



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw. , Adresse, vertreten durch Siart&Team, 1160 Wien, Enenkelstraße 26, gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 8/16/17, vertreten durch Mag. Silvia Pruckner, betreffend Körperschaftsteuer für den Zeitraum 1995 bis 1997 sowie Kapitalertragsteuer für die Jahre 1994 bis 1998 im Beisein der Schriftführerin Monika Holub nach der am 30. November 2004 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die Bescheide betreffend Körperschaftsteuer 1994 und 1995 sowie Kapitalertragsteuer 1994 bis 1998 werden abgeändert.

Die Bescheide betreffend Körperschaftsteuer 1996 und 1997 bleiben unverändert.

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

Hinweis

Diese Berufungsentscheidung wirkt gegenüber allen Beteiligten, denen gemeinschaftliche Einkünfte zufließen (§§ 191 Abs. 3 lit. b BAO). Mit der Zustellung dieser Bescheidausfertigung an eine nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person gilt die Zustellung an alle am Gegenstand der Feststellung Beteiligten als vollzogen (§ 101 Abs. 3 BAO).

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss – abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen – von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss – abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen – von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Die Bw. (in der Folge Berufungswerberin, Bw. genannt) wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 5.11.1985 gegründet. Gegenstand des Unternehmens ist der Handel mit Waren aller Art insbesondere mit Maschinen sowie die Bereitstellung von Arbeitskräften.

Laut Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom 23. April 1993 wurde der Sitz der Firma von Wien nach Niederösterreich und zwar nach Rekawinkel verlegt. Von August 1989 bis März 2000 fand bei der Bw. eine Betriebsprüfung für den Zeitraum 1994 bis 1997 statt, sowie eine Umsatzsteuernachschau für den Zeitraum 1997 bis Juni 1998.

Bezüglich Körperschaftsteuer stellte die Betriebsprüfung in Tz. 37 des Betriebsprüfungsberichtes folgendes fest:

Bebautes Grundstück in R.

In Zusammenhang mit der o.a. Liegenschaft sei aus der Buchhaltung folgendes ersichtlich. Die Bw. habe am 23.4.1991 ein bebautes Grundstück um S 2,800.000,-- in Rekawinkel erworben. Das Gebäude sei in den Wirtschaftsjahren 1996 – 1998 um S 5,700.000,-- umgebaut worden. Wie bereits in der Baubeschreibung vom 12.5.1995 ersichtlich, sei das Gebäude wesentlich erweitert worden, aus dem Einfamilienhaus sei ein Haus mit Zweifamilieneignung (laut einem einmalig vom Geschäftsführer geschalteten Inserat vom 15.12.1996) geworden.

Im Jahre 1997 sei die im Betriebsvermögen der geprüften Gesellschaft befindliche Liegenschaft an die ehemalige Dienstnehmerin der Bw. Frau B. zu der laut Auskunft des

Geschäftsführers Herrn J. ein "freundschaftliches" Verhältnis bestehe um S 2,500.000,-- veräußert worden. Über diesen Veräußerungsvorgang liegen zwei Urkunden vor:

1. Kaufvertrag vom 29.1.1997 beim Notar, Verkaufspreis S 2,500.000,--.

Die Übergabe und Übernahme der Liegenschaft erfolge mit Unterfertigung des Kaufvertrages. Vom Tag der Übergabe gehen Gefahr und Zufall wie auch Nutzen und Lasten in Ansehung des Vertragsgegenstandes auf die Käuferin über.

Eine zweite Urkunde, genannt Kaufvereinbarung, sei am 1. Februar 1997 geschlossen worden. Laut dieser Vereinbarung übernehme der Verkäufer keine Haftung für die Fertigstellung des Rohbaues außer bereits von ihm bestellte oder akontierte Waren nach der Lieferung zu bezahlen. Herr J. sei von 16.2.1993 bis 3.4.1997 in Rekawinkel polizeilich gemeldet gewesen, Frau B. sei dort nie gemeldet gewesen, somit sei seit 3.4.1997 niemand mehr an obiger Adresse polizeilich gemeldet obwohl das Haus bewohnt sei, die Post dorthin gesandt werde und von Herrn J. und Frau B. übernommen werde.

Die Bw. habe ihren Firmensitz laut Firmenbucheintragung vom 9.4.1993 von Wien nach Rekawinkel verlegt und aufgrund des Generalversammlungsbeschlusses vom 24.7.1997 nach Wien zurückverlegt. Herr J. habe gegenüber der Bw. mündlich ausgesagt, dass er seit dem Verkauf der gegenständlichen Liegenschaft an Frau B. nicht mehr dort wohne. Er habe als Geschäftsführer und 100%iger Gesellschafter der geprüften Bw. den Verkauf der gegenständlichen Liegenschaft veranlasst, da er aufgrund von diversen geschäftlichen Aktivitäten als Geschäftsführer der geprüften Gesellschaft keine Zeit und keine Geduld mehr für den Umgang mit den diversen Professionisten gehabt habe.

Herr J. habe den geplanten und erfolgten Verkauf der Liegenschaft als eine Art Notverkauf dargestellt. In der Vorhaltsbeantwortung der Betriebsprüfung vom 28.7.1999 habe er folgendes mitgeteilt: "Ich war mit der Bauüberwachung hoffnungslos überfordert, konnte während der Bautätigkeit wegen Lärm, Staub und Überwachungsproblemen keine anderen Tätigkeiten konzentriert erledigen. Daher der Entschluss, Ende 1996 einen Verlustverkauf zu akzeptieren und daher die Zuendebringung der Baustelle auch durch Fehl Ausführungen von Professionisten bedingt nicht zweckdienlich war."

Die Liegenschaft sei deshalb an Frau B. veräußert worden, da diese nach Rücksprache mit ihrer Bank eine schnelle Entscheidung treffen konnte. Ihre Bonität sei bekannt gewesen, die Bezahlung sei rasch erfolgt und das Ziel, sich nicht mehr um die Baustelle kümmern zu müssen, sei erreicht gewesen.

Laut Tz. 38 des BP-Berichtes sei von der Betriebsprüfung durch verschiedene Nachweise dokumentiert worden, dass Herr J. und Frau B. auch nach dem Verkauf der Liegenschaft in Rekawinkel gewohnt hätten. Aufgrund von Erhebungen der Betriebsprüfung habe zwischen

dem 100%igen Gesellschafter-Geschäftsführer Herrn J. und Frau B. ein Naheverhältnis festgestellt werden können. Dieses habe sich in verschiedenen gemeinsamen Reisen zwischen 1996 und 1999 dokumentiert, weiters durch die Übernahme einer Flüssiggaslieferung nach R. durch Herrn J. , sowie dadurch, dass im Zeitraum 1994 bis 1998 Post an Herrn J. und Frau B. in R. zugestellt werden konnte.

Weiters habe Herr J. am 30.7.1997 ein Schreiben an die Niederösterreichische Landesregierung gerichtet, in dem er als seine eigene Adresse R. angegeben habe. Des weiteren seien beim Postamt R. Zahlungen aufgegeben worden bzw. Käufe getätigt worden, wobei es nicht glaubwürdig sei, dass Herr J. zwischen 27.3.1997 und 25.5.1998 extra von Wien nach R. gefahren sei, um dort auf die Post zu gehen.

Beim Raiffeisenlagerhaus in N. habe ein Kundenkonto der Bw. mit der Adresse R. bestanden. Über dieses Konto seien Einkäufe getätigt worden und zwar auch nach dem Verkauf des Grundstückes. Am 29.10.1997 habe Herr J. in R. eine Übernahmsbestätigung für Lieferungen unterfertigt. Es habe sich um die Lieferung von Fenstern und Türen gehandelt. Weitere Hinweise dafür, dass Herr J. auch nach Abschluss des Kaufvertrages, nämlich am 29.1.1997, weiterhin in R. gewohnt habe, seien diverse Rechnungen oder Lieferscheine, z.B. eines Baumarktes, vom 18.2.1997 übernommen von Herrn J., sowie die Zustellung eines RSb-Briefes an Herrn J. durch das Bezirksgericht Purkersdorf, der mit dem Vermerk "nicht behoben" an das Gericht zurückgesendet wurde.

Zum Nachweis für die Angemessenheit des Kaufpreises in Höhe von S 2,500.000,-- habe die Bw. ein Schreiben einer RealitätenvermittlungsgmbH vorgelegt, wonach ein Kaufinteressent bereit wäre einen Gesamtkaufpreis von S 2,500.000,-- zu bezahlen. Dieses Schreiben stammte vom 19.12.1996. Laut Auskunft dieser RealitätenvermittlungsgmbH zufolge könne allerdings dieses Schreiben keinesfalls als Grundlage für eine Wertermittlung der Liegenschaft herangezogen werden.

Am 17.12.2000 habe Herr J. ein Schätzungsgutachten vom 29.12.1999 erstellt von einem Baumeister vorgelegt. Dieses Gutachten habe die Feststellung des Sachwertes der Liegenschaft zum 29.1.1997 zum Inhalt gehabt. Grundlagen für die Wertermittlung seien laut Punkt 1 des Gutachtens der im Zuge des Augenscheines am 29.12.1999 aufgenommene Befund und Angaben des Käufers und Verkäufers gewesen. Im Gutachten sei jedoch nicht darauf Bedacht genommen worden, dass die geprüfte Gesellschaft auch Um- und Zubauarbeiten nach dem Verkauf des Gebäudes auf ihre Kosten habe durchführen lassen. Nach Ansicht der Betriebsprüfung sei daher dieses Schätzungsgutachten nicht als Grundlage für eine Wertermittlung zum Stichtag 29.1.1997 geeignet, weil

- ein Augenschein beinahe zwei Jahre nach dem Stichtag 29.1.1997 den Zustand fast zwei Jahre zuvor nicht deutlich machen könne,
- die Angaben des Käufers und der Verkäuferin nicht nachprüfbar seien.
- die Tatsache, dass die geprüfte Gesellschaft sich verpflichtet habe, einen Teil der Aufwendungen für den Zu- und Umbau nach dem Verkauf zu bezahlen, nicht berücksichtigt worden sei und
- überdies dem Gutachten zugrunde liegende Angaben von Personen gestammt hätten, die nach den Erhebungen der Betriebsprüfung eindeutig in einem Naheverhältnis zueinander gestanden seien.

Nach Ansicht der Betriebsprüfung seien die Kaufvereinbarungen vom 29.1.1997 und 1.2.1997 ungewöhnliche Vereinbarungen, die zwischen fremden Dritten nach den allgemeinen Erfahrungen des täglichen Lebens nicht getroffen werden würden, denn wer würde z.B. ein Haus verkaufen und sich dann drei Tage später noch verpflichten, bestellte oder akkontierte Waren nach deren Lieferung zu bezahlen. Der Buchwert der Liegenschaft habe insgesamt S 8,518.483,76 betragen. Der geprüften Gesellschaft sei aus dem Liegenschaftsverkauf ein Verlust in Höhe von S 6,018.483,76 entstanden. Bei der gegenständlichen Liegenschaft handle es sich um ein Zweifamilienhaus mit Garten. Unter der Annahme, dass geplant gewesen sei, die Hälfte der Liegenschaft betrieblich zu nutzen, stelle somit die Hälfte des angeführten Verlustes (= Hälfte des nicht durch den Kaufpreis gedeckten Aufwandes) in Höhe von S 3,009.241,-- eine verdeckte Gewinnausschüttung an Herrn J. dar.

Yacht Be.

Laut Tz. 39 des BP-Berichtes habe sich im Anlagevermögen der Bw. die Yacht "Be. " befunden. Der Restbuchwert der Yacht sei im Wirtschaftsjahr 1996 wegen Verkaufs ausgebucht worden. In der vorgelegten Buchhaltung befindet sich kein Beleg, der diesen Verkauf dokumentieren würde. Vom Geschäftsführer sei eine Kaufvereinbarung vom 14.2.1996 über den Verkauf des Schiffes vorgelegt worden, unterfertigt in Curacao über den Verkauf des Schiffes durch die Bw. an einen Herrn Jose Kramer aus Kolumbien gegen Bezahlung von DM 70.000,-- Zug um Zug bei der Übergabe. Im Akt der Niederösterreichischen Landesregierung betreffend Ausstellung des Seebriefes für die Yacht sei der Kaufvertrag vom 25.10.1998 über den Kauf des Schiffes von Frau S. in Kopie abgelegt. Der Käufer der Yacht sei allerdings nicht, wie in der Buchhaltung der Bw. angeführt, die Bw. sondern der Gesellschafter-Geschäftsführer Herr J. gewesen. Nach den Erhebungen der Betriebsprüfung werde der Seebrief nur an den Eigentümer eines Schiffes ausgestellt. Der Seebrief sei am 14.3.1990 auf den Eigentümer Herrn J. ausgestellt worden. Weiters sei im Akt der Niederösterreichischen Landesregierung betreffend Seebrief folgendes Schreiben vorgefunden worden: "Ich habe die Yacht im Juni

1997 im außereuropäischen Ausland verkauft und lege hiermit den österreichischen Seebrief zurück".

Obwohl der Betriebsprüfung eine Kaufvereinbarung vom 14.2.1996 vorgelegt worden sei, sei in der Buchhaltung kein Beleg über eine Auslandstätigkeit bzw. Auslandsreise zu diesem Zeitpunkt vorgefunden worden. Im Zuge einer Vorhaltsbeantwortung vom 28.7.1999 habe Herr J. mitgeteilt, dass er das ursprünglich für 4.2.1996 ausgestellte Rückflugticket von Curacao nach Österreich auf den 25.2.1996 verlängert habe und habe eine Kopie eines Flugtickets von Curacao nach Miami am 5.2.1996 und von Miami Curacao am 16.2.1996 vorgelegt. Aus dem Flugticket gehe allerdings hervor, dass Herr J. am vorgeblichen Tag der Unterfertigung, nämlich am 14.6.1996 nicht am angegebenen Ort in Curacao gewesen sei.

Herr J. habe dazu bekannt gegeben, dass Herr Kramer offensichtlich am 14.2.1996 die Kaufvereinbarung vorbereitet habe, welche er selbst am Tag seiner Rückkehr, am 16.2.1996 unterzeichnet habe. Zur Erklärung dafür, dass verschiedene Verkaufszeitpunkte bekannt gegeben worden seien (in der Buchhaltung Februar 1996 gegenüber der Niederösterreichischen Landesregierung Juni 1997 gab Herr J. an, dass der Käufer zur Unterzeichnung lediglich DM 25.0000,-- mitgebracht hätte. Die vollständige Zahlung sei erst während seiner Reise nach Curacao vom 8.6.1997 bis 2.7.1997 erfolgt. Die Yacht sei bis zur Bezahlung des gesamten Betrages in seinem Gewahrsam gewesen.

Anzumerken sei laut Betriebsprüfung weiters auch die Tatsache, dass obwohl die Yacht eindeutig im Eigentum des Gesellschafter-Geschäftsführers gestanden sei, in der vorgelegten Vereinbarung die geprüfte Bw. als Verkäuferin aufscheine obwohl sie nicht Eigentümerin der gegenständlichen Yacht gewesen sei.

Laut Tz. 40 des Betriebsprüfungsberichtes befinde sich im Betriebsvermögen der Bw. eine Beteiligung an der A.AG mit Sitz in Liechtenstein und einer Betriebsstätte in der Nähe von Split. Der Betriebsprüfung sei eine Rahmenvereinbarung vorgelegt worden, abgeschlossen zwischen der Y. und Herrn J. vom 18.3.1994.

Inhalt dieser Rahmenvereinbarung sei sinngemäß folgendes gewesen:

Die Firma Y. sei Aktionärin der A.AG gewesen, mit Sitz in Liechtenstein und Betriebsstätte in der Ortschaft Marina in der Nähe von Split, wo sie einen Jachthafen, ein Hotel und ein Restaurant betrieben habe.

Gegenstand dieser Rahmenvereinbarung sei die Abtretung bzw. Verpfändung von Aktien an der A.AG durch die Firma Y. an Herrn J. gewesen. Dieser erwerbe 35 % des Aktiennominales um S 8,500.000.-

Für die bisher bereits bestehenden Forderungen von J. an die Y. werden sechs Aktien zu je Sfr 1000,-- an Herrn J. verpfändet. Die Betriebsprüfung gelange daher zu dem Schluss, diese Beteiligung an der A.AG sei von Herrn J. und nicht von der Bw. erworben worden. Die Beteiligung sei daher aus dem Betriebsvermögen auszubuchen. Die Aufwendungen stellten verdeckte Ausschüttungen an den Gesellschafter dar.

1996 sei handelsrechtlich eine Teilwertabschreibung in Höhe von S 9,499.999,-- steuerrechtlich eine außerbilanzmäßige Zurechnung von S 9,499.999,-- und ab 1996 jeweils eine Abrechnung von S 1,357.142,71 vorgenommen worden. Die steuerlich relevante Teilwertabschreibung bzw. die außerbilanzmäßige Ab- und Zurechnungen fallen aufgrund des oben angeführten Sachverhaltes in den Jahren 1996 und 1997 nicht an.

Unter Tz. 41 des Betriebsprüfungsberichtes wurde hinsichtlich des Verrechnungskontos von Herrn J. folgendes ausgeführt:

Im Juli 1995 sei eine Überweisung von \$ 200.000,-- vom CA-Konto auf das Wertpapierkonto 68746357 erfolgt. Diese Überweisung auf das Wertpapierkonto sei am 12.7.1995 als Forderung an Herrn J. ausgewiesen worden. Die Forderung an Herrn J. sei daher um den Betrag von \$ 200.000,-- zu vermindern, gleichzeitig sei ein Aktivposten betreffend Eingang der Zahlung am Wertpapierkonto zu erfassen.

Es ergebe sich somit eine bis dato nicht bezahlte Forderung an Herrn J. in Höhe von S 146.643,25. Zu diesen Entnahmen seien keine schriftlichen Vereinbarungen vorgelegen.

Da es nicht üblich sei, Gelder ohne entsprechende Vereinbarung, Sicherheiten, konkrete Rückzahlungsmodalitäten usw. anderen Personen zur Verfügung zu stellen, seien in den entnommenen Beträgen verdeckte Ausschüttungen an den Gesellschafter zu sehen. Das Verrechnungskonto werde daher 1997 in Höhe des bis dato nicht rückbezahlten Betrages von S 146.643,25 aufgelöst und es werde eine außerbilanzmäßige Zurechnung der verdeckten Ausschüttung in Höhe von S 146.643,25 zuzüglich Kest im Jahre 1997 vorgenommen.

Laut Tz. 42 des Betriebsprüfungsberichtes seien von Herrn J. weitere Entnahmen, die in der Buchhaltung sicher nicht erfasst worden seien, getätigt und zwar am 30.6.1997 S 5,534.000,00, am 30.10.1997 S 705.000,-- sowie im September 1998 S 2,371.000,--.

Der Aufforderung der Betriebsprüfung mit Vorhalt vom 15.6.1999 Zahlungsflüsse der entnommenen Gelder zu dokumentieren, und den derzeitigen Verbleib des Geldes nachzuweisen, sei nicht entsprochen worden. Da es nicht fremdüblich sei, Gelder ohne entsprechende Vereinbarung, Sicherheiten usw. anderen Personen zur Verfügung zu stellen, seien in den entnommenen Beträgen verdeckte Ausschüttungen an Herrn J. in obiger Höhe zuzüglich Kest zu erblicken. Bilanzmäßige und außerbilanzmäßige Berichtigung sei nicht vorzunehmen, da diese Entnahmen wie bereits ausgeführt bisher buchhalterisch nicht erfasst gewesen seien.

Gegen die in der Folge im wiederaufgenommenen Verfahren ergangenen Körperschaftssteuerbescheide betreffend die Jahre 1995 bis 1997 wurde mit Schriftsatz vom 2.10.2000 fristgerecht berufen und als Begründung sinngemäß Folgendes vorgebracht:

1. Beteiligung an der A.AG

Seit dem Wirtschaftsjahr 1993, 1994 befindet sich im Vermögen der Gesellschaft eine Beteiligung an der A.AG. Die Beteiligung sei mit Anschaffungskosten im Wert von S 8,500.000,-- angeschafft worden und im Wirtschaftsjahr 1994/1995 S 1,000.000,-- aufgestockt worden, 1996 sei die behördliche Schließung des von der A.AG betriebenen Hafens erfolgt. In der Bilanz zum 30.6.1996 sei daher die Abwertung der Beteiligung um S 9,499.999,-- vorgenommen worden. In wirtschaftlicher Betrachtungsweise sei die Beteiligung jedoch dem Betriebsvermögen der Bw. zuzurechnen, es sei der eindeutige Wille vorhanden gewesen, die Beteiligung im Betriebsvermögen der Bw. zu halten. Hinter sämtlichen Handlungen des Geschäftsführers Angelegenheiten die Bw. betreffend, sei die eindeutige Absicht gestanden, dies im Namen der Gesellschaft zu tun. Für den Geschäftsführer habe von Anfang an festgestanden, dass die Beteiligung im Rahmen der Gesellschaft gehalten werde. Der Beteiligungserwerb habe auf Anregung und nach rechtlicher Beurteilung des ehemaligen Steuerberaters erfolgt. Auch für diesen, der in den Erwerb involviert gewesen sei, habe es sich stets um eine betriebliche Beteiligung gehandelt. Die Beteiligung sei ja vom Steuerberater in der Bilanz vom 30.6.1994 ins Betriebsvermögen aufgenommen worden. All dies spreche ganz klar dafür, dass die Gesellschaft wirtschaftlicher Eigentümer der Beteiligung sei, diese daher zum Betriebsvermögen der Gesellschaft gehöre. Für die Annahme einer verdeckten Ausschüttung fehle es darüber hinaus am entsprechenden Zuwendungswillen, weil gerade das Gegenteil, nämlich die Erfassung des Vermögenswertes bei der Gesellschaft gewollt gewesen sei. Es mache überdies wirtschaftlich betrachtet keinen Sinn, eine verdeckte Ausschüttung mit der Anschaffung der Beteiligung zu unterstellen. Aus der Beteiligung könne mit Ausnahme von Beteiligungserträgen und allfälligen Gewinnen aus der Veräußerung der Beteiligung kein Nutzen gezogen werden. Da die Beteiligung aber in die Bücher der Gesellschaft aufgenommen sei und somit sämtliche Erträge im Zusammenhang mit der Beteiligung allenfalls der Gesellschaft zuzurechnen seien, ergebe sich für den Gesellschafter außerhalb des gesellschaftlichen Bereiches keinerlei Vorteil aus der Anschaffung der Beteiligung. Es fehle daher sowohl am Zuwendungswillen als auch an der Gewährung eines konkreten Vorteils als notwendige Voraussetzungen für die Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung.

2. Bebautes in Grundstück in R. .

Von der Bw. sei im Wirtschaftsjahr 1990/1991 ein bebautes Grundstück erworben worden. Es sollte als Sitz für die Gesellschaft dienen und um für die geplante Ausweitung der Geschäfts-

tätigkeiten entsprechende Büroräumlichkeiten zur Verfügung zu haben, seien Um- und Zubauten vorgenommen worden. Zu einer Fertigstellung sei es nie gekommen. Die Liegenschaft sei mit nicht fertig gestellten Um- und Zubauten daher zu Beginn des Kalenderjahres mit Kaufvertrag vom 29.1.1997 und Zusatzvereinbarung vom 1.2.1997 verkauft worden, dabei handelte es sich um einen Notverkauf, der zu einem Buchverlust von S 6,018.483,76 geführt habe. Herr J. habe nie bestritten, dass zu seiner ehemaligen Mitarbeiterin Frau B. ein freundschaftliches Verhältnis bestanden habe. Herr J. habe sich nach dem Verkauf der Liegenschaft gelegentlich in R. aufgehalten, auch Post sei nach der Sitzverlegung nach Wien zum Teil noch an die alte Firmenadresse gegangen. Es sei von der Betriebsprüfung nicht dargelegt worden, worin die konkrete Vorteilsgewährung zu sehen sei. Von der Käuferin sei ja eine entsprechende Gegenleistung für den Erwerb der Liegenschaft erbracht worden. Die Betriebsprüfung habe nicht näher erläutert, warum sie den Kaufpreis für das bebaute Grundstück in der gegebenen Situation für nicht angemessen halte und wie hoch gegebenenfalls ein angemessener Kaufpreis wäre. Es könne jedenfalls im Allgemeinen nicht davon ausgegangen werden, dass der Buchwert dem Verkehrswert entspreche. Von der Bw. sei ein Gutachten eines Baumeisters vorgelegt worden, der die Liegenschaft zum Stichtag 29.1.1997 bewertet habe. Demnach habe die Liegenschaft zum Stichtag 29.1.1997 einen Wert von S 2,665.000,-- gehabt. Der von Frau B. geleistete Kaufpreis in Höhe von S 2,500.000,-- sei daher als angemessen zu betrachten und es liege keine Vorteilsgewährung vor.

3. Yacht Be. :

Im Wirtschaftsjahr 1989/1990 habe die Gesellschaft eine Segelyacht angeschafft, diese sollte für Promotion-Reisen eingesetzt werden, andererseits sei an eine Vermietung gedacht gewesen. Da eine Vermietung an Dritte nicht zustande gekommen sei, sei die Yacht vom Gesellschafter im Privatbereich genutzt worden. Er habe für die Nutzungsüberlassung ein jährliches Entgelt in Höhe von S 200.000,-- bezahlt. Im Wirtschaftsjahr 1995/1996 sei die Yacht verkauft worden, es habe sich dabei um einen Notverkauf gehandelt, der zu einem Buchverlust in Höhe von S 1,749.448,-- geführt habe. Laut Betriebsprüfung handle es sich bei dem Buchverlust im Jahre 1996 um eine verdeckte Ausschüttung. Für die ebenfalls geprüften Jahre 1994 und 1995 ziehe die Betriebsprüfung den Saldo aus Aufwand und Ertrag, die im Zusammenhang mit der Yacht entstanden seien und rechne den positiven Saldo aus 1994 und den negativen Saldo aus 1995 gegeneinander auf und komme so zu einer weiteren verdeckten Ausschüttung in Höhe von S 45.917,--. Die Betriebsprüfung beziehe sich auf diverse, die Yacht betreffende Dokumente (Kaufvertrag über Ankauf Seebrief) und schließe daraus, dass die Gesellschaft nie Eigentümerin der Segelyacht gewesen sei. Selbst wenn man der Einschätzung der Betriebsprüfung über das zivilrechtliche Eigentum folge, sei damit noch Nichts zu dem für die steuerrechtliche Beurteilung relevanten wirtschaftlichen Eigentum

gesagt. Wirtschaftlicher Eigentümer sei stets die Gesellschaft gewesen, dies sei in den Büchern der Gesellschaft auch immer zweifelsfrei so dargestellt worden. Die Betriebsprüfung habe nicht dargelegt ob, an wen und wodurch eine Vorteilswährung erfolgt sei und worin sich allenfalls der Zuwendungswille seitens der Gesellschaft manifestiert habe.

4. Verrechnungskonto Anton J. , Entnahmen durch Herrn Anton J. :

Für den Gesellschafter sei ein Verrechnungskonto geführt worden, soweit darauf Forderungen bestanden, habe es sich um Darlehen der Gesellschaft an den Gesellschafter gehandelt. Laut Betriebsprüfung stelle der offene Saldo per 30.6.1998 in Höhe von S 146.643,25 sowie die Erhöhungen in den beiden Folgejahren verdeckte Ausschüttungen dar. Entgegen der Auffassung der Betriebsprüfung stellte hingegen ein Darlehen an einen Gesellschafter keine verdeckte Ausschüttung dar. Nur in ganz bestimmten Ausnahmefällen, könne eine derartige Umdeutung erfolgen. Die ist dann wenn die Darlehensrückzahlung von vornherein nicht gewollt gewesen sei, oder wenn schon bei Zuzählung der Uneinbringlichkeit des Darlehens beim Gesellschafter zu rechnen gewesen sei. Im gegenständlichen Fall sei sehr wohl stets an eine Rückzahlung gedacht gewesen. Herr J. habe auch immer wieder Zahlungen an die Gesellschaft geleistet, wodurch sich der Saldo am Verrechnungskonto auch entsprechend verringert habe. In einem ähnlich gelagerten Fall habe der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass solche Rückzahlungen in der Vergangenheit gegen die Annahme sprechen, dass betreffend später vergebener Darlehen von vornherein keine Rückführung beabsichtigt gewesen sei. Eine endgültige Rückzahlung der Beträge solle nach der Realisierung eines Gewinnes an der Beteiligung an der A.AG und der entsprechenden Gewinnausschüttung erfolgen. Der Geschäftsführer setzte alles daran, eine Wertsteigerung der Beteiligung herbeizuführen. Dies könne durch das Erlangen einer behördlichen Bewilligung für den von der A.AG betriebenen Hafen gelingen. Die Betriebsprüfung führe in ihrem Bericht an, dass keine Verträge über Gesellschafterdarlehen vorliegen. Bei der Gesellschaft handle es sich um eine Ein-Personen-Gesellschaft, der Gesellschafter-Geschäftsführer Herr J. halte 100% am Stammkapital der Gesellschaft. Er habe es in diesem Fall nicht für angezeigt gehalten, einen Vertrag als Geschäftsführer mit sich selbst als Gesellschafter zu schließen. Aus der Tatsache, dass Herr J. keine schriftliche Darlehensvereinbarung mit sich selbst getroffen habe, könne nicht geschlossen werden, dass es sich nicht tatsächlich um Gesellschafterdarlehen handle. Die Tatsache, dass die Mittelgewährung auf dem Verrechnungskonto offen ausgewiesen worden sei, spreche ebenfalls gegen das Vorliegen eines verdeckten Sachverhaltes. Für das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung fehle es auch am Zuwendungswillen. Für den Gesellschafter-Geschäftsführer habe immer festgestanden, dass die entsprechenden Mittel an die Gesellschaft rückzuführen seien und keinesfalls endgültig zugewendet gelten sollten. Beim gegenständlichen Sachverhalt handle es sich somit nicht, wie im Betriebsprüfungsbericht

dargestellt, um verdeckte Ausschüttungen, sondern um von der Gesellschaft an den Gesellschafter gewährte Darlehen.

Zu der Berufung gab die Betriebsprüfung folgende Stellungnahme ab:

1.) Beteiligung an der A.AG.:

Laut Rahmenvereinbarung vom 18. März 1994 zwischen der Y. und Herrn Anton J. habe dieser 35% des Aktiennominales um S 8,500.000,00 erworben. Die Beteiligung sei in der Buchhaltung der Bw. im Wirtschaftsjahr 1993/94 als Anlagevermögen aktiviert worden. Im Wirtschaftsjahr 1994/95 seien weitere Beträge in Höhe von insgesamt S 1,000.000,00 auf die Beteiligung A.AG aktiviert worden. Wie aus der Rahmenvereinbarung und aus weiteren Herrn J. persönlich zugestellten Schreiben hervorgehe, sei dieser unzweifelhaft zivilrechtlicher und wirtschaftlicher Eigentümer der Beteiligung gewesen, da sämtliche aus der Vereinbarung resultierenden Rechte und Pflichten Herrn J. persönlich eingeräumt worden seien. Durch die Aufnahme der nicht betrieblich bedingten Beteiligung in die Bilanz sei diese nicht zum Betriebsvermögen der Bw. geworden.

2.) Bebautes Grundstück in R.:

Die Bw. habe im Jahr 1991 eine Liegenschaft um S 2,822.000,00 erworben und diese um rund S 5,700.000,00 nach den Vorstellungen von Herrn J. um- und zugebaut. Diese Liegenschaft samt Gebäude sei am 29. Jänner 1997 um S 2,500.000,00 an Frau B. verkauft worden. Drei Tage nach diesem Verkauf habe sich die Bw. gegenüber Frau B. verpflichtet, bereits bestellte Ware nach der Lieferung zu bezahlen. Die Bw. habe festgestellt, dass Frau B. die langjährige Lebensgefährtin von Herrn J. gewesen sei. Durch den Verkauf habe die Bw. einen Verlust von S 6,018.483,76 erzielt. Der Verkauf an Frau B. sei von Herrn J. als Notverkauf dargestellt worden. In einer Niederschrift mit der Betriebsprüfung vom 5. Mai 1998 habe Herr J. angegeben, dass er mit der Bauüberwachung hoffnungslos überfordert gewesen sei und keine andere Tätigkeit konzentriert erledigen habe können. Da seine ursprüngliche Geschäftsidee, Leasinggeschäfte und Wertpapierhandel in einem repräsentativen Geschäftshaus durchzuführen, mangels Liquidität unmöglich gewesen sei, sei der Entschluss gefasst worden, auch einen Verlustverkauf zu akzeptieren. Frau B. habe eine schnelle Entscheidung treffen können, sein Ziel, sich nicht mehr um die Baustelle kümmern zu müssen, sei erreicht gewesen. Dem gegenüber führt die Betriebsprüfung in ihrer Stellungnahme aus, dass sich Herr J. auch nach dem Verkauf weiterhin um die Liegenschaft gekümmert habe und diese Liegenschaft mit seiner Lebensgefährtin bewohnt habe (vgl. Tz 37 und Tz 38 des BP-Berichtes).

Dass tatsächlich ernsthaft versucht worden sei, die Liegenschaft an fremde Dritte zu verkaufen, sei nicht nachgewiesen worden. Lediglich ein einziges Inserat, das an einem einzigen

Tag geschaltet worden sei, habe vorgelegt werden können. Am 17. Februar 2000 habe Herr J. ein Schätzungsgutachten vom 29. Dezember 1999 betreffend Feststellung des Sachwertes der Liegenschaft zum 29. Jänner 1997 vorgelegt. Der Baumeister gab am 22. November 2000 gegenüber der Betriebsprüfung als Zeuge bekannt, dass nur die reine Bausubstanz in dem gegenständlichen Gutachten bewertet worden sei. Alles was nicht niet- und nagelfest mit dem Gebäude verbunden gewesen sei, sei im Gutachten nicht berücksichtigt worden. Auch der Aufwand für Mehrleistungen finde in diesem Gutachten keinen Niederschlag. Er gab weiters bekannt, dass seines Erachtens nach und aufgrund der vorgelegten Baupläne die Räumlichkeiten für typische Wohnzwecke vorgesehen gewesen sei. Die Bw. habe weiters nicht nachweisen können, dass tatsächlich eine betriebliche Tätigkeit in diesem Gebäude geplant gewesen seien. Die Betriebsprüfung rege daher an, die gesamten Aufwendungen und Zahlungen für den kompletten Umbau des Altbaues und den Zubau als verdeckte Gewinnausschüttung zu behandeln.

3.) Yacht Be.:

Die Betriebsprüfung habe anhand verschiedenster Dokumente, wie z.B. dem Seebrief und dem Kaufvertrag, feststellen können, dass Herr J. Eigentümer der Yacht gewesen sei. Der Verkauf der Yacht im Wirtschaftsjahr 1995/96 sei als Notverkauf dargestellt worden. Hinsichtlich der Identität des Käufers, der Behauptung, dass es sich um einen Notverkauf gehandelt habe, sowie über den Verkauf selbst habe es keine entsprechenden Nachweise gegeben. Vielmehr sei festgestellt worden, dass Herr J. am Tag der Unterzeichnung des Kaufvertrages, nämlich am 14. Februar 1996, nicht am Verkaufsort (Curacao) gewesen sei. Am 16. Februar 1996 sei nur ein Teilbetrag von DM 25.000,00 bezahlt worden, der Rest in Höhe DM 45.000,00 sei vom Käufer erst während der nächsten Reise nach Curacao vom 8. Juni 1997 bis 2. Juli 1997 bezahlt worden. Daher auch die Mitteilung von Herrn J. an die österreichische Schifffahrtsbehörde: "Ich habe die Yacht im Juni 1997 verkauft".

4.) Verrechnungskonto Anton J.:

Die auf dem Verrechnungskonto aushaftenden Forderungen seien von der Bw. als Darlehen der Gesellschaft an den Gesellschafter dargestellt worden. Eine endgültige Rückzahlung solle nach Privatisierung eines Gewinnes aus der Beteiligung an der A.AG und entsprechender Gewinnausschüttung erfolgen. Diese könne durch das Erlangen einer behördlichen Bewilligung für den von der A.AG betriebenen Hafen erfolgen, womit Herr J. auch fest rechne. Im Gegensatz dazu, sei allerdings von der Bw. eine 100%-ige Teilwertabschreibung der Beteiligung vorgenommen worden. Dem gegenüber vertrete allerdings die Betriebsprüfung in ihrer Stellungnahme die Ansicht, dass es sich bei den entnommenen Geldern nicht um Darlehen handle. Derartige Abmachungen müssten von vornherein ausreichend klar sein und

einem Fremdvergleich standhalten. Da es nicht fremdüblich sei, Gelder bzw. Darlehen ohne entsprechende Vereinbarungen, Sicherheiten und konkrete Rückzahlungsmodalitäten fremden Personen zur Verfügung zu stellen, seien in den entnommenen Beträgen verdeckte Ausschüttungen an Herrn Anton J. zu erblicken.

Mit Schriftsatz vom 17. April 2001 erstattete die Bw. eine Gegenäußerung. Hinsichtlich der Beteiligung an der A.AG wurde ausgeführt, dass es immer Wille des Geschäftsführers gewesen sei, die Beteiligung im Betriebsvermögen der GmbH zu halten. Es fehle aus abgabenrechtlicher Sicht jedenfalls am Bereicherungswillen des Gesellschafters Anton J. Sämtliche wirtschaftlichen Aktionen im Zusammenhang mit der Beteiligung, was sowohl Beteiligungserwerb, Darlehensgewährung und weitere Gewährung von Darlehen betrifft, hätten ausschließlich dem Zwecke gedient, den Wert der Beteiligung zu sichern. Die Beteiligung sei nicht wegen eines kurzfristigen Vorteiles angeschafft worden, sondern es habe langjährige Renditenüberlegungen gegeben. Die erwartete Rendite sei durch die Kriegswirren in Jugoslawien beeinträchtigt worden. Es habe sich erst im nachhinein herausgestellt, dass es an der Benützungsbewilligung für die A.AG gefehlt habe, und diese nach den gesellschaftlichen Umwälzungen auch schwer wieder zu erlangen gewesen sei. Die Bw. beantragte die Einvernahme des ehemaligen Steuerberaters Herrn Michael Hason.

Bezüglich des Erwerbes der Liegenschaft in R. führte die Bw. folgendes aus:

Die Liegenschaft sei im Wirtschaftsjahr 1990/1991 erworben worden, mit dem Zweck Büroräumlichkeiten zu errichten, dies im Zusammenhang mit der Vorbereitung des neuen wirtschaftlichen Standbeines im Bereich von Leasinggeschäften und Wertpapiergeschäften. Im Jahre 1991 seien die ersten Verkaufsgespräche betreffend die Tochterfirma Ja. begonnen worden. Der Verkauf zog sich schließlich zwei Jahre hin. Erst nach erfolgreichem Verkauf der Beteiligung sei mit dem Umbau des Gebäudes begonnen worden. Als es jedoch nicht gelungen sei, die Mittel aus dem Verkauf der Ja. gewinnbringend einzusetzen, sei die Ausweitung des Leasinggeschäftes und Wertpapiergeschäftes nicht mehr möglich gewesen. Zum Nachweis dafür, dass für das Obergeschoß keine Privatnutzung geplant gewesen sei, werde darauf verwiesen, dass an mehreren Stellen Bodenauslässe für Computeranlagen ausgeführt worden seien. Die Vermutung, Frau B. sei die Lebensgefährtin des Geschäftsführers gewesen, sei nicht nachgewiesen worden. Sämtliche von der Betriebsprüfung vorgeworfenen Handlungen seien auch solche, die unter langjährigen Geschäftspartnern und Freunden möglich und üblich seien. Wenn die Betriebsprüfung vorwerfe, dass nach Verkauf noch Nebenabreden geschlossen worden seien, so werde als Grund dafür angegeben, dass das zugrunde liegende Vertragswerk ansonsten zu teuer gekommen wäre. Weiters werde auf zwischengeschlechtliche Neigungen des Geschäftsführers verwiesen. Es habe sich also um eine Freundschaft gehandelt, die auch gelegentliche Besuche beinhaltet hätte. Hinsichtlich der

von der Gesellschaft dem Gesellschafter gewährten Darlehen werde darauf verwiesen, dass zum Zeitpunkt der Darlehensaufnahme Herr J. jederzeit damit rechnen konnte, Darlehen zurückzuzahlen. Von einer im Zeitpunkt der Darlehensgewährung gegebenen Uneinbringlichkeit könne keinesfalls die Rede sein, womit auch einer verdeckten Gewinnausschüttung der Boden entzogen wäre.

Im Zuge dieser Gegenäußerung wurde auch ein Schreiben des ehemaligen Steuerberaters H. vom 15. März 2001 an Herrn J. in Kopie als Beilage vorgelegt. Im Hinblick darauf, dass der Bw. von der Betriebsprüfung vorgeworfen werde, dass die Beteiligung unrichtig bilanziert worden sei und dadurch eine verdeckte Gewinnausschüttung bewirkt worden sei, führte Herr H. folgendes aus:

1.) Zwischen der Information durch Herrn W.S., dass er die Möglichkeit hätte, sämtliche verpfändeten und hinterlegten Aktien zu erwerben und dem tatsächlichen Erwerb am 18. März 1994 seien nur wenige Tage gelegen. In dieser kurzen Zeitspanne sei es nur darum gegangen, ob und unter welchen finanziellen Konditionen die Aktien ausgelöst werden. Es sei nicht um die Frage gegangen, ob nunmehr Herr J. persönlich oder die ihm gehörende GmbH Aktionär werde. Zum Zeitpunkt der damaligen Übernahme der Aktien habe Herr J. ein Schriftstück gewollt, aus dem zweifelsfrei sein Eigentumsanspruch an den Aktien hervorgehe. Deshalb sei zeitnah zur Übergabe der Aktien die Rahmenvereinbarung vom 18. März 1994 unterzeichnet worden, in der Herr J. als Aktienerwerber bezeichnet werde. Kurze Zeit nach der Rückkehr aus Liechtenstein sei es in der Kanzlei zu einem Treffen mit Herrn J. gekommen. Er habe erläutert, dass es steuerlich von Nachteil wäre, wenn er persönlich und nicht die ihm zu 100% gehörende GmbH die Aktien besitzen würde. Er habe daher geraten, die Aktien an die Bw. zu übertragen, was bei Inhaberaktien durch entsprechenden Vermerk auf der Rückseite der Aktien ohne Formalität möglich sei. Diesem Ratschlag sei Herr J. nachgekommen. Die Übertragung der Aktien auf die GmbH sei auch nicht resultierend aus der Überlegung erfolgt, einen möglichen Wertverlust steuerlich geltend zu machen, sondern aus dem Grund, Befreiungsbestimmungen des § 10 Abs. 2 KStG in Anspruch nehmen zu können. Weiters wurde eine gutachterliche Feststellung des das Schätzungsgutachten erstellenden Baumeisters vorgelegt, wonach die teilweise schon vorhandene Installationen und Bodenauslässe im Gebäude R. eine Nutzung als Büroräume ermöglichten.

Bei der am 22. Juni 2004 über Antrag der Partei durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung blieb die Vertreterin des Finanzamtes bei den im Betriebsprüfungsbericht und der Stellungnahme zur Berufung getroffenen Feststellungen und rechtlichen Schlussfolgerungen.

Der steuerliche Vertreter der Bw. führte im Wesentlichen folgendes aus:

1.) Bebautes Grundstück in R. :

Das Gebäude sei für betriebliche Zwecke konzipiert worden, die nicht den alltäglichen Abläufen im üblichen Büroalltag entsprechen sollten. Sämtliche Installationen, z.B. Leerverrohrungen für sechs Arbeitsplätze, seien für die Nutzung als Büro vorbereitet worden. Der Geschäftsführer habe als Dienstwohnung das Erdgeschoß bewohnt, und dafür Miete an die Gesellschaft bezahlt. Es sei geplant gewesen, dass sich im Obergeschoß die Büroräumlichkeiten befinden sollten. Als betriebliche Tätigkeit seien das Leasinggeschäft und Finanzdienstleistungen geplant gewesen. Die Liegenschaft sei 1997 verkauft worden, da sämtliche Handwerker sowie der Baumeister die vorgegebenen Termine nicht einhalten konnten. Aufgrund des Zustandes des Gebäudes sei ein effektives Arbeiten für den Geschäftsführer in den vorhandenen Räumlichkeiten nicht möglich gewesen. Aus der Geschäftstätigkeit in den USA hätten sich unerwartete Verluste ergeben. Der Geschäftsführer habe erkannt, dass er die wirtschaftlichen Vorhaben nicht so wie geplant, durchführen werden können. Offenbar aus beruflicher Überforderung habe er den Schaden so gering wie möglich halten wollen und aus diesem Grund den Entschluss gefasst, das Haus zu verkaufen. Die Liegenschaft sei an Frau B. verkauft worden, da es sehr schwer gewesen sei, Kaufinteressenten für einen Rohbau in diesem Zustand zu finden. Es sei ein Inserat geschaltet worden, daraufhin hätten sich drei Personen für eine Besichtigung gemeldet. Auch andere Makler hätten die Vermittlung nicht übernehmen wollen und gemeint, dass höchstens ein Verkaufserlös von S 2,5 Mio. erzielbar wäre. Frau B. sei Angestellte der Bw. gewesen. Da sie die Schwierigkeiten des Verkaufes miterlebt habe, habe sie gemeint, S 2,500.000,00 könne sie auch auftreiben. Frau B. habe bis zum Zeitpunkt des Verkaufes nicht in dem gegenständlichen Haus gewohnt. Nach dem Kauf von Frau B. habe diese in dem Haus gewohnt (Zweitwohnsitz). Der Geschäftsführer habe nach Abschluss des Kaufvertrages drei Monate in dem Haus gewohnt und danach aus betrieblichen Gründen selten dort genächtigt. Nach diesen drei Monaten habe der Geschäftsführer Frau B. bei der von ihr geplanten Fertigstellung des Erdgeschosses unterstützt. Es werde nochmals auf das Gutachten des Baumeisters und somit darauf verwiesen, dass der Kaufpreis einem Fremdvergleich standhalte.

Im Übrigen hänge die Verwertung eines Gebäudes und die möglichen Verwertungserlöse ganz konkret vom Markt in dieser Gegend und vom Grundsatz von Angebot und Nachfrage ab. Der so genannte Teilwert oder besser gesagt "Entnahmewert" hänge demgemäß von den konkreten Verwertungsmöglichkeiten am konkreten Ort und von der konkreten Marktsituation ab. Dieser Wert habe mit dem Buchwert und dem konkreten Vorhaben eines Betriebes nichts zu tun.

Wesentliches Faktum seien aber die Realisierungschancen in der konkreten Marktsituation. Die im Betriebsprüfungsbericht festgestellten Reisen des Geschäftsführers gemeinsam mit Frau B. seien Dienstreisen gewesen und das Segelschiff Be. zu warten.

Der Geschäftsführer habe Frau B. seit 1982 gekannt, sie seien gemeinsam in einer Firma angestellt gewesen. Als er sich selbständig gemacht habe, habe er Frau B. – weil er sie als tüchtige Mitarbeiterin gekannt habe – zu sich in die Firma geholt. Sie habe wesentlichen Anteil am Erfolg der Firma Ja. gehabt. Es sei ein freundschaftliches Verhältnis gewesen, das sich auch aus gemeinsamen Freizeitinteressen ergeben habe.

2.) Yacht Be. :

Die Yacht sei von der Holding (gemeint VVG) gekauft und sei an die Tochterfirma (gemeint Ja. GmbH) verchartert worden und sollte den Mitarbeitern zur Verfügung gestellt werden. Tatsächlich sei es nur zweimal zur Nutzung der Mitarbeiter gekommen. Der Geschäftsführer besitze einen Motorboot-Führerschein und einen Segelschein.

Die Berufungsverhandlung wurde auf unbestimmte Zeit vertagt, da hinsichtlich der Beteiligung der Bw. an der A.AG von dieser zu klären war, warum sich diese Beteiligung im Betriebsvermögen der Bw. befand, aber laut Vertrag bezüglich des Beteiligungserwerbes Herr J. als Erwerber aufschien.

Mit Schriftsatz vom 3. September 2004 gab die Bw. eine ergänzende Stellungnahme ab:

1.) Beteiligung an der A.AG :

In diesem Zusammenhang werde nochmals auf das bereits vorgelegte Schreiben des Herrn H. vom 15. März 2001 an Herrn J. verwiesen. Daraus ergebe sich eindeutig die Zuordnung der Beteiligung zum Betriebsvermögen der Gesellschaft. Es werde auch nochmals hervorgehoben, dass durch die Aufnahme in die Bücher der Gesellschaft der Wille des Geschäftsführers, dass die Beteiligung entsprechend dem Rat des Herrn Hason nicht privat sondern von der Gesellschaft gehalten werden solle, eindeutig dokumentiert sei. Bei der wiederholt ins Treffen geführten Rahmenvereinbarung handle es sich um unter Zeitdruck angefertigte schriftliche Vermerke, in denen die vereinbarten Inhalte festgehalten werden sollten. Bei der Anfertigung sei kein Wert auf formelle Aspekte gelegt worden. Dies könne jedoch nicht dazu führen, dass entgegen den dokumentierten eindeutigen Willen des Geschäftsführers eine Zuweisung des wirtschaftlichen Eigentums zur Privatperson J. erfolge. Die bereits vorgebrachten Argumente wurden nochmals zusammengefasst:

- es handle sich um Inhaberaktien
- das zivilrechtliche Eigentum folge der Innehabung

- die Innehabung erfolge durch die Gesellschaft

Die Gesellschaft sei ebenfalls wirtschaftlicher Eigentümer. Dies aufgrund des eindeutigen Willens des Geschäftsführers und der erfolgten Aufnahme der Beteiligung in die Bücher der Gesellschaft.

Es liege weder eine Vorteilsgewährung noch ein Zuwendungswille als Voraussetzungen für eine verdeckte Ausschüttung vor.

Der Geschäftsführer sei dem eindeutigen Rat des ehemaligen Steuerberaters gefolgt. Dieser sei durch das Schreiben des Herrn Hason dokumentiert.

2.) Grundstück in R.

Es werde nochmals auf die gutachterlichen Stellungnahmen des Bausachverständigen verwiesen. Entscheidend sei hier allein die Fremdüblichkeit des Veräußerungspreises. Es werde nochmals darauf hingewiesen, dass es sich im Zeitraum der Veräußerung um einen Rohbau gehandelt habe. Folgende Baumaßnahmen seien noch ausständig gewesen: der gesamte Innenausbau, Treppen ins Obergeschoss, Dachisolierung, Außenanlagen, Balkon, Terrassen und Treppengeländer.

3.) Yacht Be.

Es werde nochmals darauf hingewiesen, dass aus der laufenden Bewirtschaftung der Yacht keine Verluste entstanden seien. Der Buchverlust anlässlich der Veräußerung sei entstanden, weil es sich um einen Notverkauf gehandelt habe. Die Yacht sollte für Incentiv- und Promotion-Zwecke genutzt werden. Da die Inanspruchnahme durch Mitarbeiter nicht wie geplant stattgefunden habe, sei vom Geschäftsführer ein fremdübliches Entgelt gezahlt worden und es seien auch die Betriebskosten getragen worden. Es sei immer eine betriebliche Nutzung geplant gewesen. Aufgrund der im Zeitpunkt der Anschaffung noch nicht absehbaren Veräußerung der operativen Tochtergesellschaft sei die Yacht später nurmehr geringfügig genutzt worden. Dadurch habe sich deren Zustand entsprechend verschlechtert. Aufgrund des verwahrlosten Zustands sei dann auch kein höherer Veräußerungspreis erzielbar gewesen.

4.) Verrechnungskonto

Die Bw. verweise nochmals auf ihre Ausführungen in der Berufungsschrift. Die Umdeutung der Kreditgewährung über das Verrechnungskonto in eine verdeckte Ausschüttung sei nicht schlüssig begründet. Es sei nicht dargetan worden, dass von vornherein keine Rückführung beabsichtigt gewesen sei.

In der mündlichen Berufungsverhandlung am 30. November 2004 sagte der von der Bw. beantragte Zeuge Michael H. folgendes aus: Er sei sowohl steuerlicher Vertreter der Bw.,

damals P., als auch der Firma Y. gewesen. Der Geschäftsführer der Y., Herr W.S. sei an Herrn J. herangetreten, ein verpfändetes Aktienpaket könne um einen wesentlich geringeren Betrag ausgelöst werden, als es die Verpflichtung gewesen wäre. Herr S. habe Herrn J. bzw. die Firma P. gekannt, weil diese der Firma Y. Darlehen eingeräumt habe. Er sei als steuerlicher Vertreter der Firmen Y. und P. nach Liechtenstein gefahren, mit dem Auftrag die Übernahme des Aktienpaketes der A.AG durch die P. vorzubereiten. Aus seiner Sicht habe die Firma P. vertreten durch Herrn J. die Beteiligung erworben. Die Geldmittel zum Erwerb der Beteiligung hätten aus der Firma gestammt. Auf die Frage, warum in der Rahmenvereinbarung nicht die Firma P. als Erwerber gestanden sei, antwortete der Zeuge folgendes: "Die Abwicklung des Erwerbes sollte sehr schnell von statten gehen. Es ging darum, unumstößlich zu dokumentieren, dass das Eigentumsrecht der Y. an den Aktien abgegeben worden sei. Der Zeitdruck entstand aus dem Bereich W.S.. Der Zeitdruck war auch Grund dafür, dass nicht die Firma P. als Erwerber in der Rahmenvereinbarung aufschien, weil nicht sichergestellt werden konnte, welche Formvorschriften in diesem Fall zu beachten gewesen wären." Eigentümer der A.AG sei die Y. gewesen. In der Rahmenvereinbarung sei deswegen Herr W.S. als Vertragspartner gestanden, weil dieser als defacto Geschäftsführer der Y. aufgetreten sei. Von dem Termin Liechtenstein habe er zwei Tage vorher erfahren. Seinem Wissen nach habe Herr J. keine persönlichen Forderungen gegenüber der Y. gehabt. Unmittelbar nach der Verpfändung sei der Verwaltungsrat der A.AG ausgewechselt worden. Dem neuen Verwaltungsrat seien sämtliche Unterlagen, darunter auch das Aktienbuch, übertragen worden und die Firma P. als Aktionär eingetragen worden. Seit dem erfolgten auch sämtliche Zustellungen an die P.. Mit dem Ankauf der Yacht Be. habe er nichts zu tun gehabt. Soweit er sich erinnern könne, sei die Yacht immer im Betriebsvermögen der Bw. gewesen und es habe immer Mieteinnahmen gegeben. Er schließe nicht aus, dass es auch Jahre gegeben habe, in denen sie nur an Herrn J. vermietet gewesen sei.

Zu den einzelnen Berufungspunkten wurde im Verlauf der auf den 30. November 2004 ver- tagten mündlichen Berufungsverhandlung noch folgendes vorgebracht:

1.) Grundstück in R.

Im Zeitpunkt der Veräußerung sei auch der Außenputz und das Versetzen sämtlicher Fenster und Innentüren ausständig gewesen. Beim Zubau seien Fenster und Türen vorhanden gewesen, beim Bestand nicht. Der steuerliche Vertreter verwies nochmals auf im Zuge des Betriebsprüfungsverfahrens vorgelegte Fotos. Auf die Frage ob der Sachverständige im Zeit- punkt der Begutachtung nicht eingebautes Baumaterial sehen konnte, wurde vom Geschäfts- führer der Bw. geantwortet: "Soweit es das Obergeschoss betrifft, ja."

2.) Yacht Be.

Die Yacht wurde sei vom Gesellschafter-Geschäftsführer gechartert worden und nicht, wie in der Niederschrift der mündlichen Verhandlung vom 22.6.2004 ausgeführt, von der Y. . Das Schiff sei 1990 in die Karibik verbracht worden und 1994 bis 1997 habe es in Curacao geankert, die Jahre davor in verschiedenen anderen Revieren. In den Jahren 1990 bis 1997 sei es vom Geschäftsführer benutzt worden, um es aus wirtschaftlichen oder witterungsbedingten Gründen an andere Liegeplätze zu verbringen. Die Yacht sei deshalb von Herrn J. gechartert worden, um unverfängliche Einladungen aussprechen zu können.

3.) Forderungen bzw. Entnahmen

Hinsichtlich der Forderungen bzw. Entnahmen verwies die Vertreterin des Finanzamtes auf die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes bezüglich der Formvorschriften, für einen Darlehensvertrag, insbesondere der Vereinbarung über Rückzahlungsmodalitäten. Vom steuerlichen Vertreter wurde ausgeführt, dass kein Bereicherungswille seitens der Gesellschaft vorgelegen habe und im Zeitpunkt der Verrechnung von einer Uneinbringlichkeit für die Gesellschaft keine Rede gewesen sein konnte. Im Übrigen wäre jede einzelne Verrechnung zu überprüfen gewesen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Körperschaftsteuer 1995 bis 1997

Gemäß § 8 KStG 1988 ist es für die Ermittlung des Einkommens ohne Bedeutung, ob das Einkommen im Wege offener oder verdeckter Ausschüttungen verteilt wird. Unter verdeckten Ausschüttungen sind nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes alle nicht ohne weiteres als Ausschüttungen erkennbare Zuwendungen an die an einer Körperschaft unmittelbar oder mittelbar beteiligten Personen zu verstehen, die zu einer Gewinnminderung der Körperschaft führen und die dritten, der Körperschaft fremd gegenüberstehenden Personen, nicht gewährt werden. Andernfalls liegen Ausschüttungs-bzw Einlagevorgänge vor, auch wenn diese in zivilrechtliche Geschäfte gekleidet sind (vgl. z.B. VwGH vom 14.12.2000, ZI. 95/15/0127). Weiters liegt nach der Judikatur eine verdeckte Gewinnausschüttung nicht nur dann vor, wenn dem Gesellschafter ein Vermögensvorteil zugewendet wird, sondern auch dann, wenn Dritte auf Grund ihres Naheverhältnisses zum Anteilsinhaber eine in der Anteilsinhaberschaft wurzelnde Zuwendung erhalten Als nahe stehende Personen sind primär solche anzusehen, die mit dem Anteilsinhaber persönlich verbunden sind (Verwandte, Ehegatten, Lebensgefährten), aber auch geschäftliche (geschäftsfreundliche, arbeitsrechtliche) Verbindungen begründen ein "Nahestehen" (vgl. Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly, KStG 1988, § 8 Tz. 42).

Bebautes Grundstück in R.

Die Bw. erwarb am 23.4.1991 ein bebautes Grundstück um S 2, 800.000.-. Geplant war, das Gebäude einerseits für Wohnzwecke des Gesellschafters, andererseits für betriebliche Zwecke zu nutzen. Das Gebäude sollte so umgebaut werden, dass im Obergeschoß Büroräumlichkeiten entstünden, die für die geplante Tätigkeit der Bw. im Bereich des Leasing- und Finanzdienstleistungsgeschäftes erforderlich waren. Im Detail erfolgten etwa laut Baubeschreibung vom 12.5.1995 der Anbau eines Turmerkers, die Anhebung des Dachstuhls sowie ein Zubau, der durch ein neues Stiegenhaus mit dem bestehenden Gebäudeteil verbunden werden sollte. Die Aufwendungen für die Um- und Zubauten bis zum Verkauf betrugen S 5, 168.613,00, zusätzliche Aufwendungen für Um- und Zubauten 1997 und 1998 betrugen S 527.870,76. Die Liegenschaft wurde schließlich mit Kaufvertrag vom 29.1.1997 um S 2, 500.000.- an Frau Elisabeth B. verkauft. Die Betriebsprüfung hat nun diesen Verkauf als verdeckte Gewinnausschüttung gewertet, mit der Begründung, dass ein Naheverhältnis zwischen dem Gesellschafter J. und ihr bestanden habe und der Kaufpreis im Verhältnis zum Ankaufspreis und den getätigten Investitionen unangemessen niedrig gewesen sei. Da geplant gewesen sei, die Hälfte des Gebäudes betrieblich zu nutzen, wurde die Hälfte des aus dem Verkauf an Frau B. resultierenden Verlustes als verdeckte Gewinnausschüttung an den Gesellschafter dem Gewinn hinzugerechnet. Die Bw. bringt nun demgegenüber zunächst vor, dass ein solches Naheverhältnis nicht bestanden habe, sondern es sich um ein rein freundschaftliches Verhältnis gehandelt habe. Dazu ist folgendes auszuführen: Der Gesellschafter gab an, Frau B. bereits seit 1982 zu kennen. Sie habe auch wesentlichen Anteil am Erfolg der Tochterfirma Ja. gehabt. Die von der Betriebsprüfung festgestellten gemeinsamen Reisen seien Dienstreisen gewesen, um das Segelschiff Be. zu warten. Diesem Vorbringen ist entgegenzuhalten, dass in der Zeit von 26.12.1989 bis 8.1.1990 sowie am 27.7.1990 gemeinsame Reisen unternommen wurden, Frau B. in dieser Zeit aber arbeitslos bzw noch nicht bei der Bw. beschäftigt war. Es konnte sich somit nicht um Dienstreisen handeln. Auch nach dem Verkauf der Yacht im Jahre 1996 wurden noch zwei gemeinsame Reisen in die Karibik unternommen (vgl. Betriebsprüfungsbericht Tz. 38). Weitere Indizien, die dafür sprechen, dass das Verhältnis von Herrn J. und Frau B. über ein rein freundschaftliches hinausging sind, dass Frau B. auch bereits vor Kauf der Liegenschaft, nämlich im Jahre 1994 Post als „Mitbewohner der Abgabestelle“ in Empfang nahm und Herr J. zwar nur bis 3.4.1997 in R. gemeldet war, aber an der selben Adresse weiterhin Schriftstücke in Empfang nahm (etwa am 3.9.1997), Schriftstücke mit der bisherigen Adresse als der eigenen aufgab (etwa am 30.7. an das Amt der NÖ Landesregierung), Zahlungen beim Postamt in R. tätigte, und Waren in Empfang nahm (etwa die Lieferung von Fenstern und Türen am 29.10.1997). Hinsichtlich der Angemessenheit des Kaufpreises in Höhe von S 2, 500.000.- verwies die Bw. auf das Gutachten eines Baumeisters, der den Gesamtwert der Liegenschaft mit S 2, 665.000.-

bezzifferte. Im Berufungsverfahren sagte der Geschäftsführer aus, der Verkauf sei ein Notverkauf gewesen, weil er mit der Bauüberwachung überfordert gewesen sei. Dies kann wohl kein schlagendes Argument für die betriebliche Bedingtheit des Verkaufes sein, da es sich hierbei nicht um eine betriebliche Notwendigkeit handelt, sondern um ein rein persönliches Motiv des Gesellschaftergeschäftsführers. Im Übrigen spricht diese Argumentation dafür, dass die Liegenschaft zu einem besonders günstigen Preis und unter Inkaufnahme eines Verlustes veräußert wurde. Laut Betriebsprüfungsbericht Tz. 37, S.11 teilte der Geschäftsführer in der Vorhaltsbeantwortung vom 28.7.1999 mit, er sei durch die Bauüberwachung hoffnungslos überfordert gewesen, und daher auch bereit gewesen, einen Verlustverkauf zu akzeptieren. Die Liegenschaft soll auch deswegen veräußert worden sein, weil sich die geplante Geschäftstätigkeit nicht so entwickelte, wie von der Bw. erhofft. Dieses Argument spricht allerdings gegen den von der Bw. selbst behaupteten Notverkauf, weil sich diese Entwicklung bereits ankündigte und die Bw. als ordentlicher Kaufmann gerade dann versucht haben müsste, das Gebäude bestmöglich zu verwerten und es nicht nur einmal Dritten anzubieten (vgl. ein Zeitungsinserat aus dem Jahre 1996). Tatsächlich wurde es aber um einen Preis veräußert, der sogar unter dem Buchwert im Zeitpunkt des Erwerbes lag. Demgegenüber soll das Gutachten des Baumeisters die Angemessenheit des Kaufpreises nachweisen. Dazu ist auszuführen, dass das Gutachten auf Grund einer Besichtigung der Liegenschaft am 29.12.1999 erstellt wurde, der Verkauf aber bereits 1997 erfolgte. Selbst wenn es grundsätzlich nicht unüblich ist, Gutachten für vorangegangene Zeiträume zu erstellen, so ist im gegenständlichen Fall zu berücksichtigen, dass die Gutachtenerstellung während des laufenden Betriebsprüfungsverfahrens erfolgte und der Sachverständige auf ihm vorgelegte Fotos und Angaben von einander nahe stehenden Personen angewiesen war.

Weiters konnte in dem Schätzungsgutachten nicht berücksichtigt werden, dass auch nach dem Verkauf noch Aufwendungen getätigt wurden. Im Übrigen sagte der Baumeister im Zuge der Einvernahme durch die Betriebsprüfung aus, dass alles was „nicht niet-und nagelfest mit dem Gebäude verbunden war“, nicht berücksichtigt worden war. Selbst wenn der Geschäftsführer in der mündlichen Berufungsverhandlung vom 30.11.2004 aussagte, dass im Zeitpunkt der Begutachtung durch den Baumeister noch nicht eingebaute Baumaterialien bezüglich des Obergeschosses auf der Baustelle vorhanden waren (vgl. das bisherige Vorbringen, das Obergeschoss sei für die betriebliche Nutzung geplant gewesen), so vertritt der unabhängige Finanzsenat die Auffassung, dass das Vorhandensein von Computerauslässen nach der heute üblichen Bauweise nicht gegen die Möglichkeit auch einer privaten Nutzung spricht. In der von der Bw. vorgelegten gutachterlichen Feststellung vom 16.3.2001 legt auch der Baumeister nur dar, dass die vorhandenen Installationen und Bodenauslässe die Nutzung als Büroräumlichkeiten ermöglichen, nicht jedoch, dass nur eine ausschließliche Nutzung als

Büroräumlichkeiten möglich wäre. Es konnte daher nicht nachgewiesen werden, dass auf der Liegenschaft lagernde Baumaterialien ausschließlich für die betriebliche Nutzung vorgesehen waren und ist daher auch aus diesem Grund der in dem Gutachten ermittelte Gesamtwert von Liegenschaft und Gebäude in Zweifel zu ziehen.

Der Kaufvertrag ist überdies deshalb als fremdunüblich zu betrachten, weil sich die Bw. verpflichtete, bereits bestellte Ware auch nach dem Verkauf zu bezahlen.

Da die Bw. zumindest glaubhaft machen konnte, dass eine teilweise betriebliche Nutzung der Liegenschaft geplant war und es auf Grund verschiedener von der Bw. in ihrer Tragweite nicht vorhersehbarer Umstände nicht zu dieser betrieblichen Tätigkeit kam, wird auf die von der Betriebsprüfung in ihrer Stellungnahme zur Berufung vertretenen Auffassung der gesamte Um- und Zubau sei nach den Vorstellungen von Herrn J. und Frau B. erfolgt, eine betriebliche Nutzung sei nie geplant gewesen, nicht näher eingegangen.

Unter der Annahme, dass, wie bereits im Betriebsprüfungsverfahren festgestellt, geplant war, die Hälfte der Liegenschaft betrieblich zu nutzen, ist daher die Hälfte des durch den Verkauf an Frau B. entstandenen Verlustes dem Gesellschafter als verdeckte Gewinnausschüttung zuzurechnen.

Yacht Be.

Seit 1989 befindet sich die Yacht im Betriebsvermögen der Bw. Strittig ist, wer, trotz dieser Tatsache, Eigentümer der Yacht war. Von der Betriebsprüfung wurde unzweifelhaft nachgewiesen, dass Herr J. die Yacht erworben hat. Unglaublich ist, dass dieser die Yacht gleichsam selbst kaufen "musste", weil die Verkäuferin nur mit einer natürlichen Person den Kaufvertrag abschließen wollte. Zivilrechtlicher Eigentümer war daher jedenfalls der Gesellschafter.

Wenn die Bw. nun vorbringt, wirtschaftlicher Eigentümer sei dennoch die Bw. gewesen, so ist ihr folgendes entgegenzuhalten:

Gemäß § 21 BAO ist für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend. Die "wirtschaftliche Betrachtungsweise" kommt daher immer dann zum Zug, wenn sich der Abgabenbehörde ein Sachverhalt darbietet, bei dem eine rein formalrechtliche Beurteilung zu Ergebnissen führen würde, die dem Sinn und Zweck des Gesetzes zuwiderlaufen würden. Die "wirtschaftliche Betrachtungsweise" kann jedoch nicht dazu führen, an die Stelle eines real verwirklichten abgabenrechtlich relevanten Sachverhaltes einen real nicht verwirklichten, abgabenrechtlich mit anderen Auswirkungen ausgestatteten Sachverhalt nur deswegen zu setzen, weil dies für einen Partner des Steuerschuld-

verhältnisses vorteilhafter wäre. Die tatsächlich verwirklichten und nicht fiktive Sachverhalte sind zu besteuern (vgl. VwGH vom 17.10.2001, Zl. 2001/13/0009).

Das wirtschaftliche Eigentum ist eine Art Untertatbestand zur wirtschaftlichen Betrachtungsweise. Das Wirtschaftsgut soll demjenigen zugerechnet werden, der die typischen "wirtschaftlichen Eigentümervorteile" zieht. Ausschlaggebend ist nach der Judikatur des VwGH, dass der wirtschaftliche Eigentümer über die positive Komponente (Gebrauch, Verbrauch, Belastung, Veränderung, Verkauf), wie auch über die negative Komponente, jeden anderen von diesen Einflüssen über die Sache ausschließen zu können, verfügt. Besondere Betonung wird auf die negative Komponente des Eigentums gelegt, wobei ausschlaggebend ist, dass der wirtschaftliche Eigentümer auch den zivilrechtlichen Eigentümer selbst von der Einflussnahme auf die Sache ausschalten können muss (vgl. Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, § 6 Tz. 19). Nun bietet aber der gegenständliche Sachverhalt keinerlei Anhaltspunkt dafür, dass das Eigentumsrecht des Gesellschafters in irgendeiner Weise, etwa durch einen zwischen ihm und der Gesellschaft geschlossenen fremdüblichen Vertrag, eingeschränkt worden wäre. Der Gesellschafter konnte etwa die Yacht zu jeder Zeit selbst nutzen und hat sie schließlich auch selbst verkauft. Im Zusammenhang mit dem von der Bw. behaupteten wirtschaftlichen Eigentum, stellt sich aber darüber hinaus auch die Frage, ob die Yacht überhaupt (gewillkürtes) Betriebsvermögen der Bw. sein konnte: Laut Berufung sei die Yacht für Incentive- und Promotionreisen angeschafft worden, da eine Vermietung an Dritte aber nicht zu Stande gekommen sei, sei die Yacht im Privatbereich genutzt worden. Demgegenüber wurde in der mündlichen Verhandlung vom 22.6.2004 vorgebracht, die Yacht sei angeschafft worden, um sie verdienten Mitarbeitern (Ann.: "der Tochterfirma Ja. ") zur Verfügung zu stellen. Laut Vorbringen in der mündlichen Verhandlung vom 30.11.2004 schließlich, sei es nur zu einer zweimaligen Nutzung durch Mitarbeiter gekommen, der Gesellschafter habe die Yacht schließlich selbst gechartert, um sie "unverfänglich", d.h. ohne erkennbaren Zusammenhang mit einer Firma, anbieten zu können. Er selbst habe sie nur benutzt, wenn er sie in einen anderen Hafen verbrachte. Aus diesen Vorbringen ist jedenfalls zu schließen, dass die Yacht von 1989 (Jahr des Ankaufes) bis 1997 nahezu ausschließlich vom Gesellschafter genutzt wurde. Nach der jüngsten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes aber (vgl. VwGH vom 24.6.2004, Zl. 2001/15/0002) zählen Wirtschaftsgüter einer Kapitalgesellschaft nicht zu deren Betriebsvermögen, wenn sie nicht der Einkommenserzielung dienen. Auch in diesem Fall wurde ein "Entgelt" (laut Erkenntnis ein "Sachbezug"), vergleichbar der im gegenständlichen Fall behaupteten Zahlung eines Mietentgelts von S 200.000.- jährlich, verbucht, was aber nichts an der rechtlichen Beurteilung änderte.

Der Aufnahme der Yacht in die Bücher der Bw. kommt daher für die Frage, ob die Yacht zum Betriebsvermögen der Bw. zu zählen ist, keine Bedeutung zu.

Gegen das Vorbringen in der schriftlichen Stellungnahme vom 3.9.2004, der Verkauf der Yacht sei ein durch den verwahrlosten Zustand bedingter Notverkauf gewesen, wobei dieser dadurch entstanden sei, dass durch den Verkauf der Tochterfirma Ja., die Yacht, mangels Nutzung durch Mitarbeiter, nicht ausgelastet gewesen sei, sprechen die Tatsachen, dass die Yacht zwischen 1989 und 1994 (Verkauf der Beteiligung) nur zweimal von Mitarbeitern genutzt wurde und erst 1996 bzw 1997 verkauft wurde. Wäre die Bw. tatsächlich wirtschaftlicher Eigentümer gewesen, so hätte sie als ordentlicher Kaufmann schon früher erkennen müssen, dass die Yacht die geplanten betrieblichen Zwecke nicht erfüllt und durch einen rechtzeitigen Verkauf den Verlust verhindern müssen.

Da die Bw. nicht, im Hinblick auf den von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes geforderten Fremdvergleich, für eine einem fremden Dritten gehörende Yacht den Aufwand tragen würde, erfolgte daher die Hinzurechnung des von der Bw. für das Jahr 1995 getragenen Aufwandes sowie des aus der Veräußerung entstandenen Verlustes als verdeckte Gewinnausschüttung, zu Recht.

Beteiligung an der A.AG

Ebenso wie die Beteiligung der Yacht erfolgte auch der Erwerb der Beteiligung durch den Gesellschaftergeschäftsführer. Zivilrechtlicher Eigentümer war daher jedenfalls Herr J. Laut schriftlicher Stellungnahme des ehemaligen Steuerberaters vom 15.3.2001 sollte aus der "Rahmenvereinbarung" der eindeutige Eigentumsanspruch des Herrn J. hervorgehen. Er habe diesem aber dann geraten, dass es aus steuerlichen Gründen günstiger wäre, wenn die GmbH Eigentümerin der Beteiligung wäre. Die Aktien seien daraufhin an die Bw. übertragen worden und die Beteiligung mit der Bilanz zum 30.6.1994 in das Betriebsvermögen der Bw. aufgenommen worden. Kaum nachvollziehbar ist, wie der Zeuge Michael H. in der mündlichen Berufungsverhandlung vom 30.11.2004 ausführte, dass, noch zu klärende formale Fragen dafür ausschlaggebend gewesen sein sollen, statt der Bw. Herrn J. als Erwerber der Beteiligung in die Rahmenvereinbarung aufzunehmen. Es sollte ja auch aus der Rahmenvereinbarung eindeutig der Eigentumsanspruch des Herrn J. hervorgehen. Sämtliche aus dieser Vereinbarung entstehenden Rechte und Pflichten treffen Herrn J. persönlich und es gibt keinerlei Nachweis, dass sich Herr J. dieser Rechte begeben hätte (siehe die Ausführungen zum wirtschaftlichen Eigentum im Zusammenhang mit der Yacht) und die Bw. wirtschaftliche Eigentümerin der Beteiligung gewesen wäre. Laut Punkt 3 der Vereinbarung hat sich Herr J. auch verpflichtet, die Aktien an der A.AG nur nach Zustimmung der anderen Vertragspartei zu belehnen oder zu verkaufen. Ein Eigentümerwechsel wäre daher nur in Form eines Verkaufes der Aktien, und dieser nur mit Zustimmung der Y. möglich gewesen. Im Übrigen widerspricht sich die Bw. in ihrem Vorbringen, wenn sie einerseits vermeint, die Bw. sei bereits im Zeitpunkt des Erwerbes wirtschaftliche Eigentümerin der Beteiligung geworden

andererseits mit der Äußerung vom 17.4.2001 das Schreiben des ehemaligen Steuerberaters Michael H. vorlegt, wonach dieser Herrn J. erst nachträglich geraten habe, dass es aus steuerlichen Gründen vorteilhafter wäre, wenn die GmbH Eigentümerin der Beteiligung wäre. Gerade diese Vorgehensweise wäre aber ein klassischer Ausschließungsgrund für das Vorliegen von wirtschaftlichem Eigentum (vgl. das bereits oben zitierte Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 17.10.2001, ZI.2001/13/0009).

Dessen ungeachtet konnte aber aufgeklärt werden, dass Herr J. persönlich keine Forderungen gegenüber der Y. hatte und somit nicht Nutznießer aus dem Erwerb der Beteiligung war. Eine Bereicherungsabsicht der Bw. als Voraussetzung für das Vorliegen einer verdeckten Gewinnausschüttung lag daher nicht vor.

Verrechnungskonto J., Entnahmen

Laut Bw. handelt es sich bei den auf dem Verrechnungskonto des Gesellschafters aushaftenden Beträgen sowie bei den von der Betriebsprüfung als "Entnahmen" bezeichneten Geldbeträgen um Darlehen der Gesellschaft an den Gesellschafter. Dazu ist folgendes auszuführen: Der Verwaltungsgerichtshof hat bereits in einer Vielzahl von Judikaten wiederholt ausgesprochen, dass an die Anerkennung von Vereinbarungen zwischen der Gesellschaft und ihren Gesellschaftern, zumal im Falle eines die Gesellschaft beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführers, ebenso strenge Maßstäbe anzulegen sind wie an die Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen. Solche Abmachungen müssen von vornherein ausreichend klar sein und einem Fremdvergleich standhalten, widrigenfalls die Rückzahlbarkeit der von den Gesellschaftern empfangenen Geldbeträge nicht als erwiesen angenommen werden kann (vgl. z.B. VwGH vom 31.3.1998, ZI. 96/13/0121). Wenn die Bw. in der Berufung vorbringt, dass es sich bei der Bw. um eine "Ein-Personen-Gesellschaft" handle und es der Gesellschafter-Geschäftsführer nicht für angezeigt gehalten habe, mit sich selbst einen Vertrag abzuschließen, so ist auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 26.9.1985, ZI. 85/14/0079 zu verweisen, wonach an die Anerkennung von Vereinbarungen zwischen dem Gesellschafter-Geschäftsführer einer Einmann-Gesellschaft und der Gesellschaft ebenso strenge Maßstäbe anzulegen sind, wie an die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen. Derartige Abmachungen müssen danach von vornherein ausreichend klar sein und einem Fremdvergleich standhalten. Es entspricht aber keineswegs einem üblichen Darlehensgeschäft zwischen Fremden, keinen bestimmten oder auch nur annähernd bestimmbaren Rückzahlungstermin zu vereinbaren sowie die Fälligkeit der Zinsen nicht festzulegen, keinen Kreditrahmen festzusetzen und keine entsprechenden Sicherheiten zu empfangen. Wenn die Bw. vermeint, dass die Verringerung des Standes des Verrechnungskontos dafür spreche, dass die Rückzahlung geplant gewesen sei, und auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 22.10.1991, ZI. 91/14/0020 verweist, so hat

der Gesellschafter in diesem Fall die entnommenen Gelder im Jahr nach der Entnahme zur Gänze zurückgezahlt. Andererseits hat der Verwaltungsgerichtshof in dem bereits angeführten Erkenntnis vom 31.3.1998, Zl. 96/13/0121 ausgesprochen, dass einige Zahlungen die Bedenken hinsichtlich der Rückzahlungsabsicht nicht entkräften können. Selbst wenn, wie in der Berufung ausgeführt, "an eine Rückzahlung gedacht war", und diese nach erfolgter Realisierung eines Gewinnes aus der Beteiligung an der A.AG erfolgen sollte, so kann diese Absicht die fehlende, den oben angeführten Kriterien entsprechende, fremdübliche Vereinbarung nicht ersetzen. Sämtliche gegenüber dem Gesellschafter bestehenden Forderungen sind daher als verdeckte Gewinnausschüttungen an diesen zu betrachten.

Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb für die Jahre 1994 und 1995 sind daher wie folgt zu ermitteln (vgl Tz. 45 des Betriebsprüfungsberichtes, Beträge in Schillingen):

	1994	1995
Gewinn/Verlust	-1,543.542,00	6,783.685,00
verdeckte Ausschüttungen		58.868,00
Spenden	490,00	2.300,00
KöSt	15.000,00	15.000,00
nichtabzugsfähige Steuern	321.350,00	
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	-1,206.702,00	6,859.853,00
Beteiligungserträge	-9,936.409,00	10,019.593,00
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	-11,143.111,00	-3,159.740,00

Kapitalertragsteuer 1994 bis 1998

Gemäß § 8 KStG 1988 ist es für die Ermittlung des Einkommens ohne Bedeutung, ob das Einkommen im Wege offener oder verdeckter Ausschüttungen verteilt wird. Unter verdeckten Ausschüttungen sind nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes alle nicht ohne weiteres als Ausschüttungen erkennbare Zuwendungen an die an einer Körperschaft unmittelbar oder mittelbar beteiligten Personen zu verstehen, die zu einer Gewinnminderung der Körperschaft führen und die dritten, der Körperschaft fremd gegenüberstehenden Personen, nicht gewährt werden. Andernfalls liegen Ausschüttungs-bzw Einlagevorgänge vor, auch wenn diese in zivilrechtliche Geschäfte gekleidet sind (vgl. z.B. VwGH vom 14.12.2000, Zl. 95/15/0127). Weiters liegt nach der Judikatur eine verdeckte Gewinnausschüttung nicht nur dann vor, wenn dem Gesellschafter ein Vermögensvorteil zugewendet wird, sondern auch dann, wenn Dritte auf Grund ihres Naheverhältnisses zum Anteilsinhaber eine in der Anteilsinhaberschaft wurzelnde Zuwendung erhalten. Als nahe stehende Personen sind primär solche anzusehen, die mit dem Anteilsinhaber persönlich verbunden sind (Verwandte, Ehegatten, Lebensgefährten), aber auch geschäftliche (geschäftsfreundliche, arbeits-

rechtliche) Verbindungen begründen ein "Nahestehen" (vgl.

Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly, KStG 1988, § 8 Tz. 42).

Hinsichtlich des der Berufung zu Grunde liegenden Sachverhaltes wird auf die Ausführungen zur Berufung gegen die Körperschaftsteuerbescheide 1995 bis 1997 verwiesen.

Mit der Frage, ob hinsichtlich des bebauten Grundstückes, der Yacht, der Beteiligung und der Forderungen der Gesellschaft an den Gesellschafter verdeckte Gewinnausschüttungen vorliegen, hat sich der unabhängige Finanzsenat ausführlich in der rechtlichen Würdigung des Sachverhaltes hinsichtlich Körperschaftsteuer 1995 bis 1997 auseinandergesetzt.

Bezüglich der Höhe der auf die verdeckten Gewinnausschüttungen entfallenden Kapitalertragsteuer ergeben sich daher folgende Änderungen:

Verdeckte Ausschüttungen insgesamt (in Schillingen):

	1994	1995	1996	1997	1998
	0,00	58.868,00	12,242.882,00	13,859.845,00	3,161.333,00
Steuersatz		22%	22%	25%	25%
Kapitalertragsteuer		12.951,00	2,693.434,00	3,464.961,00	790.333,00
Die Kapitalertragsteuerschuld beträgt daher insgesamt					6,961.679,00
davon bereits gebucht					-2,200.000,00
Kapitalertragsteuer					4,761.679,00

Wien, am 21. Dezember 2004