

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Ansgar Unterberger in der Beschwerdesache Bf., \*\*\*Bf1-Adr\*\*\*, über die Beschwerde vom 27. Mai 2016 gegen den Bescheid des Finanzamtes KirchdorfPerg Steyr vom 27. April 2016 betreffend Kapitalertragsteuer 2012 und die Bescheide vom 3. Mai 2016 betreffend Körperschaftssteuer 2012, 2013 und 2014, Steuernummer \*\*\*BF1StNr1\*\*\*, zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid betreffend Kapitalertragsteuer 2012 wird - ersatzlos - aufgehoben.

Die angefochtenen Körperschaftsteuer-Bescheide 2012 bis 2014 werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

## Entscheidungsgründe

### I. Verfahrensgang

Strittig ist, ob bei dem Verkauf von Liegenschaften durch Gin (in der Folge Gesellschafterin: Gin) an die Bf (in der Folge: Beschwerdeführerin: Bf), die zu 100% im Eigentum der Gin steht und deren Geschäftsführerin sie ist, der vereinbarte und nach Ansicht des Finanzamtes überhöhte Kaufpreis zu einer verdeckten Ausschüttung (vA) und in der Folge zu einer überhöhten Abschreibung (AfA) führte. Das Finanzamt begründet seine Auffassung zusammengefasst damit, dass man im Kaufvertrag aufgrund des bestehenden Naheverhältnisses vom -den Parteien einzig objektiv bekannten- Wert laut dem selbst

angeforderten Gutachten nach oben abgewichen sei. Dies könne nur in der Absicht, der Gin einen Vorteil zu gewähren, erfolgt sein. Die seitens der Bf eingewendeten Renditeüberlegungen würden ohnehin bei der Ertragswertermittlung eingeflossen sein. Dem widerspricht die Bf im Wesentlichen damit, dass der Wert laut Erstgutachten nur eine Orientierungshilfe bei der Wertermittlung sein sollte, die mit den Immobilien erzielte Rendite aber durchaus den Ansatz eines höheren Kaufpreises rechtfertige. Dies untermauerte die Bf zunächst durch Vorlage eines Zweitgutachtens, in dem der ermittelte Wert in etwa dem Kaufpreis entspricht, und der Darstellung der Überlegungen und Informationen, die im Zeitpunkt der Kaufpreisänderung ausschlaggebend gewesen sein sollen. Zuletzt bestätigte auch eine gutachterliche Stellungnahme die Existenz einer Bewertungs-Bandbreite sowie die Üblichkeit von Renditeüberlegungen am Immobilienmarkt.

### **Bisheriges Verwaltungsverfahren**

Das Finanzamt machte mit einem Haftungsbescheid vom 27.4.2016 gegenüber der Bf Kapitalertragsteuer iHv € 33.625,00 unter Angabe der maßgeblichen Gesetzesstellen und Erläuterung des geübten Ermessens geltend. Inhaltlich wurde in der Begründung auf den Bericht über die Außenprüfung vom 12.4.2016 verwiesen.

Hinsichtlich Körperschaftsteuer ergingen für die Jahre 2012 und 2013 in gemäß [§ 303 BAO](#) wiederaufgenommenen Verfahren und für 2014 am 3.5.2016 die Körperschaftsteuer-Bescheide mit den -der Feststellung der verminderten AfA durch die Betriebsprüfung entsprechenden- Gewinnerhöhungen (2012: € 1.288,48; 2013 und 2014: € 2.576,95). Auch in diesen Bescheiden wurde begründend auf den genannten Bericht verwiesen.

In diesem Bericht vom 26.4.2016 über das Ergebnis der durchgeführten Außenprüfung wird ausgeführt: Die Gin hätte die Bf mit einem Notariatsakt vom 26.3.2012 gegründet und halte 100% der Gesellschaftsanteile. Bereits am 29.3.2012 hätte die Gin die gegenständlichen Immobilien vertraglich an die Bf um € 1.300.000,00 verkauft. Am selben Tag hätte die Gin den Sachverständigen SV1 (in der Folge: SV1) für Liegenschaftsbewertungen mit der Ermittlung des Verkehrswertes der Liegenschaften beauftragt. Nach dem dieser mit einem Gutachten vom 11.4.2012 den Verkehrswert mit € 865.500,00 ermittelt hätte, sei am 15.5.2012 der Kaufpreis gegenüber dem ursprünglichen Kaufvertrag einvernehmlich auf € 1.000.000,00 herabgesetzt worden und die Liegenschaften seien mit diesem Wert aktiviert worden. Dieser Wert liege um 134.500,00 über dem -beiden Vertragsparteien bekannten- im Gutachten festgestellten Wert.

Die Gin hätte gegenüber der ursprünglichen Prüferin während der Betriebsprüfung zur Begründung der Verringerung des Kaufpreises angegeben, dass es ein Gutachten mit einem geringeren Wert gegeben hätte. Nach Vorlage des Gutachtens sei die Differenz iHv € 134.500,00 festgestellt worden. Auf die Frage, warum dies keine vA sein solle, hätte der steuerliche Vertreter der Bf am 14.10.2015 ausgeführt, dass es bei der Erstellung von Gutachten häufig zu Abweichungen von bis zu 20% komme (Verweis auf einen Fachbeitrag).

Überdies sei ein ergänzendes Gutachten (erstellt am 6.10.2015) des Sachverständigen SV2 (in der Folge: SV2) für Liegenschaftsbewertungen zu einem Schätzwert iHv € 1.030.000,00 gekommen. Aus der Begründung zu den Abweichungen sei erkennbar, dass keine vA vorliege.

Die Gin hätte dazu am 1.2.2016 erläutert, dass wegen der Einführung der Immobilienertragsteuer ab 1.4.2012 die Gründung der Bf und die Übertragung der Liegenschaften noch im März 2012 unter Zeitdruck erfolgen hätte müssen. Sie hätte dabei nicht angeben können, warum der vom Gutachter festgestellte Wert nicht in den berichtigten Vertrag übernommen worden sei.

Nach Ansicht des Finanzamtes stelle die Differenz eine vA dar, weil der SV1 seine Leistung gegenüber der Bf abrechnete. Daraus müsse geschlossen werden, dass die Gin den SV1 als Geschäftsführerin der Bf mit der Gutachtenerstellung beauftragt hätte. Kein fremdüblich handelnder Geschäftsführer würde ein Gutachten in Auftrag geben, bezahlen und dann einen höheren Preis als den ermittelten Wert bezahlen. Der höhere Preis könnte somit seine Ursache nur im Naheverhältnis zwischen Gin und Bf haben. Im ursprünglichen Gutachten sei unter Punkt 4.2. festgehalten, dass sich der SV1 eine Neubewertung vorbehalte, wenn er neue Unterlagen oder Informationen erhalten würde. Da seitens der Vertragsparteien keine Neubewertung urgert worden sei, müsse daraus geschlossen werden, dass beide Vertragsparteien den ermittelten Wert iHv € 865.500,00 akzeptiert hätten. Das ergänzende Gutachten des SV2 vom 6.10.2015 hätte den Verkehrswert zum 31.12.2012 und nicht zum Zeitpunkt der Übertragung (29.3.2012) ermittelt und könnte –analog einer rückwirkenden Vereinbarung- auch rückwirkend nicht anerkannt werden. (Anm. d. Ri.: gemeint ist wohl, dass dieses Gutachten im Zeitpunkt der Änderung des Vertrages im Mai 2012 nicht existiert habe und somit bei der Preisentscheidung keine Rolle gespielt haben könne.) Überdies sei der Fachexperte für Immobilienbewertung der Finanzverwaltung zu dem Ergebnis gekommen, dass das ergänzende Gutachten als Beweismittel untauglich sei. Auf die beiliegende Stellungnahme werde verwiesen.

Nach dieser beiliegenden Stellungnahme beruhe die Differenz zwischen den beiden Gutachten im Wesentlichen auf folgenden Abänderungen im Zweitgutachten, die dort aber nicht begründet seien:

1. Die den Verkehrswert mindernden Erhaltungskosten müssten bei einem mindestens 30 Jahre alten Gebäude mindestens mit 0,8 % der Neuherstellungskosten angesetzt werden. Bei Ansatz eines nach der Fachliteratur ab dem 16. Jahr geforderten Betrages von € 15,00/m<sup>2</sup> würden sich höhere Beträge ergeben. Im Gegensatz dazu sei der Zweitgutachter ohne dies zu begründen von einem Berechnungssatz von 0,5 % ausgegangen. Dies führe zu einer Differenz von € 103.000,00.
2. Ohne Begründung hätte der Zweitgutachter den Verkehrswert durch Außerachtlassung des im Erstgutachten angesetzten 10%igen Bebauungsabschlag erhöht (€ 14.568,00)
3. Bei der Garage hätte sich der Verkehrswert um € 30.932 erhöht, weil der Zweitgutachter

ohne Begründung den Rohertrag auf netto 150,00/Monat/Garage angehoben hätte. Insgesamt seien diese Abweichungen mangels Begründung nicht nachvollziehbar, weshalb das Zweitgutachten als Beweismittel untauglich sei.

Aufgrund der dargestellten Feststellung der Betriebsprüfung ergab sich eine Kürzung der Abschreibung für Abnutzung (AfA) iHv € 2.576,95 (bzw. bei der Halbjahres-AfA in 2012 iHv € 1.288,48).

Unter Punkt 2. wird im Bericht festgehalten, dass aus der Verbuchung des Kaufpreises als Kapitalrücklage zu schließen sei, dass der Gin der Kaufpreis tatsächlich zugeflossen sein muss, andernfalls hätte dieser nicht von ihr in die Gesellschaft (die Bf) eingelegt werden können.

Als Beweismittel zu diesen Feststellungen der Betriebsprüfung wurden seitens des Finanzamtes dem BFG folgende Unterlagen vorgelegt:

Kaufvertrag vom 29.3.2012 mit einem Bruttokaufpreis iHv € 1.560.000,00 (netto: 1.300.000,00). Neben den sonst üblichen Vertragsinhalten vereinbarten die Vertragsparteien in diesem Vertrag (und für die gegenständliche Beurteilung relevant), dass die Käuferin in alle ihr genauestens bekannten Mietverträge eintrete, dass die Verkäuferin für die Lastenfreiheit hafte und auf ihre Kosten die Löschungserklärung hinsichtlich des im Grundbuch eingetragenen Wohnungs- und Fruchtgenussrecht einhole.

Unter Punkt I. Vertragsobjekt ist ein Grundbuchsauzug eingefügt, dem sich entnehmen lässt, dass die GAin die gegenständliche Immobilie am 10.7.1985 durch Schenkung erhalten hat. Als Belastung der Liegenschaft sind ein Wohnungsrecht und ein Fruchtgenussrecht eingetragen. (Anm. d. Richters: Ab Einführung der Immobilienertragsteuer per 1.4.2012 hätte sich somit im Fall eines Verkaufes dieses sog. „Alt-Gebäudes“ oder eine Einlage mit unterstelltem Tausch/Verkauf bei einem Verkaufspreis von € 1 Mio und einer steuerlichen Belastung mit 4,2 % eine ImmoESt von € 42.000,00 ergeben)

Bewertungsgutachten des SV1 vom 11.4.2012, demnach der Ertragswert der Liegenschaft und davon abgeleitet der Verkehrswert € 865.500,00 betrage. Hinsichtlich der strittigen Bewertungspunkte wurden im Gutachten angesetzt:

- Beim Bodenwert ein 10%iger Bebauungsabschlag iHv € 14.568,00
- Bei der Ermittlung des Jahresreinertrages wurden 5% Bewirtschaftungskosten sowie 0,8% (von den Neuherstellungskosten) Erhaltungskosten angesetzt.
- Hinsichtlich der Garage wurde als Ausgangsgröße ein fiktiver Jahresrohertrag von € 516,00 (43 m<sup>2</sup>/€ 1,00/Monat) und in weiterer Folge unter Berücksichtigung von 5% Bewirtschaftungskosten und 0,5% (von den Neuherstellungskosten) Erhaltungskosten ein kapitalisierter Ertragswert iHv € 5.903,00 ermittelt.

Der oben in der Begründung des Finanzamtes angesprochene Punkt 4.2. findet sich im Gutachten. Hinsichtlich der Immobilien lässt sich zusammengefasst festhalten: gute

Wohnlage und Infrastruktur, voll aufgeschlossen, Baujahr der Gebäude zwischen 1950 und 1992, durchschnittliche Bauausführung, teilweise Sanierung in 2005/2006, Restnutzungsdauer zwischen 45 und 55 Jahren, Grundfläche: 1.214 m<sup>2</sup>, auf insgesamt ca 1000 m<sup>2</sup> Nutzfläche befinden sich 11 vermietete Wohnungen und eine Ordination.

Ein Kaufvertragsnachtrag vom 15.5.2012, mit dem der Kaufpreis auf brutto € 1.200.000,00 (netto: 1.000.000,00) geändert wurde.

Einem Aktenvermerk des Finanzamtes und einem Mail des steuerlichen Vertreters der Gin vom 21.6.2012 kann entnommen werden, dass dem Finanzamt hinsichtlich der Kaufpreisminderung auf Nachfrage mitgeteilt wurde, dass der Verkauf noch vor dem 1.4.2012 abgewickelt werden hätte sollen und es mehrere Schätzungen zwischen € 1 Mio und € 1,3 Mio gegeben hätte. Aufgrund eines Missverständnisses hätte der steuerliche Vertreter dem Notar einen Preis von € 1,3 Mio mitgeteilt, während die Gin € 1 Mio hätte verlangen wollen. Die Änderung beim Notar sei aus zeitlichen Gründen nicht mehr möglich gewesen, weshalb die Änderung mittels Änderungsurkunde ohne Zeitdruck erfolgt sei.

Das Ergänzungsgutachten des SV2 vom 6.10.2015: Grund für die Neubewertung seien insbesondere neu hervorgekommene bewertungsrelevante Kennzahlen wie die tatsächlich und nachhaltig bezahlten Mieten, die aufgrund des guten Erhaltungszustandes der Gebäude etwas zu hoch angesetzten Instandhaltungskosten und der Umstand, dass die Verwaltungskosten an die Mieter verrechnet werden würden, weshalb diese bei der Bewertung nicht ertragswertmindernd angesetzt werden dürften. Als Bewertungsstichtag wurde der 31.12.2012 angesetzt. Im Gutachten verweist der SV2 darauf, dass hinsichtlich Befundung der Immobilien auf das Gutachten des SV1 zurückgegriffen werde, da seitens des Auftraggebers ausdrücklich auf eine neue Befundung verzichtet worden sei. Grundlage der neuen Ermittlung seien somit ein Grundbuchsatz vom 29.9.2015, das Erstgutachten sowie vom Auftraggeber zur Verfügung gestellte Unterlagen wie Anlagenverzeichnisse, Saldenlisten, Mietzins- und Betriebskostenabrechnungen.

Anm. d. Ri. Zu den Unterlagen: Hinsichtlich der strittigen Punkte (Abweichungen zum Erstgutachten) ist festzuhalten, dass die Differenzen im Wesentlichen auf den vom Fachexperten der Finanzverwaltung angeführten Gründen beruhen. Zu ergänzen sind dessen Ausführungen insofern, als es auch hinsichtlich der Ausgangsgröße „Jahresroherträge“ bei den drei Wohngebäuden geringe Differenzen gibt, welche vermutlich auf den unterschiedlichen Stichtagen beruhen würden. Bei der Garage liegt hier aber doch eine beträchtliche Abweichung vor (€ 1.800,00 statt € 516,00). Sehr wohl begründet der SV2 aber seine Abweichungen vom Erstgutachten. So seien die Instandhaltungskosten aufgrund des sehr guten Erhaltungszustandes der Gebäude zu hoch und die Verwaltungskosten aufgrund deren Verrechnung an die Mieter überhaupt zu

Unrecht in Abzug gebracht worden. Zum nicht mehr angesetzten Bebauungsabschlag führte der SV2 aus, dass dieser auf Empfehlung des Sachverständigenverbandes nicht mehr in Abzug gebracht werde.

In einem Aktenvermerk der ursprünglichen Betriebsprüferin ist festgehalten, dass die Gin am 2.4.2015 ihr gegenüber angegeben hätte, dass der ursprüngliche Kaufpreis aufgrund eines in Auftrag gegebenen Gutachtens geändert worden sei, der Kaufpreis mit dem ermittelten Wert der Immobilien übereinstimmen sollte und das Gutachten dem Finanzamt übermittelt werde.

Am 25.4.2016 teilte der steuerliche Vertreter der Bf dem dann aktuellen Prüfer (offensichtlich in Reaktion auf einen Entwurf des BP-Berichtes) mit, dass das Gutachten des SV1 lediglich der Orientierung bei der Kaufpreisermittlung dienen hätte sollen. Er hätte dem Finanzamt diesbezüglich bereits umfangreiche Unterlagen zum Thema Informationscharakter eines Gutachtens übermittelt. Der SV1 hätte in seinem Gutachten selbst darauf hingewiesen, dass das Ergebnis der Bewertung keine mit mathematischer Exaktheit feststehende Größe sei. Auf die Begründungen im Zweitgutachten werde im Bericht ebenso wenig wie auf die übermittelten Unterlagen (VwGH 8.6.1994, [92/13/0154](#); Grundstücksmärkte und Immobilienbewertung von Prof. Dr. Wolfgang Feilmayr) eingegangen. Hingewiesen wurde auch darauf, dass auch die Bruttorendite bei einer Immobilienbewertung zu berücksichtigen sei. Bei einer Vielzahl von Mietobjekten sei nur mehr mit einer Rendite von 2-3% zu rechnen. Dies würde bei den gegenständlichen Mieterlösen einen Kaufpreis von € 1.876.000,00 rechtfertigen. Bei einem Kaufpreis von € 1 Mio ergäbe sich eine Rendite von 5,6%; im Fall des Ansatzes des Preises laut Erstgutachten würde sich gar eine Rendite iHv 6,5% ergeben.

Der Fachexperte der Finanzverwaltung nahm zu diesen Ausführungen in einem Mail an den Prüfer vom 26.4.2016 Stellung. Insbesondere führte er aus, dass Begriffe wie „Bruttorendite“ zwar in der Literatur iZm Immobilieninvestments oder in der Immobilienwirtschaft, nicht aber im klassischen Ertragswertverfahren oder in der Verkehrswertermittlung eine Rolle spielen würden.

Zum Bericht vom 26.4.2016 über das Ergebnis der Außenprüfung siehe oben.

In der **Beschwerde vom 20.5.2016** (Postaufgabe am 27.5.2016, Eingang beim Finanzamt 30.5.2016) wendet sich die Bf gegen den Ansatz einer vA im Haftungsbescheid sowie gegen die Berücksichtigung einer nur verminderten Abschreibungsbasis bei der Ermittlung des Einkommens. Die Wiederaufnahmbescheide, die die Wiederaufnahme mit dem Hervorkommen der hier strittigen Punkte begründeten, blieben unbekämpft. Die Gin hätte nicht angegeben, dass sie nicht sagen könne, warum der Wert laut Erstgutachten nicht zum Ansatz gekommen sei. Man hätte das Gutachten in Auftrag gegeben, weil man fürchtete, dass der ursprüngliche Preis trotz der sich bei einer Jahresnettomiete von € 56.291,00 ergebenden Bruttorendite von 4,33% doch zu hoch sein

könnte. Aus der beruflichen Erfahrung könnte der steuerliche Vertreter berichten, dass diese Rendite beachtlich sei. Dies gelte dann umso mehr bei einer sich bei einem Preis von € 1 Mio ergebenden Rendite von 5,6%. Unrichtig sei auch, dass der Kaufpreis nur auf dem Naheverhältnis zwischen der Bf und der Gin beruhe und ein fremder Dritter diesen Preis nicht bezahlt hätte. Vielmehr hätte die Gin die Immobilien auch einem fremden Dritten nicht um € 865.000,00 verkauft. Die Vergleichbarkeit des Zweitgutachtens mit einer rückwirkenden Vereinbarung müsse auch bestritten werden, weil man mit diesem Gutachten nur aufzeigen hätte wollen, dass der Wert von € 1 Mio durchaus realistisch sei. Widersprochen werde auch der Behauptung, dass im Zweitgutachten die Differenzen zum Erstgutachten nicht nachvollziehbar dokumentiert seien und führt dann die oben bereits dargestellten Erläuterungen zu den einzelnen Punkten an (neue Erkenntnisse hinsichtlich der Mieten, dem Nichtansatz des Bebauungsabschlages und der Verwaltungskosten, den niedrigeren Ansatz von Instandhaltungsaufwendungen). Das Finanzamt negiere auch den Hinweis auf ÖNORM B 1802 Pkt 3.3. und die Aussage im Erstgutachten, dass das Ergebnis der Wertermittlung angesichts der Unsicherheit einzelner Faktoren keine exakte Größe sein könne. Auch in der einschlägigen Literatur werde darauf hingewiesen, dass es bei Bewertungen von Liegenschaften häufig zu Abweichungen von +/- 15% komme. Dies habe auch der VwGH bereits festgestellt, wenn er in seinem Erkenntnis vom 8.6.1994, 92/13/0154 festalte, dass dieselbe Liegenschaft mit 3,1 Mio, 7,8 Mio und mit 12,5 Mio bewertet worden sei. Auf Wikipedia finde sich unter Verweisung auf einen BFH Beschluss der Hinweis, dass sich bei der Verkehrswertermittlung von Grundstücken eine Bandbreite von +/- 20% ergeben könne.

Beantragt wurde auch die Durchführung einer mündlichen Verhandlung und die Entscheidung durch den gesamten Senat (mittlerweile wurden beide Anträge zurückgenommen).

Der Prüfer nahm dazu mit einem Schreiben vom 22.6.2016 Stellung und führte darin ergänzend aus, dass aufgrund des Abweichens vom Wert laut Erstgutachten die Gin objektiv bereichert worden und in subjektiver Hinsicht die Absicht der Vorteilsgewährung bei der Bf gegeben sei. Abzustellen sei dabei auf den Zeitpunkt des Vertragsabschlusses. Umstände, die später hervorkommen (wie zB das Zweitgutachten), haben auf diese Beurteilung keine Auswirkung. Es sei –zusammengefasst- nicht auf Argumente zur Wertermittlungen abzustellen, sondern alleine zu beurteilen, ob im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses nach dem Kenntnisstand der Vertragsparteien der Gin seitens der Bf ein auf deren Naheverhältnis beruhender Vorteil zugewendet werden sollte. (das Erstgutachten kann bei der Ermittlung des objektiven Wertes ein Kriterium gewesen sein und hat die Gin auch veranlasst, den Preis zu senken; daneben kann es aber auch andere Kriterien gegeben haben wie eben die Renditeüberlegungen oder den Werterhalt in der Gesellschaft (bzw über den Wert der Anteile). Auch unter Fremden können bei der Kaufpreisermittlung mehrere Kriterien eine Rolle spielen.

In den **abweisenden Beschwerdeentscheidungen** vom 24.6.2016 (betreffend Kest) und vom 28.6.2016 (betreffend Köst 2012 bis 2014) wurde im Wesentlichen auf den Prüfbericht verwiesen und die Stellungnahme des Prüfers zur Beschwerde wiedergegeben.

Im Vorlageantrag vom 26.7.2016 brachte die Bf ergänzend vor, dass keine vA vorliege, weil der vereinbarte Preis in der Bandbreite der vorgelegten Gutachten liege.

### **Verwaltungsgerichtliches Verfahren**

Das Finanzamt legte die Beschwerde mit Bericht vom 22.9.2016 dem Bundesfinanzgericht (BFG) zur Entscheidung vor.

Am 20.10.2020 erging an die Parteien folgender Fragenvorhalt:

Zur genaueren Beurteilung des maßgeblichen Sachverhaltes und der anzuwendenden gesetzlichen Bestimmungen werden die Parteien ersucht, bis 20.11.2020 zu folgenden Punkten Stellung zu nehmen und angeforderte bzw. sonst zielführende Unterlagen vorzulegen.

1. Aus welchen Gründen kam es zur Gründung der GesmbH und zu den Verkäufen der gegenständlichen Immobilien an die GmbH ? Was war der wirtschaftliche Hintergrund? Aufgrund des zeitlichen Ablaufes ist von einem grundsätzlichen Zusammenhang der Gründung der Gesellschaft und der Immobilien-Verkäufe auszugehen.
2. Wie wurden die Ankäufe durch die GmbH finanziert bzw. wie wurde der Kaufpreis bezahlt, der Kaufvorgang buchhalterisch behandelt ?
3. Nach einer groben Beurteilung der Aktenlage spricht eigentlich nur die 100% Gesellschafter und Geschäftsführereigenschaft der Verkäuferin für eine eventuell gegebene Vorteilsgewährungsabsicht. Die seitens der Bf angeführten Renditeberechnungen würden sowohl den ersten und erst recht den zweiten Kaufpreis völlig unverdächtig erscheinen lassen. Wenn eine GesmbH ihrer Gesellschafterin einen ungerechtfertigten Vorteil zuwenden hätte wollen, hätte man gegenüber der Finanzverwaltung wohl nie das Gutachten mit der geringeren Schätzung erwähnt oder übergeben. Man hätte wohl nur mitgeteilt, dass man sich durch Kaufpreisvergleiche oder derartige Umstände auf einen niedrigeren Preis geeinigt hätte. Wahrscheinlich hätte man es überhaupt bei der ersten Preisvereinbarung belassen und keine Preisminderung vereinbart. Dass Schätzgutachten (auch je nach Interessenslage des Auftraggebers) häufig zu völlig unterschiedlichen Werten kommen, ist auch allseits bekannt und gibt es auch dafür viele Beispiele in der Verwaltungspraxis und Rechtsprechung. Bitte um Stellungnahmen der Parteien.
4. Die Amtspartei wird ersucht, insbesondere zu den Renditedarstellungen der Bf Stellung zu nehmen.
5. Dennoch müssen natürlich folgende Argumente des Finanzamtes für die Annahme einer verdeckten Ausschüttung durch die Vereinbarung eines überhöhten Kaufpreises verifiziert werden. Letztlich müssten die aufliegenden Beweise seitens des BFG einer eingehenden Beweiswürdigung unterzogen werden, sodass diese Punkte eindeutig beurteilt werden

müssten. Insofern stimmt der Richter der Ansicht des Finanzamtes nicht zu, dass ein später erstelltes Gutachten nicht als Beweismittel zu beachten sei.

- a.) Die Beschwerdeführerin (Bf) wird ersucht, die Anwendung des Pauschalsatzes von 0,5 % iZm den Instandhaltungs/Erhaltungskosten im Zweitgutachten zu argumentieren. Nach der Stellungnahme des Amtssachverständigen wären die 0,8% im Erstgutachten bei einem 30jährigen Gebäude schon die absolute Untergrenze, auch nach der Literatur (15,00 €/m<sup>2</sup>) würden sich höhere Erhaltungskosten ergeben. Nach den vom Finanzamt übermittelten Konten Instandhaltung (7200) für die Folgejahre (63.214,00, 24.297,00, 28.871,00) ergeben sich ebenfalls wesentlich höhere Instandhaltungskosten, die den Ausführungen der Bf widersprechen, dass durch den guten Zustand der Gebäude der Pauschalsatz von 0,5% gerechtfertigt sei. Die sich durch die Anwendung des 0,5%igen Pauschalsatzes ergebende Differenz beträgt letztlich € 103.000,00.
- b.) Bitte um Nachweise, dass ein Bebauungsabschlag nicht mehr üblich sei (Auswirkung laut Brückner: 14.568,00)
- c.) Bitte um Nachweis für die Änderung des Rohertrages iZm der Garage auf 150,00/Monat (Gesamtänderung laut Brückner: 30.932,00)
- d.) Nach den Ausführungen der Bf würden neue bewertungsrelevante Kennzahlen die werterhöhenden Änderungen im Zweitgutachten rechtfertigen. Welche (außer ggfs iZm der Garage, siehe Punkt c) Kennzahlen sollten dies sein ?

Das Schreiben des BFG wurde **seitens des Amtsvertreters wie folgt beantwortet**: Das Erstgutachten liege als Beweismittel jedenfalls vor und sei zum Zeitpunkt des Verkaufes das einzige Gutachten gewesen. In diesem sei objektiv der Verkehrswert der Immobilien zum Stichtag 29.3.2012 nach dem in § 5 LTG normierten Ertragswertverfahren ermittelt worden. Zu den weiteren Fragestellungen verwies der Amtsvertreter auf die Ausführungen in der Stellungnahme des Fachexperten der Finanzverwaltung vom 25.11.2020. Daraus ergebe sich aber jedenfalls, dass im Zweitgutachten ohne Begründung der 31.12.2012 als Stichtag herangezogen worden sei. Auch sei unverständlich, wie SV2 ohne eigene Befundung zu dem Ergebnis kommen könne, dass im Erstgutachten aufgrund des sehr guten Erhaltungszustandes die Instandhaltungskosten zu hoch angesetzt gewesen seien. Die seitens der Bf eingewandten Renditewerte hätten mangels nachvollziehbarer Vergleichbarkeit keine Beweiskraft und würden bei der Verkehrswertermittlung nach dem Ertragswertverfahren keine Rolle spielen. Im Erstgutachten sei zwar ein idR nicht mehr abzuziehender pauschaler Bebauungsabschlag zum Ansatz gekommen, im Ergebnis entspreche der letztlich angesetzte Wert dem von der Zeitschrift Gewinn für die fragliche Region ermittelten Höchstwert von € 112 (Bruttobodenwert lt Erstgutachten: 120 minus 10% Abschlag: 108). Im Zweitgutachten sei der Bodenwert mit € 120 angesetzt worden, ohne dass der SV2 konkrete Vergleichsobjekte ermittelt oder festgelegt hätte. Aus den tatsächlichen Instandhaltungskosten der Wirtschaftsjahre 2012/13 bis 2019/20 ergebe sich ein durchschnittlicher jährlicher Betrag iHv € 19.291,78, was einem %-Satz von

den Neuherstellungskosten von 1,31 % entspreche. Es würde sich somit eine wesentlich höhere Wertminderung als bei den Gutachten (SV1: 0,8%, SV2: 0,5%) ergeben.

Beigelegt war auch ein aktueller Grundbuchsauszug, dem zu entnehmen ist, dass die ursprünglich einverliebten Rechte seit Mitte 2012 tatsächlich gelöscht sind.

Ergänzend zu den Ausführungen des Amtsvertreters ist der Stellungnahme des Fachexperten der Finanzverwaltung noch zu entnehmen: Auffallend sei, dass das Zweitgutachten im Auftrag des steuerlichen Vertreters der Bf während der Durchführung der Betriebsprüfung erstellt wurde und aufgrund nicht belegter Behauptungen und nicht befundeter Feststellungen nicht überzeugen könne. Wenn der Verkehrswert auch im Schätzungswege zu ermitteln sei, sei nicht eine Bandbreite (+/- 20%) festzustellen sondern ein konkreter Preis, der sich bei qualifizierter und objektiver Beurteilung aller wertbildenden Faktoren aus den zahlreichen, theoretisch möglichen Werten als der Wahrscheinlichste ergebe. Abschließend wird darauf hingewiesen, dass es nicht fremdüblich sei, zum Bewertungsstichtag intabulierte Belastungen im Auftrag des Bestellers eines Gutachtens nicht zu berücksichtigen. Dies gelte auch dann, wenn die Belastungen tatsächlich im Laufe der Folgemonate gelöscht worden seien.

Da infolge einer Krankheit des steuerlichen Vertreters der Bf die Frist zur Beantwortung des Schreibens des BFG verlängert worden war, wurde der Bf das Antwortschreiben des Amtsvertreters samt Beilagen mit dem Ersuchen um Stellungnahme nachgereicht.

Mit **Schreiben der Bf vom 4.12.2020** wurde beiden Ersuchen des BFG entsprochen und das bisherige Vorbringen ergänzt. Wirtschaftlicher Hintergrund für die Übertragung der Immobilien auf die Bf seien steuerliche Überlegungen (Vermeidung des hohen Grenzsteuersatzes auf die Einkünfte aus der Vermietung) und die Einfachheit einer späteren Übertragung des Vermögens auf die Kinder gewesen. In zeitlicher Hinsicht sei die Einführung der Immobilienertragsteuer per 1.4.2012 entscheidend gewesen. Finanziert worden seien die Ankäufe derart, dass der Kaufpreis auf eine Kapitalrücklage übertragen worden sei, die im Wesentlichen immer noch zu Buche stehe. Bei der Schätzung des anzusetzenden Kaufpreises sei man dem Vorschlag des steuerlichen Vertreters gefolgt und hätte man diesen zunächst mit € 1,3 Mio angenommen. Bei der Schätzung sei man von der Bruttorendite einer Immobilie (Nettomieteinnahmen/Kaufpreis) ausgegangen. Die Mieterträge hätten in 2010 € 54.024,35 und in 2011 € 53.587,65 betragen. Es hätten sich dann folgende Kaufpreisvarianten ergeben: Bei Preis € 1.350.000: 4%, bei € 1.080.000: 5%, bei 3% hätte sich ein entsprechend noch höherer Kaufpreis ergeben. Hinsichtlich des anzuwendenden Pauschalsatzes für Instandhaltung müsse man den in den Folgejahren gestiegenen Aufwendungen auch die dadurch erzielten höheren Mieterträge gegenüberstellen. Überdies seien auch die in den Folgejahren erhaltenen Annuitätenzuschüsse iHv € 2.934,24 bis € 3.839,18 zu berücksichtigen. Hinsichtlich des Bebauungsabschlages wurde ein Mail des SV2 vom 2.11.2020 vorgelegt, in dem ausgeführt wird, dass aufgrund der bestehenden diesbezüglichen Bestimmungen ein

derartiger Abschlag nur mehr im Fall einer –hier nicht vorliegenden- Minderbebauung anzusetzen sei.

Hinsichtlich des Ertrages bei der Garage sei den übermittelten Gewinn- und Verlustrechnungen zu entnehmen, dass die Garagenmiete an dem Wj 2012/13 € 1.800,00 betragen habe.

Zu den Ausführungen des Finanzamtes hinsichtlich der Irrelevanz der Renditezahlen wurde angemerkt, dass es bei Investitionen in Immobilien immer um die Rendite gehe, weshalb derartige Investments immer mit Angabe der Bruttorendite erfolgen würden.

Wenn das Finanzamt meine, es sei durch eine Wertermittlung der richtige Preis zu schätzen, müsse dem entgegnet werden, dass es diesen nicht gebe, weshalb nach ÖNORM auch darauf hinzuweisen sei, dass es sich bei dem ermittelten Wert um keine mathematisch exakte Größe handle.

Zum Bodenwert wurde ausgeführt, dass der Preis laut Gewinn im gegenständlichen Fall nicht maßgeblich sei, da sich dieser auf Grundstücke für Ein- bzw. Zweifamilienhäuser nicht aber auf gewerblich nutzbare Grundstücke beziehe. Es sei bekannt, dass ein Sachverständiger den Wert für ein über 1.000 m<sup>2</sup> großes Grundstück im Jahr 2015 mit € 147/m<sup>2</sup> und für 2016 mit € 157/m<sup>2</sup> zum Ansatz gebracht habe, sodass ein Ansatz mit € 120 im Jahr 2012 durchaus als angebracht erscheine.

Der Wert der intabulierten Lasten dürfe den Wert der Liegenschaft nicht schmälern, da diese Lasten –wie von der beauftragenden Gin angegeben- tatsächlich zeitnahe gelöscht worden seien und somit für den Wert für den Käufer ohne Bedeutung seien.

Noch am 4.12.2020 wurde das Antwortschreiben der Bf samt Beilagen dem Amtsvertreter übermittelt, wobei darauf hingewiesen wurde, dass eine neuerliche Stellungnahme dazu nicht erforderlich sei, da die unterschiedlichen Ansichten bei einem geplanten Erörterungstermin erörtert werden sollen.

In einem Telefonat vom 26.1.2021 zwischen dem Richter und dem steuerlichen Vertreter der Bf schilderte dieser nochmals das Zustandekommen des Verkaufes. Wesentlich sei insbesondere gewesen, dass man einen Weg finden wollte, wie der Wert der Immobilien in der Familie gehalten werden könne, ohne dass die steuerliche Belastung der Mieteinnahmen zu hoch sei. Eine Besteuerung nach dem EStG mit dem Spitzensteuersatz hätte vermieden werden sollen. Er betonte nochmals, dass sowohl der erste Preis (1,3 Mio) als auch der letztlich vereinbarte Preis (1 Mio) aufgrund seiner Rendite-Berechnungen zum Ansatz gekommen seien und er auch deshalb empfohlen hätte, den Preis nicht unter € 1 Mio anzusetzen. Zunächst sei in der gebotenen Eile dem Vertragserichter der von ihm ermittelte Wert von € 1,3 Mio mitgeteilt worden. Aufgrund der Bedenken der Gin, dass dieser Preis zu hoch sein könne, habe man ein Gutachten angefordert. Das Ergebnis dieses Gutachtens (€ 865.000,00) sei dann aber allen Beteiligten zu niedrig erschienen. Auf sein – auf seinen Renditeberechnungen beruhenden- Beharren hin, habe man dann den Preis mit € 1 Mio festgelegt. Bei einem Immobilieninvestment werde zwischen den Parteien immer

auf die Bruttorendite (Mieterlöse in Relation zum eingesetzten Kapital) ohne Berücksichtigung der individuell unterschiedlich anfallenden Kosten) abgestellt. Der steuerliche Vertreter sagte zu, die exakten Buchungsvorgänge iZm dem Kauf darzulegen. Seitens des Richters wurde dargelegt, dass für die Entscheidung letztlich der Wissensstand der beteiligten Personen im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses bzw. der Vertragsänderung entscheidend sein werde. Es müsse im Optimalfall aus Aufzeichnungen, Berechnungen, Kaufpreisvergleichen und dergleichen nachgewiesen sein, dass man aus objektiven Gründen vom Wert des Gutachtens abgewichen sei und nicht um der Gin einen Vorteil zuzuwenden. Der Richter hielt die wesentlichen Punkte dieses Telefonats noch am 26.1.2021 in einem zusammenfassenden Mail an den steuerlichen Vertreter fest.

Der Amtsvertreter nahm in der Folge im Schreiben vom 26.1.2021 doch (ergänzend zu seinem bisherigen Vorbringen) Stellung zu den Ausführungen der Bf in ihrer Vorhaltsbeantwortung. Zunächst sei darauf hinzuweisen, dass die Bf zu Punkt 2. des Vorhaltes lediglich die Verbuchung, nicht aber die tatsächliche Finanzierung dargelegt hätte. Hinsichtlich der Frage der Fremdüblichkeit eines zwischen einer Gesellschaft und deren Anteilinhaber vereinbarten Kaufpreises komme es laut VwGH 26.2.2013, [2010/15/0027](#) darauf an, ob dieser Preis dem Verkehrswert entsprechen würde. Wenn Renditeüberlegungen im Verkehrswert keine Deckung finden würden, liege bei einem den Verkehrswert übersteigenden Preis eine vA vor.

(Anm. d. Ri.: Nach diesem Erkenntnis Ist nach freier Beweiswürdigung sowohl die Fremdüblichkeit des Kaufpreises als auch das Vorliegen einer subjektiven, auf Vorteilsgewährung gerichteten Willensentscheidung der Körperschaft zu beurteilen. In diesem Fall war der UFS iRd Beweiswürdigung zu dem Ergebnis gekommen, dass die Begründung für den unstrittig über dem Verkehrswert liegenden Preis nicht stichhaltig ist und daher eine vA vorliege.)

Hinsichtlich des nach Ansicht des Finanzamtes nicht anzuerkennenden Gutachten des SV2 wird nochmals betont und mit entsprechenden Literaturstellen belegt, dass der von diesem ohne jede Begründung herangezogene Bewertungsstichtag unrichtig sei, weil als Stichtag der Tag des Vertragsabschlusses heranzuziehen sei. Nach UFS 10.10.2006, [RV/0232-L/06](#), sei ein Gutachten zu einem unrichtigen Stichtag als Beweismittel untauglich. Zu demselben Ergebnis führe es laut VwGH 14.10.1991, [90/15/0178](#), wenn ein Gutachten ohne Befunderhebung vorliege.

Weiters führt das Finanzamt in seiner Stellungnahme aus, dass ein Gutachten nur Fakten berücksichtigen dürfe, die zum Stichtag bekannt seien, andernfalls sei es unbeachtlich (VwGH 15.6.1993, [93/14/0032](#)). Es seien somit die zum Stichtag noch nicht bekannten Annuitätenzuschüsse, die erst später erzielten Mieterträge und insbesondere auch die Garagenmieterträge nicht zu berücksichtigen. Dagegen wären die zum Stichtag aufrechten Belastungen des Grundstückes, die erst aufgrund der Löschungserklärung vom 11.7.2012 gelöscht worden seien, zum Stichtag zu berücksichtigen gewesen.

Ergänzend teilte der steuerliche Vertreter der Bf in einem **Mail vom 5.2.2021** mit, dass er mit dem SV1 nach dessen Gutachtenserstellung Kontakt aufgenommen und mitgeteilt hätte, dass der ermittelte Wert angesichts der Renditemöglichkeiten zu niedrig erscheine. Dieser hätte ihm mitgeteilt, dass er in seinem Gutachten ohnehin der entsprechenden ÖNORM folgend auf die bestehenden Bewertungsbandbreiten hingewiesen hätte. Auch ein namentlich angeführter Immobilienspezialist (mit Immobilienmaklerkonzession) hätte ihm auf Anfrage mitgeteilt, dass ein exakt angeführter Schätzwert iHv € 865.500,00 nur ein Orientierungswert sein könne und insbesondere angesichts der verkehrsmäßig infolge der neuen Umfahrung guten Lage der Immobilie eine Aufrundung auf € 1 Mio immer möglich wäre. Eine eigene Dokumentation zu diesen Vorgängen sei nicht angelegt worden, da ja die durchgeführten Recherchen, deren Ergebnisse bereits mitgeteilt worden seien, ergeben hätten, dass eine Abweichung vom Schätzwert von 20% möglich sei. Der SV1 werde zu diesen Ausführungen sowie der Möglichkeit der Preisermittlung anhand von Renditeüberlegungen inklusive üblicher Bruttorendite-Erwartungen gegenüber dem BFG zeitnah Stellung nehmen. Der Vorgang sei wie folgt (Anm. d. Ri.: wie eine Einlage und nicht wie ein Kauf) verbucht worden: Anlagekonto gegen gebundene Kapitalrücklag und in der Folge: Gebundene Kapitalrücklage gegen ungebundene Kapitalrücklage und somit per Saldo: Anlagekonto an ungebundene Kapitalrücklage. Diese habe sich sukzessive verringert und weise am 30.4.2019 einen Stand von € 725.685,75 auf. Die Liegenschaft sei somit im Ergebnis – bewertet mit dem Kaufpreis- eingelegt worden. Ein Kaufpreis-Zufluss im landläufigen Sinn könne dabei nicht unterstellt werden und sei auch im Veräußerungszeitraum nicht angedacht gewesen.

Auf Ersuchen des steuerlichen Vertreters der Bf teilte **SV1 im Schreiben vom 11.2.2021** im Wesentlichen ergänzend unter Bezugnahme auf das Liegenschaftsbewertungsgesetz mit, dass sich der nach den gesetzlichen Vorschriften ermittelte Verkehrswert in der Mitte der üblichen marktkonformen Bandbreite möglicher Werte befindet. Deshalb erfolge in den Gutachten auch der Hinweis auf die ÖNORM B 1802, nach der angesichts der Unsicherheit einzelner in die Bewertung einfließender Faktoren... das Ergebnis der Bewertung keine mathematisch exakte Größe sei. Renditeüberlegungen seien insbesondere bei Ertragsliegenschaften preisbestimmend, weshalb diese im Ertragswertverfahren durch die Einbeziehung eines Liegenschaftszinssatzes (Kapitalisierungszinssatzes) berücksichtigt werde. Dieser Zinssatz drücke die Rendite aus, die ein Anleger unter Beachtung der möglichen Risken für sein eingesetztes Kapital erwarte. Man orientiere sich beim Ansatz dieses Zinssatzes an einer vom Hauptverband der beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen herausgegebenen Empfehlung. Die Höhe der Bruttorenditen könnten eventuell Marktberichten von Immobilienmaklerfirmen entnommen werden.

Eine konkrete zahlenmäßige Aussage zur möglichen marktkonformen Bandbreite (zB.: etwa 20 % nach oben und unten) oder zur Üblichkeit einer Kaufpreisermittlung anhand der Bruttorendite enthalten diese Ausführungen nicht.

Am 16.2.2021 legte der steuerliche Vertreter eine „**Gutachterliche Stellungnahme“ des beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen SV3** (in der Folge: SV3) zu den Fragen, nach welchen Kriterien vermietete Immobilien verkauft werden und was die Bruttorendite ist (inkl vorhandener Marktdaten dazu), vor. Im Begleitschreiben dazu betonte der steuerliche Vertreter, dass er der Bf aufgrund seiner Erfahrungen im Immobilienbereich geraten hatte, den Wert der immobilie anhand einer realistischen Bruttorendite (zB. wäre ein Erfahrungswert bei 4,78% gelegen) zu ermitteln und daher vom Wert laut Gutachten des SV 1 abzuweichen. Dabei hätte sich bei einem Preis von € 1 Mio eine Rendite von 5,6 % (bei Ansatz der richtigen Mieteinnahmen) bzw. von 5,4% (bei Ansatz der Einnahmen laut SV 1) ergeben. In den näherhin bezeichneten Publikationen werde eine Bruttorendite für 2012 iHv 3,5 bis 6% für realistisch angeführt.

Immobilieninvestoren würden sich an diesen Zahlen orientieren.

Eingangs verweist auch SV3 auf die ÖNORM B 1802 und führt eine Bandbreite von +/- 10% an. Renditeüberlegungen seien für jeden Investor entscheidend und die Bruttorendite sei dabei die am leichtesten zu ermittelnde Kennzahl. Anhand des nachhaltigen Jahresrohertrages und einem Vergleich mit der Renditeerwartung des Investors werde der Kaufpreis ermittelt. Die somit wesentliche Bruttorendite errechne sich, indem der Jahresrohertrag (ohne Abzug von Kosten) durch den Angebotspreis dividiert werde. Am Markt orientiere man sich an dieser Bruttorendite, weil die Kostenstruktur je nach Bewirtschaftungsart usw zu vielschichtig seien und somit eine Nettorendite nicht aussagekräftig sei. Vermietete Immobilien würden im Ergebnis zum Ertragswert bzw. bei konstantem Jahresrohertrag nach Bruttorenditen gehandelt werden. Die Bruttorendite sei „die“ relevante Kennzahl im Immobilieninvetsmentmarkt

In der Folge zitiert SV3 mehrere Quellen zu den angesetzten Bruttorenditen für Wohnliegenschaften im Jahr 2012:

Zeitschrift „Der Sachverständige“: 2,0 bei hochwertiger Lage; bis 5,5% bei mäßiger Lage. Marktbericht der OTTO-Immobilien-Gruppe 2012: für Wien: je nach Lage zwischen 1,5 (1. Bezirk) und 6,25% (21. Und 22. Bezirk).

Colliers Marktbericht 2012: im Schnitt: 3 – 6% .

EHL Immobiliengruppe: im Schnitt: 2 – 4 % 8allerdings für das Jahr 2020 mit allgemein gegenüber 2012 gesunkenen Renditeerwartungen.

Im Ergebnis sei eine Bruttorendite von 5,4% für das gegenständliche Objekt als marktkonform anzusehen.

Der Richter brachte das letzte Vorbringen der Bf mit **Mail vom 18.2.2021** dem Finanzamt zur Kenntnis. Angemerkt wurde, dass dem Richter die Ansicht des Finanzamtes dazu bekannt sei und das Finanzamt selber entscheiden möge, ob bis Ende Februar eine weitere Stellungnahme erfolgen soll:

„Die Position des Finanzamtes ist an sich eindeutig und durch mehrere Stellungnahmen – auch durch einen Bewertungsfachmann der Finanzverwaltung- untermauert: Trotz Vorliegens des stichhaltigen Gutachtens mit einem den gesetzlichen Vorgaben entsprechend ermittelten Wert von 865. 500 hat die 100% Gesellschafter/Geschäftsführerin ihre Immobilie ihrer GesmbH um 1 Mio verkauft. Da ein fremder gewissenhafter Geschäftsführer nicht von diesem einzigen bekannten Wert abgewichen wäre, liege in der Differenz eine vA vor.

Aus Sicht des Richters ist daher auch eine weitere Stellungnahme zur Wiederholung der bereits vorgebrachten Argumente durch das FA nicht mehr erforderlich. Da seitens der Bf zuletzt noch weitere Unterlagen vorgelegt wurden, die - entgegen der Ansicht des FA – die seitens des Richters ins Auge gefasste Stattgabe stützen, soll das Finanzamt auch davon informiert werden und –falls das Finanzamt dies für erforderlich erachtet- neuerlich Stellung nehmen können.

Nach der Judikatur des VwGH ist für die Annahme einer vA auch eine subjektive Zuwendungsabsicht erforderlich. Das Finanzamt stützt das Vorhandensein im Einklang mit der Judikatur des VwGH in jenen Fällen, in denen es keine sonstigen Gründe als eine Zuwendungsabsicht geben kann, alleine auf das Abweichen vom Wert laut Gutachten und geht auf die Argumente der Bf (Historie und Begründung des Verkaufes, Wert laut Gutachten ist nur Richtschnur innerhalb einer Bandbreite, Wertermittlung erfolgte objektiv anhand einer marktüblichen Bruttorenditermittlung) nicht ein. Laut VwGH ist aber in freier Beweiswürdigung festzustellen, ob die Preisvereinbarung erfolgte, um absichtlich verdeckt Gewinn auszuschütten oder, ob die Preisvereinbarung ohne diese Zuwendungsabsicht erfolgte.

Beispiel für viele soll das Erkenntnis des VwGH vom 19.4.2018, [Ra 2017/15/0039](#), zitiert werden:

„15 Eine der Voraussetzungen für die Beurteilung eines Sachverhaltes als verdeckte Ausschüttung ist eine subjektive, auf Vorteilsgewährung gerichtete Willensentscheidung der Körperschaft, die - im Rahmen der Beweiswürdigung - aus den Umständen erschließbar sein kann (vgl. VwGH 24.7.2007, [2007/14/0013](#); 26.4.2017, [Ra 2015/13/0049](#); 1.6.2017, [Ra 2016/15/0059](#), je mwN; vgl. auch - zum subjektiven Element des "Bereichernwollens" - VwGH 23.4.2014, [2010/13/0139](#), mwN).

So muss nach VwGH 29.7.2010, [2006/15/0215](#), für das Vorliegen einer vA eine Kapitalgesellschaft ein Wirtschaftsgut bewusst zu einem überhöhten Preis erwerben. VwGH 24.7.2007, [2007/14/0013](#) ..... „Nun hat es der Verwaltungsgerichtshof schon wiederholt als zulässig angesehen, aus den Umständen des betreffenden Falles auf die Absicht der Vorteilsgewährung zu schließen (vgl. z.B. das hg. Erkenntnis vom 3. Juli 1991, Zl. 90/14/0221). Ein derartiger - im Rahmen der Beweiswürdigung gezogener Schluss - ist jedoch nur dann zulässig, wenn der Sachverhalt, aus dem dieser Schluss gezogen werden soll, ausreichend erforscht ist.“

Nach VwGH vom 27.7.1999, [94/14/0018](#), darf im Ergebnis auch nicht nur aus einem überhöhten Kaufpreis auf die Zuwendungsabsicht geschlossen werden, wenn andere dagegen sprechende Umstände vorgebracht werden, die den Preis aus der maßgeblichen Sicht der kaufenden Gesellschaft als fremdüblich erscheinen lässt.

Ich komme aufgrund folgender Umstände zur Ansicht, dass keine Zuwendungsabsicht vorlag:

1.) Möglicherweise liegt schon dem Grunde nach kein überhöhter Kaufpreis vor, weil der letztlich verminderte Kaufpreis

- nahe der Bandbreite siehe unten +/-10% des im Erstgutachten ermittelten Wertes liegt (780.000 bis 950.000). Vertretbar erscheint aber jedenfalls eine Adaptierung des Erstgutachtens (865.500) um folgende Werte: Nichtberücksichtigen des nach hA nicht mehr anzusetzenden Bebauungsabschlag (Auswirkung laut Gutachten der FinVerw: 14.500) und Berücksichtigung der tatsächlich erfolgten Mieteinnahmen/Garage statt der fiktiv angesetzten Mieten (Auswirkung laut Gutachten der FinVerw: 31.000): neuer Wert 911.000 und Bandbreite laut Gutachten (siehe unten) +/-10% ergibt eine Bandbreite von 820.000 bis 1.000.000: Preis an der Grenze der Bandbreite.

- einem durchaus realistischen und am Immobilienmarkt üblichen -anhand der durchgeführten Renditeüberlegungen (Bruttorendite 5,4 bzw 5,6 %, siehe unten) ermittelten- Preises entsprach, zu dem auch ein gewissenhafter fremder Geschäftsführer gekauft hätte.

Auch der VwGH lässt im Zusammenhang mit der Prüfung der Angemessenheit von Gegenleistungen bei Rechtsgeschäften zwischen nahen Angehörigen Renditeüberlegungen zu (VwGH 20.4.1982, [81/14/0120](#)) bzw. fordert diese insbesondere in seiner Rechtsprechung zur Angemessenheit von Mieten. Siehe zuletzt VwGH 7.12.2020, [Ra 2020/15/0067](#)

2.) Jedenfalls spricht aber im Ergebnis gegen eine für die Annahme einer verdeckten Ausschüttung erforderliche Absicht der Vorteilsgewährung:

Die offensichtlich vorhandene, belegbare und insbesondere vom Steuerberater vertretene Ansicht, dass der vereinbarte Kaufpreis ihv € 1 Mio nach den angestellten Renditeüberlegungen dem Wert der Liegenschaft eher entspricht als der vom Erstgutachter ermittelte Wert.

Grund für die Gründung der Bf und den Verkauf der Immobilie an diese vor Inkrafttreten der Bestimmungen zur Immobilienertragsteuer war nach den Vorstellungen der Gin nicht eine Vorteilsgewährung an die Gin sondern die (in Form von GesmbH-Anteilen) günstiger erscheinende Übertragbarkeit der Immobilie an die Kinder der Gin und die Vermeidung der Besteuerung der Vermietungserträge mit dem Spitzensteuersatz nach dem EStG 1988.

Die Vorgangsweise, dass man nach der anhand von Renditeüberlegungen des Steuerberaters erfolgten ursprünglichen Preisermittlung zur Sicherheit ein Gutachten in Auftrag gibt und dann nach Vorliegen dieses Gutachtens den Preis nachträglich mindert. Dass man dabei nicht den Wert laut Gutachten übernahm, lag an der Überzeugungskraft

*des Steuerberaters, der an seiner Wertermittlung festhielt und dem der Wert laut Gutachten zu niedrig erschien und daher einen Wert unterstellt, der seiner Meinung gerechtfertigt schien und immer noch in der anzunehmenden Bandbreite der Wertermittlung des SV1 gelegen wäre. Dies wurde ihm selbst vom Gutachter und einem weiteren Immobilienspezialisten bestätigt.*

*Wenn tatsächlich die Absicht bestanden hätte, der Gin aus dem Geschäft einen Vorteil zuzuwenden, hätte man gegenüber der Prüferin das Gutachten niemals erwähnt, sondern lediglich erläutert, dass man nach den eingeholten Informationen zur Ansicht des Vorliegens eines ursprünglich überhöhten Kaufpreises gelangt sei, und kein Mensch wäre auf die Idee gekommen, dass hier ein überhöhter Kaufpreis vorliegen könnte. Überdies hätte man es bei bestehender Vorteilszuwendungsabsicht bei den ursprünglich ebenfalls anhand von Renditeüberlegungen ermittelten Preis von 1,3 Mio belassen.*

*Die Verbuchung des gesamten Vorganges ohne jeden Zahlungsfluss (der ohne Nachweise dafür vom Finanzamt unterstellt wurde) lässt auch subjektiv bei der Gin nicht den Eindruck entstehen, dass ihr im Verkaufs- bzw. im Einlagezeitpunkt ein Vorteil zugeflossen wäre.*

*Verbucht wurde Gebäude an ungebundene Kapitalrücklage (wie bei einer Einlage). Zu einem tatsächlichen Geldfluss kam es entgegen den Ausführungen des Finanzamtes nie. Dabei ist natürlich aufgrund des Kaufvertrages folgende Buchung zu unterstellen: Verkauf: Gebäude/Verbindlichkeit (mit ggfs überhöhter Forderung der Gin und vA) und dann Verbindlichkeit/Rücklage Saldo: Gebäude/Rücklage. Bei einem derartigen Buchungsvorgang kann keine unmittelbare Vorteilsgewährung erkannt werden.“*

Bezüglich des neuen Vorbringens der Bf wurde dem Finanzamt die oben beim verwaltungsgerichtlichen Geschehen dargestellte Zusammenfassung ab

*„Ergänzend teilte der steuerliche Vertreter der Bf in einem Mail vom 5.2.2021 mit, dass*

.....

*bis: ..... Im Ergebnis sei eine Bruttorendite von 5,4% für das gegenständliche Objekt als marktkonform anzusehen.“*

Das Finanzamt teilte daraufhin mit, dass eine weitere Stellungnahme nicht mehr erfolgen werde.

Mit Telefax vom 24.2.2021 zog der steuerliche Vertreter der Bf seine Anträge auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung und Entscheidung durch den Senat zurück.

## **II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:**

### **1. Sachverhalt**

Die Bf (FN \*\*\*\*) wurde mit Vertrag vom 26.3.2012 gegründet. Die Gin hält 100% der Anteile und ist Geschäftsführerin der Bf.

Nach den glaubwürdigen und auch vom Finanzamt grundsätzlich nicht bestrittenen Angaben des steuerlichen Vertreters gegenüber dem Richter und den Ausführungen der Bf in der

Beschwerde wollte man vor Inkrafttreten der Immobilienertragsteuer (1.4.2012) die gegenständlichen Immobilien noch in eine zu gründende GesmbH „transferieren“ und musste schnell handeln. Hintergrund dafür war nach den Vorstellungen der Gin, die Immobilien im Weg der GesmbH Anteile auch in Zukunft besser im Familienbesitz halten zu können und die die Verhinderung der Besteuerung der Mieteinnahmen mit dem Spitzensteuersatz nach dem EStG 1988. Nachdem man sich für eine Kaufvariante entschieden hatte, errechnete der Steuerberater der Bf und der Gin nach der aufgrund der bekannten Mieteinnahmen zu erzielenden Bruttorendite einen seiner Meinung nach realistischen Kaufpreis von € 1,3 Mio. Nach seiner beruflichen Erfahrung, ihm aufliegender Literatur und nach dem Besuch eines einschlägigen Seminars erschien ihm die sich bei diesem Preis ergebende Bruttorendite von 4,33% als üblich und vertretbar und teilte diesen Kaufpreis dem vertragserrichtenden Notar mit. Im Kaufvertrag vom 29.3.2012 wurde der Netto-Kaufpreis mit diesem Preis vereinbart.

Da dieser Preis aber der Gin als eventuell doch zu hoch erschien, wurde SV1 mit der Erstellung eines Bewertungsgutachtens beauftragt. Dieser erstellte zum Stichtag 29.3.2012 (Tag des Vertragsabschlusses und der Besichtigung der Immobilie durch SV1) sein gut begründetes und den gesetzlichen Vorgaben entsprechendes Gutachten vom 11.4.2012 und ermittelte einen Verkehrswert iHv € 865.500. Auf die einzelnen vielfältigen Parameter der Berechnung, die auch nach den Angaben im Gutachten (Punkt 4.1.) aufgrund der Unsicherheit einzelner Faktoren fallweise auch zu anderen Ansätzen führen können, wird hier im Detail nicht eingegangen, da letztlich für dieses Erkenntnis nicht die Richtigkeit eines Wertansatzes sondern das Fehlen oder Vorliegen eines subjektiven Bereicherungswillens entscheidend ist. Aufgrund der späteren Auswirkung auf die Begründung dieses Erkenntnisses wird aber festgehalten, dass bei der Ermittlung des Bodenwertes ein 10% Bebauungsabschlag (Auswirkung laut Gutachter der FinVerw € 14.500,00) und für die Ermittlung des Jahresrohertrages aus der vermieteten Garage fiktiv ein Betrag von € 516,00 statt der tatsächlichen Mieteinnahmen angesetzt (Auswirkung laut Gutachter der FinVerw: € 31.000) zum Ansatz kamen. In diesem Gutachten erfolgte u.a. auch der übliche Hinweis gemäß ÖNORM B 1802, dass das Ergebnis aus verschiedenen Gründen keine mit mathematischer Exaktheit feststehende Größe sein kann.

Infolge dieses Gutachtens entschied man sich in einem Kaufvertrags-Nachtrag vom 15.5.2012 den Kaufpreis auf netto € 1 Mio zu reduzieren. Dies erfolgte nicht, um in Höhe der Differenz zum Wert laut Gutachten (€ 134.500,00) eine verdeckte Ausschüttung aus der GesmbH an die Gin zu tätigen. Vielmehr beharrte der Steuerberater aufgrund seiner Renditeüberlegungen und Erfahrungen auf einen mindestens anzusetzenden Wert von € 1 Mio. Bei diesem Preis ergibt sich immer noch eine Bruttorendite von 5,6%, während sich beim Ansatz des Verkehrswertes laut Gutachten eine ihm zu hoch erscheinende Bruttorendite von 6,3% ergeben hätte.

Verbucht wurde dieser Vorgang per Saldo mit den Anschaffungskosten von € 1 Mio am Anlagenkonto und im Haben am Konto „nicht gebunden Kapitalrücklage“. Zu einem Geldfluss kam es entgegen der Feststellung der Betriebsprüfung im Prüfbericht nicht. Aufgrund des

Kaufvertrages ist aber rein buchungstechnisch dennoch eine Verbindlichkeit bei der Bf und eine (nach Ansicht des Finanzamtes zu einer verdeckten Ausschüttung führenden überhöhte) Forderung bei der Gin entstanden, die dann durch die per Salso Buchung letztlich ausgebucht wurden. Die Kapitalrücklage wies zum Bilanzstichtag 30.4. 2012 einen Betrag iHv € 985.902,76, zum Stichtag 30.4.2013 € 919.869,73 und verringerte sich dann sukzessive bis 30.4.2019 auf € 725.687,75.

Im Laufe einer durchgeführten Betriebsprüfung wurde der Gin die Frage gestellt, warum sich der Kaufpreis vermindert habe. Man übergab in weiterer Folge der damaligen Prüferin daraufhin das Bewertungsgutachten des SV1. Das Abweichen vom Wert laut Gutachten wurde damit begründet, dass dieser Wert als Richtschnur gesehen wurde, dass es immer eine Bewertungsbandbreite gäbe, im Gutachten selbst auf die nicht exakte Ermittlungsmöglichkeit hingewiesen werde und vor allem, dass die am Immobilienmarkt üblichen Renditeüberlegungen einen Kaufpreis von € 1 Mio jedenfalls rechtfertigen würden. Überdies hätte man die Auskunft von Fachleuten bekommen, dass dieser Wert jedenfalls auch vom Gutachten noch gedeckt sei.

Im Zuge der Prüfung wurde SV2 mit der Erstellung eines ergänzenden Gutachtens beauftragt. Dieses Gutachten vom 6.10.2015 weist aufgrund einiger Abweichungen vom Erstgutachten einen Verkehrswert von € 1.030.000,00 aus. Auf dieses Gutachten wird nicht näher eingegangen, weil es zum Verkaufszeitpunkt nicht vorlag und somit weder einen Einfluss auf die Preisbildung haben kann noch Rückschlüsse auf einen eventuell vorhandenen Willen zur Vorteilszuwendung geben kann. Es belegt nur die allgemein bekannte Tatsache, dass gerichtlich zertifizierte Sachverständige bei Anwendung jeweils vertretbarer bzw. diskutierbarer Parameter zu unterschiedlichen Ergebnissen kommen können.

Im Mail vom 25.4.2016 (noch vor der Schlussbesprechung am 26.4.2016, Datum laut Niederschrift) teilte der steuerliche Vertreter der Bf zusätzlich mit, dass das Gutachten des SV1 lediglich als Orientierungshilfe für die Kaufpreisermittlung diesen sollte, es zahlreiche Beispiele für fundamentale Abweichungen von Bewertungsergebnissen gebe, das Gutachten von SV1 selbst auf eventuelle Ungenauigkeiten hinweise und man auf die der BP mitgeteilten Erkenntnisse und Literaturstellen eingehen müsse. Auch die Renditeüberlegungen wurden angeführt. Unter anderem wurde darauf hingewiesen, dass eine vielfach vertretene Bruttorendite von 3% einen Kaufpreis von € 1,8 Mio rechtfertigen würde und sich bei einem Kaufpreis von € 1 Mio eine Bruttorendite von 5,6% ergeben würde. Hingewiesen wurde auch darauf, dass laut SV2 der Ansatz eine Bebauungsabschläge auf Empfehlung des Sachverständigenverbandes nicht mehr üblich sei und bei der Ertragswertermittlung der tatsächliche Mietertrag der Garage zum Ansatz kommen müsse.

Das Finanzamt unterstellte im Prüfbericht vom 26.4.2016 aufgrund des Abweichens vom Wert laut Gutachten eine verdeckte Ausschüttung in Höhe der Differenz zwischen € 865.500,00 und € 1.000.000,00. Im Prüfbericht wird ausgeführt, dass der steuerliche Vertreter der Bf auf das

Ersuchen durch die damalige Prüferin zur Bekanntgabe der Gründe, warum keine verdeckte Ausschüttung gegeben sei, am 14.10.2015 bekannt gegeben hätte, dass es nach einer näher angeführten Literatur bei den Ergebnissen von Bewertungsgutachten eine Bandbreite von 20% gebe. Überdies komme ein vorgelegtes Ergänzungsgutachten zu dem Wert von € 1.030.000,00. Bei einer Besprechung am 1.2.2016 hätten die Vertreter der Bf lediglich mitgeteilt, dass die Vertragserrichtung wegen des Inkrafttretens der Immobilienertragsteuer unter Zeitdruck erfolgt sei und der Gutachter SV1 zur Ermittlung des Kaufpreises beauftragt worden sei. Nicht erklärt worden sei, warum dann von diesem Wert abgewichen worden sei.

Zusammengefasst (im Detail siehe oben bei der Darstellung des verwaltungsbehördlichen Geschehens) stellte das Finanzamt das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung fest, da die Gin als Geschäftsführerin der Bf den SV1 beauftragt habe und kein fremder Geschäftsführer dann einen wesentlich höheren Kaufpreis als den Verkehrswert laut Gutachten akzeptiert hätte. Der höhere Kaufpreis resultiert ausschließlich aus dem hier bestehenden Naheverhältnis.

Das Finanzamt schloss somit aus dem bloßen Abweichen des vereinbarten Kaufpreises vom Ergebnis des Erstgutachtens und dem Umstand, dass Gin sowohl Verkäuferin als auch Geschäftsführerin der Käuferin ist, auf das Vorliegen eines subjektiven Zuwendungswillens. Auf die gegen diese subjektive Ansicht vorgebrachten Umstände (Historie und Begründung für die Gründung der Bf und den Verkauf, Bewertungs-Bandbreite, Renditeüberlegungen, Literatur usw) ging das Finanzamt nicht ein.

Nachdem in der Beschwerde die Argumente der Bf nochmals dargelegt worden sind, wird in den BVEs vom 28.6.2016 lediglich auf die Niederschrift vom 26.4.2016 und auf die Untauglichkeit des ergänzenden Gutachtens des SV2 hingewiesen und festgehalten, dass die Beschwerde aufgrund der Darstellungen zu Bewertungsfragen das Kernthema „verdeckte Ausschüttung im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses“ nicht aufgreife.

Das Finanzamt ist aber selbst auch in den BVEs nicht darauf eingegangen warum nach Meinung der Behörde im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses ein subjektiver Wille zur Vorteilszuwendung bestanden haben soll und die diesbezüglichen Argumente der Bf nicht überzeugen würden.

Der Richter geht dagegen davon aus, dass SV1 tatsächlich aufgrund der Bedenken der Gin mit der Erstellung eines Gutachtens zur Orientierungshilfe beauftragt wurde und dann entgegen den ursprünglichen Berechnungen des Steuerberaters der Kaufpreis gemindert wurde. Dabei minderte man den Kaufpreis aufgrund des Beharrens und der Argumente des Steuerberaters (Renditeüberlegungen, Literatur, erhaltene Auskünfte, persönliche Erfahrung,..) „nur“ um € 300.000,00 und nicht um € 434.500,00. Daran, der Gin einen Vorteil verdeckt zuwenden zu wollen, wurde dabei nicht gedacht.

## 2. Beweiswürdigung

Möglicherweise liegt schon dem Grunde nach kein überhöhter Kaufpreis vor, weil der letztlich verminderte Kaufpreis

- nahe der Bandbreite siehe unten +/-10% des im Erstgutachten ermittelten Wertes liegt (780.000 bis 950.000). Vertretbar erscheint aber jedenfalls eine Adaptierung des Erstgutachtens (865.500) um folgende Werte: Nichtberücksichtigen des nach hA nicht mehr anzusetzenden Bebauungsabschlag (Auswirkung laut Gutachten der FinVerw: 14.500) und Berücksichtigung der tatsächlich erfolgten Mieteinnahmen/Garage statt der fiktiv angesetzten Mieten (Auswirkung laut Gutachten der FinVerw: 31.000): neuer Wert 911.000 und Bandbreite laut Gutachten (siehe unten) +/-10% ergibt eine Bandbreite von 820.000 bis 1.000.000: Preis an der Grenze der Bandbreite.
- einem durchaus realistischen und am Immobilienmarkt üblichen -anhand der durchgeführten Renditeüberlegungen (Bruttorendite 5,4 bzw 5,6 %, siehe unten) ermittelten- Preises entsprach, zu dem auch ein gewissenhafter fremder Geschäftsführer gekauft hätte.

Auch der VwGH lässt im Zusammenhang mit der Prüfung der Angemessenheit von Gegenleistungen bei Rechtsgeschäften zwischen nahen Angehörigen Renditeüberlegungen zu (VwGH 20.4.1982, [81/14/0120](#)) bzw. fordert diese insbesondere in seiner Rechtsprechung zur Angemessenheit von Mieten. Siehe zuletzt VwGH 7.12.2020, [Ra 2020/15/0067](#).

Jedenfalls sprechen aber im Ergebnis folgende Überlegungen nach der allgemeinen Lebenserfahrung gegen eine für die Annahme einer verdeckten Ausschüttung erforderliche Absicht der Vorteilsgewährung:

Die offensichtlich vorhandene und insbesondere vom Steuerberater vertretene Überzeugung, dass der vereinbarte Kaufpreis iHv € 1 Mio auch dem Wert der Liegenschaft entspricht.

Grund für die Gründung der Bf und den Verkauf der Immobilie an diese vor Inkrafttreten der Bestimmungen zur Immobilienertragsteuer war nach den Vorstellungen der Gin nicht eine Vorteilsgewährung an die Gin sondern die (in Form von GesmbH-Anteilen) günstiger erscheinende Übertragbarkeit der Immobilie an die Kinder der Gin und die Vermeidung der Besteuerung der Vermietungserträge mit dem Spaltensteuersatz nach dem EStG 1988.

Die Vorgangsweise, dass man nach der anhand von Renditeüberlegungen des Steuerberaters erfolgten ursprünglichen Preisermittlung zur Sicherheit ein Gutachten in Auftrag gibt und dann nach Vorliegen dieses Gutachtens den Preis nachträglich mindert. Dass man dabei nicht den Wert laut Gutachten übernahm, lag an der Überzeugungskraft des Steuerberaters, der an seiner Wertermittlung festhielt und dem der Wert laut Gutachten zu niedrig erschien und daher einen Wert unterstellte, der seiner Meinung gerechtfertigt schien und immer noch in der

anzunehmenden Bandbreite der Wertermittlung des SV1 gelegen wäre. Dies wurde ihm selbst vom Gutachter und einem weiteren Immobilienspezialisten bestätigt.

Wenn tatsächlich die Absicht bestanden hätte, der Gin aus dem Geschäft einen Vorteil zuzuwenden, hätte man gegenüber der Prüferin das Gutachten niemals erwähnt, sondern lediglich erläutert, dass man nach den eingeholten Informationen zur Ansicht des Vorliegens eines ursprünglich überhöhten Kaufpreises gelangt sei, und kein Mensch wäre auf die Idee gekommen, dass hier ein überhöhter Kaufpreis vorliegen könnte. Wahrscheinlich hätte man es im Fall des Bestehens einer beabsichtigten Vorteilszuwendung überhaupt beim ursprünglichen Kaufpreis von € 1,3 Mio belassen.

Die Verbuchung des gesamten Vorganges ohne jeden Zahlungsfluss (der ohne Nachweise dafür vom Finanzamt unterstellt wurde) lässt auch subjektiv bei der Gin nicht den Eindruck entstehen, dass ihr im Verkaufs- bzw. im Einlagezeitpunkt ein Vorteil zugeflossen wäre. Spiegelbildlich kann aufgrund der Personenidentität der verkaufenden Gin und der kaufenden Geschäftsführerin der Gesellschaft auch auf Seiten der Käuferin nicht das Bewusstsein entstanden sein, der Gin zulasten der Gesellschaft einen Vorteil zuzuwenden. Ohne dieses Bewusstsein gibt es aber auch keine Absicht.

Letztlich bringt die Abgabenbehörde auch nur das Abweichen vom Wert des Gutachtens und das bestehende Naheverhältnis als Nachweis für das Vorliegen einer subjektiven Zuwendungsabsicht vor, ohne dabei auf die seitens der Bf vorgebrachten Einwendungen eingegangen zu sein.

Im Ergebnis ist davon auszugehen, dass der gesamte Kaufpreis seitens der Bf vereinbart wurde, um die Immobilie zu ihrem Marktwert zu erwerben.

### 3. Rechtliche Beurteilung

#### Verdeckte Ausschüttung

##### Gesetzliche Grundlagen

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

(2) Für die Ermittlung des Einkommens ist es ohne Bedeutung, ob das Einkommen im Wege offener oder verdeckter Ausschüttungen verteilt oder entnommen oder in anderer Weise verwendet wird.

Nach den Gesetzesmaterialien zu [§ 8 Abs 2 KStG 1988](#) sind verdeckte Ausschüttungen als vermögenswerte Vorteile definiert, „die eine Körperschaft dem Beteiligten (oder einem ihm Nahestehenden) und nicht als Vertragspartner im Wege unangemessener oder unangemessen hoher Aufwendungen oder des Verzichtes auf Erträge zu Lasten ihres Gewinnes oder ihrer steuerpflichtigen Erträge gewährt“.

Nach allgemeiner Auffassung ist ein Wirtschaftsgut bei der Körperschaft mit Anschaffungskosten in Höhe des angemessenen (fremdüblichen) Werts anzusetzen und liegt in Höhe des Differenzbetrags zum fremdunüblichen Kaufpreis bereits im Anschaffungsjahr eine verdeckte Ausschüttung vor (und nicht erst infolge der überhöhten Abschreibung), wenn die Körperschaft vom Anteilsinhaber ein Wirtschaftsgut zu einem überhöhten Preis erwirbt.

§ 27. (1) Einkünfte aus Kapitalvermögen sind Einkünfte aus der Überlassung von Kapital (Abs. 2), aus realisierten Wertsteigerungen von Kapitalvermögen (Abs. 3) und aus Derivaten (Abs. 4), soweit sie nicht zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 4 gehören. Bei Tauschvorgängen ist § 6 Z 14 sinngemäß anzuwenden.

(2) Zu den Einkünften aus der Überlassung von Kapital gehören:

1. a) Gewinnanteile (Dividenden) und sonstige Bezüge aus Aktien oder Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung; .....

§ 93 Abs. 1 1. Satz EStG 1988 Bei inländischen Einkünften aus Kapitalvermögen wird die Einkommensteuer durch Steuerabzug erhoben (Kapitalertragsteuer).

[§ 95 Abs. 1 EStG 1988](#) Schuldner der Kapitalertragsteuer ist der Empfänger der Kapitalerträge. Der Abzugsverpflichtete (Abs. 2) haftet dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer. Wird Kapitalertragsteuer auf Grundlage von Meldungen gemäß § 186 Abs. 2 Z 2 des Investmentfondsgesetzes 2011 und gemäß § 40 Abs. 2 Z 1 des Immobilien- Investmentfondsgesetzes einbehalten, haften für die Richtigkeit der gemeldeten Beträge der Rechtsträger des Investmentfonds und der steuerliche Vertreter zur ungeteilten Hand; die Haftung ist vom Finanzamt für Großbetriebe geltend zu machen.

Abs. 2 Abzugsverpflichteter ist:

1. Bei Einkünften aus der Überlassung von Kapital, einschließlich tatsächlich ausgeschütteter Erträge und als ausgeschüttet geltender Erträge aus einem § 186 oder § 188 des Investmentfondsgesetzes 2011 oder einem § 40 oder § 42 des Immobilien- Investmentfondsgesetzes unterliegende Gebilde:

a) Der Schuldner der Kapitalerträge, wenn dieser Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz im Inland hat oder inländische Zweigstelle eines ausländischen Kreditinstituts ist und es sich um Einkünfte aus der Überlassung von Kapital gemäß § 27 Abs. 2 Z 1, § 27 Abs. 5 Z 7 oder Zinsen

aus Geldeinlagen bei Kreditinstituten und aus sonstigen Forderungen gegenüber Kreditinstituten im Sinne des § 27a Abs. 1 Z 1 handelt.

.....

(3) Der Abzugsverpflichtete hat die Kapitalertragsteuer im Zeitpunkt des Zufließens der Kapitalerträge abzuziehen. Die Kapitalerträge gelten für Zwecke der Einbehaltung der Kapitalertragsteuer als zugeflossen:

1. Bei Kapitalerträgen, deren Ausschüttung von einer Körperschaft oder deren Zuwendung durch eine nicht unter § 5 Z 6 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 fallende Privatstiftung beschlossen wird, an jenem Tag, der im Beschluss als Tag der Auszahlung bestimmt ist. Wird im Beschluss kein Tag der Auszahlung bestimmt, gilt der Tag nach der Beschlussfassung als Zeitpunkt des Zufließens.

2. Bei anderen Kapitalerträgen aus der Überlassung von Kapital

- nach Maßgabe des § 19, wenn es sich um Zinserträge aus Geldeinlagen bei Kreditinstituten oder nicht unter Z 1 fallende sonstige Bezüge im Sinne des § 27 Abs. 2 Z 1 lit. a handelt,

- im Zeitpunkt der Fälligkeit der Kapitalerträge bei allen sonstigen Kapitalerträgen aus der Überlassung von Kapital.

Bei Meldung des Eintritts von Umständen, die die Abzugspflicht beenden oder begründen (insbesondere Befreiungserklärung oder Widerrufserklärung), oder bei Zustellung eines Bescheides im Sinne des § 94 Z 5 letzter Satz gelten der Zinsertrag, der auf den Zeitraum vom letzten Zufließen gemäß § 19 bis zur Meldung oder Zustellung entfällt, bzw. die anteiligen Kapitalerträge im Rahmen der Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen als Stückzinsen als zugeflossen. Im Falle einer Depotentnahme oder eines Wegzugs im Sinne der Z 3 sind der Zinsertrag, der auf den Zeitraum vom letzten Zufließen gemäß § 19 bis zur Meldung oder Zustellung entfällt, bzw. die anteiligen Kapitalerträge im Rahmen der Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen als Stückzinsen zu erfassen.

§ 201 Abs. 1 BAO Ordnen die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen an oder gestatten sie dies, so kann nach Maßgabe des Abs. 2 und muss nach Maßgabe des Abs. 3 auf Antrag des Abgabepflichtigen oder von Amts wegen eine erstmalige Festsetzung der Abgabe mit Abgabenbescheid erfolgen, wenn der Abgabepflichtige, obwohl er dazu verpflichtet ist, keinen selbst berechneten Betrag der Abgabenbehörde bekannt gibt oder wenn sich die bekanntgegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweist.

(2) Die Festsetzung kann erfolgen,

1. von Amts wegen innerhalb eines Jahres ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages,

2. wenn der Antrag auf Festsetzung spätestens ein Jahr ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages eingebbracht ist,

3. wenn kein selbstberechneter Betrag bekannt gegeben wird oder wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens vorliegen würden,

**§ 202 Abs. 1 BAO** Die §§ 201 und 201a gelten sinngemäß, wenn nach den Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe einem abgabenrechtlich Haftungspflichtigen obliegt. Hierbei sind Nachforderungen mittels Haftungsbescheides (§ 224 Abs. 1) geltend zu machen.

**§ 224 Abs. 1 BAO** Die in Abgabenvorschriften geregelten persönlichen Haftungen werden durch Erlassung von Haftungsbescheiden geltend gemacht. In diesen ist der Haftungspflichtige unter Hinweis auf die gesetzliche Vorschrift, die seine Haftungspflicht begründet, aufzufordern, die Abgabenschuld, für die er haftet, binnen einer Frist von einem Monat zu entrichten.

(2) Die Bestimmungen des Einkommensteuerrechtes über die Geltendmachung der Haftung für Steuerabzugsbeträge bleiben unberührt.

(3) Die erstmalige Geltendmachung eines Abgabenanspruches anlässlich der Erlassung eines Haftungsbescheides gemäß Abs. 1 ist nach Eintritt der Verjährung des Rechtes zur Festsetzung der Abgabe nicht mehr zulässig.

**§ 20 BAO** Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessensentscheidungen), müssen sich in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen.

Da in diesem Beschwerdeverfahren alleine das dem Haftungsbescheid und der Änderung der Bemessungsgrundlage der Abschreibung für Abnutzung zugrundeliegende Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung strittig ist, wird hinsichtlich der unstrittigen Geltendmachung der Haftung mittels Haftungsbescheid und die dabei erfolgte Ermessensübung nach den oben dargestellten Gesetzesbestimmungen auf die Ausführungen im bekämpften Bescheid vom 27.4.2016 verweisen.

### **Zur Abschreibung für Abnutzung: Bemessungsgrundlage**

**§ 7 Abs. 2 KStG 1988** Einkommen ist der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den in § 2 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes 1988 aufgezählten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus den einzelnen Einkunftsarten ergeben, und nach Abzug der Sonderausgaben (§ 8 Abs. 4), und des Freibetrags für begünstigte Zwecke (§ 23). Wie das Einkommen zu ermitteln ist, bestimmt sich nach dem Einkommensteuergesetz 1988 und diesem Bundesgesetz.

Anzuwenden sind § 2 Abs. 2a des Einkommensteuergesetzes 1988 auf Einkünfte aus einer

Beteiligung, wenn das Erzielen steuerlicher Vorteile im Vordergrund steht, sowie § 2 Abs. 8 des Einkommen-steuergesetzes 1988.

**§ 7 Abs. 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** (lineare Absetzung für Abnutzung). Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer bemisst sich nach der Gesamtdauer der Verwendung oder Nutzung.

### **Maßgebliche Rechtsprechung zur verdeckten Ausschüttung und insbesondere zur erforderlichen Vorteilsgewährungsabsicht**

Der VwGH entschied schon sehr oft zu Fragen der verdeckten Ausschüttung. Als Beispiel soll das Erkenntnis des VwGH vom 11.2.2016, [2012/13/0061](#), zitiert werden:

Betriebsausgaben sind die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind ([§ 4 Abs. 4 EStG 1988](#)).

Der steuerliche Gewinn einer Körperschaft darf durch Vorgänge, die nicht durch die betriebliche Tätigkeit der Körperschaft, sondern durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst sind, keine Minderung erfahren. Für die Frage, ob eine Maßnahme gesellschaftlich veranlasst ist, kommt es maßgeblich darauf an, ob sie auch einander fremd gegenüberstehende Personen gesetzt hätten (vgl. das Erkenntnis vom 26. Mai 1998, 94/14/0042, VwSlg. 7284/F).

Tritt die Körperschaft in Rechtsbeziehungen zu ihren Gesellschaftern, so kann es zu einer Vermischung zwischen der Sphäre der Erzielung von Einkünften und jener der Einkommensverwendung kommen. Das ist der Fall, wenn eine Vermögensverschiebung zwischen Körperschaft und Anteilsinhaber nicht (nur) in der Einkünfterzielung begründet ist, sondern (auch) in der Anteilsinhaberschaft selbst wurzelt. Soweit die Verschiebung *causa societatis* erfolgt, findet sie auf der Ebene der für die Einkommensermittlung unbedeutlichen Einkommensverwendung statt. Insoweit liegt eine verdeckte Ausschüttung vor. Diese darf die Einkommensermittlung nicht beeinflussen. Es bedarf also der Entflechtung der betrieblich veranlassten und der in der Anteilsinhaberschaft begründeten Vorgänge sowie der Neutralisierung der verdeckten Ausschüttungen (vgl. das Erkenntnis vom 28. April 2004, 2001/14/0166, VwSlg. 7927/F). Vorteile, die eine Gesellschaft ihren Gesellschaftern zuwendet, die sie aber anderen Personen, die nicht ihre Gesellschafter sind, nicht oder nicht unter den gleichen günstigen Bedingungen zugestehen würde, sind durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst (vgl. das Erkenntnis vom 20. April 1995, 94/13/0228, mwN).

.....

Das zwischen dem Gesellschafter einer GmbH und der GmbH bestehende Naheverhältnis gebietet es, behauptete Vereinbarungen an jenen Kriterien zu messen, welche für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen entwickelt wurden. Die Vereinbarung muss demnach nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen werden. Diese Kriterien haben ihre Bedeutung im Rahmen der Beweiswürdigung (vgl. das Erkenntnis vom 26. April 2012, 2008/15/0315, VwSlg. 8715/F).

Ergänzend dazu sprach der VwGH (zB VwGH 16.12.2009, [2005/15/0058](#)) auch aus, dass dabei „zu prüfen ist, ob die Zuwendung nach ihrem "inneren Gehalt" ihre Ursache in einer schuldrechtlichen Beziehung zwischen Gesellschaft und Gesellschafter oder im Gesellschaftsverhältnis hat (vgl. mit weiteren Hinweisen das hg. Erkenntnis vom 18. Dezember 2008, 2006/15/0208)“.

Damit eine Zuwendung nach ihrem „inneren Gehalt“ ihre Ursache im Gesellschaftsverhältnis hat, muss dies auch auf der subjektiven Ebene gewollt sein. Als Beispiel für viele soll das Erkenntnis des VwGH vom 19.4.2018, [Ra 2017/15/0039](#), zitiert werden:

„15 Eine der Voraussetzungen für die Beurteilung eines Sachverhaltes als verdeckte Ausschüttung ist eine subjektive, auf Vorteilsgewährung gerichtete Willensentscheidung der Körperschaft, die - im Rahmen der Beweiswürdigung - aus den Umständen erschließbar sein kann (vgl. VwGH 24.7.2007, [2007/14/0013](#); 26.4.2017, [Ra 2015/13/0049](#); 1.6.2017, [Ra 2016/15/0059](#), je mwN; vgl. auch - zum subjektiven Element des "Bereichernwollens" - VwGH 23.4.2014, [2010/13/0139](#), mwN).“

So muss nach VwGH 29.7.2010, [2006/15/0215](#), für das Vorliegen einer vA eine Kapitalgesellschaft ein Wirtschaftsgut bewusst zu einem überhöhten Preis erwerben.

VwGH 24.7.2007, [2007/14/0013](#) ..... „Nun hat es der Verwaltungsgerichtshof schon wiederholt als zulässig angesehen, aus den Umständen des betreffenden Falles auf die Absicht der Vorteilsgewährung zu schließen (vgl. z.B. das hg. Erkenntnis vom 3. Juli 1991, Zl. 90/14/0221). Ein derartiger - im Rahmen der Beweiswürdigung gezogener Schluss - ist jedoch nur dann zulässig, wenn der Sachverhalt, aus dem dieser Schluss gezogen werden soll, ausreichend erforscht ist.“

Nach VwGH vom 27.7.1999, [94/14/0018](#), darf im Ergebnis auch nicht nur aus einem überhöhten Kaufpreis auf die Zuwendungsabsicht geschlossen werden, wenn andere dagegen sprechende Umstände vorgebracht werden, die den Preis aus der maßgeblichen Sicht der kaufenden Gesellschaft als fremdüblich erscheinen lässt.

Zur freien Beweiswürdigung bei derartigen Fallkonstellationen hat der VwGH (VwGH 26.2.2013, [2010/15/0027](#)) auch schon mehrmals wie folgt Stellung genommen:

„Nach [§ 167 Abs. 2 BAO](#) hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist. In den Fällen, in denen die belangte Behörde in Ausübung der freien Beweiswürdigung zu ihrer Erledigung gelangt, obliegt dem Verwaltungsgerichtshof die Prüfung, ob die Tatsachenfeststellungen auf aktenwidrigen Annahmen beruhen oder in einem mangelhaften Verfahren zu Stande gekommen sind oder gegen die Denkgesetze oder das allgemeine menschliche Erfahrungsgut verstößen. ....(vgl. das hg. Erkenntnis vom 12. Dezember 2007, 2006/15/0004, sowie Ritz, BAO4, § 167 Tz 8 ff).“

Dem (die Beschwerde abweisenden) VwGH Erkenntnis ging die Entscheidung des UFS vom 28.12.2009, [RV/0639-I/06](#) voraus, in dem ausgeführt wurde:

Für die Bewertung verdeckter Ausschüttungen ist zwar nicht der Verkehrswert einer Liegenschaft maßgeblich, sondern jener Wert, den ein gewissenhafter und ordentlicher Geschäftsführer im Interesse der von ihm vertretenen Kapitalgesellschaft angesetzt hätte. Aber auch der Käufer einer Liegenschaft wird sich bei der Festsetzung des Kaufpreises unter Berücksichtigung sämtlicher Umstände des Einzelfalles ebenso wie der Verkäufer, am Markt- bzw. Verkehrswert der Liegenschaft orientieren. Wie aber bereits oben dargestellt, hätte bei dem mangelnden Interessengegensatz zwischen Käufer und Verkäufer aber auch beim gebotenen Fremdvergleich, für die Bw kein Anlass bestanden, einen wesentlich über dem Verkehrswert liegenden Kaufpreis zu bezahlen, zumal die Liegenschaft für einen fremden Dritten auf Grund der oben dargestellten Umstände von geringem Interesse gewesen wäre.

Der Unabhängige Finanzsenat ist sich aber auch durchaus bewusst, dass sich der Wert einer Liegenschaft, trotz sorgfältiger und gebührender Berücksichtigung aller wertbeeinflussender Umstände, erfahrungsgemäß nicht mathematisch genau errechnen, sondern nur annähernd ermitteln lässt und daher einen gewissen Spielraum lässt und nicht schon jede auch nur geringfügige Abweichung von dem ermittelten Wert den Ansatz einer verdeckten Gewinnausschüttung gebietet (vgl. VwGH 27.07.1999, [94/14/0018](#)).

Auch der VwGH lässt im Zusammenhang mit der Prüfung der Angemessenheit von Gegenleistungen bei Rechtsgeschäften zwischen nahen Angehörigen Renditeüberlegungen zu (VwGH 20.4.1982, [81/14/0120](#)) bzw. fordert diese insbesondere in seiner Rechtsprechung zur Angemessenheit von Mieten. So entschied der VwGH (VwGH 7.12.2020, [Ra 2020/15/0067](#)) etwa: „Der Verwaltungsgerichtshof hat im Erkenntnis vom 23. Februar 2010, 2007/15/0003, ausgesprochen, dass die Höhe der angemessenen Miete daraus abzuleiten ist, „was unter einander fremd gegenüberstehenden Personen vereinbart worden wäre, und damit insbesondere auch daraus, was ein Investor als Rendite aus der Investition der konkret aufgewendeten Geldsumme erwartet“. Im Erkenntnis vom 10. Februar 2016, 2013/15/0284, hat der Verwaltungsgerichtshof unter Bezugnahme auf das Erkenntnis 2007/15/0003 klargestellt, dass mit der Renditeerwartung eines „marktüblich agierenden Immobilieninvestors“ jene Rendite gemeint ist, „die üblicherweise aus dem eingesetzten

Kapital durch Vermietung erzielt wird“. Maßgeblich ist demnach jener Renditesatz der sich bei Veranlagung des Gesamtbetrages der Anschaffungs- und Herstellungskosten in gut rentierliche Immobilien (also in Immobilien von jener Art, die eine hohe Rendite erwarten lassen) ergibt, wobei nach Auffassung des Verwaltungsgerichtshofes im Allgemeinen ein Renditesatz in der Bandbreite von 3 bis 5 % (hier gemeint als Verhältnis von Jahresmieterlösen zum Betrag des investierten Kapitals) zu erzielen sein müsste (vgl. auch VwGH 15.9.2016, [2013/15/0256](#)). Im Folgenden wird der solcherart ermittelte Betrag als Renditemiete bezeichnet.“

Weiters betonte auch der VwGH bereits, dass bei der Angemessenheitsprüfung der gebotene Fremdvergleich von der Sache her einen gewissen Spielraum lässt und nicht jede Abweichung von einem Richtwert zwingend zu einer verdeckten Ausschüttung führen müsse (vgl. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 30. Mai 1988, [88/14/0111](#); VwGH 10.5.1994, [90/14/0050](#)). Der Fremdvergleichswert kann regelmäßig nicht in einem konkreten Betrag angegeben werden, sondern bewegt sich immer innerhalb einer bestimmten Bandbreite ( Ressler/Stürzlinger in L/S/S, § 8 Tz 123; Kirchmayr in Leitner, Handbuch verdeckte Gewinn-ausschüttung, 95 f; KStR 2001 Rz 947; Renner in Q/R/S/S, § 8 Tz 184).

Ergänzend zum Fremdvergleichsgrundsatz wird bei der Beurteilung des Vorliegens einer gesellschaftsrechtlichen Veranlassung der Sorgfaltsmäßigstab eines ordentlichen und gewissenhaften gesetzlichen Vertreters herangezogen und bei sorgfältigem Verhalten eine Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis ausgeschlossen. Für die Beurteilung der beiden Maßstäbe – Fremdvergleich und Denkfigur eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters – muss vor allem beachtet werden, dass es sich bloß um Hilfsmittel zur Beurteilung der soziären Veranlassung handelt (vgl Raab/Renner in Q/R/S/S/V, KSt 25 § 8 Tz 183).

Ohne eine wesentliche Aussage dazu zu treffen stellt der VwGH in seinem Erkenntnis vom 8.6.1994, 92/13/0154, in seiner Begründung dar, dass bei dem zu entscheidenden Fall Gutachten mehrerer Sachverständiger bezüglich des Wertes ein und derselben Liegenschaft mit Werten von ATS 3,1 Mio, ATS 4,4 Mio, ATS 7,8 Mio und ATS 12,5 Mio vorliegen würden. Festgehalten hat der VwGH in diesem Erkenntnis aber jedenfalls, dass „der Hinweis des Beschwerdeführers auf das Bundesgesetz über die gerichtliche Bewertung von Liegenschaften (Liegenschaftsbewertungsgesetz - LBG), BGBI. Nr. 135/1992, geht dabei schon deswegen ins Leere, weil für die im Beschwerdefall vorzunehmende Bewertung ausschließlich die abgabenrechtlichen Bestimmungen maßgeblich sind.“

## Erwägungen des BFG

### Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung

Nach den oben dargestellten Sachverhaltsfeststellungen des Richters fehlt es an der vom VwGH für die Annahme einer verdeckten Ausschüttung erforderlichen subjektiven Absicht, der

Gin einen Vorteil zuzuwenden. Da somit keine verdeckte Ausschüttung vorliegt, fehlt es an der oben dargestellten gesetzlichen Ermächtigung zur Erlassung eines Haftungsbescheides und dieser bekämpfte Bescheid war somit ersatzlos aufzuheben.

### **Anschaffungskosten als Grundlage der AfA-Berechnung**

Bemessungsgrundlage für die AfA sind nach der Rechtslage die angemessenen Anschaffungs- oder Herstellungskosten. Dazu zählen laut VwGH vom 26.7.2005, [2002/14/0039](#) alle Aufwendungen, die geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben und ihn in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen.

Nach den Sachverhaltsfeststellungen in diesem Erkenntnis, wurden seitens der Bf laut abgeändertem Kaufvertrag € 1 Mio zur Gänze deshalb (und nicht teilweise zur verdeckten Ausschüttung an die Gin) geleistet, um die hier fraglichen Immobilien zu erwerben. Die Anschaffungskosten sind somit wie ursprünglich von der Bf angenommen anzusetzen und die AfA ist nicht zu kürzen. Die bekämpften Körperschaftsteuerbescheide waren daher abzuändern.

### **Zulässigkeit der 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 nach der oben beispielhaft angeführten Judikatur des VwGH die Annahme einer verdeckten Ausschüttung bei einem fehlenden subjektiven Vorteilszuwendungswillen nicht möglich ist und das Fehlen dieses Willens auf der Sachverhaltsebene zu klären ist, ist keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung zu klären, weshalb die Revision als nicht zulässig zu erklären war. Gleiches gilt für die in der Folge für den Ansatz des vereinbarten Preises als Anschaffungskosten zur Ermittlung der AfA-Basis.

Linz, am 9. März 2021