strittigen Gebäudeteile auf der Liegenschaft EZ YYYY bezahlte Miete von jährlich 360.000 ATS (26.162,22 €) nicht verständlich wäre. Wäre sie (weiterhin) wirtschaftliche Eigentümerin dieser Gebäudeteile gewesen, hätte es keinen Grund gegeben für ihr eigenes Wirtschaftsgut eine Miete zu bezahlen. Für ein wirtschaftliches Eigentum der Bw an den strittigen Gebäudeteilen bleibt daher kein Raum mehr.

Auch der Prüfer führt in den der Bw zur Kenntnis gebrachten Prüfungsfeststellungen vom 14.7.2008 aus, die Bw habe von der LLA GmbH das Teppichlager und Garagen um jährlich 26.161,86 € gepachtet. Trotzdem sah der Prüfer die Bw (weiterhin) als wirtschaftliche Eigentümerin dieser Gebäudeteile an und offensichtlich ist auch der steuerliche Vertreter der Bw dieser Ansicht, unter dem Hinweis des Prüfers, diese Gebäudeteile seien im Anlageverzeichnis der Bw ausgewiesen, nicht entgegengetreten. Da (bei dem vom Prüfer angenommenen wirtschaftlichen Eigentum) die Bw aber nicht Pächterin ihre eigenen Wirtschaftsgüter sein konnte und ein schriftlicher Miet- und Pachtvertrag nicht vorlag, vertrat der Prüfer letztlich die Ansicht, bei diesen Zahlungen handle es sich nicht um eine Pachtzins für die von der Bw genutzten Gebäudeteile, sondern um einen Baurechtzins (siehe Arbeitsbogen, Seite 258).

Diese Ansicht vermag der Unabhängige Finanzsenat nicht zu teilen. Ein Baurechtsvertrag im Sinne des Baurechtsgesetzes ist nicht abgeschlossen worden. Aber auch sonst ergeben sich keine Hinweise dafür, dass es sich bei diesen Zahlungen um ein Nutzungsentgeld für den anteiligen Grund und Boden handelt.

Bei der Bw sind diese Zahlungen seit dem Jahr 1995 als Aufwand unter dem Konto „Miete für bebaute Grundstücke“ und bei der LLA GmbH als Erlös unter dem Konto „Mieterlös Lager Malerei“ verbucht. Diese Bezeichnungen lassen erkennen, dass diese Zahlungen sehr wohl als Entgelt für die Überlassung der strittigen Räumlichkeiten und nicht für die Nutzung des anteiligen Grund und Bodens geleistet worden sind. Auch die Höhe der Miete lässt diesen Schluss zu. Nach den Berechnungen des Prüfers wies das Teppichlager im

Erdgeschoß eine Fläche von 247 m² und die Garagen eine von 74 m² auf. Bei einer Jahresmiete von 26.162 € entspricht dies einer monatlichen Miete von rd. 6,80 €/m². Eine Miete in dieser Höhe erscheint für die damaligen Jahre (1995- 2005) als durchaus sachgerecht. Als Baurechtzins erschien die Zahlung hingegen als viel zu hoch. Den Grundwert der Liegenschaft der EZ YYYY (1.246 m²) ermittelte der Sachverständige für das Jahr 2009 mit 92.204 €. Da die Bw nur rd. 1/3 des Gesamtgebäudes nutzte, ist auch hinsichtlich des Grundstückes nur der entsprechende Anteil anzusetzen, der einem Wert von rd. 30.000 € entspricht. Berücksichtigt man, dass der Grundwert für die Jahre 1995-2005 durchaus niedriger anzusetzen wäre als für das Jahr 2009, hätte die Bw in nur einem Jahr einen Baurechtzins bezahlt, der annähernd den Wert des von ihr genutzten Grundstücksteiles entspricht. Ein so hoher Baurechtzins ließe sich wirtschaftlich nicht rechtfertigen. Zudem gab auch der Geschäftsführer der Bw gegenüber dem Referenten an, dass die Zahlung von jährlich 360.000 ATS (26.162,22 €) nach der Einbringung der Liegenschaft EZ YYYY in die LLA GmbH als Miete für die von der Bw dort weiterhin benutzten Räumlichkeiten geleistet worden sei. In Anbetracht der dargestellten Gesamtumstände, erscheint diese Aussage als durchaus glaubhaft. Hätte es sich tatsächlich um einen Baurechtzins gehandelt, wäre es auch nicht verständlich, warum dieser erst ab der Einbringung im Jahr 1995 geleistet worden ist, zumal das Grundstück bereits vorher im fremden Eigentum stand.

Die Bw ist nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates im Streitjahr nicht (mehr) als wirtschaftliche Eigentümerin der von ihr genutzten Gebäudeteile der Liegenschaft EZ YYYY anzusehen. Eine Entnahme der strittigen Gebäudeteile im Wirtschaftsjahr 2004/2005 und damit eine verdeckte Gewinnausschüttung an die Gesellschafter der Bw liegen somit nicht vor. Da diese Gebäudeteile im Streitjahr daher zu Unrecht als Betriebsvermögen der Bw ausgewiesen worden sind, waren die dafür entsprechenden Buchwerte von 44.250,28 € nicht - wie von Bw vorgenommen - erfolgswirksam sondern erfolgsneutral (mit Eröffnungsbilanzberichtigung) auszuscheiden. Ebenso ist die dafür im Wirtschaftsjahr 2004/2005 geltend gemachte AfA von 2.840,54 € zu berichtigen. Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb sind daher um diese zu Unrecht in Abzug gebrachten Beträge zu erhöhen.

4) Liegenschaft EZ xxx:

Der Wert dieses um 165.000 € an die die LLA GmbH veräußerten Liegenschaft ist im Wesentlichen nicht strittig. Der Sachverständige ermittelte für diese Liegenschaft im Gutachten vom 27.2.2009 und der von ihm vorgenommenen Rückrechnung auf das Jahr 2004 einen Wert von 197.774,29 €. Nachdem der Prüfer zu Recht bemängelte, dass im

Gutachten für wesentliche Gebäudeteile kein Ertragswert angesetzt worden ist, erhöhte der Sachverständige diesen Betrag um einen Zuschlag von 16.970 € (siehe Schreiben vom 19.11.2009). Gegenüber den von der Bw angesetzten Kaufpreis von 165.000 € führte dies zu einer Erhöhung von insgesamt 49.744,29 €. Obwohl dem Prüfer dieser Wert noch immer als sehr niedrig erschien, wurde er letztendlich akzeptiert (siehe Seite 5 der Beilage zum Prüfungsbericht). Für eine Reduktion des vom Sachverständigen selbst errechneten Zuschlages auf nunmehr 11.313,34 € sieht der Unabhängige Finanzsenat keine Veranlassung. Auch wenn der Sachverständige nunmehr aufgrund einer geänderten Berechnung einen geringfügig niedrigen Wert ermittelt, so lässt sich daraus nicht erkennen, dass dieser Betrag den wahren Verkehrswert der Liegenschaft näher kommt. Der Sachverständige erweckt den Eindruck, als ob er den Verkehrswert einer bebauten Liegenschaft auf den Cent genau berechnen könnte. Tatsächlich lässt sich der Verkehrswert der Liegenschaft, trotz sorgfältiger und gebührender Berücksichtigung aller wertbeeinflussenden Umstände nicht mathematisch genau berechnen sondern eben nur annähernd ermitteln. Der Sachverständige selbst hat für die bei der Kaufpreisbildung ursprünglich nicht berücksichtigten Gebäudeteile bei seinen verschiedenen Berechnungen ua eine Verkehrswerterhöhung von sogar 116.383 € ermittelt (Schreiben vom 15.3.2010). Dies wäre mehr als doppelt so hoch als vom Prüfer angesetzt. In Anbetracht des Umstandes, dass im Kaufvertrag rd. 32% der Grundstücksfläche (495 m² anstelle von tatsächlich 727 m²) und 42% der Gebäudekubatur (1.410 m³ anstelle von tatsächlich 2.450 m³) nicht berücksichtigt worden ist, erweist sich die vom Sachverständigen errechnete und vom Prüfer letztlich übernommene Erhöhung um rd. 49.700 € (23% des Gesamtwertes von 214.700 €) als äußerst moderat und an der unteren Grenze eines noch vertretbaren Verkehrswertes gelegen. Der Verkehrswert der Liegenschaft in EZ xxx beträgt nach den (ursprünglichen) Berechnungen des Sachverständigen 214.744,29 € (197.774,29 € + 16.970 €). Es wird daher der gerundete Betrag von 214.700 € angesetzt.

Bei dem weit unter dem Verkehrswert angesetzten Kaufpreis für die Liegenschaft in EZ xxx kann - entgegen der Ansicht der Bw – sehr wohl von einer subjektiven auf Vorteilsgewährung gerichteten Willensentscheidung der Bw zugunsten der mit ihr beteiligungsmäßig verflochtenen LLA GmbH geschlossen werden. Bei der gegenständlichen Situation (Ferdinand A war sowohl bei der Bw als auch bei der LLA GmbH mit 52% beteiligt und die übrigen Anteilsinhaber der beiden Gesellschaften waren seine Kinder) liegen die bei Vertragsabschlüssen gewöhnlicherweise zu unterstellenden Interessengegensätze nicht vor. Wie bereits oben ausgeführt, kann sich die Absicht der Vorteilsgewährung auch schlüssig aus den Umständen des Falles ergeben.

Die Bw beauftragte zwar Ing. L als Sachverständigen mit der Ermittlung des Verkehrswertes der Liegenschaft, die von ihm dazu vorgelegte, vereinfachte Berechnung (Anpassung eines vor 20 Jahre ermittelten Wertes mittels Baukostenindex), in der wesentliche Teile der Liegenschaft unberücksichtigt geblieben sind, entsprach jedenfalls nicht den Qualitätsanforderungen eines objektiv, unparteiisch und gewissenhaft erstellten Immobiliengutachtens, sondern war offensichtlich vom Bemühen getragen, gegenüber dem Finanzamt einen möglichst niedrigen Wert als glaubhaft erscheinen zu lassen. Jedenfalls musste es auch für den Geschäftsführer der Bw erkennbar gewesen sein, dass wesentliche Gebäudeteile (Zubau) und ein Teil der Grundstücksfläche in dieser Berechnung nicht berücksichtigt worden sind. Der unstrittig zu niedrig angesetzte Kaufpreis lässt eindeutig auf die Vorteilsgewährungsabsicht zu Lasten der Bw und zum Vorteil der gesellschaftsrechtlich beherrschten LLA GmbH schließen.

5) Die verdeckte Gewinnausschüttung beträgt somit:

Gebäu dewert EZ xxx lt. BE:	214.700,00 €
Kaufpreis lt. Erklärung:	-165.000,00 €
verdeckte Ausschüttung:	49.700,00 €

6) Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb erfahren folgende Änderung:

Einkünfte lt. Bp:	648.120,14 €
- verdeckte Ausschüttung lt. Bp:	-240.000,00 €
+ verdeckte Ausschüttung lt. BE:	+49.700,00 €
+ Buchwertabgang:	+44.250,28 €
+ anteilige AfA:	+ 2.840,54 €
Einkünfte lt. BE:	504.910,96 €

Die Berechnung der Körperschaftsteuer ist dem beiliegenden Berechnungsblatt zu entnehmen.

III) Kapitalertragsteuer 2005:

Gemäß § 93 Abs. 1 EStG 1988 wird die Einkommensteuer bei inländischen Kapitalerträgen durch Abzug vom Kapitalertrag erhoben (Kapitalertragsteuer). Zu solchen Kapitalerträgen gehören gemäß Abs. 2 Z 1 lit. a dieser Gesetzesstelle auch verdeckte Ausschüttungen (vgl. Doralt, EStG⁸, § 93 Tz 20 mit Verweis auf § 27 Tz 23 ff; VwGH 24.7.2007, 2007/14/0013 mwN).

Schuldner der Kapitalertragsteuer ist gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 der Empfänger der Kapitalerträge. Die Kapitalertragsteuer ist durch Abzug einzubehalten. Der zum Abzug Verpflichtete (Abs. 3) haftet aber dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer. Gemäß Abs. 3 Z 1 leg.cit. ist bei inländischen Kapitalerträgen (§ 93 Abs. 2 EStG 1988) der Schuldner der Kapitalerträge zum Abzug der Kapitalertragsteuer verpflichtet. Im vorliegenden Fall ist daher die Bw zum Abzug und zur Abfuhr der Kapitalertragsteuer verpflichtet. Die Kapitalertragsteuer wird nach den Feststellungen im Prüfungsbericht (Tz 6) von den Gesellschaftern getragen.

Die Kapitalertragsteuer errechnet sich wie folgt:

Verdeckte Ausschüttung lt. BE:	49.700,00 €
Kapitalertragsteuer (25%):	12.425,00 €

IV) Anspruchszinsen 2005:

Hinsichtlich der Berufung gegen den Anspruchszinsenbescheid betreffend Körperschaftsteuer für das Jahre 2005 wird darauf hingewiesen, dass dieser an die Höhe der im Bescheidspruch des Körperschaftsteuerbescheides (Stammabgabenbescheid) ausgewiesenen Nachforderung gebunden ist (Ritz, SWK 2001, S. 27 ff) und der Zinsenbescheid daher nicht mit der Begründung anfechtbar ist, der zu Grunde liegende Stammabgabenbescheid sei rechtswidrig (VwGH 27.3.2008, 2008/13/0036). Jede Nachforderung bzw. Gutschrift an Körperschaftsteuer löst (gegebenenfalls) einen Anspruchszinsenbescheid aus. Es liegt je Differenzbetrag eine Abgabe vor. Eine Abänderung des ursprünglichen Zinsenbescheides erfolgt nicht (vgl. Ritz, BAO-Kommentar, § 205, Tz 33,35).

Wird – wie im gegenständlichen Fall – der zugrundeliegende Körperschaftsteuerbescheid abgeändert, ist seitens der Abgabenbehörde erster Instanz vielmehr ein neuer, den geänderten Körperschaftsteuerbescheid Rechnung tragender Zinsenbescheid zu erlassen (vgl. Ritz, BAO⁴, § 205 Tz 35). Die Berufung gegen den Anspruchszinsenbescheid des Jahres 2005, der sich offensichtlich gegen die Feststellungen im Grundlagenbescheid richtet, ist daher als unbegründet abzuweisen.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Innsbruck, am 6. Februar 2013