



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vertreten durch Steuerberater, gegen die Bescheide des Finanzamtes betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 2003 und 2004 sowie Haftung für Kapitalertragsteuer für das Jahr 2003 entschieden:

1. Der Berufung wird, soweit sie sich gegen den Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 2003 und gegen den Bescheid betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer für das Jahr 2003 richtet, teilweise Folge gegeben.

Diese Bescheide werden abgeändert.

2. Die Berufung wird, soweit sie sich gegen den Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 2004 richtet, als unbegründet abgewiesen.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe und dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw) ist eine im Jahr 1999 gegründete GmbH mit dem Gegenstand Realitätenwesen, Vermögensverwaltung. Gesellschafter der Bw waren seit der Gründung und auch noch im Berufungszeitraum die Ehegatten AN und BN sowie deren Sohn CN. CN war auch Geschäftsführer der Bw.

Eine bei der Bw durchgeführte Außenprüfung traf folgende Feststellung:

Die Bw habe am 17. Jänner 2000 die rd. 92 m² große Wohnung 1010 Wien, X-Str.1, um einen Kaufpreis von 1.700.000,00 S (123.543,82 €) erworben. Die Wohnung sei zum Anschaffungszeitpunkt an Frau W, die nach dem Tod ihres Gatten in den bestehenden Mietvertrag eingetreten sei, vermietet gewesen. Das Mietverhältnis sei unverändert aufrecht.

Am 9. Oktober 2003 habe die Bw die – mit 122.217,39 € zu Buche stehende - Wohnung um einen Kaufpreis von 75.000,00 € an die beiden Gesellschafter AN und BN verkauft. Der Geschäftsführer habe den niedrigen Kaufpreis mit einem aus dem Jahr 1996 stammenden Gutachten begründet, das den Wert mit 1.000.000,00 S ausgewiesen habe. Weiters sei vorgebracht worden, dass die Wohnung aus irgendeinem Grund nicht parifiziert bzw. die Begründung von Wohnungseigentum nicht ins Grundbuch eingetragen worden sei, und dass auf Grund des bestehenden Mietvertrages (Miete inkl. Betriebskosten 321,94 €) die Ertragsaussichten minderwertig seien, was das Gutachten mit einem entsprechenden Abschlag berücksichtigt habe.

Die Außenprüfung habe in der Folge, um einen Fremdvergleich durchzuführen, in zeitlicher Nähe vorgenommene Verkäufe von im selben Gebäude befindlichen Wohnungen erhoben und dabei folgende, auf den 9. Oktober 2003 auf- bzw. abgezinste Kaufpreise festgestellt:

Verkäufe	Stg.	Whng.	Anteile	Kaufpreis	je Ant.	auf- /abgez.
16.10.2002	3	27	1030 /450300	125.000,00	121,36	127,46
23.03.2004	6	11	1180 /450300	236.500,00	200,42	195,91
31.03.2004	4	28-29	1790 /450300	244.192,00	136,42	133,21
27.05.2004	4	23	1080 /450300	120.000,00	111,11	107,65
23.11.2004	6	15	1180 /450300	170.000,00	144,07	136,18
03.01.2006	5	32	2190 /450300	550.000,00	251,14	224,55
26.06.2006	4	33	1690 /450300	400.000,00	236,69	206,65
						1.131,61
Mittelwert						161,66

Aus diesem Mittelwert ergebe sich für die gegenständliche Wohnung (1590/450300 Anteile) ein Wert von 257.037,15 €. Da die Wohnung nicht frei verfügbar gewesen sei, werde dieser Wert um einen, aus einem Mietwert von 8.400,00 € pro Jahr, einer durchschnittlichen Lebenserwartung der 73 jährigen Mieterin von 13,02 Jahren und einem Liegenschaftszinssatz von 6,6 % errechneten Abschlag von 72.797,15 € vermindert. Im Zeitpunkt des Verkaufs der Wohnung an die Gesellschafter der Bw habe somit der aus Vergleichspreisen ermittelte Verkehrswert 184.797,15 € betragen.

Dem Einwand der Bw, es liege schlichtes Miteigentum und kein Wohnungseigentum vor, könne nicht gefolgt werden. Auf Grund eines verbücherten Übereinkommens zur Begründung von Wohnungseigentum aus dem Jahr 1972 sei die Liegenschaft einem Nutzwertgutachten gemäß parifiziert und dem damaligen Miteigentümer die gegenständliche Wohnung zugewiesen worden. Aus welchen Gründen im Gegensatz zu allen anderen Wohnungen für diese Wohnung die grundbücherliche Erfassung des Wohnungseigentums unterblieben sei, könne nicht mehr nachvollzogen werden. Dieser Umstand stelle jedenfalls keine Wertminderung dar, zumal lt. Nutzwertgutachten sehr wohl Wohnungseigentum festgestellt und die Wohnung dem damaligen Eigentümer zugewiesen worden sei. Aus Punkt V. 4. Absatz des Kaufvertrages vom 9. Oktober 2003 ergebe sich zudem, dass die Käufer diesen Sachverhalt zur Kenntnis genommen hätten.

Auch als die Bw die Wohnung gekauft habe, habe dieser Sachverhalt bereits bestanden. Die jetzigen Wohnungseigentümer könnten eine Berichtigung der Grundbucheintragung beantragen.

Das von der Bw im Zuge der Prüfung vorgelegte Gutachten sei aus verschiedenen Gründen mangelhaft. So berücksichtige das vom Gutachter herangezogene Sachwertverfahren – im Gegensatz zu der von der Außenprüfung angewandten Vergleichswertmethode - nicht die Marktverhältnisse in zentraler Wiener Innenstadtlage. Auch sei in keiner Weise darauf eingegangen worden, wodurch das von der Bw im Jahr 2000 bereits um 127.177,00 € (inkl. Nebenkosten) erworbene Objekt an Wert verloren habe. Weiters sei der vom Gutachter vorgenommene Abschlag für Miteigentum in Höhe von 46.634,00 € aus den dargelegten Gründen nicht schlüssig.

Der Kaufvertrag vom 9. Oktober 2003 halte daher einem Fremdvergleich nicht stand. Der vereinbarte Kaufpreis von 75.000,00 € stelle ein unangemessen niedriges Entgelt dar. In Höhe der Differenz zwischen diesem Kaufpreis und dem von der Außenprüfung als fremdüblich ermittelten Kaufpreis von 184.797,15 € liege eine verdeckte Ausschüttung der Bw an ihre Gesellschafter AN und BN vor. Da die darauf entfallende Kapitalertragsteuer von den Gesellschaftern getragen werde, werde diese mit 25 % bemessen.

Das Finanzamt erließ dieser Feststellung Rechnung tragende Bescheide.

2. In der gegen diese Bescheide erhobenen Berufung führt die Bw aus, dass die gegenständliche Wohnung am 17. März 1997 von der Raiffeisenbank Y in einem Versteigerungsverfahren um das Meistbot von 1.500.000,00 S (109.009,25 €) erworben worden sei. Ein Gutachter habe den Schätzwert für die Versteigerung mit 1 Mio S ermittelt. Er sei dabei von einem Wert der bestandsfreien Wohnung von 2,5 Mio S ausgegangen und habe auf Grund des bestehenden Bestandsrechts einen Abschlag von 1,5 Mio S vorgenommen. Der damalige Mieter, Herr W, habe der Raiffeisenbank vor der Ersteigerung signalisiert, gegen Ablöse das Mietverhältnis aufgeben zu wollen.

Da sich die Bw die Chance ausgerechnet habe, die bisher nicht durchgeführte grundbücherliche Eintragung des Wohnungseigentumsrechts – und damit eine weitere Wertsteigerung - zu erwirken, habe sie die Wohnung im Jänner 2000 von der Raiffeisenbank um den Kaufpreis von 1,7 Mio S (123.543,82 €) erworben. Sie habe danach einen Unternehmensberater mit der Prüfung der grundbücherlichen Durchführung der Begründung des Wohnungseigentums beauftragt. Dieser habe mitgeteilt, dass sich laut Akte einer der Eigentümer gegen die Begründung von Wohnungseigentum ausgesprochen habe, weshalb eine derartige Vereinbarung nicht zustande gekommen sei; es bliebe somit nur der theoretische Weg der Zustimmung aller anderen Wohnungseigentümer.

Weiters habe sich Frau W an die ursprüngliche Zusage ihres mittlerweile verstorbenen Mannes nicht mehr erinnern wollen.

Nachdem festgestanden sei, dass eine grundbücherliche Durchführung nicht möglich und Frau W zu einer Aufgabe des Mietrechts nicht bereit sei, sei das Objekt in Anlehnung an den im Versteigerungsverfahren ermittelten Schätzwert bewertet und fremdüblich an die Ehegatten N verkauft worden.

Die diesem Verkauf vorangegangenen Erwerbsvorgänge seien unter den Voraussetzungen zu sehen, dass das bestehende Mietrecht aufgegeben bzw. das Wohnungseigentum einverleibt werde.

Der von der Bw zugezogene Sachverständige habe ausreichend dokumentiert, warum er das Sachwertverfahren angewendet habe. Das Vergleichswertverfahren stelle demgegenüber eine völlig unzureichende Bewertungsmethodik dar, da sie Kriterien wie Lage, Ausstattung oder Erhaltungszustand nicht berücksichtige. Der Abschlag für Miteigentum sei schlüssig, weil kein Fremder bereit gewesen wäre, Miteigentumsanteile zu erwerben und Wohnungseigentum zu bezahlen.

Als für die Bewertung maßgeblich sei noch darauf hinzuweisen, dass für die Wohnung im Jahr 1992 ein Kaufpreis von 475.000,00 S bezahlt worden sei, und dass eine Immobilienfirma in einem Schreiben vom Oktober 1999 den Wert der Wohnung mit 850T S bis 1.050T S beziffert habe.

Schließlich sei noch darauf hinzuweisen, dass die Außenprüfung die Last des Mietrechts der Frau W zu gering bewertet habe.

3. Der von der Bw im Zuge der Außenprüfung beauftragte Gutachter nahm zusammengefasst folgende Wertermittlung vor:

Bodenwert:		177.182,00	
Gebäudewert:			
Herstellungswert	163.330,00		
Bauschäden	<u>-27.600,00</u>		
	135.730,00		
Altersabschlag	<u>-79.742,00</u>		
	55.988,00	55.988,00	
Sachwert:		233.170,00	
20% Abschlag Miteigentum		<u>-46.634,00</u>	
		186.536,00	
Last des Mietrechts:			
Übliche Miete	10.498,00		
Lebenserwartung	11,58		
Zinssatz	2,50%		
Vervielfältiger	9,87		
Rohertragsentgang		-103.653,00	
Barwert Mieterträge:			
tatsächliche Miete	1.572,72		
Zinssatz	4,13%		

Vervielfältiger	8,99	
Barwert		14.140,00
Marktanpassung:		<u>-9.702,00</u>

87.321,00

Verkehrswert gerundet: 87.000,00

Die Anwendung des Sachwertverfahrens erklärt der Gutachter damit (Seite 20 des Gutachtens), dass es sich im gegenständlichen Fall um eine Eigentumswohnung handle, weshalb davon auszugehen sei, dass für einen potentiellen Käufer die Nutzung für Wohnzwecke im Vordergrund stehen und daher Wiederbeschaffungs- bzw. Errichtungskosten maßgeblich sein werden.

Die Wertminderung wegen Baumängel und Bauschäden begründet der Gutachter damit, dass die Elektro- und Sanitärinstallationen, die Heizkörper sowie die Sanitäreinrichtungen veraltet und zu erneuern bzw. zu ersetzen, die Böden, Fenster und Türen beschädigt bzw. abgenützt und zu renovieren seien.

Auf Seite 26 des Gutachtens führt der Gutachter im Rahmen einer „Plausibilitätsprüfung“ aus, dass sich unter Außerachtlassung der Wertminderung für Baumängel- und Schäden ein Sachwert von 260.771,00 € ergeben würde. Bei einer Fläche von 92,09 m² wäre das ein Wert von 2.832,00 € pro m². Laut Immobilienspiegel betrage der Preis für gebrauchte Eigentumswohnungen mit gutem Wohnwert im 1. Bezirk 2.921,50 € pro m², was veranschauliche, dass der ermittelte Wert marktkonform sei.

Zum 20 %-igen Abschlag wegen Miteigentum erläutert der Gutachter, dass es sich bei den Anteilen an der Wohnung nicht um Wohnungseigentum, sondern um schlichtes Miteigentum handle. Ein potentieller Erwerber mache auf Grund fehlender Rechtssicherheit und stärkerer Minderheitsrechte von Wohnungseigentümern gegenüber schlichten Miteigentümern Abschläge auf den ermittelten Sachwert. Im gegenständlichen Fall sei dieser Abschlag mit 20 % vorzunehmen.

Zur Bewertung der Last des Mietrechts führt der Gutachter aus, dass die Miete für Wohnungen mit gutem Wohnwert im 1. Bezirk gemäß Immobilienpreisspiegel 9,50 € pro m² betrage. Für die gegenständliche Wohnung ergebe sich daraus ein jährlicher Mietertrag von 10.498,00 €. Der Verband der Gerichtssachverständigen empfehle für Wohnungen in sehr guter Lage einen Kapitalisierungszinssatz zwischen 2,5 % und 4,5 %. Auf Grund der zentralen Lage und der geringen Verkehrsbeeinträchtigung sei nach Ansicht des Gutachters ein Zinssatz von 2,5 % anzusetzen. Dem Alter der Mieterin entsprechend könne mit einer ferneren Lebenserwartung von 11,58 Jahren gerechnet werden.

Der gegenständliche Mietvertrag sei nicht indexiert, daher sei für die Kapitalisierung der tatsächlichen Mieterträge nicht der um die Inflation bereinigte Zinssatz von 2,5 %, sondern der Nominalzinssatz von 4,13 % anzusetzen.

Den Abschlag für Marktanpassung erklärt der Gutachter damit, dass ein potentieller Erwerber 2 Risiken gegenüberstehen würde, und zwar, dass die Mieterin länger lebt als es ihrer statistischen Lebenserwartung entspricht, und dass Eintrittsberechtigte auftauchen. Für diese Risiken würde ein potentieller Erwerber einen Marktanpassungsabschlag vornehmen, abhängig vom Alter der Mieterin und von der Wahrscheinlichkeit von Eintrittsberechtigten. Da die fernere Lebenserwartung der Mieterin im mittleren Bereich liege und es laut deren Angaben keine Eintrittsberechtigten gebe, sei nach Ansicht des Gutachters ein geringer Abschlag für Marktanpassung in Höhe von 10 % vorzunehmen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Streit besteht darüber, ob die Bw die in Rede stehende Wohnung am 9. Oktober 2003 zu einem unangemessen niederen Preis an ihre Gesellschafter AN und BN verkauft hat und daher im Differenzbetrag zwischen dem Kaufpreis von 75.000,00 € und einem von der Außenprüfung als angemessenen Kaufpreis ermittelten Verkehrswert von rund 184.000,00 € eine verdeckte Gewinnausschüttung (vGA) gelegen ist.

Unter einer vGA versteht man alle nicht ohne weiteres als Ausschüttung erkennbaren Zuwendungen (Vorteile) einer Körperschaft an die unmittelbar oder mittelbar beteiligten Personen, die zu einer Gewinnminderung bei der Körperschaft führen und die dritten, der Körperschaft fremd gegenüberstehenden Personen nicht gewährt werden. Entscheidendes Merkmal einer verdeckten Ausschüttung ist die Zuwendung von Vermögensvorteilen, die in ihrer äußeren Erscheinungsform nach nicht unmittelbar als Einkommensverteilung erkennbar sind und ihre Ursache in den gesellschaftsrechtlichen Beziehungen haben. Diese Ursache ist an Hand eines Fremdvergleiches zu ermitteln. Verträge zwischen Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern werden an jenen Kriterien gemessen, die für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen entwickelt wurden. Die Vereinbarung muss demnach nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen klaren und eindeutigen Inhalt haben und auch zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen werden (z.B. VwGH 23.2.2010, 2005/15/0148). Eine vGA liegt beispielsweise vor, wenn eine Körperschaft ein Grundstück an den Anteilsinhaber zu einem unangemessen niederen Preis verkauft (VwGH 26.9.1985, 85/14/0051).

Entscheidend für die Beurteilung der Streitfrage ist daher, ob die Bw die Wohnung an einen ihr fremd Gegenüberstehenden ebenfalls um einen Kaufpreis von 75.000,00 € verkauft hätte. Die Ermittlung eines Kaufpreises, wie er auch zwischen Fremden vereinbart worden wäre, stellt einen Akt der Schätzung dar.

Die Außenprüfung hat in Ausführung der Schätzung auf Preise für den Verkauf von Wohnungen im selben Gebäude zurückgegriffen, das von der Bw vorgelegte Gutachten leitet den Verkehrswert demgegenüber aus dem Boden- und dem Herstellungswert ab. Zum Einwand der Bw, das Vergleichswertverfahren sei eine völlig unzureichende Bewertungsmethodik, wird bemerkt, dass gerade bei Eigentumswohnungen zwischen Vergleichsobjekten und Bewertungsobjekt eine hinreichende Übereinstimmung in wertrelevanten Merkmalen besteht (vgl. Bienert Funk, Immobilienbewertung in Österreich, S. 162), zumal wenn sich die Vergleichsobjekte im selben Gebäude befinden. Es kann aber letztlich dahingestellt bleiben, welcher Methode der Vorzug zu geben ist, weil das von der Außenprüfung angewandte Vergleichswertverfahren und die vom Gutachter vorgenommene Wertermittlung nach dem Sachwertverfahren im Grunde zu einem ähnlichen Ergebnis führen.

Wenn nämlich der Gutachter auf Seite 26 seines Gutachtens ausführt, dass der Sachwert unter Außerachtlassung einer Wertminderung wegen Baumängeln und Bauschäden rd. 260.000,00 € betrage, so liegt dieser Sachwert ohnehin im Bereich des von der Außenprüfung aus Vergleichspreisen ermittelten Wertes von rd. 257.000,00 €. Die auf Seite 26 des Gutachtens weiters getroffene Feststellung, der Sachwert von 260.000,00 € sei laut dem im Immobilienpreisspiegel für gebrauchte Eigentumswohnungen mit gutem Wohnwert ausgewiesenen Preis von 2.921,50 € pro m² (woraus sich für die gegenständliche Wohnung in der Größe von 92,09 m² ein Preis von rd. 269.000,00 € ergibt) marktkonform, gilt daher auch für den von der Außenprüfung gewählten Wertansatz.

Dass die Schätzungen der Außenprüfung und des Gutachters letztlich doch zu derart unterschiedlichen Endwerten geführt haben, beruht folglich nicht auf der Anwendung unterschiedlicher Methoden, sondern darauf, dass der Gutachter, zusätzlich zu der unstrittigen Wertminderung wegen des Umstandes, dass die Wohnung nicht bestandsfrei und zu einem unter der marktüblichen Miete liegenden Betrag vermietet ist bzw. war, weitere auf die zu bewertende Wohnung bezogene Besonderheiten als wertmindernd berücksichtigt hat. Diese Besonderheiten sind vom Gutachter mit 27.600,00 € bezifferte Baumängel bzw. Bauschäden, ein vom Gutachter mit 46.634,00 € ermittelter Abschlag wegen Miteigentum sowie eine Marktanpassung von 9.702,00 €.

Die Baumängel bzw. Bauschäden begründet der Gutachter auf Seite 24 des Gutachtens damit, dass die Elektro- und Sanitärinstallationen veraltet und zu erneuern, die Heizkörper und Sanitäreinrichtungen veraltet und zu ersetzen, sowie die Böden, Fenster und Türen stark abgenützt, beschädigt und zu renovieren seien. Dies führe im Einzelnen zu folgenden Wertminderungen:

Bad u. WC	5.500,00
-----------	----------

Elektroinstallationen	6.000,00
Heizkörper	5.500,00
Fußboden	3.000,00
Wände, Decken	4.000,00
Fenster u. Türen	<u>3.600,00</u>
	27.600,00

Baumängel und Bauschäden sind – im Zuge der Errichtung oder während der Nutzung - aus unterschiedlichen Ursachen auftretende Gebrechen (Bienert Funk, a.a.O., S. 298, 299). Im Befundteil trifft der Gutachter die Feststellung, dass die technische Ausstattung, wie Lichtstrom und Heizung, sowie die Einrichtung von Bad und WC zwar veraltet, aber funktionstüchtig seien. Waren diese Teile aber funktionstüchtig, so können sie nicht schadhaft gewesen sein, weshalb es nicht schlüssig ist, eine Wertminderung wegen Baumangel oder Bauschaden abzuziehen. Es ist außerdem für das gegenständliche Ziel der Bewertung, nämlich der Feststellung eines Kaufpreises, den auch einander fremd Gegenüberstehende vereinbart hätten, nicht nur die Position des Käufers, sondern auch jene des Verkäufers zu berücksichtigen. Ein Verkäufer wird aber, so die Ermittlung des Kaufpreises anhand des vom Gutachter herangezogenen Sachwertverfahrens vorgenommen wird, nicht bereit sein, den Kaufpreis für noch funktionstüchtige Teile unter dem Titel „Schadhaftigkeit“ zu reduzieren, zumal der altersbedingten Abnutzung ohnehin im Rahmen des im Gutachten vorgesehenen Altersabschlags von den Herstellungskosten Rechnung getragen wird.

Bezüglich Fußböden, Wände, Decken, Türen und Fenster spricht der Befundteil des Gutachtens hingegen konkrete Schäden an. So seien die Parkettböden beschädigt, Wände und Decken wiesen Sprünge und Wasserschäden, Türen und Fenster Sprünge und Lackabblätterungen auf. Da nicht hervorgekommen ist, dass der Gutachter einen unrichtigen Befund erhoben hätte, und die Schäden überdies durch im Gutachten enthaltene Fotos zumindest teilweise dokumentiert sind, ist es auch geboten, diesen Schäden durch einen entsprechenden Abschlag Rechnung zu tragen. Der Gutachter hat die Höhe der hierfür veranschlagten Kosten von 3.000,00 € (für den Fußboden), 4.000,00 € (für Wände und Decken) sowie 3.600,00 € (für Fenster und Türen), somit insgesamt 10.600,00 €, zwar nicht im Einzelnen begründet, unter Berücksichtigung des Umstandes, dass jeder Schätzung eine gewisse Bandbreite immanent ist, stellt dieser Betrag aber einen geeigneten Ansatz dar. Für das Vergleichswertverfahren folgt daraus, dass insoweit, als Schäden vorliegen, eben eine Abweichung des Bewertungsobjekts von den herangezogenen Vergleichsobjekten besteht, die im Wege eines Abschlags vom ermittelten Durchschnittspreis zu berücksichtigen ist.

Den 20 %-igen Abschlag wegen Miteigentum begründet der Gutachter damit, dass hinsichtlich der in Rede stehenden Wohnung nicht Wohnungseigentum, sondern schlichtes Miteigentum vorliegen würde. Diese Begründung ist unrichtig.

Der sog. Miteigentümerabschlag findet seine Rechtsfertigung darin, dass es sich bei den Miteigentumsanteilen um Eigentum handelt, das schlecht einzeln nutzbar ist und auch alleine nicht veräußert werden kann, da die Mehrheit der Miteigentümer über die Ausübung des Eigentumsrechts verfügen muss (Bienert Funk, a.a.O., S. 55). Beim Wohnungseigentum ist dagegen das Miteigentum an einer Liegenschaft mit dem dinglichen Recht der ausschließlichen Nutzung und Verfügung über eine selbständige Wohnung verbunden. Der Wohnungseigentümer kann auf Grund seines ausschließlichen Nutzungsrechts seine Wohnung, ohne das Einverständnis der übrigen Wohnungseigentümer einholen zu müssen, z.B. verkaufen oder vermieten. Dass an der von der Bw verkauften Wohnung nur „schlichtes“ Miteigentum und nicht Wohnungseigentum bestanden hätte, trifft nicht zu.

Die Bw und ihre beiden als Käufer auftretenden Gesellschafter haben in dem am 9. Oktober 2003 errichteten Kaufvertrag unter dessen Punkt V. in Bezug auf den Grundbuchsstand selbst festgehalten, dass die Liegenschaft mit der EZ 507, auf der sich die gegenständliche Wohnung befindet, auf Grund eines verbücherten Übereinkommens zur Begründung von Wohnungseigentum aus dem Jahr 1972 einem Nutzwertgutachten entsprechend parifiziert worden ist und im Zuge dessen dem damaligen Miteigentümer, der das Übereinkommen ebenfalls unterfertigt hat, 1590/450300tel Anteile für diese Wohnung zugewiesen wurden. Die Begründung von Wohnungseigentum ist auch im Gutbestandsblatt des Grundbuchs links oben mit dem Wort „Wohnungseigentum“ vermerkt. Der Umstand, dass bei den 1590/450300tel Anteilen, welche die Bw an ihre Gesellschafter verkauft hat, im Gegensatz zu allen anderen Anteilen, das Wohnungseigentum nicht ersichtlich gemacht wurde, ändert daran, dass an der Liegenschaft wirksam Wohnungseigentum begründet und damit auch mit den von der Bw verkauften Anteilen das Recht auf ausschließliche Nutzung und alleinige Verfügung über eine bestimmte Wohnung verbunden wurde, nichts. Das Grundbuch gibt insoweit lediglich die wirkliche Rechtslage nicht richtig wieder, eine Unrichtigkeit, die sich gemäß § 136 Grundbuchgesetz über Ansuchen richtigstellen lässt. Eine Einschränkung der Verfügungsfähigkeit über die gegenständliche Wohnung bewirkt diese Unrichtigkeit nicht, insbesondere bedeutet sie nicht, dass die Eigentümer der anderen auf der Liegenschaft bestehenden Eigentumswohnungen Miteigentum an dieser Wohnung hätten, die Ausübung des Eigentumsrechts über diese Wohnung daher deren Zustimmung bedürfte.

Die Begründung für den Abschlag wegen Miteigentum ist auch deshalb unschlüssig, weil der Gutachter die Wohnung ja ohnehin als Eigentumswohnung und nicht als Miteigentumsobjekt, von dessen Gesamtwert er dann einen der Miteigentumsquote entsprechenden Anteil der Bw bzw. den Ehegatten N zugewiesen hätte, bewertet hat. Auch wird auf Seite 20 des Gutachtens die Bewertungsmethodik ausdrücklich damit begründet, dass es sich um eine Eigentumswohnung handle.

Weiters wurde im Kaufvertrag vom 9. Oktober 2003 dem Umstand, dass bei der den von der Bw verkauften Anteilen zugewiesenen Wohnung das Wohnungseigentum im Grundbuch nicht ersichtlich gemacht ist, auch keinerlei wertbeeinflussende Bedeutung beigemessen, die Käufer haben diesen Sachverhalt lediglich zur Kenntnis genommen.

Das im Jahr 1996 anlässlich einer Zwangsversteigerung erstellte Gutachten sah im Fehlen des Wohnungseigentumsvermerks ebenfalls keinen Grund für eine Wertminderung, dieses Gutachten hat vielmehr genauso wie der von der Bw bestellte Gutachter eine Eigentumswohnung und nicht einen schlichten Miteigentumsanteil bewertet. Der Kaufpreis von 75.000,00 € kann daher nicht schlüssig damit begründet werden, dass die Wohnung in Anlehnung an den im Versteigerungsverfahren ermittelten Schätzwert bewertet worden sei.

Das Vorbringen in der Berufung, ein Unternehmensberater habe die Akte überprüft und am 10. Feber 2003 mitgeteilt, dass einer der Miteigentümer sich gegen die Begründung von Wohnungseigentum ausgesprochen habe und daher eine derartige Vereinbarung für die gegenständliche Wohnung nicht zustande gekommen sei, ist, abgesehen davon, dass die Bw einen Beweis für diese nicht recht verständliche Behauptung schuldig geblieben ist, nicht nachvollziehbar, widerspricht dies doch dem im Monate nach dieser angeblichen Mitteilung errichteten Kaufvertrag vom 9. Oktober 2003 von den Vertragsparteien festgehaltenen Grundbuchsstand, wonach sämtliche Voraussetzungen für die Begründung von Wohnungseigentum (schriftliches, verbüchertes Übereinkommen; Parifizierung mit Festsetzung und Zuweisung von Nutzwertanteilen auch für die gegenständliche Wohnung) vorgelegen haben, und die Ursache für das Unterbleiben der Ersichtlichmachung des Wohnungseigentums bei dieser einen Wohnung gerade nicht mehr rekonstruierbar war.

Ein Abschlag für schlichtes Miteigentum ist daher nicht vorzunehmen.

Die Wohnung war bei Abschluss des Kaufvertrages vermietet. Es ist unstrittig, dass der Mietzins, den die Mieterin seit einem im Jahr 1969 geschlossenen Mietvertrag zu bezahlen hat, erheblich unter einer marktüblichen Miete liegt, und dass sich dieser Umstand wertmindernd auswirkt. Dass bei Bewertung dieser „Mietrechtslast“ mit der statistischen Lebenserwartung des Mieters und/oder von Eintrittsberechtigten gerechnet werden darf, entspricht einer üblichen Vorgangsweise (Bienert Funk, a.a.O., S. 340). Das Alter der Mieterin, die marktkonforme Miete und der Kapitalisierungszinssatz stellen daher die entscheidenden Parameter für diese Bewertung dar.

Der Gutachter ist auf Seite 32 des Gutachtens von einer fernerer Lebenserwartung der Mieterin von 11,58 Jahren ausgegangen. Diese Lebenserwartung ergibt sich aber laut Sterbetafel 2000/02 ab einem Alter von rd. 76 Jahren (Bienert Funk, a.a.O., S. 793). Die Mieterin war bei Abschluss des Kaufvertrags am 9. Oktober 2003 aber erst rd. 73 Jahre alt,

weshalb die von der Außenprüfung auf Basis dieses Alters ermittelte Lebenserwartung von 13,02 Jahren heranzuziehen ist, ein Umstand, der sich zu Gunsten der Bw auswirkt.

Die marktkonforme Miete hat der Gutachter mit 9,50 € pro m² angenommen. Da dieser Wert unter dem im Immobilienpreisspiegel 2003 für Wohnungen mit gutem Wohnwert ab einer Größe von 60 m² genannten Betrag von 9,80 € pro m² liegt, bestehen keine Bedenken, den Wert laut Gutachten beizubehalten. Daraus ergibt sich für die gegenständliche Wohnung eine jährliche marktkonforme Miete von 10.498,26 €, nach Abzug der tatsächlich bezahlten Miete von 1.572,72 € beträgt die jährliche Differenz daher 8.925,54 €. Dieser Betrag liegt auch im Bereich des von der Außenprüfung angesetzten Wertes von 8.400,00 €.

Die Außenprüfung hat der Barwertermittlung einen Zinssatz von 6,6 % zu Grunde gelegt, der Gutachter einen solchen von 2,5 %. Der Kapitalisierungszinssatz entspricht dem angenommenen Zinssatz, mit dem die künftig erzielbaren nachhaltigen Reinerträge eines Grundstücks auf den Zeitraum ihrer angenommenen Zahlung nach vorsichtiger Schätzung erfahrungsgemäß diskontiert werden; je höher das Ertragsrisiko der Immobilie einzustufen ist, umso höher muss auch der Kapitalisierungszinssatz gewählt werden (Bienert Funk, a.a.O., S. 634). Dass bei der Wahl des Kapitalisierungszinssatzes auf die vom Fachverband der Gerichtssachverständigen herausgegebenen Empfehlungen zurückgegriffen wird, kann nicht als fremdunübliche Vorgangsweise erkannt werden.

Der von der Außenprüfung aus dem Verhältnis eines jährlichen Reinertrages von 8.400,00 € zu einem Kaufpreis von 127.177,46 € nach Art einer Renditeberechnung ermittelte Zinssatz von 6,6 % liegt in einem Bereich, den der Verband der Gerichtssachverständigen für gewerblich genutzte Liegenschaften empfiehlt und stellt daher für den vorliegenden Fall keinen geeigneten Ansatz dar.

Der vom Gutachter gewählte Prozentsatz von 2,5 % liegt zwar in der für Wohnliegenschaften in sehr guter Lage genannten Bandbreite von 2,5 - 4,5 %. Die Begründung dafür, dass der Gutachter innerhalb dieser Bandbreite den niedrigsten (und damit „besten“) Prozentsatz herangezogen hat, überzeugt jedoch nicht. Der Gutachter führt auf Seite 32 des Gutachtens als Begründung die Zentralität und die geringe verkehrsbedingte Beeinträchtigung an. Soll aber das Ausmaß der Beeinträchtigung durch Verkehr Maßstab für die Höhe des Kapitalisierungszinssatzes sein, so ist eine Differenzierung zwischen Wohnungen mit unterschiedlicher Verkehrsbeeinträchtigung geboten. Nun ist die zu bewertende Wohnung in jenem Teil der Liegenschaft EZ 507 gelegen, der an die A-Str., eine verkehrsreiche Innenstadtstraße, grenzt, während jene Wohnungen der Liegenschaft, die sich in dem an die Y-Gasse grenzenden Teil befinden, einer jedenfalls geringeren Verkehrsbeeinträchtigung ausgesetzt sind. Eine Differenzierung hinsichtlich des Kapitalisierungszinssatzes ist aber nicht

mehr möglich, wenn für die an die A-Str. angrenzende Wohnung bereits der „beste“ Zinssatz gewählt wird. Auf Grund der gebotenen Abstufung ist es daher schlüssiger, für die gegenständliche Wohnung einen Zinssatz von 3 % anzuwenden. Ergänzend sei darauf hingewiesen, dass das im Jahr 1996 erstellte Gutachten einen Zinssatz von 3,5 % herangezogen hat.

Da es darum geht, den Wert der Mietrechtslast zum Bewertungszeitpunkt festzustellen, sind die zu diesem Zeitpunkt vorliegenden Verhältnisse, somit die zu diesem Zeitpunkt bestehende Differenz zwischen der tatsächlich bezahlten Miete und einer marktkonformen Miete heranzuziehen und zu kapitalisieren, weshalb die Vorgangsweise des Gutachters, für die tatsächliche Miete einen eigenen Kapitalwert mit einem eigenen Nominalzinssatz zu berechnen, nicht nachzuvollziehen ist. Bei der Wahl des Kapitalisierungszinssatzes geht es auch nicht um die Berücksichtigung von Inflationseinflüssen, sondern des mehr oder weniger großen Ertragsrisikos. Letztlich macht es aber keinen gravierenden Unterschied, ob der Betrag von 1.572,72 € mit 3,5 % oder 4,13 % kapitalisiert wird.

Der Gutachter hat die Tatsache, dass die Wohnung beim Verkauf vermietet war, als Anlass für einen weiteren Abschlag („Marktanpassung“) in Höhe von 9.702,00 € genommen. Er begründet dies damit, dass ein potentieller Erwerber diesen Abschlag vornehmen würde, weil zum einen die Mieterin länger leben könnte, als es ihrer statistischen Lebenserwartung entspricht, und weil zum anderen Eintrittsberechtigte auftauchen könnten. Auch hier wird übersehen, dass nicht bloß die Käuferposition, sondern auch die Verkäuferposition zu berücksichtigen ist (vgl. VwGH 3.7.1991, 90/14/0221). Der Last des Mietrechts wird ohnehin bereits durch den nach der statistischen Lebenserwartung der Mieterin berechneten Abschlag Rechnung getragen, und die mit der Anknüpfung an diese Lebenserwartung verbundene Ungewissheit bezieht sich ja nicht nur darauf, dass die Mieterin länger leben könnte, sondern auch darauf, dass sie früher sterben könnte. Der Verkäufer wird daher, wenn die Unsicherheit über die weitere Dauer der Belastung der Wohnung durch ein bestehendes Mietverhältnis ohnehin bereits preismindernd berücksichtigt wurde, nicht bereit sein, eine weitere Reduzierung des Kaufpreises aus dem selben Titel zu akzeptieren. Dass Eintrittsberechtigte vorhanden wären, hat der Gutachter nicht festgestellt. Im Gegenteil, er hält im Gutachten fest, dass es nach den Angaben der Mieterin Eintrittsberechtigte nicht gäbe. Warum der Verkäufer aber bereit sein sollte, die Wohnung um einen wegen Eintrittsberechtigten weiter reduzierten Kaufpreis zu verkaufen, obwohl die Existenz von Eintrittsberechtigten gerade nicht ersichtlich ist, ist nicht nachzuvollziehen. Die Begründung für den Abschlag wegen Marktanpassung ist daher nicht schlüssig, weshalb ein solcher Abschlag nicht vorzunehmen ist.

Mit dem Hinweis, das Objekt sei, als sich die Unmöglichkeit der grundbücherlichen Durchführung sowie die mangelnde Bereitschaft der Mieterin zur Aufgabe ihres Mietrechts herausgestellt hätten, in Anlehnung an den im Versteigerungsverfahren ermittelten Schätzwert verkauft worden, zeigt die Bw nicht auf, dass ihr Verhalten von fremdüblichen Grundsätzen bestimmt gewesen wäre. Dem Umstand, dass das Wohnungseigentum bei der in Rede stehenden Wohnung im Grundbuch nicht ersichtlich gemacht wurde, hat der damalige Gutachter, worauf bereits hingewiesen wurde, keine wertmindernde Bedeutung beigemessen. Weiters wurden der damaligen Wertermittlung der Immobilienpreisspiegel des Jahres 1996 und eine Restlaufdauer des Mietrechts von 22,5 Jahren zu Grunde gelegt, Parameter, die für den Verkauf im Oktober 2003 nicht mehr aussagekräftig waren. Auch in diesem Zusammenhang ist anzumerken, dass ein Verkäufer nicht bereit gewesen wäre, die Wohnung zu diesen Bedingungen zu verkaufen.

Ein Schreiben vom Oktober 1999, das den Wert der Wohnung mit 850T bis 1.050T S beziffert hätte, hat die Bw nicht vorgelegt, weshalb auch nicht beurteilt werden kann, inwiefern dieses Schreiben eine begründete gutachterliche Bewertung enthielte.

Ausgehend von den vorstehenden Überlegungen ist der Verkehrswert wie folgt zu ermitteln:

Wert lt. Vergleichspreisen:	257.037,10
- Mängel	<u>-10.600,00</u>
Zwischensumme	246.437,10

Last des Mietrechts:	
Lebenserwartung	13,02
Differenzmiete	8.925,54
Zinssatz	3,00%
Barwert	95.042,45
	246.437,10
	<u>-95.042,45</u>

Verkehrswert:	151.394,65
---------------	------------

Verkehrswert gerundet:	151.000,00
------------------------	------------

Zu einem ähnlichen Ergebnis führt die Bewertung nach dem vom Gutachter präferierten Sachwertverfahren. Bemerkt wird dazu, dass der Gutachter für die Berechnung des Altersabschlags auf Seite 25 des Gutachtens von einer Restnutzungsdauer von 33 Jahren ausgegangen ist. Im Zeitpunkt des Verkaufs am 9. Oktober 2003 lag die Restnutzungsdauer aber noch bei 36 Jahren. Der Altersabschlag ist daher nicht, wie im Gutachten mit 47 von 80, sondern mit 44 von 80 zu berechnen.

Bodenwert:	177.182,00
Gebäudewert:	
Herstellungswert	163.330,00

Bauschäden	<u>-10.600,00</u>	
	152.730,00	
Altersabschlag	<u>-84.002,00</u>	68.728,00
Sachwert:		245.910,00

Last des Mietrechts:

Lebenserwartung	13,02	
Zinssatz	3,00%	
marktkonforme Miete	10.498,26	
Barwert		-111.789,36
tatsächliche Miete	1.572,72	
Zinssatz	4,13%	
Barwert		<u>15.596,91</u>

Verkehrswert: 149.717,55

Verkehrswert gerundet: 150.000,00

In Anknüpfung an diese Berechnungen wird der Verkehrswert der gegenständlichen Wohnung im Zeitpunkt des Verkaufs durch die Bw mit 150.000,00 € geschätzt.

Da eine Schätzung den tatsächlichen Verhältnissen möglichst nahe kommen soll, erscheint dieser Wert gemessen an der Wert- bzw. Preissteigerung, welche die Wohnung zwischen dem Erwerb durch die Raiffeisenbank im Jahr 1997 von rd. 109 T€ und die Bw im Jahr 2000 auf rd. 123 T€ erfahren hat, auch plausibler als der von der Außenprüfung ermittelte Wert von rd. 184 T €. Nicht übersehen werden darf außerdem, dass der im Jahr 2000 zwischen der Bw und der Raiffeisenbank vereinbarte Kaufpreis ebenfalls einen Vergleichswert darstellt, wobei davon ausgegangen werden kann, dass dieser zwischen Fremden vereinbarte Preis dem Zustand der Wohnung und der Belastung durch ein aufrechtes Mietverhältnis Rechnung getragen hat. Zinst man nun den Kaufpreis von 123.543,82 € nach der Berechnungsmethode der Außenprüfung auf den 9. Oktober 2003 auf, so ergibt sich mit 148.855,80 € ein Betrag, der ebenfalls für die Plausibilität eines Verkehrswertes von 150.000,00 € spricht:

Kauf	Verkauf	Tage	Kaufpreis	Anteile	je Ant.	Zinssatz	aufgezinst Wert
17.01.2000	09.10.03	1.361	123.543,82	1590	77,70	5,00%	93,62
							x 1590 = 148.855,80

Für die Frage des Vorliegens einer vGA ist damit davon auszugehen, dass die Bw die gegenständlichen Wohnung am 9. Oktober 2003 zu einem unangemessen niederen Kaufpreis verkauft hat und ihren Gesellschaftern AN und BN ein Vorteil in Höhe der Differenz zwischen dem vereinbarten Kaufpreis von 75.000,00 € und dem Verkehrswert von 150.000,00 € zugekommen ist.

Subjektive Voraussetzung für eine verdeckte Ausschüttung ist eine auf Vorteilsgewährung gerichtete Willensentscheidung der Körperschaft, wobei sich die Absicht der Vorteilsgewährung schlüssig aus den Umständen des Falles ergeben kann. Es bedarf somit zur Verwirklichung einer verdeckten Gewinnausschüttung rechtlich eines der Gesellschaft

zuzurechnenden Verhaltens des geschäftsführenden Organs (z.B. VwGH 30.10.2003, 99/15/0072).

Geschäftsführer der Bw war CN. Er hat als Geschäftsführer der Bw den Kaufvertrag vom 9. Oktober 2003, mit welchem die Wohnung an seine Eltern und Mitgesellschafter AN und BN um 75.000,00 € verkauft wurde, unterschrieben. Als Geschäftsführer war ihm ferner bekannt, dass die Bw die Wohnung rd. 3 Jahre zuvor von einem ihr fremd Gegenüberstehenden um rd. 123.000,00 € erworben hatte. Dem Geschäftsführer kann daher unterstellt werden, dass ihm die Diskrepanz zwischen dem mit seinen Mitgesellschaftern vereinbarten Kaufpreis und einem im gewöhnlichen Geschäftsverkehr erzielbaren Preis aufgefallen ist. Es kann ferner, zumal sich die Berufung ausdrücklich auf den im Versteigerungsverfahren ermittelten Schätzwert bezieht, davon ausgegangen werden, dass ihm auch der Inhalt dieses aus dem Jahr 1996 stammenden Gutachtens bekannt war. Damit kann dem Geschäftsführer aber auch ein Wissen darüber unterstellt werden, dass das Gutachten aus 1996 im fehlenden Grundbuchsvermerk gar keinen Anlass für eine Wertminderung gesehen hat, und dass die aus dem Jahr 1996 stammenden Schätzungsparameter für einen Verkauf im Oktober 2003 nicht mehr aussagekräftig waren, zumal ja bereits der Erwerb durch die Bw im Jahr 2000 zu einem deutlich über dem anhand dieser Parameter berechneten Wert liegenden Kaufpreis erfolgte. Da dem Geschäftsführer somit die Diskrepanz zwischen dem von der Bw einem Fremden bezahlten Kaufpreis und dem mit seinen Mitgesellschaftern vereinbarten Kaufpreis von 75.000,00 € auffallen musste, und ihm auch bewusst sein musste, dass das Versteigerungsgutachten aus dem Jahr 1996 keine stichhaltige Erklärung für diesen geringen Kaufpreis bietet, ist auf die Absicht der Bw, ihren Gesellschaftern mit der Überlassung der Wohnung zu einem unangemessen geringen Kaufpreis einen Vorteil zuzuwenden, zu schließen, zumal es sich bei den Käufern auch um die Eltern des Geschäftsführers gehandelt hat.

Ermittlung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb 2003:

Einkünfte lt. Erkl.	-20.923,58
vGA	75.000,00
Einkünfte lt. BE	54.076,42

Hierzu wird bemerkt, dass im angefochtenen Körperschaftsteuerbescheid 2003 bzw. im Bericht der Außenprüfung ein Betrag in Höhe von 137.246,43 € den erklärten Einkünften als verdeckte Ausschüttung hinzugerechnet wurde. Dieser Betrag setzt sich zusammen aus der von der Außenprüfung festgestellten vGA von 109.797,15 € und der darauf entfallenden Kapitalertragsteuer von 27.449,28 €. Die Auswirkung der vGA besteht im vorliegenden Fall aber darin, dass die der Bw vorenthaltene Einnahme einkünfteerhöhend anzusetzen ist (vgl. Quantschnigg/Renner/Schellman/Stöger, KStG 1988, § 8 Tz 207). Die Kapitalertragsteuer

stellt hingegen keinen Zurechnungsposten dar, zumal diese ja auch nicht im Aufwand enthalten ist. Der Körperschaftsteuerbescheid war daher auch insoweit abzuändern, als nur der Betrag der vGA den erklärten Einkünften hinzuzurechnen ist.

Da durch die gegenständliche Entscheidung weder die Verrechnung der Vorjahresverluste noch der Verlustabzug eine Änderung erfahren, bleiben die Einkünfte des Jahres 2004 unverändert, weshalb die Berufung, soweit sie sich gegen den Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 2004 richtet, als unbegründet abzuweisen war.

Festsetzung der Kapitalertragsteuer 2004:

vGA	75.000,00
Kapitalertragsteuer (25%)	18.750,00

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 17. Mai 2010