



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vertreten durch Gerhard Bernstorff - Dr. Christian Bernstorff Wirtschaftstreuhand OEG, 5020 Salzburg, Johannes-Filzer-Str. 30, vom 8. Juni 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land, vertreten durch Mag. Wolfgang Praxmarer, vom 11. Mai 2010 betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 für den Zeitraum 12/2006 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der in der Berufungsvorentscheidung vom 1. Juli 2010 festgesetzten Abgabe bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (kurz: Bw) ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung. Herr GS ist im Streitzeitraum zu 75% an der Kapitalgesellschaft beteiligt und seit 28.02.2003 alleiniger Geschäftsführer. Betriebsgegenstand der Bw ist die Edelstahlverarbeitung.

Bei der Bw fand eine Außenprüfung gem. § 147 BAO über den Zeitraum 2006-2008 statt. Im Bericht gem. § 150 BAO traf die Prüferin zur Textziffer 1 "*Verdeckte Ausschüttung 2006*" folgende Feststellungen:

"Steuerlicher Sachverhalt im zeitlichen Ablauf

Mit Kaufvertrag vom 09.04.1985 wurde die Liegenschaft im Grundbuch XY M EZ 01 mit dem Grundstück 02 LN im Ausmaß von 2.791 m² um einen Gesamtkaufpreis iHv ATS 1.954.150,--

(davon ATS 140.000,-- übernommene Hypotheken) von Herrn AS und Frau JS je zur Hälfte im Privatvermögen erworben (Daten lt. Abgabenerklärung Gre 1). Auf der Liegenschaft befand sich ein Altgebäude (Sägewerk), welches im Jahr 1990 abgerissen wurde. Die seinerzeitigen Abbruchkosten sind heute nicht bekannt. Ohne Berücksichtigung der Abbruchkosten entspricht der seinerzeitige Gesamtkaufpreis einem m^2 -Preis iHv ATS 700,16 (€ 50,88).

Mit Mietvertrag vom 02.08.1990 wurde die gegenständliche Liegenschaft von den Ehegatten S als Vermieter an die Fa. AS Installations-GmbH (die Bw) als Mieterin beginnend ab 1.1.1991 vorerst auf unbestimmte Zeit mit jährlichem, beidseitigen Kündigungsrecht vermietet. Die Vermieter verzichteten jedoch auf die Dauer von 20 Jahren, sohin bis zum 31.12.2010 auf ihr Kündigungsrecht, ausgenommen bei Nichtzahlung des Mietzinses. Als Bestandzins wurden ATS 10.000,-- (€ 726,73) netto wertgesichert pro Monat vereinbart. Dies entspricht einem Mietzins iHv ATS 120.000,-- (€ 8.720,74 bzw. € 3,12/ m^2) netto pro Jahr, somit einer Bruttorendite von 6,14% auf Basis des seinerzeitigen Gesamtkaufpreises.

Die Mieterin war aus diesem Bestandvertrag berechtigt auf gegenständlicher Liegenschaft auf eigene Kosten ein Bauwerk (Bürogebäude und Werkshalle) zu errichten. Im Falle der Kündigung des Mietverhältnisses durch die Mieterin vor Ablauf der zugesicherten 20 Jahre wurde zwischen den Vertragsteilen vereinbart, dass die Mieterin als Ablöse nur den steuerlichen Buchwert fordern wird. Die Vermieter sind dabei berechtigt, aber nicht verpflichtet das Bauwerk abzulösen. Zudem verzichteten die Vermieter gegenüber der Mieterin darauf, dass das Bauwerk bei Beendigung des Bestandvertrages vom Grundstück entfernt wird.

In weiterer Folge errichtete die Mieterin auf gegenständlicher Liegenschaft ein Gebäude auf fremden Grund und Boden (seinerzeitige Anschaffungskosten rund € 632.000,-- Daten lt. Anlagenverzeichnis) und nutzte dieses Superädifikat für eigene betriebliche Zwecke.

Mit Gutachten vom 16.9.2006 wurde der Verkehrswert der gesamten gegenständlichen Liegenschaft von Herrn Architekt Ing. Mag. WN per Stichtag 2006 bestehend aus dem Grundwert (€ 344.868,--) unter Berücksichtigung des Superädifikates und der Abschläge wegen Bebauung und dem Bauzeitwert des Gebäudes (€ 748.945,--) unter Berücksichtigung des verlorenen Bauaufwandes somit iHv gesamt € 1.093.813,-- ermittelt.

Mit Kaufvertrag vom 27.12.2006 veräußerte der Rechtsnachfolger der ursprünglichen Vermieter Herr GS als Alleineigentümer die gegenständliche Liegenschaft an die bisherige Mieterin die Firma GmbH (die Bw) um einen Kaufpreis iHv € 828.279,85. Gegenstand des Kaufvertrages ist lt. Vertragspunkt I.1. ausdrücklich nur das Grundstück, nicht jedoch das darauf errichtete Superädifikat. Herr GS war zum Zeitpunkt obigen Kaufvertrages 75%

Gesellschafter-Geschäftsführer der Mieterin. Die Ermittlung des vereinbarten Kaufpreises iHv € 828.279,85 erfolgte ausgehend vom Verkehrswert der gesamten Liegenschaft lt. Gutachten (€ 1.093.813,--) abzüglich des Buchwertes der Gebäude iHv € 265.533,15 per 27.12.2006.

Rechtliche Beurteilung des steuerlichen Sachverhalts

Gegenständlicher steuerlicher Sachverhalt betrifft somit die Rechtsfrage der Angemessenheit des Gesamtkaufpreises iHv € 828.279,85 und somit steuerlich die Beurteilung des Vorliegens einer verdeckten Ausschüttung.

Verdeckte Ausschüttungen sind 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 (VwGH 31.3.2000, 95/15/0056, 95/15/0065; vgl. Rz 745 KStR). Während bei der Entnahme der Teilwert zum Ansatz kommt, ist der verdeckten Ausschüttung ein Fremdvergleichsmaßstab zu Grund zu legen (vgl. Rz 718 KStR). Die Höhe der verdeckten Ausschüttung ist mit jenem Betrag anzusetzen, welcher der Differenz zwischen der fremdüblichen Leistung und der tatsächlich erbrachten bzw. der Vermögensminderung, welche die Körperschaft aus im Gesellschaftsverhältnis gelegenen Gründen hinnehmen musste, entspricht (VwGH 20.4.1982, 81/14/0120; vgl. Rz 838 KStR).

*Entscheidendes Merkmal einer verdeckten Ausschüttung ist die Zuwendung von Vermögensvorteilen, die ihrer äußereren Erscheinungsform nach nicht unmittelbar als Einkommensverteilung erkennbar sind und ihre Ursache in den gesellschaftsrechtlichen Beziehungen (*causa societatis*) haben. Dies wird insbesondere bei Verträgen zwischen Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern an jenen Kriterien gemessen, die für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen entwickelt wurden (vgl. EStR 2000 Rz 1127 ff und vgl. u.a. VwGH 3.8.2000, 96/15/0159). Fremdvergleich bedeutet dabei, dass der verwirklichte Sachverhalt mit einem Vorgang zu vergleichen ist, wie er unter Wegdenken der Eigentümereigenschaft oder der Nahbeziehung fremdüblich wäre, d.h. insbesondere dass dieser Vertrag zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen würde.*

Die Frage des Fremdvergleiches ist eine Tatfrage und daher auf Grund entsprechender Erhebungen in freier Beweiswürdigung gemäß § 167 Abs. 2 BAO zu lösen (vgl. VwGH 31.3.2000, 95/15/0056). Für die Abgabenbehörde ist somit bei gegenständlichem Sachverhalt in freier Beweiswürdigung zu beurteilen, ob der vereinbarte Kaufpreis iHv € 828.279,85 dem Fremdvergleich standhält.

Da lt. Kaufvertrag vom 27.12.2006 Gegenstand des Rechtsgeschäfts ausdrücklich nur das mit dem Superädifikat belastete Grundstück war, ist für die Abgabenbehörde somit zu beurteilen, wie viel ein fremder Dritter an Stelle der Fa..... GmbH (die Bw) (somit in der rechtlichen Position als Eigentümer des Superädifikates) für den, mit dem Superädifikat belasteten Grund und Boden aufgewendet hätte.

Mit Gutachten vom 16.9.2006 wurde gegenständliche Liegenschaft von Herrn Arch. Ing. Mag. WN hinsichtlich des Grundwertes mit Stichtag August 2006 geschätzt. Der Gutachter ermittelte dabei unter Berücksichtigung der Lage, Beschaffenheit und Flächenwidmung einen Grundwert des bebauten Grundstücks per Stichtag 8/2006 iHv € 170,--/m². Bezogen auf die Gesamtfläche von 2.791 m² ergibt sich ein Freigrundwert iHv € 474.470,--. Davon schlägt der Gutachter 20% als Abwertung wegen Bebauung (= € 94.894,--) ab und errechnet somit einen Wert des bebauten Grundstückes iHv € 379.576,--.

Aufgrund der besonderen Interessenlage als Eigentümer des Superädifikates und des Umstandes, das mit gegenständlichem Rechtsgeschäft die Eigentümerstellung am Grundstück und am Gebäude zusammenfallen, hätte ein fremder Dritter den Freigrundwert lt. Gutachten ohne Abwertung wegen Bebauung, somit € 170,--/m² bezahlt. Keinesfalls jedoch hätte ein fremder Dritter einen darüber hinaus gehenden Kaufpreisannteil zum Erwerb des Superädifikates - wie seitens der steuerlichen Vertretung behauptet – aufgewendet. Dies insbesondere auch nicht, da Gegenstand des Kaufvertrages vom 27.12.2006 ausdrücklich nur das mit dem Superädifikat belastete Grundstück war.

Nach Ansicht der Bp liegt somit eine verdeckte Ausschüttung in Höhe des Unterschiedsbetrages zwischen dem vereinbarten Kaufpreis (€ 828.279,85) und dem Freigrundwert lt. Gutachten per August 2006 (€ 474.470,--), somit iHv € 353.809,85 vor."

Das Finanzamt schloss sich der Auffassung der Prüferin an und schrieb der Bw - als die zum Abzug Verpflichtete - die Kapitalertragsteuer mit Haftungsbescheid vor. Unter der Annahme, dass die Kapitalertragsteuer für die verdeckte Ausschüttung von der Gesellschaft getragen wird, ermittelte es im angefochtenen Bescheid eine verdeckte Ausschüttung brutto in Höhe von € 471.746,47 und setzte davon eine Kapitalertragsteuer von € 117.936,62 fest.

Innerhalb offener Frist wurde dagegen Berufung erhoben und eingewendet, dass zwar der im Prüfbericht dargestellte zeitliche Ablauf des Sachverhalts richtig, aber die rechtliche Beurteilung dieses Sachverhaltes unzutreffend sei. Mitte 2006 sei ein Konsens der Gesellschafter gefunden worden, wonach die Bw die Liegenschaft von Herrn GS erwerben soll. Wegen der Problematik der korrekten Preisfindung wurde Notar Dr. A beauftragt unter wertentsprechender Ermittlung des Kaufpreises einen Kaufvertrag zu erstellen. In der Folge

habe der Notar den Herrn Arch. Ing. Mag. WN mit der Erstellung eines Verkehrswertgutachtens beauftragt. Auf Grund des Mietvertrages vom 02.08.1990 habe die Bw ein Gebäude auf fremden Grund und Boden errichtet, welches bei Vertragsende mit dem Buchwert abzulösen wäre. Deshalb sei die Wertermittlung ausgehend vom Verkehrswert lt. Gutachten, abzüglich des Buchwertes des Gebäudes erfolgt. Mit dem Kaufvertrag erwarb die Bw zwar zivilrechtlich lediglich ein Grundstück, da das Superädifikat ja noch im Eigentum der Bw stand, jedoch wirtschaftlich auch die stillen Reserven im Gebäude, die für die Bw wirtschaftlich bereits verloren waren. Die Bw habe also einen Kaufpreis in einer Höhe bezahlt, dass nach dem Kauf der Liegenschaft der Buchwert genau dem Verkehrswert laut Schätzungsgutachten entsprach. Entscheidendes Merkmal einer verdeckten Gewinnausschüttung sei die mangelnde Fremdüblichkeit. Das Geschäft wäre aber mit jedem Fremden abgeschlossen worden, da nur so die Gesellschaft Eigentümer der gesamten Liegenschaft werden konnte. Ansonsten hätte die Bw befürchten müssen, dass sie bei Kündigung des Mietvertrages nur mehr den bescheidenen Buchwert erhalten hätte und sie sich eine neue Liegenschaft hätte suchen müssen. Die Situation wäre gleich gewesen, auch wenn ein Fremder Grundstückseigentümer gewesen wäre. Dass die Zahlung der Bw an den Grundeigentümer werthaltig gewesen sei, ergebe sich aus dem Umstand, dass bei einem hypothetischen Verkauf der Liegenschaft zB im Jahr 2007 die GmbH sicherlich den Buchwert der Liegenschaft erlöst hätte.

In eventu werde beantragt, Grund und Boden höher zu bewerten, da der Wert laut Gutachten nicht dem tatsächlichen Wert im Dezember 2006 entsprochen hätte. Herr GS sei als Geschäftsführer vom Ortsplaner Herrn Ing. B informiert worden, dass die Gemeinde die Liegenschaft Mark EZ 01, Grundstück 02, gerne in Betriebsgrundstück oder erweitertes Wohngebiet umgewidmet hätte. Herr GS sei sich also beim Kauf der Liegenschaft bewusst gewesen, dass er es als Geschäftsführer der Bw in der Hand hätte, eine Umwidmung zu erreichen, womit der Wert des Grundes auf ca. € 250,-- bis € 270,--/m² gestiegen wäre. Herr GS sei sich dessen bewusst gewesen, dass der Preis für Grund und Boden wesentlich höher war als der im Gutachten angesetzte Wert.

Zur Steuerberechnung wurde eingewendet, dass die Kapitalertragsteuer vom Gesellschafter getragen wird, weshalb die Festsetzung mit 33,33% unrichtig sei. Ferner wurde beantragt, eine mündliche Berufungsverhandlung anzuberaumen.

Das Finanzamt gab dem Berufungsbegehren in der Berufungsvorentscheidung insoweit statt, als die Kapitalertragsteuer vom Gesellschafter getragen wird und setzte die Kapitalertragsteuer auf € 88.425,46 herab. Im Übrigen wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Dagegen wurde fristgerecht der Antrag gestellt, die Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorzulegen.

Mit Bericht vom 23. Juli 2010 legte das Finanzamt die Berufung und den entsprechenden Verwaltungsakt an den Unabhängigen Finanzsenat vor.

Am 28. Februar 2012 fand ein Erörterungsgespräch gemäß § 279 Abs. 3 BAO statt. Dabei wurde von der Bw ein Kaufanbot von der Fa. D GmbH & Co KG für Wohngebiet (Kaufpreis pro m² € 245,00) vorgelegt. Das Finanzamt wurde eingeladen, zu der von der Bw eingewendeten möglichen Umwidmung und zu weiteren Vergleichspreisen ergänzende Ermittlungen zu tätigen.

Das Finanzamt wandte sich erneut an den Gutachter und erhielt von diesem die Auskunft, dass der Wert zum angegebenen Stichtag berechnet wurde und eine Änderung aus nachfolgenden Gründen nicht möglich sei. Laut Anfrage beim Ortsplaner Ing. B und bei der Gemeinde komme eine Umwidmung des Grundes nicht in Betracht und sei nie vorgesehen gewesen. Das unmittelbar angrenzende Grundstück sei diesbezüglich im Gespräche gewesen, der Vorschlag sei aber von der Landesregierung abgelehnt worden. In seiner Stellungnahme führte das Finanzamt aus, dass offensichtlich – anders als von der Bw dargestellt - nie eine Umwidmung geplant gewesen sei. Es bestehe daher kein Grund von der bisherigen Bewertung abzugehen, zumal der Freigrundwert ohne Abschlag bei der Berechnung angesetzt wurde.

In der Replik brachte die Bw ergänzend vor, dass auf Grund der Interessenslage der Bw ein Wert im Bereich des Maximums der Bodenpreisinformation angemessen scheint, dieser wird für die KG M im Jahr 2005 mit € 256,-- im Jahr 2008 dann mit € 276,-- angegeben.

Befremdlich erscheinen allerdings in dieser Bodeninformation Werte von € 89,-- für 2008 und € 109,-- für 2010. Zum Hauptpunkt der Berufung wurde eine Stellungnahme des Notars vorgelegt, die die Fremdüblichkeit des Kaufpreises untermauern soll. Zur Ablöse des Bauzeitwertes wird darin ausgeführt, dass Punkt 7. des Mietvertrages ausdrücklich vorsehe, dass es den Vermietern frei stehe, bei Beendigung des Bestandverhältnisses das Bauwerk mangels Verpflichtung abzulösen. Dies sei im Zusammenhang mit einer vorzeitigen Auflösung des Vertragsverhältnisses (vor Ablauf der zugesicherten 20 Jahre) vereinbart worden, ein Anspruch der Gesellschaft auf Ablöse des Bauzeitwertes bei Beendigung des Bestandsverhältnisses habe daher nicht bestanden.

Mit Schriftsatz vom 10. Juli 2012 wurde auf die Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung verzichtet.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 27 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 (idF BGBl. I Nr. 71/2003) sind Gewinnanteile (Dividenden), Zinsen und sonstige Bezüge aus Aktien oder Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung Einkünfte aus Kapitalvermögen, soweit sie nicht zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 4 leg. cit. gehören.

Gemäß § 93 Abs. 1 EStG 1988 (idF BGBl. I Nr. 180/2004) wird die Einkommensteuer bei inländischen Kapitalerträgen (Abs. 2) sowie bei im Inland bezogenen Kapitalerträgen aus Forderungswertpapieren (Abs. 3) durch Abzug vom Kapitalertrag erhoben (Kapitalertragsteuer).

§ 93 Abs. 2 EStG 1988 (idF BGBl. I Nr. 180/2004) lautet weiters auszugsweise:

"Inländische Kapitalerträge liegen vor, wenn der Schuldner der Kapitalerträge Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz im Inland hat oder Zweigstelle im Inland eines Kreditinstituts ist und es sich um folgende Kapitalerträge handelt:

1. a) Gewinnanteile (Dividenden), Zinsen und sonstige Bezüge aus Aktien, Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung".

Zu den "sonstigen Bezügen" iSd § 27 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG zählen insbesondere die verdeckten (Gewinn-)Ausschüttungen (vgl. Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, Tz 11 zu § 27). Verdeckte Ausschüttungen zählen zu den kapitalertragspflichtigen Kapitalerträgen im Sinne des § 93 Abs. 2 Z 1 lit. a EStG 1988 (vgl. etwa VwGH 19.12.2002, 99/15/0110).

Verdeckte Ausschüttungen sind Vorteile, die eine Gesellschaft ihren Gesellschaftern aus ihrem Vermögen in einer nicht als Gewinnausschüttung erkennbaren Form außer der Dividende oder sonstigen offenen Gewinnverteilung unter welcher Bezeichnung auch immer gewährt, die sie anderen Personen, die nicht ihre Gesellschafter sind, nicht oder nicht unter den gleichen günstigen Bedingungen zugestehen würde. Entscheidendes Merkmal einer verdeckten Ausschüttung ist die Zuwendung von Vermögensvorteilen, die ihrer äußeren Erscheinungsform nach nicht unmittelbar als Einkommensverteilung erkennbar sind und ihre Ursache in den gesellschaftsrechtlichen Beziehungen haben. Diese Ursache wird an Hand eines Fremdvergleiches ermittelt (vgl. VwGH 25.11.2009, 2008/15/0039).

Als Formen der verdeckten Ausschüttung kommen die Bezahlung eines zu hohen Entgelts durch die Kapitalgesellschaft für Leistungen der Gesellschafter in Frage (vgl. Jakom/Marschner EStG, 2011, § 27 Rz 47).

Ein Interessengegensatz, wie er unter Fremden besteht, kann insb. bei Personen, die zueinander in einem besonderen persönlichen Naheverhältnis stehen, fehlen, also zB bei Angehörigen iSd § 25 BAO wie Ehegatte, Lebensgefährte und dessen Kinder, nahe Verwandte, Verschwägerte sowie Wahl- oder Pflegeeltern und -kinder, aber auch etwa bei Verlobten und eng Befreundeten. Gleiches gilt für Rechtsbeziehungen zwischen einer Personen- oder Kapitalgesellschaft und deren (beherrschenden) Gesellschaftern (sowie den wiederum diesen Gesellschaftern nahe stehenden Personen; die Nichtanerkennung führt bei einer Kapitalgesellschaft regelmäßig zu einer verdeckten Gewinnausschüttung), Privatstiftung und Stifter bzw. Begünstigter, Verein und Vereinsmitglied bzw. Vereinsfunktionär und verflochtenen Unternehmen (vgl. Jakom/*Lenneis* EStG 2011, § 4 Rz 331).

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH (zB 18.04.07, 2004/13/0025) können vertragliche Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen für den Bereich des Steuerrechts – ungeachtet ihrer zivilrechtlichen Gültigkeit – nur als erwiesen angenommen werden und damit Anerkennung finden, wenn sie (1) nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen; (2) einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und (3) auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären. Auch die Erfüllung der vertraglichen Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen muss diesen Anforderungen genügen (VwGH 11.11.08, 2006/13/0046). Diese Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen, haben ihre Bedeutung im Rahmen der – vom VwGH nur auf ihre Schlüssigkeit zu prüfenden – Beweiswürdigung (§ 167 Abs. 2 BAO) und kommen daher in jenen Fällen zum Tragen, in denen berechtigte Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt einer behaupteten vertraglichen Gestaltung bestehen (vgl. Jakom/*Lenneis* EStG 2011, § 4 Rz 332).

Mit dem Mietvertrag vom August 1990 vermieteten die Ehegatten S (die Eltern von Herrn GS) die gegenständliche Liegenschaft an die nahestehende Bw (damaliger Firmenwortlaut: AS Installations-GmbH). Das Mietverhältnis begann am 1.1.1991 und wurde auf unbestimmte Zeit abgeschlossen. Eine beiderseitige Kündigung sollte jährlich möglich sein, die Vermieter verzichteten jedoch auf die Dauer von 20 Jahren, sohin bis zum 31.12.2010, auf ihr Kündigungsrecht, mit Ausnahme der Nichtbezahlung des Mietzinses. Die Mieterin war berechtigt auf der Liegenschaft auf eigene Kosten ein Bauwerk (Bürogebäude und Werkshalle) zu errichten (Punkt 5. des Mietvertrages).

In Punkt 7. des Mietvertrages wurde folgendes vereinbart:

„Sollte die Mieterin, aus welchen Grunde immer sich veranlasst sehen, das Bestandobjekt noch vor Ablauf der ihr zugesicherten 20 Jahre von sich aus aufzukündigen, oder aus welchen anderen Grunde immer, zu beenden, ist zwischen den Vertragsteilen über die Ablöse des auf

dem Grundstück errichteten Bauwerkes noch eine gesonderte Vereinbarung zu treffen. Die Mieterin erklärt jedoch, dass sie für den Fall von den Vermietern nur den Betrag fordern wird, mit welchem das Bauwerk steuerlich zu Buche steht, wobei eine gegebenenfalls in Anspruch genommene Investitionsbegünstigung und vorzeitige Abschreibung u.a. anteilig zu berücksichtigen ist. Den Vermietern steht es frei, das Bauwerk abzulösen, sie sind jedoch dazu nicht verpflichtet. Die Mieterin ist jedoch verpflichtet, das Bauwerk zuerst zur Ablöse, unter den obigen Bedingungen, anzubieten.“

Vertragspunkt 7. regelt also eine mögliche Ablöse des Bauwerkes durch die Vermieter, wenn es bei Beendigung des Mietvertrages an den Liegenschaftseigentümer fällt.

Die Mieterin errichtete in der Folge auf der Liegenschaft ein Superädifikat für eigene betriebliche Zwecke.

Herr GS erwarb im Wege der Rechtsnachfolge das Alleineigentum an der Liegenschaft.

Im Dezember 2006 veräußerte er als Alleineigentümer und Vermieter die Liegenschaft an die von ihm vertretene und dominierte Bw.

Im Kaufvertrag ist auszugsweise ausgeführt:

“I. Rechtsverhältnisse

1. GS ist aufgrund der Amtsbestätigung vom 14.3.2000 und aufgrund der Einantwortungsurkunde vom 27.04.2004 (.....) grundbücherlicher Alleineigentümer der Liegenschaft Einlagezahl 01, Grundbuch XY M, bestehend aus dem Grundstück 02 im Katasterausmaß von 2.791 m².

Festgestellt wird, dass die auf dieser Liegenschaft errichtete Baulichkeit als Superädifikat im Eigentum der Ges.m.b.H. (die Bw) steht und daher nicht Gegenstand dieses Kaufvertrages ist.

2. Die Liegenschaft Einlagezahl 01, Grundbuch XY M stellt das Kaufobjekt dieses Kaufvertrages dar.

III. Kaufpreis

(1) Kaufpreishöhe:

Der Kaufpreis beträgt € 828.279,85 (in Worten); der Kaufpreis errechnet sich aus dem Schätzwert laut Sachverständigengutachten des gerichtlich beeideten Sachverständigen Mag. Arch. Ing. WN vom 16.9.2006 abzüglich des Buchwertes für das Superädifikat.

Gegenstand des Kaufvertrages ist sohin der Eigentumserwerb von Grund und Boden durch die Mieterin.

In dem vom Gesellschafter-Geschäftsführer in Auftrag gegebenen Gutachten wurde der Grundwert mit $2.791 \text{ m}^2 \times € 170,-$, sohin € 474.470,-- ermittelt (sog. Freigrundwert). Für die Abwertung wegen Bebauung wurde ein Abschlag von 20%, sohin € 94.894,--, abzogen, wodurch sich ein Grundwert des bebauten Grundstückes in Höhe von € 379.576,-- errechnet.

Der Bauzeitwert 2006 des Superädifikates wurde vom Sachverständigen mit € 748.945,-- angenommen. Bestehend aus dem Grundwert (€ 379.576,--) und dem Bauzeitwert (€ 748.945,--) ergibt sich ein Sachwert zum Stichtag 2006 in Höhe von € 1.093.813,--.

Das Finanzamt vertritt nun die Auffassung, dass aufgrund der besonderen Interessenslage der Mieterin, der (höhere) Freigrundwert in Höhe von € 474.470,-- angemessen gewesen wäre. Während die Bw den Kaufpreis ausgehend vom Sachwert 2006 (€ 1.093.813,--) abzüglich des Buchwertes des Gebäudes (€ 265.523,15) ermittelte.

Unstrittig ist nach dem Ergehen der Berufungsvereinscheidung, dass eine etwaige Kapitalertragsteuer vom Gesellschafter zu tragen ist.

Der gegenständliche Kaufvertrag ist ein Rechtsgeschäft zwischen Kapitalgesellschaft und dem beherrschenden Gesellschafter. Es sind daher die von der Rechtsprechung entwickelten Grundsätze für Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen zu beachten.

Die Bw argumentiert im Wesentlichen mit der im Mietvertrag unter Punkt 7. angeführten Ablösevereinbarung. Diese Vertragsbestimmung regelt aber nur den Fall der Mietvertragsauflösung und die damit verbundene Frage, wie mit dem Superädifikat zu verfahren ist.

Dem zu beurteilenden Kaufvertrag liegt aber ein ganz anderer Vorgang zu Grunde. Die Mieterin erwirbt Grund und Boden. Es stellt sich daher die Frage, was wäre der angemessene, fremdübliche Kaufpreis für Grund und Boden gewesen. Nicht das Gebäude wird vom Vermieter abgelöst, sondern das Grundstück wird von der Mieterin entgeltlich erworben.

Die Bewertung von Grund und Boden im Sachverständigengutachten ist schlüssig und zeitnah, zudem wird im Kaufvertrag ausdrücklich darauf Bezug genommen. Der Grundwert des bebauten Grundstückes wird mit € 379.576,-- angegeben. Der vom Finanzamt herangezogene (höhere) Freigrundwert beträgt € 474.470,--.

Die dem Kaufvertrag zugrunde liegende Berechnungsmethode führt dazu, dass die Bw für Grund und Boden einen höheren Kaufpreis - als den im Gutachten ermittelten – zu bezahlen hat. Das Ergebnis ist, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer davon profitiert. Ein Umstand, der wohl nur durch die Nahebeziehung der Vertragspartner erklärtbar ist.

Die Bw wendet ein, die Mieterin hätte befürchten müssen, dass sie bei Vertragskündigung nur mehr den bescheidenen Buchwert erhalten hätte und sich eine neue Liegenschaft hätte suchen müssen. Dieses Szenario erscheint aufgrund der Nahebeziehung und des mangelnden Interessensgegensatzes (der für die GmbH handelnde Gesellschafter-Geschäftsführer ist Alleineigentümer der Liegenschaft) nicht stichhaltig. Beurteilungsgegenstand ist der reale Liegenschaftskauf und nicht eine mögliche, hypothetische Auflösung des Mietvertrages, die von einer Person bestimmt wird.

In eventu wird vorgebracht, Grund und Boden höher zu bewerten, da eine Umwidmung in erweitertes Wohngebiet in Aussicht gestellt wurde. Hiezu ist festzuhalten, dass sich dieses Vorbringen nach Rücksprache des Finanzamtes beim Sachverständigen nicht bestätigt hat.

Für die Berufungsbehörde besteht daher im Rahmen der freien Beweiswürdigung keine Veranlassung von dem schlüssigen Sachverständigengutachten, das zudem zeitnah und gerade für den Kaufvertrag erstellt wurde, abzugehen.

Die Berufungsvorentscheidung vom 1. Juli 2010 entspricht daher der Rechtslage, weshalb spruchgemäß zu entscheiden war.

Salzburg, am 11. September 2012