



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Innsbruck
Senat (Innsbruck) 1

GZ. RV/0639-I/06

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der E-W GmbH, 6666 C, xxx 40, vertreten durch die Wirtschaftstreuhand-GmbH, vom 18. Mai 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes S -K, vertreten durch Mag. G, vom 24. April 2006 betreffend Körperschaftsteuer für 2004 und Haftung für Kapitalertragsteuer gemäß § 95 Abs. 2 EStG für 2004 nach der am 14. Dezember 2009 durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Kapitalertragsteuer für das Jahr 2004 betragen:

Bemessungsgrundlage:	249.194,60 €
Kapitalertragsteuer (25%):	62.298,65 €

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Körperschaftsteuer für 2004 sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Die berufungswerbende GmbH (in der Folge kurz: Bw), deren Unternehmensgegenstand in den Steuererklärungen mit "Elektrounternehmen, Kabel-TV" angegeben wird, betreibt neben einem Geschäft für Elektrogeräte (insbesondere Radio und Fernsehgeräte), eine Kabel-TV Anlage und führt Elektroinstallationen durch. Das Stammkapital wird zu 75% vom (damaligen) Gesellschafter-Geschäftsführer Rochus W und zu 25% von seiner Ehegattin Agnes W gehalten. Im Jahr 2004 verkaufte Rochus W seine im Privatvermögen befindliche und von der Bw genutzte, bebaute Liegenschaft um 601.475 € an die Bw. Dieser Kaufpreis wurde von der Bw wie folgt ermittelt:

Sachwert:

Grund:

700 m ² x 200 €/m ²	140.000,00 €
15% Abschlag wegen Bebauung	<u>-21.000,00 €</u>
Grundwert:	119.000,00 €

Gebäude:

Sanierung 1983, Gesamtnutzungsdauer 80 Jahre, Restnutzungsdauer 59 Jahre	
Neubauwert: 436,57 m ² x 806,58 €/m ²	352.128,63 €
Wertminderung 21 Jahre (16,57%)	<u>-58.348,81 €</u>
Zeitwert:	293.779,82 €

Ertragswert:

Miete exkl. Kosten: 2.997,76 € x 12	35.973,12 €
Grund: 119.000,00 €	28,83%
Gebäude. <u>293.779,82 €</u>	71,17%
	412.779,82 €

Gebäudeertrag: 71,17% von 35.973,12 €	25.602,45 €
---------------------------------------	-------------

Vervielfältiger zur Ermittlung des Gebäudeertragswertes bei einer Restnutzungsdauer von 59 Jahren und einem Zinssatz von 4%: 22,53.

Ertragswert: 25.602,45 € x 22,53	573.823,31 €
----------------------------------	--------------

Gebäudewert:

1/3 vom Gebäudesachwert:	97.926,61 €
2/3 vom Gebäudeertragswert:	<u>384.548,87 €</u>

Gebäudewert:	482.475,48 €
Grundwert:	<u>119.000,00 €</u>

Kaufpreis:	601.475,48 €
------------	--------------

Anlässlich einer bei der Bw für die Jahre 2002 bis 2004 durchgeföhrten Außenprüfung traf der Prüfer unter Tz. 5 der Betriebsprüfungsberichtes vom 25. April 2006 zu diesem Ankauf nachfolgende Feststellungen:

Ankauf "Altbestand" xxx 40

Mit Kaufvertrag vom 28.12.2004 erwarb die Elektro W GmbH vom GF und 75% Gesellschafter Rochus W das obige Grundstück im Ausmaß von 700 m² samt dem darauf befindlichen

Gebäudealtbestand mit einer Nutzfläche von ca. 436 m². Der Kaufpreis der Liegenschaft EZ xx, BG yyy, wurde dabei durch den steuerlichen Vertreter mittels einer von ihm durchgeführten Verkehrswertschätzung mit € 601.475,00 ermittelt. Auf Grund und Boden entfiel dabei ein Betrag von € 119.000,00 und auf den Gebäudealtbestand somit € 482.475,00.

Die Begleichung bzw. Abstättung des Kaufpreises durch die GmbH erfolgte dabei einerseits durch die entsprechende Reduzierung des Forderungskontos des Herrn W und andererseits durch die "Übernahme" von zwei ehemals der Privatsphäre des GF zuzurechnenden Sparkassendarlehen in Höhe von rund € 140.000,00.

Im Zuge der Bp wurde nunmehr die vorgelegte und in weiterer Folge schlussendlich ja den endgültigen Kaufpreis darstellende Liegenschaftsschätzung des Beraters näher untersucht.

Der für Grund und Boden ermittelte Wert von € 119.000,00 ist seitens der Bp nicht zu beanstanden, der pro m² Grund angesetzte Preis von € 200,00 (abzüglich eines 15%igen Bebauungsabschlages) erscheint angemessen.

Der Verkehrswert für den Gebäudeteil wurde nach dem Sach- und Ertragswertverfahren festgestellt, wobei im Hinblick auf den höheren Ertragswert hier noch eine entsprechende Gewichtung vorgenommen wurde.

Im Zuge der Überprüfung der Gebäudeschätzung wurden nunmehr ua. folgende Feststellungen getroffen, welche in weiterer Folge dann den Prüfer veranlassten seinerseits eine Gebäudeschätzung vorzunehmen.

a.) Bei dem durch die GmbH angekauften Gebäudealtbestand handelt es sich um 371 m² Keller-, Werkstätten- und Lagerflächen, lediglich 65 m² werden als Büro- und Archiv verwendet. Die Kellerflächen des Gebäudezuganges 1972 befinden sich dabei nach wie vor im "Rohzustand" (nackte Betonwände, keine Verfliesungen etc.).

b.) Die Errichtung des "Altbestandes" erfolgte in zwei Abschnitten und zwar in 1975/76 sowie in 1992/93; diese Tatsache blieb unberücksichtigt.

c.) Die Sachwertermittlung erfolgte mit den Richtpreisen für Wohngebäude nach Nutzflächen für Wohngebäude nach Kranewitter. Dabei wurde unter Zugrundelegung einer guten Ausstattung der jeweils höchstmöglich vorgegebene prozentuelle Ansatz vom Richtpreis gewählt (zB 60% bei den Keller- und Garagenflächen und sogar 83% bei der Werkstatt).

d.) Bei der Berechnung des Ertragswertes wurden überhaupt keine Bewirtschaftungskosten berücksichtigt.

e.) Lt. Kranewitter beträgt der Abzinsungssatz bei Büro/Geschäftshäusern 5,5 bis 6% und bei Werkstattgebäuden 6 bis 7%. Bei der Schätzung durch den Berater wurde lediglich ein solcher von 4% herangezogen!

f.) Für die Ertragswertberechnung ging man von der bezahlten monatlichen "Miete" von netto € 2.997,76 und somit einer m² Miete von (nach Ansicht der Bp überhöhten) € 6,86 aus.

g.) Die gesamten Anschaffungskosten (1984 und 1992) für den Altbestand betragen lt. Anlagenverzeichnis des Herrn W insgesamt € 193.087,00. Nachdem der Kaufpreis mit € 482.475,00 festgelegt wurde, hätten sich hier somit sagenhafte stille Reserven von beinahe € 290.000,00 angesammelt.

h.) Die W GmbH errichtete in 1993/94 um rund € 509.000,00 auf dem Grundstück des Herrn W einen betrieblichen Anbau (Geschäftslokal, Lager und Wohnungen) in Form einer Mieterinvestition. Unter Miteinbeziehung des nun noch angekauften Altbestandes ergeben sich nunmehr hinsichtlich der gesamten Liegenschaft Anschaffungskosten in einer Größenordnung von rund € 993.000,00. Der in der Unica Polizze 1111 ausgewiesene Gebäudeneubauwert beträgt hier jedoch (lediglich) € 761.300,00!

Gebäudeschätzung durch den Prüfer

Die Schätzung durch den Prüfer erfolgte ebenfalls nach dem Sach- und Ertragswertverfahren. Die Ermittlung des Sachwertes erfolgte dabei - unter Zugrundelegung der statistischen Neubaukosten und der jeweiligen Bauklasse - nach Kubatur.

Im Ertragswertverfahren wurde (unter Anwendung eines Fremdvergleiches) der durchschnittlich erzielbare Mietwert pro m² mit € 5,00 ermittelt.

Lt. der sich im Anhang befindlichen Gebäudeschätzung beträgt der (gewichtete) Mittelwert lt. Bp abgerundet 259.000,00 und weicht somit gegenüber dem Wert des Beraters beträchtlich ab und zwar um € 223.000,00.

Auf Grund der oben aufgelisteten Feststellungen in Verbindung mit der durchgeführten Schätzung ist davon auszugehen, dass der in Rede stehende Gebäudealtbestand von der GmbH zu einem weit überhöhten Preis angekauft wurde. In dem den Schätzwert übersteigenden Teil von € 223.000,00 ist daher eine Vorteilszuwendung an den Gesellschafter W Rochus zu sehen, welche in weiterer Folge als verdeckte Gewinnausschüttung zu werten ist. Die anfallende Kapitalertragsteuer übernimmt die GmbH!

Änderungen:

Anlagenzugang Gebäude 2004	-223.000,00
Verdeckte Gewinnausschüttung 2004	<u>223.000,00</u>
Gewinn 2004 (Halbjahres Afa) 2004	2.230,00

Nach der dem Betriebsprüfungsbericht beiliegenden Berechnung ermittelte der Prüfer den Wert des Gebäudes wie folgt:

Gebäude:	Gebäudeteil 1	Gebäudeteil 2
Baujahr	1976	1992
Kubatur	614 m ³	750 m ³
Neubaukosten/m ³	434 €	434 €
Anteiliger Prozentsatz	60%	50%
m ³ -Preis für Schätzung	260 €	217 €
Neubauwert:	159.640 €	162.750 €
Gesamtnutzungsdauer	80	64
Bisherige Nutzungsdauer	28	12
Restnutzungsdauer:	52	52
Altersabschlag	23,63%	-37.715 €
Zwischensumme		121.925 €
Sonderabschlag	5%	- 6.096 €
Abschlag Instandh. Note 2,5	8,09%	<u>-9.864 €</u>
Sachwert/Substanzwert:	105.965 €	8,09%
		<u>-11.700 €</u>
Sachwert/Substanzwert Gebäude gesamt:		231.664 €

Ertragswert:

Ertrag pro Monat (bereinigt):	2.185,00 €
Jahresertrag	26.220,00 €
Bewirtschaftungskosten (25%)	<u>-6.555,00 €</u>
Reinertrag (bereinigt)	19.665,00 €
Grundfläche bebaut	437 m ²
m ² -Preis	170 m ²
Zinssatz für Abzinsung	5,5%
Abschlag für Grund	<u>-4.086,00 €</u>
Reinertrag pro Jahr	15.579,00 €

Kapitalisierungszinsfaktor 17,53 bei Zinssatz von 5,5% und Restnutzungsdauer von 52 Jahren

Ertragswert Gebäude: **273.092 €**

Gesamtwert Gebäude (Sachwert + Ertragswert: 1:2 gewichtet) **259.283 €**

Nach Wiederaufnahme des Verfahrens ua hinsichtlich der Körperschaftsteuer für das Jahr 2004 erließ das Finanzamt mit Ausfertigungsdatum vom 24. April 2006 einen den Prüfungsfeststellungen entsprechenden Körperschaftsteuerbescheid für 2004 sowie einen Haftungsbescheid betreffend die Kapitalertragssteuer für 2004.

In der gegen die oben angeführten Bescheide fristgerecht eingebrachten Berufung vom 18. Mai 2006 beantragte die Bw die Anberaumung einer mündlichen Verhandlung und den als verdeckte Gewinnausschüttung gewerteten Betrag von 223.000 € sowie die um 2.230 € gekürzte Halbjahres-AfA zu berichtigen und brachte vor, in den Jahren 1993 und 1994 habe die Bw um 508.723,38 € Mieterinvestitionen auf dem Rochus W gehörenden Grundstück getätigt. Ebenfalls sei auf dem Grundstück die Kopfstation für die Kabel-Anlage errichtet worden. Der verbleibende Altbau und der Grund und Boden sei von 1993 bis 2004 vom damaligen Grundstückseigentümer Rochus W an die Bw verpachtet worden. Mit Kaufvertrag vom 28. Dezember 2004 habe die Bw, vertreten durch den Geschäftsführer Rochus W, diese Liegenschaft EZ xx, GSt.-Nr. zzz erworben.

Laut Vereinbarung zwischen Rochus W und der Bw im Jahr 1993 sei auf die Dauer von 20 Jahren ein Kündigungsverzicht vereinbart worden. Nach Ablauf dieser Frist im Jahr 2013 wäre entweder eine Verlängerung des Pachtverhältnisses bzw. eine angemessene Ablöse der Mieterinvestitionen vorzunehmen gewesen.

Die Wertung von Leistungsbeziehungen zwischen Körperschaften und ihren Mitgliedern als betriebliche Vorgänge setze nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes voraus, dass die Leistungsbeziehungen unter auch gegenüber gesellschaftsfremden Personen üblichen Bedingungen erfolgen. Andernfalls würden Ausschüttungs- bzw. Einlagevorgänge vorliegen, auch wenn die Vorgänge in zivilrechtliche Geschäfte gekleidet würden. Verträge zwischen Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern fänden nur dann steuerliche Anerkennung, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen klaren und eindeutigen Inhalt haben und auch zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären. Es sei zu prüfen, ob die Zuwendung nach ihrem „inneren Gehalt“ ihre Ursache in einer schuldrechtlichen Beziehung zwischen Gesellschaft und Gesellschafter oder im Gesellschaftsverhältnis habe. Diese Voraussetzungen seien im gegenständlichen Fall zur Gänze erfüllt worden.

Für die Kaufpreisfindung sei nicht, wie vom Betriebsprüfer angenommen, vom gemeinen Wert auszugehen, sondern es sei darauf abzustellen, ob einem der Gesellschaft fremd gegenüberstehenden Dritten ein entsprechender Kaufpreis bezahlt worden wäre. Wie im Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 27.07.1999, 94/14/0018 angeführt, sei für die Beurteilung der Frage einer allfälligen verdeckten Gewinnausschüttung anzustellenden Fremdvergleiches nicht darauf abzustellen, ob - aus der Sicht des Verkäufers - ein „fremder“ Dritter die Liegenschaft um den gleichen Preis vom Gesellschafter-Geschäftsführer gekauft hätte, sondern - aus der Sicht der Gesellschaft - darauf, ob die Gesellschaft die Liegenschaft, wenn sie im Eigentum eines fremden Dritten und nicht des Gesellschafter-Geschäftsführers gestanden hätte, allein schon aus betriebswirtschaftlichen Gründen um annähernd den gleichen Preis gekauft hätte.

Um Rechtssicherheit für die Bw herzustellen, habe Rochus W die Wirtschaftstreuhand S GmbH. beauftragt, einen angemessenen Kaufpreis für die in seinem Eigentum befindliche Liegenschaft zu ermitteln. Die Wirtschaftstreuhand S GmbH. habe als angemessenen Kaufpreis für den Wert der Liegenschaft den Betrag von € 601.475,48 ermittelt. Für die Ermittlung eines angemessenen Kaufpreises sei dabei noch zu berücksichtigen gewesen:

- Laut der vorgelegten Vereinbarung aus dem Jahr 1993 würden die gesamten Mieterinvestitionen in Höhe von € 508.723,38 nach Ablauf von 20 Jahren in das Eigentum des Grundstückseigentümers fallen. Dabei wäre der Ablösepreis durch einen gerichtlich beeideten Sachverständigen bzw. vom Wirtschaftstreuhänder, der zu diesem Zeitpunkt die Bw vertrete, zu ermitteln. Dabei wäre davon auszugehen, dass dieser Wert weit unter jenem Wert liege, welche diese Investitionen für die Bw darstellen würden, weil es sich bei diesen Mieterinvestitionen um individuelle für den Betrieb der Bw notwendige Investitionen handle, welche für einen fremden Dritten nur einen geringen Wert darstellen würden.
- Ebenfalls auf dem Grundstück befindet sich die Kopfstation der Kabel-TV-Anlage, welche nur mit einem enormen finanziellen Aufwand verlegt werden könnte. (geschätzte Kosten mindestens 300.000 €). Noch nicht berücksichtigt wäre der dabei entstehende Ausfall durch die notwendige Betriebsunterbrechung.
- Die Bw müsste ihren Betriebssitz verlegen und ein neues Betriebsgebäude samt Kopfstation errichten. Die dabei anfallenden Errichtungskosten samt Errichtung der Kopfstation würden eine weitaus höhere Kostenbelastung bedeuten. Eine Neuerrichtung eines gleichwertigen Betriebsgebäudes würde weitaus höhere Kosten verursachen, als der durch den Gesellschafter geforderte Kaufpreis. Bei äußerst vorsichtig geschätzten Neubaukosten von netto 1.000 €/m²

würden diese bereits rund 437.000 € betragen. Dabei sei noch nicht berücksichtigt, dass die Errichtungskosten der Bw zur Gänze verloren wären - mit Ausnahme einer schwer bezifferbaren Ablöse durch den Grundstückseigentümer und Gesellschafter-Geschäftsführer.

- Ebenfalls zu berücksichtigen wären sodann noch die zusätzlich notwendigen Einrichtungskosten, welche zum überwiegenden Teil nicht übernommen werden könnten und auch nicht entsprechend abgelöst würden.
- Unter Zugrundelegung einer Rückzahlung für den Kaufpreis von 601.475,48 € samt Nebenkosten betrage die Annuität bei einem Zeitraum von 15 Jahren und einem geschätzten Zinssatz von 5 % weniger als die bisher vereinbarte Pachtzahlung. Somit begründe sich bereits aus diesem Grund eine wirtschaftlich absolut notwendige Entscheidung.

Jeder sorgfältig handelnde Geschäftsführer hätte unter diesen Umständen den Kaufpreis als fremdüblich angenommen und hätte unter diesen besonderen Umständen sogar einen noch höheren Kaufpreis akzeptiert.

In keiner Weise gehe die Betriebsprüfung bei der Ermittlung eines angemessenen Preises auf die für die Preisfindung relevanten Umstände ein, sondern geht dabei im Wesentlichen von einer willkürlich durchgeführten Ertragswertermittlung aus.

Der Betriebsprüfer sei bei der von ihm durchgeführten Ermittlung des Ertragswertes ohne erkennbaren Grund von der bezahlten und von der Finanzverwaltung seit Jahren anerkannten Pacht willkürlich abgegangen. In keiner Weise gehe er auf die besonderen Umstände, welche für die Pachtfindung maßgebend gewesen seien, ein. Wenn die Pachtzahlungen schon überhöht gewesen seien, stelle sich die Frage, warum der Betriebsprüfer dann nicht bei der Einkommensermittlung von Rochus W die erklärten Einkünfte entsprechend berichtigt habe. Unter Berücksichtigung all dieser Gründe hätte auch ein fremder Dritter den vereinbarten Kaufpreis als angemessen angenommen.

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung vom 23. Juni 2006 führte das Finanzamt dazu im Wesentlichen aus, die ursprüngliche Bausubstanz (errichtet in den Jahren 1975/76) von 614 m³ bzw. 186 m² Nutzfläche (Kellerflächen, Werkstätte und 64 qm Büro) habe Rochus W im Jahr 1984 um 100.897 € käuflich erworben. In den Jahren 1992/1993 habe er in weiterer Folge Garagen und Lagerräume mit einem umbauten Raum von 750 m³ und einer Nutzfläche von 250 m² angebaut. Die Errichtungskosten hätten - It.Anlagenverzeichnis - (lediglich) netto 92.190 € betragen. Das Gebäude habe er entgeltlich der Bw zur Verfügung gestellt.

Neben diesen Zubauten habe auch die Bw in den Jahren 1992/93 auf diesem Rochus W gehörigen Grundstück in Form von Mieterinvestitionen Zu- und Anbauten mit einer Nutzfläche von 414 m² (Kellergeschoß: 116 m², Geschäftslokal im Erd- und Obergeschoß 175 m² Wohnung im Obergeschoß: 124 m²) errichtet. Die gesamten diesbezüglichen Herstellungskosten seien im Anlagenverzeichnis der Bw mit netto 508.723,00 € ausgewiesen. Ob es im Hinblick auf die teilweise parallel abgewickelten Baumaßnahmen zu Überschneidungen bzw. "Fehlbuchungen" gekommen sei, habe naturgemäß nicht mehr eruiert werden können; es erscheine jedoch verwunderlich, dass pro m²-Nutzfläche bei Rochus W Baukosten von lediglich rund 370 €/m² und bei der Bw hingegen von 1.230 €/m² angefallen seien.

Zur "Absicherung" dieser Mieterinvestition sei zwischen der Bw und Rochus W im Jahr 1993 eine schriftliche Vereinbarung getroffen worden, nach der Rochus W auf die Dauer von 20 Jahren, also bis 2013 auf die Aufkündigung des Mietverhältnisses (Rochus W werde im Jahr 2013 66 Jahre alt) verzichtete. Nach Ablauf der 20 Jahre hätte das Mietverhältnis auf bestimmte oder unbestimmte Zeit verlängert werden können und bei Nichtzustandekommen eines weiteren Pachtverhältnisses wären die seinerzeitigen Investitionen der Bw von Rochus W entsprechend abzugelten gewesen. Der diesbezügliche Ablösepreis wäre dabei von einem gerichtlich beeideten Sachverständigen bzw. eventuell vom Wirtschaftstreuhänder der Bw festzustellen gewesen.

Im Jahr 1993 habe Rochus W auf der EZ xy, GB 000 S-Tal, mit der Errichtung eines Einfamilienhauses (Nutzfläche It. Baubescheid 276 m²) begonnen und im Jahr 1994 habe er zu Vermietungszwecken um rund 291.000 € auch noch eine Liegenschaft in R, I-Straße 30 (GB 0000, EZ 11) erworben.

Auf Grund dieser Tatsachen und der natürlich damit verbundenen Aufwendungen und Zahlungen (Zinsendienst etc.), sei das bei der Bw geführte "Forderungskonto Gesellschafter" durch laufende Entnahmen des Gesellschafter-Geschäftsführer Rochus W von 727 € zum 31. Dezember 1993 auf rund 452.000 € - vor Verrechnung des Liegenschaftskaufspreises zum Jahresende 2004 – angestiegen. Allein die jährliche Verzinsung dieses Verrechnungskontos, auf das in den vergangenen Jahren nie eine "Rückzahlung" geleistet worden sei, hätten im Jahr 2002 15.267 €, 2003 18.248 € und im Jahr 2004 16.980 € betragen (siehe Tz. 2 des Bp-Berichtes).

Nicht zuletzt durch diese hohen Entnahmen (inkl. der über das Verrechnungskonto abgewickelten Finanzamtszahlungen für den Geschäftsführer) sei bei der Bw ein entsprechender Finanzierungsbedarf entstanden, der darin gipfelte, dass das "Herzstück" eines jeden Kabel-TV Anbieters, nämlich die Kopfstation (Kabel-TV-Internetanlage) im März 2004 an die R-Bank U verkauft und - ohne dzt. aufrechter Kaufoption - um ein jährliches Mietentgelt von netto 64.000 € bei einem beidseitig vereinbarten Kündigungsverzicht (ebenfalls bis zum Jahr 2013) zurückgemietet werden musste.

Nach Ansicht der Behörde dürften beim gegenständlichen Verkauf bzw. Ankauf des Gebäudealtbestandes nicht so sehr die im Berufungsschreiben angeführten Gründe maßgeblich gewesen sein, sondern aus Sicht des Gesellschafter-Geschäftsführers wohl in erster Linie der "Abbau" des Forderungskontos und die damit in Verbindung stehende Verzinsung bei der Bw.

Die Ausführungen im Berufungsschreiben, dass z.B. der (bei Beendigung des Mietverhältnisses) im Jahr 2013 durch einen Sachverständigen eventuell zu ermittelnde Ablösepreis weit unter den getätigten Investitionskosten liegen würde, weil es sich bei diesen Mieterinvestitionen um individuelle für den Betrieb der Bw notwendige Investitionen handle, welche für einen fremden Dritten nur einen geringen Wert darstellen würden, seien für das Finanzamt in keiner Weise nachvollziehbar. Bei den durch die Bw geschaffenen Gebäudeteilen, Geschäftslokal, Lager und Wohnung handle es sich nicht um Nutzflächen, die speziell nur auf die Bw "zugeschnitten" seien oder auch nur von ihr genutzt werden könnten. Diese Gebäudeteile hätten sehr wohl ihren individuellen Wert (Wohnung!) und seien auch verschiedenartig nutz- bzw. verwertbar.

Auch den übrigen Behauptungen, wie den Kosten der Verlegung der (verkauften) Kopfstation von 300.000 €, der Neuerrichtung eines Betriebsgebäudes mit einem Kostenaufwand von 437.000 € etc., könne nichts abgewonnen werden, da es sich hier um rein spekulative Überlegungen handle. Die Frage sei doch vielmehr - auch im Hinblick auf die Ausführungen in der Berufungsschrift - warum sollte Herr W ein Mietverhältnis, welches ihm für eine Liegenschaft an der Peripherie von C einen Jahresertrag von netto 26.220 € (bereinigter Ansatz It. Prüfung) einbringe, im Jahr 2013, also zu einem Zeitpunkt zu dem er sich schon in Pension befinden werde, beenden wollen bzw. warum kaufe die Bw zu einem für sie finanziell schwierigen Zeitpunkt (Verkauf der Kopfstation!!) diesen Gebäudealtbestand.

Die Antwort liege nach Ansicht der Behörde, wie bereits oben dargestellt, in dem seit Jahren enorm anwachsenden und durch den Gesellschafter-Geschäftsführer nicht, bzw. nur mehr sehr schwer rückzahlbaren und jährlich zu verzinsendem Forderungsverrechnungskonto des Herrn W.

Die Kaufpreisfindung bzw. die Verkehrswertschätzung für die in Rede stehende und zum Verkauf gelangende Teilliegenschaft sei nicht durch einen gerichtlich beeideten Sachverständigen sondern vom steuerlichen Vertreter vorgenommen worden, wobei dieser die Schätzung richtigerweise nach dem Sach- und Ertragswertverfahren durchgeführt habe.

Diese Schätzung unterliege (genauso wie Sachverständigengutachten), der freien Beweiswürdigung. Die Behörde sei nicht Vollzugsorgan des "Sachverständigen" sondern habe die Schlüssigkeit der Schätzung zu überprüfen und das Ergebnis einer sorgfältigen freien Beweiswürdigung zu unterziehen (VwGH 20.5.1983, [81/16/0105](#), 0108).

Der Prüfer habe gewisse Teile der Schätzung der Bw als nicht schlüssig bemängelt. Diese "Mängel" würden hier im Detail nicht mehr wiedergegeben, seien jedoch unter der Tz. 6, lit. a-h des Prüfungsberichtes angeführt. Auf Grund dieser festgestellten Mängel und Unklarheiten habe der Prüfer bei der Schätzung der Bw, der er ansonsten gefolgt sei, Korrekturen vorgenommen und sei so zu einem niedrigeren Verkehrswert gelangt.

Streit bestehe daher nicht so sehr über die zur Ermittlung des Verkehrswertes herangezogene Schätzungsmethode, nämlich der Ermittlung des Verkehrswertes aus einem Durchschnitt von Sach- und Ertragswert an sich, sondern darüber, ob der Prüfer zu Recht in einzelnen Punkten von der Schätzung abgewichen sei bzw. ob das VwGH Erkenntnis vom 27.7.1999, 94/14/0018, beim gegenständlichen Verkauf entsprechend umgesetzt bzw. berücksichtigt worden sei. Zu den einzelnen Streitpunkten werde daher im Folgenden noch einmal Stellung genommen.

Zur Ermittlung des Sachwertes:

Auf Grund der in der Tz 6 lit. a-c des Bp-Berichtes angeführten Feststellungen sei der seitens des Beraters erklärte Neubauwert und in weiterer Folge dann der Zeitwert entsprechend abgeändert worden. Diese Korrektur werde im Berufungsschreiben nicht beanstandet. Ergänzend werde jedoch noch ein weiterer Aspekt hinzugefügt.

Die ermittelten Neubauwerte stellten sich wie folgt dar:

Neubauwert It. Schätzung Berater

352.129,00 ATS

Neubauwert It. Schätzung Prüfer nach Kubatur 322.390,00 ATS

Eine weitere Möglichkeit zur Ermittlung der Neubauwerte wäre, die seinerzeitigen Anschaffungs- und Herstellungskosten mit dem Baupreisindex hochzurechnen und zwar unter Verwendung der jeweiligen Verkettungsfaktoren für die Jahre 1984 und 1994.

Zeitraum	Betrag	Faktor	Neubauwert
1984	100.897 €	1,603	161.738 €
1993	92.190 €	1,170	<u>107.862 €</u>
Neubaukosten durch Indexhochrechnung somit:			269.600 €

Der vom Prüfer ermittelte Neubauwert (nach umbauten Raum) liege somit um rund 53.000 € höher als die mittels Baupreisindex hochgerechneten Anschaffungskosten.

Auch hinsichtlich der Höhe der für die Ermittlung des Ertragswertes maßgeblichen Mieten sei zuerst wieder auf die in der Tz 6 lit. d-e des Bp Berichtes getroffenen Feststellungen zu verweisen, die im Einzelnen gar nicht bekämpft worden seien. Der steuerliche Vertreter der Bw stelle lediglich die Behauptung auf, dass die Betriebsprüfung bei der Ermittlung eines angemessenen Preises nicht auf die für die Preisfindung relevanten Umstände eingegangen sei, sondern von einer willkürlich durchgeführten Ertragswertermittlung ausgehe. Darüber hinaus werfe er dem Betriebsprüfer vor, dass er bei der von ihm durchgeführten Ermittlung des Ertragswertes ohne erkennbaren Grund von der bezahlten Pacht willkürlich abgegangen und auf die besonderen Umstände, die für die Pachtfindung maßgebend gewesen seien, nicht eingegangen sei. Des weiteren werde dem Prüfer angekreidet, dass er die als überhöht festgestellten Pachtzahlungen bei der Einkunftsvermietung und Verpachtung des Herrn W nicht berichtigt habe.

Sämtliche diesbezüglich getroffenen Aussagen gingen ins Leere und würden wie folgt zurückgewiesen:

1.) Die besonderen Umstände, welche für die Pachtfindung maßgebend gewesen seien, seien in der Berufung nicht näher erläutert und könnten somit auch nicht kommentiert werden. Nach Ansicht der Behörde habe sich die "Pachtfindung" jedoch nicht zuletzt am finanziellen Bedarf des Herrn W orientiert.

In den Prüfungsjahren hätten die auf dem Verrechnungskonto verbuchten Entnahmen im Jahr 2002: 111.752,48 €, 2003: 88.117,13 € und 2004: 93.887,98 € betragen. Nachdem sich - wie bereits oben beschrieben - das Verrechnungskonto des Gesellschafter-Geschäftsführers in den vergangenen Jahren auf den oben angeführten enormen Stand hin aufgebaut habe, könne

davon ausgegangen werden, dass die privat veranlassten Entnahmen des Gesellschafter-Geschäftsführers in den Vorjahren wohl annähernd gleich hoch gewesen seien (siehe auch Tz 1 des Bp-Berichtes).

2.) Wie bereits ausgeführt, sei die vom steuerlichen Vertreter gewählte Schätzungsmethode seitens des Prüfers beibehalten worden; es seien bei der Ertragswertermittlung lediglich die nicht nachvollziehbaren bzw. nicht schlüssigen Ansätze, wie fehlende Bewirtschaftungskosten und zu niedriger Abzinsungssatz korrigiert worden.

3.) Der steuerliche Vertreter habe der Ertragswertermittlung den seit Jahren von der Bw bezahlten monatlichen Pachtzins von netto 2.997,76 € zugrunde gelegt. Umgelegt auf die vermietete Nutzfläche der Keller-, Lager-, Werkstätten-, Garagen- und Büroflächen entspräche dies einer erzielten monatlichen Miete pro Quadratmeter von netto 6,86 €! Auf Grund der vom Prüfer durchgeführten "Mietpreis-Recherchen" erscheine dieser Wert als bei weitem zu hoch und er sei bei der Ertragswertberechnung auf 5,00 € reduziert worden.

Von einer Willkür könne hier wohl nicht gesprochen werden, denn dem Berater seien die durch die Prüfung ermittelten "Vergleichsmieten" nie vorenthalten worden und sie seien sowohl Gegenstand der Vor- als auch bei der Schlussbesprechung gewesen.

Auszugsweise noch einmal die festgestellten Mieten:

- a.) Die Bw vermietet das ehemalige Geschäftslokal in Be im Ausmaß von rund 140 m² (It. Herrn W) um netto 4,32 €/m².
- b.) 700 m² Nutzfläche (inkl. Nutzfläche Gebäude von 280 qm) in der R/I um netto 1.750 € monatlich.
- c.) Geschäftslokal in Li, M4 Nähe, Erdgeschoß mit 560 m² mit 30 Parkplätzen um netto 4,90 €/m².
- d.) Ebenerdiges Büro, Lager und Werkstatt in Innsbruck, in der Nähe des K mit 587 m² um netto 4,70 €/m² usw.

Nachdem nun in Zentren wie Innsbruck, Li oder S Geschäftsflächen angemietet werden könnten, bei denen der Mietpreis pro qm unter 5,00 € liege, scheine der im Prüfungsverfahren zum Ansatz gebrachte Wert, auch unter Berücksichtigung der Lage des Grundstückes, als durchaus ausreichend und gerechtfertigt.

Nicht unerwähnt solle auch bleiben, dass selbst der steuerliche Vertreter in S , M-Straße, diverse Flächen vermiete, bei denen der jeweilige qm-Preis ebenfalls großteils unter 5,00 € liege.

4.) Die Problematik der nach Ansicht der Behörde seit Jahren überhöht ausbezahlt und einem Fremdvergleich nicht standhaltender Miete von monatlich netto 2.997,76 €, sei sowohl bei der Vorbesprechung am 9. Februar 2006 als auch bei der Schlussbesprechung am 4. April 2006 ausführlich diskutiert und besprochen worden. Dabei sei man ua. zu dem Schluss gekommen, dass mit dieser (überhöhten) Miete nichts weiter als ein "versteckter" Geschäftsführerbezug mitausbezahlt worden sei (zum Thema Entnahmen und Geschäftsführerbezug werde wiederum auf die Tz 1 des Prüfungsberichtes verwiesen). Nachdem diese Miete jedoch bei Herrn W bereits unter der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung versteuert worden sei, habe man auf eine Korrektur zu Gunsten der erklärten Einkünfte aus selbständiger Arbeit samt der damit verbundenen DB- und DZ-Pflicht des Geschäftsführerbezuges verzichtet.

Die Grundaussage des in der Berufung angeführten Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes vom 27.07.1999, 94/14/0018 laute: Veräußere ein Anteilsinhaber ein Grundstück an die Körperschaft zu einem unangemessen hohen Preis, liege eine verdeckte Gewinnausschüttung vor. Werde vor dem Kauf ein Gutachten eines gerichtlich beeideten Sachverständigen eingeholt, sei dies für die subjektive Willensentscheidung zu berücksichtigen. Sei der Körperschaft nicht bekannt, dass die Schätzung überhöhte Werte beinhaltet, könne eine verdeckte Gewinnausschüttung nicht angenommen werden. Sei zudem die Liegenschaft nur für die Körperschaft sinnvoll verwertbar, könnte dies einen höheren Preis rechtfertigen, als ihn ein fremder Dritter bezahlt hätte.

Dieses Erkenntnis sei bereits während des Prüfungsverfahrens bekannt gewesen und sei bei der Verkehrswertschätzung aus oder trotz folgender Gründe über Gebühr berücksichtigt worden:

- a.) Ein Gutachten eines gerichtlich beeideten Sachverständigen habe nicht vorgelegen.
- b.) Der Bw sei die prekäre finanzielle Situation ihres Gesellschafter-Geschäftsführers, nicht zuletzt auf Grund des Verrechnungskontos und der fehlenden Rückzahlungen, sehr wohl bekannt gewesen.

- c.) Im Hinblick auf die nur durch die Bw sinnvolle Verwertung der Liegenschaft werde auf die obigen Ausführungen verwiesen.
- d.) Obigem Erkenntnis sei auch durch den Ansatz eines für die Lage in C hohen Quadratmeter-Mietpreises von 5,00 € Rechnung getragen worden.
- e.) Trotz der Kaufpreisreduktion um 223.000 € würden bei der Bw schlussendlich Gebäude-Anschaffungskosten von 770.183 € aufscheinen und diese seien immer noch höher als der in der K-Feuerversicherungspolizze ausgewiesene und seitens des Versicherers bekanntlich hoch geschätzte Neubauwert von 761.300 €.
- f.) Die in der Schätzung des steuerlichen Vertreters der Bw vorgenommene Gewichtung des Ertragswertes wäre nur dann gerechtfertigt, wenn dieser unter dem Sachwert liegen würde. Nur in einem solchen Fall sei es notwendig, die Bedeutung des Ertragswertes durch eine Gewichtung zu erhöhen. Wenn aber der Ertragswert ohnehin höher als der Sachwert sei, sei eine doppelte Gewichtung des Ertragswertes nicht mehr angebracht. Trotz dieser Tatsache sei seitens des Prüfers in dessen Schätzung die Gewichtung zu Gunsten des Ertragswertes (1:2) beibehalten worden.
- g.) Bei einer Hochrechnung der Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten mittels des Baupreisindexes, wäre der Neubauwert um 53.000 € niedriger als bei der durch den Prüfer vorgenommenen Schätzung nach der Kubatur.

Mit Schreiben vom 20. Juli 2006 stellte die Bw ohne weitere Ausführungen den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Über die Berufung wurde erwogen:

I) Sachverhalt:

Wie den Unterlagen des Betriebsprüfers, dem Einheitswertakt EW-AZ 123 und dem Bauakt des Gemeinde C zu entnehmen ist, ist das gegenständliche Gebäude durch mehrere Zu- und Umbauten vergrößert und umgestaltet worden. Die vom Prüfer getroffenen Feststellungen über das Gebäudeausmaß und den Zeitpunkt der einzelnen Bauabschnitte ist unbestritten.

Im Jahr 1902 ist auf der strittigen Liegenschaft ein kleines Wohnhaus bestehend aus Erd- und Obergeschoß mit einer Nutzfläche von rd. 100 m² und einem Keller im Ausmaß von 16 m² errichtet worden.

In den Jahren 1975-1976 wurde für eine weitere Wohnung ein Anbau im Ausmaß von 4,9 m x 13,5 m, bestehend aus Keller, Erd- und Obergeschoß (163 m² Nutzfläche) und frei stehenden Garagen samt Holzlager (rd. 80 m²) errichtet (Baubescheid vom 11. Juli 1975). 1983 wurde die Außenfassade neu gestaltet und die Wohnräume im Erdgeschoß in Geschäftsräumlichkeiten für ein Handarbeits- und Sportmodengeschäft umgestaltet (Baubescheid vom 2. Februar 1983)

Im Jahr 1984 kam es zur Versteigerung der Liegenschaft, bei der Rochus W diese Liegenschaft um 1.912.000 ATS erstand.

In den Jahren 1992-1993 nahm er einen Um- und Anbau vor. Die Baukosten betrugen 1.207.452 ATS. Dabei wurden die im Jahr 1975 errichteten Garagen samt Holzlager abgetragen und an deren Stelle ein Anbau bestehend aus Keller und Erdgeschoß mit einer Nutzfläche von jeweils 125 m² Nutzfläche für Lagerräume und Garagen errichtet. Die bestehenden Geschäftsräumlichkeiten im Erdgeschoß wurden zum Teil in eine Werkstatt und die bisher für Wohnzwecke gewidmeten Räume im Obergeschoß in 2 Büroräume (33 m²) und ein Archiv (10 m²) umgewidmet.

Neben den Investitionen von Rochus W nahm auch die Bw im Jahr 1993 in Form einer Mieterinvestition einen Zu- und Umbau am bestehenden Gebäude vor. Dabei wurde der Altbestand aus dem Jahr 1902 abgetragen und am damaligen Zubau aus dem Jahr 1975 ein Anbau an der Vorderseite des Hauses um einen Kostenaufwand von rd. 7. Mio. ATS errichtet. Der Zubau hat ein Ausmaß von 8,3 m x 13,5 m und besteht aus Keller- (117 m²), Erd- (78,76 m²) und Obergeschoß (84,92 m²) sowie einem ausgebauten Dachgeschoß (124 m²). Im Erd- und Obergeschoß befinden sich Geschäfts- und Lagerräumlichkeiten und im Dachgeschoß eine Wohnung. Diese Wohnung erstreckt sich über die gesamte Gebäudefläche, somit auch über den Altbestand aus den Jahren 1975-1976, sodass der gesamte Baukörper ein einheitliches Ganzes bildet.

Gegenstand der Veräußerung an die Bw im Jahr 2004 war neben dem Grundstück, die in den Jahren 1975-1976 und 1992-1993 errichteten Zu- und Anbauten.

II) Verdeckte Ausschüttung:

Strittig ist nunmehr, ob die Bw die angeführte Liegenschaft samt den strittigen Gebäudeteilen vom Gesellschafter-Geschäftsführer Rochus W zu einem überhöhten Preis angekauft hat und wenn ja, ob und in welcher Höhe eine verdeckte Ausschüttung vorliegt.

Gemäß § 8 Abs. 2 KStG 1988 ist es für die Ermittlung des Einkommens ohne Bedeutung, ob das Einkommen im Wege offener oder verdeckter Ausschüttungen verteilt oder entnommen oder in anderer Weise verwendet wird. Das objektive Tatbild der verdeckten Ausschüttung setzt eine Vermögensminderung bei der Körperschaft voraus. Verdeckte Ausschüttungen sind somit alle außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung gelegenen, nicht ohne weiteres erkennbaren Zuwendungen (Vorteile) einer Körperschaft an den Anteilsinhaber, die das Einkommen der Körperschaft zu Unrecht vermindern und ihre Wurzeln bzw. ihre Ursache in der Anteilsinhaberschaft bzw. im Gesellschaftsverhältnis haben.

Diese Ursache wird an Hand eines Fremdvergleiches ermittelt. Vorteile, die eine Gesellschaft ihren Gesellschaftern zuwendet, die sie aber anderen Personen nicht oder nicht unter den gleichen günstigen Bedingungen zugestehen würde, sind durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst.

Subjektive Voraussetzung für eine verdeckte Ausschüttung ist eine ausdrücklich auf Vorteilsgewährung gerichtete Willensentscheidung der Körperschaft, wobei sich die Absicht der Vorteilsgewährung auch schlüssig aus den Umständen des Falles ergeben kann. Die Notwendigkeit des Aufgreifens verdeckter Ausschüttungen ist Folge des Trennungsprinzips. Danach sind die Kapitalgesellschaften regelmäßig als solche und unabhängig von ihren Gesellschaftern Steuersubjekt (siehe *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger*, KStG 1988, Tz 152 ff zu § 8; *Hofstätter-Reichel*, EStG 1988, Tz 18 zu § 27 und die dort jeweils angeführte Rechtsprechung).

Im streitgegenständlichen Fall wird von der Bw gar nicht ernstlich bestritten, dass der Verkehrswert bzw. gemeine Wert der gegenständlichen Liegenschaft unter dem von ihr dafür bezahlten Preis liegt, sondern sie vertritt vielmehr die Ansicht, dass die besonderen Umstände des Einzelfalles diesen Preis rechtfertigen würden und jeder sorgfältig handelnde Geschäftsführer in der gegebenen Situation den Kaufpreis von 601.475,48 € als fremdüblich angenommen und sogar noch einen höheren Preis akzeptiert hätte.

Dem ist entgegen zu halten, dass ein wirtschaftlicher Interessengegensatz zwischen Verkäufer und Käufer, der zu einer Preisbildung über dem Marktpreis führen hätte können, aufgrund der 75%igen Beteiligung des Verkäufers Rochus W an der Bw, nicht bestanden hat. Rochus W war nach dem Verkauf zwar nicht mehr zivilrechtlicher Eigentümer der Liegenschaft konnte aber als alleiniger Geschäftsführer der Bw die Herrschaft über diese Liegenschaft mit den Mitteln des Gesellschaftsrechtes weiterhin ausüben.

Dieser mangelnde Interessengegensatz und die Möglichkeit von Rochus W über die Liegenschaft, sei es als Eigentümer der Liegenschaft oder soweit es die Mieterinvestitionen betroffen hat, als Gesellschafter-Geschäftsführer der Bw, über die gesamte Liegenschaft (somit auch über die Mieterinvestitionen der Bw) verfügen zu können, dürfte letztlich auch ursächlich dafür gewesen sein, dass es zu dieser Konstellation, bei der die Mieterinvestitionen der Bw wesentlich höher waren als der Wert des restlichen Gebäudes des Grundeigentümers Rochus W. Ein Fremder Dritter hätte ohne klare vertragliche Grundlagen über eine allfällige spätere Übernahme der Liegenschaft oder über die Ablöse der eigenen Investitionen diese umfangreichen Investitionen in ein fremdes Gebäude erst gar nicht vorgenommen.

Im gegenständlichen Fall hat aufgrund des mangelnden Interessengegensatzes zwischen der Bw und dem Grundeigentümer Rochus W keine nähere Regelung bezüglich der Investitionen der Bw und der weiteren Nutzung der Liegenschaft bestanden. Wie der steuerliche Vertreter in der mündlichen Verhandlung ausgeführt hat, sei anlässlich einer Betriebsprüfung bei der Bw im Jahr 1994 vom Finanzamt die Ansicht vertreten worden, die Gebäudeinvestitionen der Bw seien mangels vertraglicher Vereinbarungen dem Grundeigentümer und Gesellschafter Rochus W zugewachsen und sie wären als verdeckte Ausschüttung zu erfassen. Um damals diese Zurechnung und verdeckte Gewinnausschüttung zu verhindern, habe die Bw mit Rochus W (im Nachhinein) eine Vereinbarung über einen 20-jähriges Kündigungsverzicht bezüglich der Nutzung der Liegenschaft durch die Bw und eine Regelung über die Ablöse der Mieterinvestitionen getroffen. Damals sei bereits beabsichtigt gewesen, die Liegenschaft zunächst für 20 Jahre zu verpachtet und nach Ablauf der 20 Jahre zu einem angemessen Preis an die Bw zu verkaufen. Im Jahr 2004 habe dann der steuerliche Vertreter der Bw in Anlehnung an den Sach- und Ertragswert der Liegenschaft unter Bedachtnahme der enormen Verluste (Mehrkosten), die der Bw erwachsen wären, wenn sie das Betriebsgebäude nicht mehr weiter nutzen hätte können und unter Berücksichtigung der Rechtsicherheit, die die Bw durch den Kauf gewinnen würde, den Kaufpreis ermittelt.

Es mag durchaus sein, dass der Bw bei einer Auflösung des Mietverhältnisses oder einer mangelnden Einigung über den Kaufpreis des Betriebsgebäudes für eine Ersatzbeschaffung erhebliche Kosten erwachsen wären. Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates kann die wirtschaftliche Abhängigkeit, in die sich die Bw durch die hohen Mieterinvestitionen und die unklaren vertraglichen Regelungen über einen späteren Erwerb der Liegenschaft bzw. Ablöse der Mieterinvestitionen begeben hat und die ihre Wurzel bzw. ihre Ursache allein im mangelnden Interessengegensatz zwischen der Bw und ihrem Gesellschafter-Geschäftsführer

haben, nicht als Rechtfertigung dazu benutzt werden, um dem Gesellschafter-Geschäftsführer für seinen restlichen Betriebsgebäudeteil einen weit höheren Kaufpreis zu bezahlen, als es dem Verkehrswert der Liegenschaft entspricht.

Aber auch bei Wegdenken der gesellschaftlichen Verbindung zwischen Verkäufer und Käufer vermögen die konkreten Umstände des Einzelfalles den von der Bw bezahlten Kaufpreis nicht zu rechtfertigen.

Der Bw ist zwar durchaus beizupflichten, wie sie in der Berufung unter Verweis auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 27. Juli 1999, 94/14/0018 ausführt, wonach bei der Durchführung eines für die Beurteilung der Frage einer allfälligen verdeckten Gewinnausschüttung anzustellenden Fremdvergleiches nicht darauf abzustellen ist, ob - aus der Sicht des Verkäufers - ein „fremder“ Dritter die Liegenschaft um den gleichen Preis vom Gesellschafter-Geschäftsführer gekauft hätte, sondern- aus der Sicht der Gesellschaft - darauf, ob die Gesellschaft die Liegenschaft, wenn sie im Eigentum eines fremden Dritten und nicht des Gesellschafter-Geschäftsführers gestanden hätte, allein aus betriebswirtschaftlichen Gründen, um annähernd den gleichen Preis gekauft hätte. Solche betriebswirtschaftliche Gründe, die zu einer Preisbildung weit über dem Marktpreis führen hätten können, lagen hier aber nicht vor.

Es ist zwar richtig, dass die Bw auf der vom Gesellschafter-Geschäftsführer (ohne schriftliche Vereinbarung) gepachteten Liegenschaft durch einen von ihr finanzierten Zu- und Aufbau im Jahr 1993 Mieterinvestitionen von rd. 7 Mio. ATS vorgenommen hat und dieser Zu- und Aufbau, der nach einer undatierten, beim Finanzamt am 3. Jänner 1995 vorgelegten Vereinbarung zwischen der Bw und dem Gesellschafter-Geschäftsführer Rochus W nach einer frühestens nach Ablauf von 20 Jahren möglichen Kündigung in das Eigentum von Rochus W übergegangen wäre.

Die Ansicht der Bw, wonach sie bei der Kaufpreisfindung für diese Liegenschaft darauf bedacht habe nehmen müssen, dass im Fall einer Kündigung des Mietvertrages sie für diese Mieterinvestition nur eine Ablöse erhalten hätte, die weit unter jenem Wert gelegen wäre, welche die Investition für sie darstellte und sie daher auch einen höheren Kaufpreis akzeptieren habe müssen, vermag der Unabhängige Finanzsenat nicht zu teilen. Nach der vorliegenden Vereinbarung wäre der Ablösepreis für den Fall, dass sich die beiden Parteien über die Person des Gutachters, die den Wert der abzulösenden Investitionen bestimmen

sollte, nicht einigen sollten, von jenem Wirtschaftstreuhänder zu ermitteln gewesen, der zu diesem Zeitpunkt die Bw vertritt. Es war daher nicht zu befürchten, dass der steuerliche Vertreter der Bw, der ja nur ihre Interessen zu vertreten hat, einen Preis festsetzen würde, der unter jenem Wert liegt, die die Investition für sie darstellt. Auch der Hinweis im Erörterungsgespräch auf § 9 Abs. 2 BauRG, wonach bei Erlöschen des Baurechtes mangels anderer Vereinbarung, dem Baurechtsberechtigen eine Entschädigung in der Höhe eines Viertelteiles des vorhandenen Bauwertes zu leisten ist, vermag die Ansicht der Bw nicht zu stützen, zumal im gegenständlichen Fall ein Baurecht nicht bestanden hat und zudem eine Vereinbarung über den Ablösepreis getroffen worden ist. Diese Bestimmung wäre daher auf den gegenständlichen Fall nicht anzuwenden gewesen.

Abgesehen davon bestanden nicht die geringsten Anhaltspunkte dafür, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer diesen Mietvertrag zu Lasten der Bw aufkündigen würde. Er hat sich in dieser Vereinbarung sogar verpflichtet alles zur Erreichung des Gesellschaftszeckes erforderliche zu unternehmen.

Auch die Kosten für eine Verlegung der „Kopfstation“ der Kabel TV-Anlage, die die Bw mit mindestens 300.000 ATS beziffert und im Falle einer Auflösung des Mietverhältnisses angeblich angefallen wären, sind entgegen der Ansicht der Bw bei der Ermittlung eines angemessenen Kaufpreises nicht zu berücksichtigen. Diese Anlage hat die Bw bereits im Jahr 1996 an die Unterinntaler Raiffeisen-Leasing GmbH verkauft und von ihr zurückgemietet. Bei Auflösung des Mietvertrages über die Betriebsliegenschaft auf der sich diese Anlage befindet, wären die anfallenden Verlegungskosten wohl von der Eigentümerin der Anlage und nicht von der Bw als Mieterin dieser Anlage zu tragen gewesen.

Ebenso wenig ist darauf abzustellen, dass die Errichtung eines neuen Betriebsgebäudes eine wesentlich höhere Kostenbelastung verursacht hätte als der vom Gesellschafter geforderte Kaufpreis. Dass bei gleichen Größenverhältnissen des Gebäudes die Errichtung eines Gebäudes höhere Kosten verursacht als der Ankauf eines älteren Gebäudes, liegt auf der Hand. Ein Neubau hätte aber auch einen entsprechend höheren Wert als ein Altgebäude, sodass der Kaufpreis des Altgebäudes nicht mit den höheren Kosten eines Neubaues begründet werden kann.

Zudem kam als Alternative zum bisher angemieteten Betriebsgebäude nicht nur die Errichtung eines eigenen Betriebsgebäudes in Frage sondern ebenso die neuerliche Anmietung eines Betriebsgebäudes. Es wäre daher darauf abzustellen gewesen, ob um den bisherigen Mietzins

ein gleichwertiges Mietobjekt angemietet werden hätte können. Dies wäre aber durchaus der Fall gewesen, denn der von der Bw bezahlte Mietzins lag nach den unbestrittenen Feststellungen des Prüfers erheblich über dem damals allgemein üblichen Mietzinsniveau.

Ganz allgemein betrachtet bestand für die Bw im Jahr 2004 aus betriebswirtschaftlicher Sicht keine zwingende Notwendigkeit diese Liegenschaft käuflich zu erwerben, zumal das Mietverhältnis noch für weitere 9 Jahre unkündbar war, die Mieterin im Fall einer Kündigung für ihre Investitionen einen ihren Vorstellungen entsprechenden Kostenersatz erhalten hätte und weitere Mieterinvestitionen, die eine langfristige Sicherung der Rechtsposition der Bw notwendig gemacht hätten, nicht geplant waren. Auch ein fremder Verkäufer hätte unter diesen Umständen gegenüber der Bw kein wirksames Druckmittel gehabt mit dem er von ihr einen wesentlich über dem Marktpreis liegenden Kaufpreis erzielen hätte können.

Auch bestand keine Veranlassung für die von der Bw unterstellte Annahme, dass ein fremder Vermieter den Mietvertrag nach Ablauf der Grundmietzeit gekündigt hätte. Einen Eigenbedarf des Gesellschafter-Geschäftsführer an den vermieteten betrieblich genutzten Gebäude(teil) hat nicht bestanden und kann daher wohl auch gegenüber einem fremden Vermieter nicht unterstellt werden. Auch ein fremder Vermieter hätte sich bei einer Neuvermietung an einen Dritten keinen höheren als den von der Bw bezahlten Mietzins erwarten können. Zudem hätte der Vermieter bei der gegebenen Vertragslage für die Ablöse der Mieterinvestitionen der Bw, die den Gebäudewert des Vermieters wesentlich übersteigen, erhebliche Mittel aufwenden müssen. Mittel über die der Gesellschafter-Geschäftsführer – wie der Prüfer zu Recht einwendet hat - nicht verfügte, zumal er der Bw auf Grund von Entnahmen über 450.000 € schuldete, die er aufgrund von privaten Investitionen nicht oder nur mehr schwer zurückzahlen hätte können.

Die in der Berufungsvorentscheidung vom Finanzamt vertretene Ansicht, wonach der Verkauf der Liegenschaft an die Bw in erster Linie der Entschuldung des Gesellschafter-Geschäftsführers gedient hat und daher primär in seinem Interesse erfolgt ist, ist somit nicht von der Hand zu weisen.

Auch wenn bei dem für die Beurteilung der Frage einer verdeckten Gewinnausschüttung anzustellenden Fremdvergleich, der Sicht des Käufers maßgebende Bedeutung zukommt (VwGH 27.07.1999, [94/14/0018](#)), so ist es für die Kaufpreisfindung zwischen einander fremd gegenüberstehenden Vertragspartnern auch nicht unerheblich (insbesondere wenn der Verkäufer einen Verkauf anstrebt), ob die Liegenschaft auch für einen fremden Dritten von

Interesse wäre und welchen Preis der Verkäufer dabei erzielen könnte (vgl. VwGH 03.07.1991, [90/14/0221](#)).

Für einen fremden Dritten hätte der mit der Liegenschaft veräußerte Gebäudeteil, der mit der Mieterinvestition der Bw ein einheitliches Gebäude bildet, wohl nur einen sehr eingeschränkten Wert, zumal die Gestaltung des Gebäudes (mit Ausnahme der Wohnung der Bw) auf eine einheitliche Nutzung ausgerichtet ist. Auch der steuerliche Vertreter der Bw führte in der mündlichen Verhandlung aus, dass sich für das Gebäude kein fremder Dritter Käufer gefunden hätte. Für einen fremden Käufer wäre eine Änderung des Gebäudes und deren Nutzung ohne Berührung des Mietverhältnisses der Bw kaum möglich gewesen und der Käufer wäre bei Auflösung des Mietvertrages mit erheblichen Ablösezahlungen der Bw konfrontiert worden, deren Höhe er zum Zeitpunkt des Kaufs der Liegenschaft im Jahr 2004 noch gar nicht abschätzen hätte können. Aufgrund dieser rechtlichen und bauspezifischen Gegebenheiten wäre die Marktgängigkeit dieses Objektes und damit die Möglichkeiten des Gesellschafter-Geschäftsführers die Liegenschaft zu einem angemessenen Preis an einen fremden Dritten veräußern zu können, äußerst beschränkt gewesen.

Da das Mietverhältnis jedenfalls bis zum Jahr 2013 unkündbar war und auch nachher mit einer Auflösung des Vertragsverhältnisses nicht zu rechnen war, hat für die Bw im Jahr 2004 jedenfalls keine zwingende Notwendigkeit für den Ankauf der Liegenschaft bestanden. Für einen gewissenhaften und ordentlichen Geschäftsführer hätte in dieser Situation kein Anlass bestanden einen weit über dem Marktpreis liegenden Kaufpreis zu bezahlen.

Was den Kaufpreis der Liegenschaft betrifft, so ist nur der auf den Gebäudeteil entfallende Kaufpreisanteil strittig, Der von den Vertragsparteien angesetzte Grundwert von 119.000 € ist vom Finanzamt nicht beanstandet worden und steht daher außer Streit.

1) Gebäudewert:

Sowohl die Bw als auch der Prüfer ermittelte den Sachwert der veräußerten Gebäudeteile nach der allgemein anerkannten Methode, nach welcher der Gebäudewert aus dem Neubauwert zum Bewertungsstichtag unter Berücksichtigung einer der Lebensdauer des Gebäudes entsprechenden Abschlages für die durch Alter und Abnutzung eingetretene Wertminderung errechnet wird (vgl. *Ross-Brachmann-Holzer*, Ermittlung des Bauwertes von Gebäuden und des Verkehrswertes von Grundstücken²⁸, Seite 270 ff; *Simon Kleiber*⁷,

Schätzung und Ermittlung von Grundstückswerten, Seite 255 ff; *Heimo Kranewitter, Liegenschaftsbewertung*⁵, Manz-Verlag, Seite 63 ff; § 6 Liegenschaftsbewertungsgesetz).

Für die Berechnung des Neubauwertes ging die Bw von einem Richtwert pro Quadratmeter Nutzfläche von 1.260 € aus, setzte davon für die Werkstatt und die Büroräume 80% und für die übrigen Räume (Keller, Lager, Garagen) 60% an und kam so zu einem Neubauwert von 352.128,63 €. Der Prüfer hingegen ging nicht von der Nutzfläche sondern von der Kubatur des Gebäudes aus und setzte bei einem Richtwert pro Kubikmeter umbauten Raumes von 434 € entsprechend der Bauausführung (Lager, Garagen) und der Bauabschnitte, einen Anteil von 60% bzw. 50% an und kam so zu einem Neubauwert von 322.390,00 €. Nach Abzug eines Altersabschlages von 58.348,81 € bzw. 55.834 € ermittelte die Bw einen Zeitwert von 293.779,82 € und der Prüfer von 266.556 €. Die Nutzungsdauer des Gebäudes wurde von der Bw mit 80 Jahren angesetzt. Der Prüfer nahm dann gleichfalls eine Nutzungsdauer von 80 Jahren an, obschon nach den allgemeinen Erfahrungswerten für vorwiegend gewerblich genutzte Gebäude eine maximale Nutzungsdauer von 60 Jahren angenommen wird (vgl. *Kranewitter, Liegenschaftsbewertung*⁵, aaO, 63 ff), was zu einem entsprechend niedrigeren Zeitwert führen würde. Da offensichtlich auch das Finanzamt diese Nutzungsdauer für vertretbar hielt, erachtet es der Unabhängige Finanzsenat nicht für notwendig, eine Kürzung der Nutzungsdauer vorzunehmen. Der Prüfer nahm neben den Altersabschlag einen „Sonderabschlag“ von 5% und einen Abschlag für Instandhaltung von 8,09% vor und kam so letztlich zu einen Gebäudewert zum Zeitpunkt der Veräußerung von 231.664 €. Diese Abschläge sind vom Prüfer aber weder den Grunde nach noch der Höhe nach begründet worden. Auch in der mündlichen Verhandlung vermochte der Prüfer diese Abschläge nicht hinreichend zu begründen. Diese unbegründeten Abschläge werden daher nicht für sachgerecht erachtet.

Der vom Prüfer ohne die oben angeführten unbegründeten Abschläge ermittelte Zeitwert von 266.556 € weicht zwar um rd. 10% von der Schätzung der Bw ab, diese Differenz kann aber noch als im Rahmen einer Schätzung liegend angesehen werden, sodass der von der Bw angesetzte an der oberen Grenze liegende Sachwert des Gebäudes von 293.779,82 € als gerade noch vertretbar angesehen werden kann.

2) Ertragswert:

Nach der allgemein anerkannten Bewertungsmethode (vgl. Ross-Brachmann-Holzner²⁸, aaO., 275 ff; *Kranewitter*, aaO, 87 ff) wird der Ertragswert eines Gebäudes in der Weise ermittelt, indem der durch das Grundstück insgesamt erwirtschaftete Reinertrag um den Verzinsungsbetrag des Bodenwertes gekürzt wird und der auf das Gebäude (Bauwert) entfallende Anteil am Reinertrag als Barwert einer nachschüssigen Rente mit dem festgesetzten Kapitalisierungszinsfuß unter Berücksichtigung der Restnutzungsdauer der einzelnen Gebäudeteile kapitalisiert wird.

Die Bw legte der Berechnung nicht den Reinertrag sondern den von ihr bezahlten Rohertrag von 35.973,12 € und einen Kapitalisierungszinssatz von 4% p.a. zu Grunde und errechnete so bei dem von ihr ermittelten Aufteilungsverhältnis von Grundwert (119.000 €) zu Gebäudewert (293.779,82 €) von 28,83% zu 71,17% einen Ertragswert des Gebäudes von insgesamt 576.823,31 €.

Der Prüfer ging hingegen entsprechend der allgemein anerkannten Bewertungsmethode von einem Rohertrag von 26.220 €, einem Reinertrag von 19.665 € und einem Kapitalisierungszinssatz von 5,5% aus und gelangte nach Abzug des Verzinsungsbetrages des Bodenwertes zu einem Gebäudeertragswert von 273.092 €.

Die von der Bw vorgenommene Berechnung erweist sich nicht als sachgerecht und führt aufgrund einer falschen Berechnungsbasis und einem zu niedrig angesetzten Kapitalisierungszinssatz zu einem unrealistisch hohen Ertragswert, der nahezu doppelt so hoch ist als der angesetzte Sachwert des veräußerten Gebäudeteiles.

Wie oben dargestellt, hat die Bw als Berechnungsbasis den Rohertrag (Jahresmietzins) herangezogen, ohne dabei die Bewirtschaftungskosten, bestehend aus Verwaltungskosten, Betriebskosten, Instandhaltungskosten, Mietausfallwagnis (vgl. *Kranewitter*, aaO, 88 ff), zu berücksichtigen. Zudem hat das Finanzamt im Betriebsprüfungsbericht und der Berufungsvorentscheidung anhand von Vergleichswerten aufgezeigt, dass auch der von der Bw an den Gesellschafter-Geschäftsführer bezahlte Mietzins und damit der Jahresrohertrag überhöht ist und zwischen Fremden in dieser Höhe nicht bezahlt worden wäre und setzte einen angemessen Rohertrag von 26.220 € an. Den Ausführungen des Finanzamtes in der Berufungsvorentscheidung, wonach die Bw bereits im Zuge der Betriebsprüfung den überhöhten Teil der Miete als Teil des Geschäftsführerbezuges angesehen hat, ist im Vorlageantrag nicht widersprochen worden.

Auch der von der Bw angesetzte Kapitalisierungszinssatz von 4% erweist sich nach den allgemeinen Erfahrungswerten als zu niedrig. Nach der Empfehlung des Vorstandes des Hauptverbandes der allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen Österreichs wird in guter Lage für gewerblich genutzte Liegenschaften ein Kapitalisierungszinssatz von 6,5% - 9,5% und für Geschäftsliegenschaften von 5% - 7% und in mäßiger Lage ein noch höherer Zinssatz empfohlen (vgl. *Kranewitter*, aaO, 98). Dass sich das strittige Gebäude in keiner guten Geschäftslage befindet, ist unbestritten und ist auch vom steuerlichen Vertreter in der mündlichen Verhandlung bestätigt worden. Der vom Prüfer angesetzte Kapitalisierungszinssatz von 5,5% erweist sich daher eher an der unteren Grenze liegend. Der vom Prüfer auf dieser Basis ermittelte Ertragswert des Gebäudes von 273.092 € erweist sich daher insgesamt als durchaus vertretbar.

3) Gesamtwert (Verkehrswert) :

Bei der Ermittlung des Gesamtwertes (Verkehrswertes) haben sowohl die Bw als auch der Prüfer dem Ertragswert die doppelte Gewichtung beigemessen als dem Sachwert. Bei Beibehaltung dieses Wertverhältnisses ergäbe sich bei einem Ertragswert des Gebäudes von 273.092 € und einem Sachwert des Gebäudes von 293.779 € ein Verkehrswert von rd. 280.000 €.

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](#)).

Selbst wenn man davon ausgeht, dass die Bw aufgrund der oben beschriebenen tatsächlichen und rechtlichen Gegebenheiten und der durch den Kauf gewonnenen Rechtssicherheit auch einem fremden Verkäufer gegenüber bereit gewesen wäre für den strittigen Gebäudeteil einen höheren Preis als den Marktpreis zu bezahlen, so vermag dies aber nicht den von der Bw angesetzten Wert von über 480.000 € zu rechtfertigen.

Der besonderen Interessenslage der Bw am Erwerb der Liegenschaft wird mit einem Zuschlag von 60.000 €, der über 20% des durchaus hoch angesetzten Schätzwertes des Gebäudeteiles von 280.000 € entspricht, hinreichend Rechnung getragen. Soweit die Bw für den strittigen Gebäudeteil somit einen Kaufpreis von mehr als 340.000 € bezahlt hat, kann nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates ohne Bedenken von einer subjektiven, auf Vorteilsgewährung gerichteten Willensentscheidung der Bw zugunsten des Gesellschafter-Geschäftsführers ausgegangen werden. Dass bei dem von der Bw als an der oberen Grenze angesetzten und vom Unabhängigen Finanzsenat als gerade noch vertretbar erachteten Neubauwert des erworbenen Gebäudeteiles von 352.128 €, der von ihr für diesen zum Teil 30 Jahre alten Gebäudeteil bezahlte Kaufpreisanteil von 482.475,48 € weit über jenem Wert liegt, den ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsführer bezahlt hätte, erscheint evident. Dieser weit überhöhte Kaufpreisanteil kann nur aus der beherrschenden gesellschaftsrechtlichen Stellung des Verkäufers und Gesellschafter-Geschäftsführer Rochus W erklärt werden, der eindeutig auf die Vorteilsgewährungsabsicht zu Lasten des Gesellschaftsvermögens und zum Vorteil des Gesellschafter-Geschäftsführers schließen lässt.

4) Die verdeckte Gewinnausschüttung erfährt folgende Änderung:

Gebäu dewert lt. BE:	340.000,00 €
Gebäu dewert lt. Bp.	-259.000,00 €
Differenz:	81.000,00 €
Davon 33,34%:	27.005,40 €
Differenz verdeckte Ausschüttung:	108.005,40 €
Verdeckte Ausschüttung lt. Bp:	357.200,00 €
Differenz verdeckte Ausschüttung:	-108.005,40 €
Verdeckte Ausschüttung lt. BE:	249.194,60 €

III) Körperschaftsteuer 2004:

Gebäudewert lt. BE:	340.000 €
Gebäudewert lt. Bp:	259.000 €
Differenz:	81.000 €
Zusätzliche Halbjahres-AfA:	810 €
Gewinn lt. Bp:	103.684,70 €
Halbjahres AfA:	-810,00 €
Gewinn lt. BE:	102.874,70 €

Die Berechnung der Körperschaftsteuer ist dem beiliegenden Berechnungsblatt zu entnehmen.

IV) Kapitalertragssteuer 2004:

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

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

Die Kapitalertragsteuer erfährt folgende Änderung:

Verdeckte Ausschüttung lt. BE:	249.194,60 €
Kapitalertragsteuer (25%):	62.298,65 €

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Innsbruck, am 28. Dezember 2009

Ergeht auch an: Finanzamt als Amtspartei