



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der XXX, vertreten durch yyy, vom 2. Jänner 2009 gegen den Bescheid des ZZZ, vom 28. November 2008 betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer gemäß § 95 Abs. 2 für den Zeitraum 2003 bis 2006 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert. Der Kapitalertragsteuerhaftungsbetrag wird in Höhe von € 41.762,- festgesetzt.

### Entscheidungsgründe

Bei der Bw, eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung, fand über die Jahre 2003 bis 2006 eine Betriebsprüfung statt, bei der in Bezug auf ihren Alleingesellschafter und Geschäftsführer RRR folgende Feststellungen getroffen wurden:

#### ***Tz.2: Verrechnungskonto Alleingesellschafter und Geschäftsführer:***

*Das Verrechnungskonto weist die unten dargestellten Ansätze auf. Aus Sicht des Finanzamtes ist eine Verzinsung vorzunehmen. Als Verrechnungsbasis werden die durchschnittlichen Jahresstände herangezogen. Beim Zinssatz geht das Finanzamt von den angefallenen Zinsen bei den Bankverbindlichkeiten aus. Dabei wurde ein Satz von 5% ermittelt. Die Gewinnausschüttung wird der KEST unterzogen. Die KEST trägt der Alleingesellschafter und Geschäftsführer.*

#### ***Tz. 3: Grundstückskauf***

*Der Alleingesellschafter und Geschäftsführer verkaufte am 28.12.2006 das in seinem Eigentum stehende Grundstück (ohne Gebäude) an die Bw um 482.460 € (220€/m<sup>2</sup>). Das Grundstück war mit einem Baurecht der Bw belastet, der Kaufpreis durch eine Schätzung ermittelt. Die Grundlagen für die Schätzung lagen dem Finanzamt vor der Prüfung nicht vor. Auf Grund des Naheverhältnisses zwischen dem Grundstücksverkäufer (Alleingesellschafter und Geschäftsführer der Bw) und der Bw ermittelte das Finanzamt den Kaufpreis ebenfalls durch eine Schätzung des gemeinen Wertes.*

#### Gutachten im Schätzungsverfahren:

*In einem Gutachten von HHH aus 1995, das der Alleingesellschafter und Geschäftsführer der Bw dem Finanzamt vorlegte, betrug der Bodenwert im Jahr 1995 145,35€/m<sup>2</sup>. Im Zuge des Prüfungsverfahrens beauftragte dieser Herr HHH als Sachverständigen mit der Erstellung eines weiteren Gutachtens über den gemeinen Wert des Grundstücks. In diesem Gutachten wurden jedoch der Realität nicht entsprechende Parameter verwendet. Als jährlicher Baurechtszins wurde ein Betrag von netto 15.395€ angegeben. Tatsächlich beträgt der Zins jährlich 14.844€. Auch wurde bei der Verzinsung mit 4% von einem unbebauten Grundstück ausgegangen. Das Finanzamt errechnete auf Grund der gemischten Nutzung des Grundstücks einen Zinssatz von 6,153%. Die Berechnung erfolgte mit dem Handbuch "Liegenschaftsbewertung" 4. Auflage von Heimo Kranewitter. Dabei wurde ein Wert von 241.248€ errechnet (=14.844/6,153%), was einem Qm-Preis von 110€ entspricht. Dieser Wert wird als Untergrenze bei der Schätzung angenommen.*

#### Vergleichsdaten:

- 1. Das Finanzamt stellte einen Vergleich mit einem benachbarten ähnlich - mit Lager und Büros - bebauten Grundstück an, das Anfang 2007 verkauft wurde an. Dabei wurde ein Kaufpreis von 146€/m<sup>2</sup> festgestellt, wobei der Preis noch Gebäude beinhaltete. Der Preis für den Grund und Boden liegt daher sicher darunter. Das Vergleichsgrundstück weist weiters einen rechteckigen Schnitt auf. Die streitgegenständliche Liegenschaft weist einen dreieckigen Schnitt auf, und ist daher weniger gut bebaubar.*
- 2. Am 4.12.2007 fand sich im Internet auf der Seite [www.immodirekt.at](http://www.immodirekt.at) ein Angebot für einen (Wohn-) Baugrund in Henndorf mit einer Fläche von 1000m<sup>2</sup> zu einem Preis von 140.000€ (=140€/m<sup>2</sup>).*
- 3. Im Schätzungsgutachten aus 1995 von HHH über die Höhe des angemessenen Mietzinses wurde ein Mietpreis von 6,6 ATS (0,48€) pro Monat angegeben. Dabei wurde ein Verkehrswert von ATS 2.000 (= 145,3€) pro m<sup>2</sup> angegeben. Am 4.12.2007 fand sich im Internet auf der Seite [web4.immobilien.net](http://web4.immobilien.net) ein Angebot über ein gewerbliches*

*Pachtgrundstück mit Gas-Kanal- Strom- und Wasseranschluss an der Ortseinfahrt von HD, wörtlich nahe der Fa. XX. Dabei war ebenfalls ein Mietpreis von 0,48€ pro m<sup>2</sup> und Monat ausgewiesen. Daraus zieht das Finanzamt den Schluss, dass der Grundstückspreis seit 1995 keine wesentliche Änderung erfuhr.*

*4. Bei einer Recherche am 8.10.2008 fand sich auf der Internetseite [www.hh-immo.at](http://www.hh-immo.at) ein Angebot mit der Objektnummer AAA, Gewerbegrundstück in HD mit einer Fläche von 6.000m<sup>2</sup> zu einem Kaufpreis von 150€/m<sup>2</sup>. Erwähnt wird dabei, dass sich Metallverarbeitende Betriebe im Gewerbegebiet angesiedelt haben und eine Zufahrtsmöglichkeit für Lkw besteht.*

*5. Dem Finanzamt liegen weiters Kaufpreise aus den Jahren 2004 bis 2006 vor, wobei die Grundstücke in einzelnen Eigenschaften mit dem fraglichen Grundstück vergleichbar sind. Dabei wurde ein Bodenwert von maximal 150€ errechnet. Grundstücke mit einem Wert von über 150€/m<sup>2</sup> waren nur bei Wohnbaugrundstücken in Bestlagen zu erzielen.*

*6. Der Immobilienspiegel der WKO gibt derzeit für Betriebsansiedlungen in Salzburg-Umgebung bei sehr gutem Nutzwert 148€/m<sup>2</sup> an.*

*Auf Grund der Vergleichsdaten wird der Wert des Grund-und Bodens (ohne Bebauung) 2006 mit 145€/m<sup>2</sup> geschätzt.*

#### *Bebauungsabschlag:*

*Da ein unbebautes Grundstück grundsätzlich höherwertig ist als ein bebautes, ist für die Bebauung ein Abschlag vorzunehmen. Das Finanzamt folgt dabei der Berechnungsmethode, die im Gutachten von HHH angewendet wurde. Der Abschlag wird somit in Höhe von 10% angesetzt.*

*Dadurch ergibt sich folgender Wert des bebauten Grundstücks:*

$$2.193\text{m}^2 \times 145\text{€/m}^2 - 10\% = 286.187\text{€}$$

#### *Vorteilsausgleich durch die Aufgabe des Baurechts:*

*1. Auf Grund des Baurechtsvertrags wäre das Gebäude nach Vertragsablauf entschädigungslos dem Grundeigentümer zugefallen. Dadurch entsteht beim Grundstückskauf 2006 ein Vorteil für die Gesellschaft. Um fremdübliche Entschädigungswerte zu ermitteln wird das Baurechtsgesetz herangezogen, wonach im § 9 eine Entschädigung in Höhe eines Viertels des vorhandenen Bauwertes festgelegt ist. Der Ende 2006 vorhandene Bauwert wurde im Gutachten von HHH mit 483.700€ ermittelt. Daraus ergibt sich ein Entschädigungsbetrag von 120.925€.*

*2. Weiters entsteht beim Baurechtsgeber durch den Wegfall der Baurechtsbelastung ebenfalls ein Vorteil. Der Wert des Baurechts bzw. der Belastung zum Zeitpunkt des Verkaufs entspricht der zu leistenden Entschädigung im Wert von 120.925€.*

*Insgesamt ergibt sich daher durch die Entschädigung für das Baurecht und die Aufgabe des Baurechts keine Erhöhung des gemeinen Wertes des Grundstücks. Aus Sicht des Finanzamtes sind im Entschädigungsbetrag lt. Baurechtsgesetz sämtliche beiderseitigen Vor- und Nachteile abgegolten. Eine darüber hinausgehende Entschädigung kann daher nicht als fremdüblich angesehen werden. Das Naheverhältnis, das sich als Grundstücksverkäufer und 100%-Gesellschafter und Geschäftsführer der kaufenden GmbH ergibt, erforderte eine Prüfung der Fremdüblichkeit des Rechtsgeschäfts. Der Abgabepflichtige beruft sich auf die Abgeltung weiterer Vorteile der GmbH bei der Kaufpreisberechnung. Dies wird aber nicht als fremdüblich beurteilt. Es lag auch keine eindeutige, schriftliche Vereinbarung über den Vorteilsausgleich vor, die eine verdeckte Ausschüttung ausschließen würde.*

*Der gemeine Wert von 286.187€ wird vom Finanzamt als Schätzwert herangezogen. Die Differenz zwischen dem Kaufpreis + Nebenkosten und dem gemeinen Wert + Nebenkosten stellt eine verdeckte Gewinnausschüttung dar, die der KEST unterzogen wird. Die KEST trägt der Gesellschafter RR.*

*Schlußbemerkung: Am 27.11.2008 langte beim Finanzamt eine Stellungnahme von HHH betreffend der Schätzung des Finanzamtes ein. Nach der Schlußbesprechung am 8.10.2008 wurde eine Nachfrist zwecks der Verifizierung der Grundstücks-Vergleichsdaten bis 13.11.2008 gewährt. Es wurden keine Beweismittel (reelle Vergleichsdaten) vorgelegt, die das Finanzamt zu einer geänderten Rechtsansicht veranlassen. Sämtliche Angaben von Herrn HHH beruhen auf Schätzungen oder Vermutungen. Die vom Finanzamt erhobenen Vergleichsdaten konnten daher nicht widerlegt werden. Als Vergleichsgrundstück wurde die BB in HD angeführt, das angeblich zu einem Preis von 200€/m<sup>2</sup> angeboten würde. Die Recherche des Finanzamtes ergab, dass das Grundstück am 17.3.2008 um 517.580€ verkauft wurde. Bei einer ausgewiesenen Fläche von 3.697qm ergibt sich ein Preis von exakt 140€/m<sup>2</sup>. Das Finanzamt sieht sich daher in seiner Schätzung bestätigt.*

Die Abgabenbehörde erster Instanz schloss sich den Ausführungen der Betriebsprüfung 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 sie im angefochtenen Bescheid die verdeckte Ausschüttung aus Verzinsung Verrechnungskonto sowie Differenzbetrag Grundstückskaufpreis + Nebenkosten und gemeiner Wert/Grundstück + Nebenkosten im

Prüfungszeitraum mit € 255.905,- und setzte davon eine Kapitalertragsteuer von € 63.976,- fest.

Die gegen diesen Bescheid fristgerecht eingebrachte Berufung richtet sich einerseits gegen die steuerliche Behandlung des Grundstückkaufes, in dem ein Teil des Veräußerungspreises als verdeckte Gewinnausschüttung qualifiziert wurde und andererseits gegen die Höhe des Zinssatzes bei der Verzinsung des Verrechnungskontos.

In Anbetracht der Infragestellung der Angemessenheit des Kaufpreises sei bereits im Rahmen der Betriebsprüfung ein Schätzungsgutachten von HHH eingeholt worden, um die zur Kaufpreisfindung herangezogene Bewertung zu dokumentieren. Der von der Betriebsprüfung in weiterer Folge herangezogene Gutachter, JJJ, habe abweichend vom Gutachten des Sachverständigen HHH, der zu einem gemeinen Wert des Grundstückes von € 443.000,- komme, einen gemeinen Wert des Grundstückes von € 296.055,- ermittelt. Zum Gutachten JJJ habe HHH in der Folge noch vorgebracht, dass eine Stellungnahme der Gemeinde HD vorliege, die besagt, dass Baugründe zwischen € 160,- und € 180,- angeboten und verkauft werden und dies unberücksichtigt blieb. Auch sei dem Kaufpreis des Nachbargrundstückes infolge Ablaufs der Nutzungsdauer der Gebäude (Stahlblechbauweise aus 1978) Abbruchkosten hinzuzuzählen.

Beanstandet werde auch, dass zum einen der ursprünglich abgeschlossene Baurechtsvertrag zwischen dem Grundstücksverkäufer (Alleingesellschafter und Geschäftsführer) und der Bw im Hinblick auf das Naheverhältnis als nicht fremdüblich eingestuft werde. Durch das zeitlich vorgezogene Zusammenführen des Grundstückes mit dem Baurecht sei eine Bewertungssituation vorhanden, die nicht 1 : 1 mit vergleichbaren Liegenschaftsverkäufen gesehen werden könne.

Von Seiten des JJJ und der Betriebsprüfung werde vor allem die Vergleichswertmethode angewandt. Betrachte man den Grundstücksverkauf ausschließlich unter dem Gesichtspunkt der Grundstücksveräußerung und lasse man den bei der Kaufpreisfindung berücksichtigten Vorteilhaftigkeitsausgleich (vorzeitige Aufgabe eines Baurechtes und Werterhöhung der Gesamtliegenschaft aus Sicht der GmbH) außeracht, so werde der von der Betriebsprüfung ermittelte "reine Grundstückswert" wie folgt kritisiert:

Wenn die Vergleichswertmethode im Vordergrund der Ermittlung des gemeinen Wertes stehe, so müssen doch die für jedes Grundstück konkret geltenden Wertansätze überprüft und gewürdigt werden. Das in der Betriebsprüfung zum Vergleich herangezogene Nachbargrundstück unterscheide sich durch den Bebauungszustand und auch durch die Umstände der Veräußerung. Der Gutachter HHH habe sich diese Liegenschaft angesehen und

festgestellt, dass das Nachbargrundstück mit einer abgewirtschafteten Stahlhalle aus dem Jahre 1978 bebaut sei und im Zuge eines Insolvenzverfahrens durch die Bank bewertet wurde.

Als weitere Vergleichsdaten werde von der Betriebsprüfung ein Immobilienanbot mit einem m<sup>2</sup> Preis vom € 140,- zitiert. Bei einer durch den steuerlichen Vertreter vorgenommenen internen Recherche haben sich Kaufpreisangebote von Grundstücken in HD mit einem m<sup>2</sup>-Preis von € 249,- gefunden. Die weiters zitierten Vergleichswerte/Durchschnittswerte auf Grund von Kaufpreissammlungen und Statistiken gäben nur ungefähre Werte wieder, da zumeist weder die Nebenkosten noch allfällige "kaufpreisgestaltende Maßnahmen" berücksichtigt wären.

Der ferner von der Betriebsprüfung getroffene Ansatz, dass auf Grund einer internen Recherche nachgewiesen werde, dass seit 1995 Grundstückspreise keine wesentliche Änderungen erfahren haben, widerspreche sowohl realen Erfahrungen als auch der gängigen Verwaltungspraxis, dass im Zuge von Betriebsprüfungen zumindest historische Anschaffungskosten um den Baukostenindex angepasst werden. Im gegenständlichen Fall werde der Kaufpreis des streitgegenständlichen Grundstückes 2006 mit € 135,- 1995 mit € 145,- angesetzt. Die von der Betriebsprüfung getroffene Bewertung weiche somit von der gutachterlichen Stellungnahme und auch der laufenden Verwaltungspraxis im Zuge der Bewertung bei Einlagen- und Entnahmevorgängen ab. Würde man den Wert des Grundstückes von € 145,- aus dem Jahr 1995 indexieren, so ergäbe sich allein aus dieser Berechnung ein Grundstückswert von € 180,- bis € 190,-. Dieser Wert decke sich sowohl mit der gutachterlichen Stellungnahme als auch mit jetzt angebotenen Kaufpreisen für ein direkt angrenzendes Nachbargrundstück und einer Bestätigung der Gemeinde HD. Nicht berücksichtigt sei auch ein Vorteilhaftigkeitsausgleich (vorzeitige Aufgabe Baurecht der Bw und Teilabgeltung der zum Auflösungszeitpunkt des Baurechtes bestehenden Buchwerte für Investitionen auf fremden Grund und Boden).

Ferner müsse auch die Möglichkeit eingeräumt werden, sich bei der Bewertung von Kaufvorgängen am oberen Ende zu orientieren. Diese Orientierung könne nicht als verdeckte Gewinnausschüttung und Vorteil gewertet werden. Es werde somit ersucht, im Wege der Berufungserledigung einen Wertansatz des Grundstückes von € 185,- zu akzeptieren (in Anbetracht des Top-Zustandes des Gebäudes, der langfristigen Funktionalität seien bei der Bewertung des Grundstückes keine Abschläge, wie sie von den Gutachtern bei anderen, nicht dieser Situation vergleichbar, angewendet werden, zu berücksichtigen).

Im Zuge der Betriebsprüfung habe man die bisher nicht verzinsten Kontostände des Verrechnungskontos des Alleingeschafters und Geschäftsführers verzinst. Im Wege der Berufung werde ersucht, den angesetzten Zinssatz von 5% dahingehend zu korrigieren, dass

ein Durchschnittzinssatz (Zinssätze der Jahre 2003 - 2006 liege zwischen 2,65 und 3,95%) von 3,5% zur Anwendung gelange.

Durch die in der Berufung beantragte Änderung der Bewertung des Kaufpreises, könne sich auch eine Änderung des Verrechnungskontosaldos ergeben, sodass sich bei Änderung des Punktes Kaufpreisfindung auch eine Änderung der Berechnungsgrundlage des Verrechnungskontos ergäbe.

Für den Fall der Entscheidung der Berufung durch den UFS werde die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung beantragt.

Seitens der Abgabenbehörde erster Instanz wurde zur Berufung folgende Stellungnahme abgegeben:

Der Wert des Grundstücks sei im Rahmen einer Schätzung anhand von Vergleichsdaten ermittelt worden. Auch diene ein Gutachten von JJJ der Preisfindung. Zum Nachbargrundstück mit der abgewirtschafteten Halle sei anzuführen, dass sich diese auch noch zum Abschluss des Prüfverfahrens auf dem Grundstück befunden habe. Laut telefonischer Auskunft der dort tätigen Firma sei die Halle zum Zeitpunkt des Kaufs mit einer neuen Heizung ausgestattet und isoliert worden. Für die bestehende Nutzung als Lager und Büro bedürfe es keiner baulichen Maßnahmen.

Die Liegenschaft sei zwischen fremden Dritten auf dem freien Markt verkauft worden und die Halle habe noch einen Nutzwert. Für die behauptete Bewertung im Rahmen einer Insolvenz fänden sich keine Hinweise. Es sei nicht anzunehmen, dass die LVW, die dieses Grundstück zu verwerten hatte, diese Liegenschaft wegen eines Insolvenzverfahrens wesentlich unter dem Marktpreis veräußern würde. Sollte das Vergleichsgrundstück tatsächlich einen Wert von 180€/m<sup>2</sup> haben, hätte man bei einem Weiterverkauf nicht auf diesen zusätzlichen Gewinn verzichtet.

Die Erhöhung des bezahlten Kaufpreises der Nachbarliegenschaft um die Abbruchkosten der Halle sei unzulässig, da das Gebäude mit einer neuen Heizung ausgestattet und isoliert worden sei und daher zumindest als teilrenoviert angesehen werden könne. Bei der Schätzung der Bw blieb dies unerwähnt.

Das Vergleichsgrundstück habe mit 2.727m<sup>2</sup> auch eine vergleichbare Größe mit dem der Bw, sodass jede Kritik an der Verwendung dieses Grundstücks als Vergleichsgrundstück ins Leere gehen müsse. Zu den anderen Vergleichsgrundstücken sei anzuführen, dass diese Werte ungefähr dem der oben abgeführten Vergleichsliegenschaft entsprechen. Dem

Immobilienpiegel der WKO sei dabei auch sicher Beachtung zu schenken (in Salzburg-Umgebung bei sehr gutem Nutzwert 148€/m<sup>2</sup>).

Auch werde in der Berufung angeführt, dass der Kaufpreis des Grundstücks 1995 bereits 145€/m<sup>2</sup> betragen habe. Dieser Wert sei im Schätzwertgutachten über die Höhe des angemessenen Mietzinses im Zusammenhang mit der Errichtung des Baurechts vom Gutachter der Bw angenommen worden.

Laut einer Publikation des Landes Salzburg (SIR-Studie) wäre es nach einem extremen Preisanstieg bei Grundstücken nach 1995 zu einem Preisrückgang gekommen, bis 1997 zu einem Preisverfall von 33%. 1995 lagen lt. der Publikation die Median-Werte bei 167,14€/m<sup>2</sup> 1997 bei 109€/m<sup>2</sup>, 2001 bei 132€/m<sup>2</sup>. Bis 2006 sei es sicher wieder zu einem Preisanstieg gekommen, sodass der seinerzeitige Preisverfall bis 2006 wieder aufgeholt worden sei. Die in der Berufung angeführte Indexanpassung entspräche nicht dieser Preisentwicklung.

Der in der Berufung angeführte Wert von 185€/m<sup>2</sup> liege fern jeder Realität. Der Berufung wären 2 Grundstücksangebote vom 8. November 2008 mit einem m<sup>2</sup>Preis von 180€/m<sup>2</sup> angeschlossen sowie ein Angebot vom 2.1.2009 über ein leeres Grundstück in bester Lage in HD mit einem Preis von rund 250€/m<sup>2</sup>. Dabei handle es sich um reine Wohnbaugrundstücke, die betreffend die Nutzbarkeit und Wertigkeit anders zu betrachten seien als überwiegend gewerblich genutzte Liegenschaften. Im gegenständlichen Fall liege ein gemischt genutztes Grundstück vor (54% Gewerbe + 17,4% Büro + 28,5% Wohnung). Im Prüfungsbericht habe man als Vergleichswerte gewerbliche Grundstücke herangezogen mit Flächen von 2.727 m<sup>2</sup> bis 6.000 m<sup>2</sup>. Angebote aus dem Zeitraum Ende 2008/Anfang 2009 seien weniger aussagekräftig als die Vergleichsdaten aus 2007.

Der Stellungnahme der Gemeinde HD, dass Baugründe zwischen 160€ und 180€ angeboten und verkauft werden, könne keine Differenzierung zwischen Wohn- und Gewerbegründen entnommen werden. Die Recherchen im Zuge der Prüfung haben andere Daten ergeben.

Ein weiterer Punkt der Berufung sei der Bebauungsabschlag von 10% des Grundstückswertes. In der Berufung werde eingewandt, dass auf Grund des Top-Zustandes des Gebäudes und dessen langfristiger Funktionalität keine Abschlag vorzunehmen sei. Dazu sei zu entgegnen, dass sowohl Herr HHH als auch JJJ diesen Abschlag vorgenommen haben, zumal ein leeres Grundstück für den Erwerber immer frei nach seinen eigenen Bedürfnissen gestaltbar wäre.

### 3. Verzinsung des Verrechnungskontos

Der Bw habe die verrechneten Zinsen des Bankkontos OO handschriftlich auf einer Beilage angeführt. Da diese Verbindlichkeiten allein maximal 13% (im Jahr 2004: 3%, 2006; 13%)



der gesamten Bankverbindlichkeiten ausmachen, wären bei einer Gesamtbetrachtung zumindest die Zinssätze aller Bankkonten anzuführen. Das Finanzamt sei bei der Berechnung der verdeckten Ausschüttung von Durchschnittswerten des Verrechnungskontos ausgegangen und habe Durchschnittswerte auch für die Zinssätze herangezogen. Der errechnete Wert stelle also einen Schätzwert dar. Die ermittelten Zinsen seien auch am Jahresende nicht kapitalisiert worden, wodurch auf Zinseszinsen bei der Schätzung verzichtet worden wäre. Auch fehle eine Besicherung des Verrechnungskontos. Müsse sich eine Körperschaft selbst refinanzieren, um ein Darlehen an den Anteilsinhaber gewähren zu können, haben die Zinsen einen angemessenen Gewinnaufschlag zu umfassen. Eine Vertiefung der Berechnungsweise der Zinsen sei daher in jeder Hinsicht möglich. Bei einem geänderten Bescheid wäre aus meiner Sicht wieder nur die Ermittlung eines Schätzwertes möglich, der wie jeder Schätzwert Ungenauigkeiten in sich berge. In der Berufung sei ja selbst die Anwendung eines Durchschnittssatzes beantragt worden. Es müsste daher die Schätzungsmethode insgesamt geändert werden, und nicht nur ein Teilbereich der Schätzung. Betrachte man die Gesamtsituation der unverzinsten Geldvergabe, so erscheine die Schätzung eines Zinssatzes von 5% nicht überhöht.

Über Aufforderung der Abgabenbehörde zweiter Instanz hat das Finanzamt die zahlenmäßige Darstellung der Ermittlung der Höhe des Zinssatzes in einem Schriftstück beim Unabhängigen Finanzsenat eingebracht, das dem Bw zur Gegenäußerung übermittelt wurde.

Mittels Vorlage von Bankbelegen konnte die Bw den von der Abgabenbehörde erster Instanz geschätzten Zinssatz von 5% insofern entkräften, als sich die Verfahrensparteien auf einen Zinssatz von 4,16% einigen konnten.

Vom steuerlichen Vertreter der Bw wurde am 27.09.2012 auf die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung verzichtet.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Sachverhalt:

Der Alleingesellschafter und Geschäftsführer der Bw verkaufte im Streitzeitraum das mit einem Baurecht belastete in seinem Eigentum stehende Grundstück um **220€/m<sup>2</sup>** an die Bw, wobei Baurechtsberechtigte lt Baurechtsvertrag vom Juli 1996 die Bw war.

Im vom UFS zu beurteilenden Fall ist das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung an den Alleingesellschafter und Geschäftsführer der Bw im Differenzbetrag zwischen Grundstückskaufpreis und dem gemeinen Wert der Liegenschaft - von der Abgabenbehörde

erster Instanz im Schätzungswege mit 130,50€/m<sup>2</sup> ermittelt - sowie in der Höhe der Verzinsung des Verrechnungskontos strittig.

Für die Kaufpreisfindung des streitgegenständlichen Grundstücks, das sich im Gemeindegebiet von HD befindet, stehen folgende Daten zur Verfügung:

1.) Im Schätzungsgutachten vom 8. Feber 1995, das die Bw für die Feststellung des angemessenen Mietzinses iZm mit dem Baurechtsvertrag 1996 in Auftrag gab, wurde ein Kaufpreis von **145€/m<sup>2</sup>** ermittelt.

2.) Im Schätzungsgutachten vom März 2008 über die Höhe des gemeinen Wertes des Grundstückes, das von der Bw im Zuge der Betriebsprüfung in Auftrag gegeben wurde, wurde ein Kaufpreis von **202€/m<sup>2</sup>** ermittelt. Der Gutachter ging dabei vom jährlichen Baurechtszins, einer für Grundstücke üblichen Verzinsung von 4%, einem Bebauungsabschlag von 10% und einem anteiligen Mehrwert durch Aufgabe des Baurechts (dieser wurde aus dem Gebäudebuchwert zum Zeitpunkt des Erlöschens des Baurechts in einer Verhältnisrechnung ermittelt) aus.

3.) Im Schätzungsverfahren vom Oktober 2008, als Stellungnahme der Abgabenbehörde erster Instanz zum Gutachten der Bw, wurde ein Kaufpreis von **135€/m<sup>2</sup>** ermittelt.

Dabei wurden bei der Ermittlung des Bodenwertes seitens der Abgabenbehörde erster Instanz Kaufpreise aus den Jahren 2004(8), 2005(2) und 2006(1) herangezogen. In die Berechnung des gemeinen Wertes des streitgegenständlichen Grundstücks floss ein Mittelwert von **150€/m<sup>2</sup>** ein, ein Bebauungsabschlag von 10% fand Berücksichtigung. Aus dem Titel Aufgabe Baurecht wurde weder dem Baurechtsgeber noch dem Baurechtsnehmer ein Vorteil oder ein Nachteil unterstellt. Dem Mehrwert Aufgabe Baurecht (ermittelt gemäß § 9 Baurechtsgesetz in der Höhe eines Viertelteles des vom Sachverständigen der Bw errechneten Zeitwertes) wurde eine Entschädigung in derselben Höhe gegenübergestellt.

4.) Im Akt findet sich ein Auszug des Immobilienfokus Gewerbe/Land Salzburg vom Mai 2005, wo für Bauland in HD ein Preisniveau von **150€/m<sup>2</sup> bis 200€/m<sup>2</sup>** ausgewiesen ist.

5.) Im Akt findet sich ein Auszug Makler/Check, Grundstückspreise der Orte von Salzburg, wo HD 2006 mit **149€/m<sup>2</sup> bis 180€/m<sup>2</sup>** vertreten ist.

6.) Im Akt findet sich ein Schreiben des Bürgermeisters von HD, datiert mit Jänner 2008, in dem bestätigt wird, dass Baugründe derzeit zwischen **160€/m<sup>2</sup> und 185€/m<sup>2</sup>** angeboten und verkauft werden.

7.) Im Akt finden sich Unterlagen zu einem Nachbargrundstück, ähnlich dem streitgegenständlichen Grundstück, das Anfang 2007 mit **146€/m<sup>2</sup>** bzw **157€/m<sup>2</sup>** (inklusive Nebenkosten) veräußert wurde, wobei der Preis auch Gebäude beinhaltet.

8.) Im Akt finden sich Vergleichsgrundstücke, z.B. aus der Kaufpreissammlung, die im „Schätzungsgutachten“ der Abgabenbehörde erster Instanz Eingang gefunden haben

9.) Vom Bw wurden Immobilieninserate aus den Salzburger Nachrichten vom November 2008 mit Baugrundstückspreisen von 180€/m<sup>2</sup> HD betreffend vorgelegt.

10.) In der Berufung findet sich ein Ersuchen des Bw, den Wertansatz des Grundstückes mit 185€/m<sup>2</sup> zu akzeptieren.

Anzumerken ist, dass bei den Vergleichsgrundstücken in fast allen Fällen nicht unterschieden werden kann, ob es sich um bebaute oder unbebaute Flächen handelt.

#### Rechtsgrundlagen und rechtliche Würdigung:

Gemäß § 27 Abs. 1 Z 1 lit a EStG 1988 (in der im Streitzeitraum geltenden Fassung) 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 (in der im Streitzeitraum geltenden Fassung) 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 (in der im Streitzeitraum geltenden Fassung) lautet weiters auszugsweise:

*Inländische Kapitalerträge liegen vor, wenn der Schuldner der Kapitalerträge Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz im Inland hat oder Zweigstelle im Inland eines Kreditinstitutes 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. Ouantschnigg/ Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, Tz 11 zu § 27). Verdeckte Ausschüttungen zählen zu den kapitalertragsteuerpflichtigen Kapitalerträgen im Sinne des § 93 Abs. 2 Z 1 lit a EStG 1988 (vgl. etwa VwGH 19.12.2002, 99/15/0110).

Verdeckte Ausschüttungen im Sinne des § 8 Abs. 2 KStG 1988 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 16.05.2007, 2005/14/0005).

Verträge zwischen Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern werden dabei an jenen Kriterien gemessen, die für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen entwickelt wurden, d.h. sie müssen nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen klaren, eindeutigen Inhalt haben und auch zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen werden. Die an Vereinbarungen zwischen Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern geknüpften Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen. Es ist zu prüfen, ob die Zuwendung nach ihrem inneren Gehalt ihre Ursache in der schuldrechtlichen Beziehung zwischen Gesellschaft und Gesellschafter oder im Gesellschaftsverhältnis hat.

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, § 27 Rz 47).

Auch Zinsen, die einer Kapitalgesellschaft durch die Hingabe eines zinsenlosen Darlehens an einen Gesellschafter entgehen, bewirken eine verdeckte Ausschüttung. Dies gilt auch für eine unverzinsliche Verrechnungsforderung der Gesellschaft gegenüber dem Gesellschafter (vgl. VwGH 07.10.2003, 99/15/0246, Verzinsung des Verrechnungskontos, und die dort angeführte Judikatur).

Ein die verdeckte Gewinnausschüttung ausschließender Vorteilsausgleich liegt vor, wenn dem Vorteil, den eine Gesellschaft ihrem Gesellschafter einräumt, ein Vorteil gegenübersteht, den der Gesellschafter der Gesellschaft gewährt. Voraussetzung für einen steuerlich anzuerkennenden Vorteilsausgleich ist allerdings eine ausdrückliche, eindeutige wechselseitige Vereinbarung über den Ausgleich der gegenseitigen Vorteilszuwendung. Diese muss bereits im Zeitpunkt der Vorteilsgewährung vorliegen.

Können die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermittelt (berechnet) werden, so sind sie zu schätzen (§ 184 BAO). Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die

Schätzung von Bedeutung sind. Gegenstand der Schätzung sind Besteuerungsgrundlagen oder ein Teil davon, nicht jedoch die Abgabenhöhe. Dem Wesen nach ist die Schätzung ein Beweisverfahren, bei dem der Sachverhalt unter Zuhilfenahme mittelbarer Beweise ermittelt wird. Ziel einer Schätzung ist es den wahren Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe zu kommen, wobei jeder Schätzung eine gewisse Ungenauigkeit immanent ist (Ritz, BAO, § 184 Tz1 ff).

Dies bedeutet für den streitgegenständlichen Fall:

Der von der Bw vertretenen Auffassung, es liege im hier zu beurteilenden Sachverhalt ein die verdeckte Gewinnausschüttung ausschließender Vorteilsausgleich vor, mangelt es an der Voraussetzung einer ausdrücklichen, eindeutigen wechselseitigen Vereinbarung über den Ausgleich der gegenseitigen Vorteilszuwendungen und zwar zum Zeitpunkt der Vorteilsgewährung. Eine solche Vereinbarung wurde nicht getroffen.

Im Übrigen ist darauf zu verweisen, dass ein die verdeckte Ausschüttung ausschließender Vorteilsausgleich bereits dem Sachverhalt nicht entnommen werden kann.

In der vorzeitigen Aufgabe des Baurechts wird der Gesellschaft vom Gesellschafter zwar insofern ein Vorteil eingeräumt, als sie Gesamteigentümer (Grundstück und Gebäude) und damit in Hinkunft bei eventueller Veräußerung oder Belehnung wesentlich flexibler wird. Es findet sich aber keine Vorteilsgewährung durch die vorzeitige Aufgabe des Baurechts zwischen Gesellschaft und Gesellschafter, da dieser neben den laufenden Bauzinseinnahmen auch auf einen entschädigungslosen Rückfall eines Bauwerkes mit einem Zeitwert von € 483.700,- bei Erlöschen des Baurechts – hier in absehbarer Zeit – verzichtet.

Allerdings wird ein Baurechtsberechtigter, egal in welcher Beziehung er zum Eigentümer und Verkäufer der Liegenschaft steht, für die Chance, Gesamteigentümer von Gebäude und Grundstück zu werden, einen höheren Kaufpreis bieten als jeder andere potentielle Mitbewerber, der mit dem Kauf nur eine belastete Liegenschaft erwerben kann. Unter diesen Umständen ist ein höherer Kaufpreis durchaus fremdüblich, nicht durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst und daher in die streitgegenständliche Kaufpreisfindung miteinzubeziehen.

Für die Bewertung der Liegenschaft stehen der Abgabenbehörde zweiter Instanz die oben aufgezählten Beweismittel zur Verfügung, wobei für die Beweiswürdigung, jene als erwiesen anzunehmen sind, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit für sich haben.

Vom UFS wird jenen Grundstückspreisen, die den Marktwert um den streitgegenständlichen Zeitraum objektiv widerspiegeln, wie der Auszug Makler/Check, Grundstückspreise der Orte von Salzburg, Immobilienfokus Gewerbe/Land Salzburg, der Kaufpreissammlung - deren Vergleichsgrundstücke in das Schätzungsgutachten der Abgabenbehörde erster Instanz eingeflossen sind - aber auch der Bestätigung der Gemeinde, eine höhere Beweiskraft beigemessen, als den Schätzungsgutachten des Bw, denen es an der Erkennbarkeit der Beschaffung der zugrundegelegten Tatsachen mangelt (vgl VwGH 07.09.1988, 88/18/0210).

Der UFS leitet aus diesen Beweismitteln in einem ersten Schritt einen Wertansatz der streitgegenständlichen Liegenschaft in Höhe von €150/m<sup>2</sup> ab. Dieser Kaufpreis entspricht dem gängigen Marktwert der hier zu beurteilenden Liegenschaft im gewerblichen Bereich, enthält aber noch nicht den Mehrwert, den jemand für die Chance, Gesamteigentümer von Gebäude und Grundstück zu werden, aufzubringen bereit ist.

Nach Ansicht des UFS ist dieser Mehrwert mit einem Zuschlag von 10% - analog zum auch von der Betriebsprüfung in Ansatz gebrachten Bebauungsabschlag - abgedeckt, sodass der gemeine Wert der streitgegenständlichen Liegenschaft 165€/m<sup>2</sup> beträgt.

Zum von der Betriebsprüfung in Ansatz gebrachten Bebauungsabschlag ist kritisch anzumerken, dass bei diversen Vergleichsgrundstücken nicht unterschieden werden kann, ob es sich um bebaute oder unbebaute Flächen handelt.

Die verdeckte Gewinnausschüttung Grundstückskauf stellt sich daher zahlenmäßig, unter Anpassung der unstrittigen Nebenkosten von 4,5%, wie folgt dar und führt zu einer Kapitalertragsteuer in Höhe von € 31.511,-.

Verdeckte Gewinnausschüttung – Grundstückskauf:

Kaufpreis	bisher € 482.460,-	nach BE € 361.845,-	Differenz € 120.615,-
Nebenkosten 4,5%	€ 21.710,-	€ 16.283,-	€ 5.427,-
Verdeckte Gewinnausschüttung Grundstückskauf			€ 126.042,-
Kapitalertragsteuer			€ 31.511,-

Zur Verzinsung des Verrechnungskontos hat der Verwaltungsgerichtshof ausgeführt, dass dieser Fall aus der Sicht der Gesellschaft so zu betrachten sei, als hätte die Gesellschaft

angemessene Zinsen erhalten und diese als Gewinn ausgeschüttet (die entgangenen Zinsen seien dem Gewinn hinzuzurechnen). Aus der Sicht des Gesellschafters werde unterstellt, dass er angemessene Zinsen zahle und sie wieder als verdeckte Ausschüttung erhalte.

Unstrittig ist im streitgegenständlichen Fall, dass eine unverzinsliche Verrechnungsforderung der Gesellschaft gegenüber dem Gesellschafter eine verdeckte Ausschüttung bewirkt. Über die zunächst strittige Höhe des Zinssatzes, konnte im Verfahren vor dem UFS unter Berücksichtigung der Argumente der Verfahrensparteien eine Einigung in Höhe von 4,16% erzielt werden, von der die Abgabenbehörde zweiter Instanz keine Veranlassung sieht, abzugehen.

Diese Einigung führt zu folgender zahlenmäßigen Darstellung:

Verrechnungskonto	2003	2004	2005	2006
Durchschnittsstand/BP	152.718,83	271.269,97	328.427,23	
Durchschnittsstand/BE 2006				1.1.2006 € 402.156,-
				31.12.2006 (€ 126.042,- minus € 61.513,-) € 64.539,- € 233.348,-
Verdeckte Ausschüttung/4,16%	€ 6.353,-	€ 11.284,-	€ 13.662,-,-	€ 9.707,-
Kapitalertragsteuer	€ 1.588,-	€ 2.821,-	€ 3.416,-	€ 2.426,-

Eine verdeckte Ausschüttung aus fehlender Verzinsung sowie aus Differenzbetrag Grundstückkaufpreis + Nebenkosten und Grundstückkaufpreis + Nebenkosten lt BE liegt in Höhe von € 167.048,- (Bemessungsgrundlage für die Kapitalertragsteuer) vor.

Es war sohin spruchgemäß zu entscheiden.

Salzburg, am 1. Oktober 2012