



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Christian Lenneis und die weiteren Mitglieder Dr. Wolfgang Pavlik, Edith Corrieri und Felicitas Seebach im Beisein der Schriftführerin Ingrid Pavlik über die Berufungen der F-GmbH, vertreten durch Dr. Wolfgang Halm, Steuerberater, 1090 Wien, Berggasse 10/14, gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 9., 18., und 19. Bezirk und Klosterneuburg betreffend

- 1) Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatzsteuer 1998 bis 2000,
- 2) Umsatzsteuer 1998 bis 2001,
- 3) Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Körperschaftsteuer 1998 bis 2000,
- 4) Körperschaftsteuer 1998 bis 2002,
- 5) Kapitalertragsteuer 1998 bis 2001

nach der am 5. Juni 2008 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

1) Soweit sich die Berufungen gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer 1998 bis 2000, Umsatzsteuer 1998 bis 2001, Körperschaftsteuer 1998 und 2002 sowie Kapitalertragsteuer 1998 bis 2001 richten, werden sie als unbegründet abgewiesen. Diese Bescheide bleiben unverändert.

2) Die Körperschaftsteuerbescheide 1999 und 2000 werden abgeändert.

3) Der Berufung gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2001 wird teilweise Folge gegeben. Dieser Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

### Entscheidungsgründe

Bei der berufungswerbenden GmbH (idF: Bw.), deren Unternehmensgegenstand in den Steuererklärungen mit „Handel mit Waren aller Art“ sowie „Vermögensverwaltung“ angegeben wird, fand eine die Jahre 1998 bis 2001 umfassende Außenprüfung statt. Aus dem Betriebsprüfungsbericht sind folgende entscheidungsrelevante Feststellungen zu entnehmen:

„Umsatzsteuer

Tz 15 Vorsteuer von Aufwendungen, die nicht der betrieblichen Sphäre zuzuordnen sind

Die Vorsteuern jener Aufwendungen, die nicht der betrieblichen Sphäre zuzuordnen sind (siehe Tz 21), sind nicht abzugsfähig.

	nichtabzugsfähige Vorsteuer
1998	2.400,00
1999	8.800, 00
2000	14.600,00
2001	4.200,00

Ermittlung der abzugsfähigen Vorsteuern:

	Vorsteuern lt. Erkl.	abzgl. nichtabzugsfähige Vorsteuern	Vorsteuern lt. BP
1998	220.187,78	2.400,00	217.787,78
1999	871.876,46	8.800,00	863.076,46
2000	1.245.073, 52	14.600,00'	1.230.473, 52
2001	101.985,00	4.200,00	97.785,00

Gewinnermittlung

Tz 20 Yen-Kredite per 31.12.2001

Bankverbindlichkeiten sind grundsätzlich mit dem Rückzahlungsbetrag zu passivieren. Ist der Briefkurs zum Bilanzstichtag höher, so muss bei der Gewinnermittlung nach § 5 Abs. 1 EStG 1998 der höhere Teilwert angesetzt werden. Bei einem Absinken des Briefkurses ist zwingend der niedrigere Teilwert anzusetzen, sofern die ursprünglichen Anschaffungskosten nicht unterschritten werden.

Diese Ansicht wird auch in der Literatur vertreten, z.B. Doralt, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, Tz 265 zu § 6 EStG: "Ist der Teilwert der Verbindlichkeit allerdings vorher gestiegen und dann gesunken, dann müssen protokollierte Kaufleute ... auf den niedrigeren Teilwert begrenzt mit dem ursprünglichen Anschaffungswert abwerten." Es werden dadurch keine nicht realisierten Gewinne ausgewiesen werden, sondern in den Vorjahren ausgewiesene, nicht realisierte Verluste wieder (teilweise) rückgängig gemacht werden.

Yen-Kredite lt. Bilanz:	3.698.284,00	(Kurs 12,8577 vom 31.12.2001)
-------------------------	--------------	-------------------------------

	4.283.639,00	(Kurs 12,8577 vom 31.12.2001)
	7.981.923,00	
Yen-Kredite lt. BP:	3.416.405,00	(Kurs 11,8777 vom 31.12.2002)
	3.957.145,00	(Kurs 11,8777 vom 31.12.2002)
	7.373.550, 00	

31.12.2001

Wert lt. HB 7.981.923,00

Wert lt. PB 7.373.550,00

Erfolgsänderung 608.373,00

Tz 21 Aufwendungen, die nicht der betrieblichen Sphäre zuzuordnen sind

Von den zur Diskussion stehenden Aufwendungen wurden in der Besprechung am 26.5.2003 gerundet ATS 150.000,- einvernehmlich als nicht der betrieblichen Sphäre zuzuordnen angesehen. Die Bezahlung dieser privaten Aufwendungen durch die GmbH stellt somit eine Vorteilsgewährung an den Gesellschafter dar und ist als verdeckte Gewinnausschüttung der Besteuerung zu unterziehen.

Verdeckte Ausschüttung	1998	12.000
	1999	44.000
	2000	73.000
	2001	21.000
		150.000

Tz 22 Kauf St.1 - verdeckte Gewinnausschüttung Sachverhalt:

Das Objekt St.1 in 3400 Klosterneuburg wurde von Herrn H. F. Anfang der 80er-Jahre als Einfamilienhaus errichtet und in Folge als Hauptwohnsitz genutzt. Mit Kaufvertrag vom 19.11.1999 wurde das Objekt an die BW ... um ATS 6.862.000,- veräußert. Zu diesem Zeitpunkt war H. F. mit einer Stammeinlage von ATS 380.000,- Gesellschafter der GmbH.

Nach dem Kauf durch die BW wurde am 30.11.1999 zwischen dieser und H. F. ein Mietvertrag - befristet mit 30.6.2000 - abgeschlossen. Dabei wurde eine Miete von ATS 17.000,- für das Haus und ATS 3.000,- für Garage und Inventar (jeweils Nettobeträge) vereinbart.

In weiterer Folge wurde die Fa T- GmbH ... damit beauftragt, einen Nachmieter zu finden. Da ein solcher nicht rasch gefunden werden konnte, wurde anstelle eines Mieters ein Käufer gesucht. Mit einem Verkaufspreis von ATS 4.900.000,- konnte ein solcher in kurzer Zeit gefunden werden. Der Kaufvertrag wurde am 6.10.2000 unterfertigt.

Bei einer Gegenüberstellung des reinen Einkaufspreises (ohne Anschaffungsnebenkosten wie Grunderwerbsteuer etc) und des Verkaufspreises ergibt sich ein Verlust von ATS 1.962.000,-.

Dieser Verlust ist darin begründet, dass beim Ankauf der Liegenschaft dem Verkäufer ein überhöhter Kaufpreis gezahlt wurde, der seine Wurzeln im Gesellschafterstatus des Veräußerers hat und nicht fremdüblich ist. Da dieser überhöhte Preis eine Vorteilsgewährung an den Gesellschafter H. F. darstellt, ist diese als verdeckte Gewinnausschüttung anzusehen.

Im Folgenden werden die Entscheidungsgründe näher dargestellt:

Vorweg ist festzuhalten, dass eine Dokumentation aus dem Jahr 1999, wie der Verkaufspreis für den Verkauf F. an BW ermittelt wurde, nicht vorliegt. In Anbetracht der Problematik "Verkäufer ist zugleich Gesellschafter" wäre eine solche zweckmäßig gewesen.

Für die Ermittlung des seinerzeitigen Wertes der Liegenschaft stehen 3 Verfahren zur Verfügung:

- das Vergleichswertverfahren

- das Sachwertverfahren
- das Ertragswertverfahren

Weiters wurden zur Berechnung heran gezogen:

- Grundbuchsauszug
- Lageplan Hausplan Mietvertrag Kaufpreissammlung
- Vervielfältiger zur Ermittlung des Gebäudeertragswertes
- Erklärung zur Feststellung des Einheitswertes bebauter Grundstücke
- Tabelle Richtpreise für Wohngebäude nach dem Bruttorauminhalt

#### Ermittlung nach dem Vergleichswertverfahren

Von der Betriebsprüfung konnte keine vergleichbare Immobilie eruiert werden. Vom steuerlichen Vertreter wurde ein Kaufvertrag eines in der Nähe liegenden Grundstückes vorgelegt. Dabei wurde bei einer Grundstücksfläche von 1.087 m<sup>2</sup> und einer verbauten Fläche von 192 m<sup>2</sup> ein Verkaufspreis von ATS 10.000.000,-- erzielt. Als Vergleichswert kann dieser Verkauf insofern nicht herangezogen werden, als Geschäftsführer sowohl der verkaufenden als auch der kaufenden Kapitalgesellschaft dieselbe Person ist. Es ist davon auszugehen, dass es sich bei diesem Wert um keinen fremdüblichen Preis handelt.

Das Vergleichswertverfahren ist allerdings zur Ermittlung des Bodenwertes heranzuziehen. Der Kaufpreissammlung ist zu entnehmen, dass die Grundstückspreise jedenfalls unter ATS 4.000,-/m<sup>2</sup> liegen. In diesen Preisen sind allerdings noch keine Aufschließungskosten enthalten, die entweder im m<sup>2</sup>-Preis zu berücksichtigen oder gesondert hinzuzurechnen sind. Festzuhalten ist, dass es sich bei dem Grundstück um ein Eckgrundstück mit unregelmäßiger - nicht rechteckiger - Form handelt. Im Regelfall sind bei unregelmäßiger Grundstücksform geringere Preise pro m<sup>2</sup> zu erzielen als bei einer rechteckigen Grundstücksform.

Es wird daher für die Ermittlung des Wertes des Grund- und Bodens ein Preis von ATS 4.200,- pro m<sup>2</sup> inclusive Aufschließungskosten herangezogen. Dieser Wert stellt die Obergrenze der möglichen Werte dar.

$$\text{Preis} / \text{m}^2 \text{ ATS } 4.200,- \cdot 707 \text{ m}^2 = \text{ATS } 2.969.400,00$$

Wert des Grund und Bodens ATS 2.969.400,00

#### Ermittlung nach dem Sachwertverfahren

Zur Berechnung musste die Kubatur des Gebäudes ermittelt werden. Die Flächen konnten den Plänen entnommen werden, die Geschoßhöhen wurden mit Erfahrungswerten angenommen. Die Werte sind der anschließenden Tabelle zu entnehmen.

Als Richtpreis pro m<sup>3</sup> wurde der Wert laut Tabelle „Richtpreise für Wohngebäude nach Bruttorauminhalt“ für ein Objekt in Niederösterreich mit guter Ausstattung und einer Raumhöhe von 2,6 m angenommen. Dieser Wert beträgt ATS 4.521,- pro m<sup>3</sup>.

Grund und Boden

Sachwert lt. Betriebsprüfung

Summe				2.484.950,00	
Wertminderung wegen Alters				- 496.990,00	
				1.987.960,00	
	707 m <sup>2</sup>	4.200,00/m <sup>2</sup>		2.969.400,00	
				4.957.360 00	
	Nutzfläche m <sup>2</sup>	Raumhöhe	ergibt m <sup>3</sup>	Richtpreis	Wert
				4.521,00	
Keller	100,04	2,40	249,70	60%	677.325,00

Erdgeschoss	97,22	2,80	272,22	105%	1.292.222,00
Dachboden	47,90	2,80	134,12	85%	515.403,00

#### Ermittlung eines Ertragswertes:

In der Beantwortung im Zuge des Vorhalteverfahrens wurde vorgebracht, dass Gegenstand des Unternehmens u.a. auch die Vermietung von Gebäuden sei. In diesem Zusammenhang sei der Wert des Mietobjektes nach dem Ertragswertverfahren zu ermitteln.

Dazu wurde in der Vorhaltsbeantwortung vom 31.3.2003 eine Berechnung angestellt, der folgende Parameter zugrundegelegt wurden:

- 300.000,- ATS nachhaltiger jährlicher Mietzinsertrag unter Berücksichtigung der

Steigerung aus Wertsicherungsvereinbarungen (= ATS 25.000,-/Monat) - Restnutzungsdauer 66 Jahre

- Kapitalisierungszinssatz 3,5

Daraus ergäbe sich ein Ertragswert von ATS 7.686.000,--

In einer Besprechung wurde von der BP gegen diese Berechnung eingewendet, dass einerseits ein Abschlag für die zu erwartenden jährlichen Instandhaltungskosten etc. zu machen sei und andererseits der Kapitalisierungszinssatz mit 3,5 % zu niedrig angesetzt sei. Mit diesen geänderten Parametern ergäbe sich ein wesentlich geringerer Ertragswert.

In einer weiteren Vorhaltsbeantwortung vom 20.5.2003 wurde die ursprüngliche Argumentation dahingehend abgeändert, dass nun ein monatlicher Mietzins von ATS 25.000,- (zum Stichtag) erwartet wurde, der unter Berücksichtigung der (*Anm.: Wertsicherung eine*) Jahresmiete von ATS 500.000,- (= ATS 41.666,-!) ergäbe. Bei Ansatz eines Abschlages von 20% für Reparaturen etc ergäbe sich ein Ertragswert von rd. ATS 8.000.000,-.

Diese Berechnung weist jedoch den Mangel auf, dass der zum Veräußerungsstichtag erwartete Mietzins um die zu erwartenden Indexsteigerungen für die Nutzungsdauer von 66 Jahren erhöht wurde und aus der Summe dieser Werte ein Durchschnittsmietzins der nächsten 66 Jahre ermittelt wurde. Tatsächlich sind spätere Überschüsse auf den Veräußerungsstichtag rückzubeziehen und abzuzinsen.

Von der Betriebsprüfung wurde daher der Ertragswert wie anschließend dargestellt ermittelt. Dabei wurden folgende Hilfsmittel und Werte herangezogen:

- Mietvertrag für Herrn H. F. für 1999

- Aussage des Immobilienmaklers, dass sie beauftragt waren, einen Mieter für ein Mietentgelt von ATS 17.000,- excl. USt zu suchen

Mietentgelt / Monat w.o.	17.000
= Mietentgelt / Jahr	204.000
abzüglich 20 % Bewirtschaftungskosten	-40.800
<i>Liegenschaftsreinertrag</i>	<i>163.200</i>
abzüglich Verzinsung des Bodenwertes	-103.929
<i>Reinertrag der baulichen Anlagen</i>	<i>59.271</i>
Nutzungsdauer 67 Jahre, 3,5 % = Faktor	25,72
Gebäudeertragswert	1.524.450
Grund und Boden	2.969.400
Ertragswert der Liegenschaft	4.493.850

Bemerkt wird noch, dass in der Vorhaltsbeantwortung vom 31.3.2003 argumentiert wird, dass auf Grund des Ansteigens des Kurswertes des Japanischen Yen (vorhandene Fremdwährungskredite) darauf geachtet werden musste, dass der Fremdmittelanteil im Betriebsvermögen geringer wird. Dazu ist zu bemerken, dass in der Bilanz zum 31.12.2000 Kreditgebühren für noch nicht in Anspruch genommene Kredite abgegrenzt werden. Die Höhe dieser nicht in Anspruch genommener Kredite beträgt zu diesem Stichtag ATS 4.000.000,-.

### Zusammenfassung:

Der von der Betriebsprüfung ermittelte Sachwert entspricht ca dem Veräußerungspreis der Bw, der Ertragswert liegt darunter.

Die Liegenschaft hatte nie einen derart hohen Wert, wie er in dem Kaufvertrag H. F.-Bw zum Ausdruck kommt, und wäre einem fremden Dritten nie um diesen Betrag abgekauft worden. Vielmehr ist der hohe Kaufpreis Ausfluss des Gesellschaftsverhältnisses des Verkäufers und stellt in Höhe der "Überzahlung" eine Vorteilsgewährung an den Gesellschafter dar und ist somit als verdeckte Gewinnausschüttung der Besteuerung zu unterziehen.

verdeckte Ausschüttung 1999: 1.962.000,00"

Aufgrund der Prüfungsfeststellungen nahm das Finanzamt das Verfahren hinsichtlich Umsatz- und Körperschaftsteuer 1998 bis 2000 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder auf, verwies in der Begründung auf die Niederschrift bzw. den Prüfungsbericht und erließ neue Sachbescheide. Für das Jahr 2001 führt das Finanzamt die Erstveranlagung zur Umsatz- und Körperschaftsteuer durch und erließ einen Haftungs- und Abgabenbescheid für den Zeitraum 1998 bis 2001.

In der dagegen gerichteten Berufung brachte die Bw. vor:

„Was die Bescheide über die Wiederaufnahme der Steuerveranlagungen betrifft, so ist weder den Bescheiden noch dem als Bezugspunkt angeführten Betriebsprüfungsbericht vom 5.9.2003 ein sachgerechter Grund für die Vornahme der Wiederaufnahme zu entnehmen, wobei insbesondere bezüglich der Umsatzsteuer darauf hingewiesen wird, daß in ständiger Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes bei geringfügigen Beträgen die Wiederaufnahme nicht vorzunehmen ist, beispielsweise ist die nicht abzugsfähige Vorsteuer für 1998 lediglich S 2.400,-- und auch jene für 1999 S 8.800,--, was zweifellos im Sinne der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes als geringfügiger Betrag anzusehen ist.

Somit liegt derzeit ein Begründungsmangel vor, der es uns verwehrt, ein entsprechendes Vorbringen zu erstatten.

Was die Sachbescheide betrifft, so ist nachstehendes auszuführen.

Im wesentlichen handelt es sich um zwei Problemkreise, nämlich um die Bewertung der Yen-Kredite (siehe TZ 20 des BP-Berichtes) sowie um eine angebliche verdeckte Gewinnausschüttung bezüglich der Kauftransaktion der Liegenschaft in Klosterneuburg, St.1 (siehe TZ 22).

ad TZ 20 Yen-Kredite

Wenn im Betriebsprüfungsbericht die TZ 265 zu § 6 EStG zitiert wird, so ist darauf hinzuweisen, daß eine unvollständige Wiedergabe des Kommentartextes erfolgte, nämlich hat offensichtlich die Betriebsprüfung lediglich in Sinn zerstörender Weise nur einige Textpassagen zitiert.

In Anwendung der Grundsätze des strengen Niedestwertprinzips sowie der Denkgesetze und der wirtschaftlichen Betrachtung ist bei Steigen des Teilwerts einer Verbindlichkeit dieser Anstieg bei einem protokollierten Unternehmen, wie dem unseren, zwingend in Ansatz zu bringen, da andernfalls nicht verwirklichte Gewinne ausgewiesen würden.

Wenn schließlich argumentiert wird, nicht realisierte Verluste seien teilweise rückgängig gemacht worden, so begibt sich die Betriebsprüfung auf eine Argumentationslinie, die dem Gesetz und den Denkgesetzen sowie der wirtschaftlichen Betrachtungsweise vollkommen widerspricht, denn es ist in Anwendung der Aufhellungstheorie der jeweilige Wissensstand bei Aufstellung der Bilanz anzuwenden und wird wohl unbestreitbar dem Steuerpflichtigen zuzubilligen sein, daß er bei Aufstellung der Bilanz zum 31.12.2001 überhaupt nicht absehen kann, wie die Kursentwicklung ein halbes oder drei Viertel Jahr später tatsächlich sich darstellt. Im übrigen gilt für Verbindlichkeiten das strenge Niedestwertprinzip.

Da für die Bewertungsvorschriften im Sinne des § 6 EStG die Bewertungsvorschriften des Handelsrechtes vorgehen, ist daher der Wertansatz der Yen-Kreditschulden gemäß unseren Bilanzen sachgerecht.

Dies als Ausfluß des Imparitätsprinzips. Auch wenn die EStR 2000 keine Rechtsquelle darstellen, so sei darauf hingewiesen, daß offenbar auch das BMfF der Meinung ist, daß das "Höchstwertprinzip" bei den Verbindlichkeiten gilt (RZ 2150 und RZ 2152). Es verwundert daher sehr, daß die Betriebsprüfung eine andere Meinung als das BMfF vertritt, weil dessen Rechtsmeinung exakt mit den Bestimmungen des Handelsrechts übereinstimmt. Auf die beiliegende Fotokopie wird verwiesen.

Schließlich sei auch noch darauf hingewiesen, daß infolge des fixen Steuersatzes der Körperschaftsteuer ohnedies, wenn tatsächlich letztendlich Kursgewinne verwirklicht werden, dem Staat bzw. der Staatskasse keinerlei Steuern entgehen, weil ja dann, wenn tatsächliche Gewinne, und nur solche sind auszuweisen, erzielt werden, diese ohnedies der Körperschaftsteuer unterliegen. Ein Kursgewinn ist erst dann verwirklicht, wenn die Schuld bezahlt ist, keinesfalls früher.

Was die angebliche verdeckte Gewinnausschüttung an den Gesellschafter H. F. betrifft, so ist nachstehendes auszuführen.

Zunächst wird gerügt, daß der Finanzbehörde die fachliche Qualifikation für die Vornahme einer Liegenschaftsschätzung fehlt, weshalb schon aus diesem Grund die von der Betriebsprüfung ermittelten Werte (siehe TZ 22) weder sach- noch tatsächengerecht sind, weil, wie auch noch ein vorzulegendes Gutachten eines gerichtlich beeideten Bausachverständigen nachweisen wird, die Wertansätze an der Realität vollkommen vorbeigehen.

Wir werden auch noch entsprechende Unterlagen aus der Urkundensammlung des zuständigen Grundbuches in Vorlage bringen, aus welchen ersichtlich ist, daß die Betriebsprüfung in Verletzung der Denkgesetze sowie unter Mißachtung der wirtschaftlichen Gegebenheiten einen Liegenschaftswert angesetzt hat, der mit den Marktpreisen in keiner Weise übereinstimmt, weil er wesentlich zu niedrig in Ansatz gebracht wurde."

Zwischenzeitig nahm das Finanzamt die Veranlagung zur Körperschaftsteuer 2002 erklärungsgemäß vor. Die Bw. brachte auch dagegen Berufung ein und übermittelte berichtigte Erklärungen; dies für den Fall, dass ihrer Rechtsansicht in Hinblick auf die steuerliche Erfassung der Kursdifferenzen aus Fremdwährungsdarlehen nicht entsprochen werde.

Die Betriebsprüfungsabteilung nahm zur ersteren Berufung wie folgt Stellung:

„1.) Im ersten Absatz auf Seite 2 wird nicht klar formuliert, ob neben der Anfechtung der Wiederaufnahme des Verfahrens auch gegen die Feststellungen in Tz 15 bzw. Tz 21 des Berichtes (Aufwendungen, die nicht der betrieblichen Sphäre zuzuordnen sind) berufen wird.

Richtet sich die Berufung nur gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens so ist dem Bericht unschwer zu entnehmen, dass durch die GmbH Ausgaben getätigt wurden, die nicht der betrieblichen Sphäre, sondern der privaten zuzuordnen sind und somit als verdeckte Gewinnausschüttung zu qualifizieren sind. Dies ist eine im Zuge des Betriebsprüfungsverfahrens neu hervorgekommene Tatsache, die zu einer (erstmaligen) Festsetzung der Kapitalertragsteuer sowie zu einer Wiederaufnahme des Verfahrens bei der Körperschaftsteuer und der Umsatzsteuer führt. Die Festsetzung der Umsatzsteuernachforderungen für 1998 und 1999 sind Folge der Feststellungen bei der Körperschaft- und Kapitalertragsteuer.

Möglicherweise ist in diesem ersten Punkt auch gemeint, dass die in Tz 15 und Tz 21 angeführten Beträge nicht detailliert begründet wurden. Dazu ist zu bemerken: Im Zuge der Prüfung wurde die betriebliche Veranlassung von Betriebsausgaben mit einem Gesamtvolumen von netto rd. ATS 350.000,- in Zweifel gezogen. In einer Besprechung wurde die Liste dieser Rechnungen durchgearbeitet. Dabei wurden manche Beträge als eindeutig betriebliche, manche als eindeutig private Ausgabe qualifiziert. Daneben gab es aber auch Rechnungen, bei denen eine betriebliche Veranlassung zwar mündlich begründet, aber nicht zweifelsfrei nachgewiesen wurde. Im Einvernehmen wurde die im Bericht angeführte Pauschallösung vereinbart. In der Beilage befindet sich die Aufstellung, die der Besprechung zugrunde lag. In einer ergänzten Spalte sind jene Positionen enthalten, die - soweit erinnerlich - zu der im Bericht verarbeiteten verdeckten Gewinnausschüttung (in gerundeten Beträgen) geführt haben.

2.) Zu Tz 20 Yen-Kredit:

Zum ersten Absatz: Es wird überhaupt nicht begründet, inwieweit in Sinn zerstörender Weise zitiert wurde bzw. welche angeblich weggelassenen Passagen eine andere Auslegung fordern würden. Der zitierte Satz spricht für sich.

In nächsten Absatz heißt es u.a.: "....ist bei Steigen des Teilwertes einer Verbindlichkeit dieser Anstieg bei einem protokollierten Unternehmen ... zwingend in Ansatz zu bringen." Gegenteiliges wurde von der Betriebsprüfung nicht behauptet. Die Erhöhung des Teilwertes der Yen-Verbindlichkeiten zum 31.12.2000 in Folge ungünstiger Kursentwicklungen wurde nicht beanstandet. Dem Absinken des Kurswertes per 31.12.2001 allerdings wurde mit der Feststellung in Tz 20 Rechnung getragen.

Im letzten Absatz der Seite 2 wird argumentiert: „...es ist in Anwendung der Aufhellungstheorie der jeweilige Wissensstand bei Aufstellung der Bilanz anzuwenden und wird wohl unbestreitbar dem Steuerpflichtigen zuzubilligen sein, dass er bei der Aufstellung der Bilanz zum 31.12.2001 überhaupt nicht absehen kann, wie die Kursentwicklung ein halbes oder dreiviertel Jahr später tatsächlich sich darstellt.“

Von der Betriebsprüfung wurde der Kurswert per 31.12.2001 angesetzt und nicht, wie in diesem Satz unterstellt wird, der Wert zu einem späteren Zeitpunkt.

Zu der Verwunderung des Berufungswerbers im 3. Absatz auf Seite 3 der Berufung, dass die Betriebsprüfung eine andere Meinung verträte als das BMfF, wird auf RZ 2457 verwiesen, die genau die Meinung der Betriebsprüfung bestätigt. „Bei einem Absinken des Teilwertes kann (§ 5 Abs. 1 Ermittler muss) der niedrigere Wert, jedenfalls begrenzt durch den ursprünglichen Anschaffungswert angesetzt werden.“

### 3.) Schätzung des Liegenschaftswertes:

Bereits im ersten Vorhalt vom 16.12.2002 wurde um Begründung ersucht, wie in einem so kurzen Zeitraum von 11 Monaten ein derartig großer Wertverlust bei einer Liegenschaftstransaktion zu begründen ist. Dies blieb unbeantwortet. Die Frage wurde im zweiten Fragenvorhalt erneut gestellt. Im Schreiben vom 10.2.2003 wurde um Fristverlängerung für die Beantwortung des Vorhaltes unter anderem mit folgender Begründung ersucht: „ - Zeitaufwendige Datenerhebungen bei Banken, Maklern, etc. für Fremdvergleich“.

In der Vorhaltsbeantwortung (datiert mit dem 31.3.2003) wird letztlich lediglich eine Berechnung eines Ertragswertes ausgehend von einem nicht näher spezifizierten nachhaltige erzielbaren Mietertrag dargestellt (dieser wird in der 3. Vorhaltsbeantwortung mit einem anderen Wert angesetzt). Eine Ableitung dieses nachhaltige erzielbaren Mietertrages wurde ebenso wenig dargelegt wie Fremdvergleiche etc.

Dies zwingt zu dem Schluss, dass die zeitaufwändigen Erhebungen (siehe oben) nicht das gewünschte Ergebnis gebracht haben.

Die Ermittlung des Wertes der Liegenschaft ist im BP-Bericht ausführlich und begründet dargestellt und ist eine weiterführende Befassung damit, bevor nicht das in der Berufung angekündigte Gutachten vorliegt, nicht zweckmäßig.

Zusammenfassung: In keinem Punkt der Berufung wurde eine Begründung vorgebracht, die zu einer geänderten Betrachtungsweise Anlass gäbe. Es wird daher angeregt, dem Berufungsbegehren nicht stattzugeben.“

Der Stellungnahme war als Beilage eine Aufstellung angeschlossen, in der diverse Aufwendungen aufgelistet waren, deren steuerliche Abzugsfähigkeit die Betriebsprüfung bezweifelte. In der Aufstellung wurde schließlich angegeben, welche einzelnen Aufwendungen die Betriebsprüfung letztlich als steuerlich nicht abzugsfähig betrachtete. Hierbei handelte es sich um rund 43% der zweifelhaften Beträge.

Im Einzelnen handelte es sich dabei um folgende Beträge (jeweils in ATS):

Jahr	Betriebsausgaben netto	Vorsteuer
1998	12.827,50	2.565,50



1999	44.872,83	8.974,56
2000	74.873,00	14.974,60
2001	<u>20.362,57</u>	<u>4.072,51</u>
Summe	152.935,90	30.587,17

Diese Stellungnahme wurde nebst der Beilage der Bw. vorgehalten; da eine Gegenäußerung nicht erfolgte, wies das Finanzamt die Berufung, soweit sie sich gegen die Umsatz- und Körperschaftsteuer 1998 bis 2001 sowie Kapitalertragsteuer 1998 bis 2001 richtet, mittels Berufungsvorentscheidung unter Hinweis auf die unterbliebene Gegenäußerung ab.

Im Vorlageantrag brachte die Bw. ergänzend vor:

„In nächster Zeit werden wir das Gutachten eines gerichtlich beeideten Bausachverständigen betreffend den Verkehrswert der Liegenschaft in 3400 Klosterneuburg, St.1 in Vorlage bringen.

Dies um eine gutachtliche Untermauerung des vereinbarten Kaufpreises zu bewerkstelligen.

Die Finanzbehörde hat für das Jahr 1999 eine verdeckte Gewinnausschüttung wegen einer angeblichen Wertdifferenz des Hauses in Klosterneuburg, St.1 (TZ 22) von S 2,686.400,-- vorgenommen (TZ 27). Diese Hinzurechnung ist, wie bereits oberhalb bezüglich des Objektes St.1 angeführt, vollkommen sachlich unrichtig, jedoch ist auch, selbst wenn man die ausdrücklich als verfehlt zu bezeichnende Rechtsmeinung der Finanzbehörde vertreten wollte, das Jahr der Hinzurechnung unrichtig, weil diese erst im Jahre 2000 vorzunehmen gewesen wäre, wobei ausdrücklich der Vorbehalt der unrichtigen Beweiswürdigung und Rechtsauslegung der Finanzbehörde angeführt wird.

Evident ist jedenfalls, daß dann, wenn man aus dem Umstand, daß beim Verkauf der Liegenschaft nicht der Anschaffungspreis erzielt werden konnte, erst die Tatsache des Wertverlustes evident war und sicherlich nicht vorher, nämlich im Jahre 1999, sodaß auch aus diesem Blickwinkel eine Unrichtigkeit besteht.

Auch ist bei der Berechnung des angeblich verdeckt ausgeschütteten Betrages der von unserer Gesellschaft vereinnahmte Mietzins nicht gegengerechnet worden, was einen Verstoß gegen die Denkgesetze darstellt.

Schließlich ist die Finanzbehörde jeden Beweis schuldig geblieben, warum der angeblich überhöhte Kaufpreis für die Liegenschaft an sich eine verdeckte Gewinnausschüttung darstellen soll, zumal die Wertermittlung bei Grundstücken und Gebäuden stets eine Schwankungsbreite zuläßt, die sich aus der Art dieser Vermögensgegenstände ergibt. Die Finanzbehörde vermeint nämlich, daß wir mit absoluter mathematischer Genauigkeit den Verkehrswert der Liegenschaft im Zeitpunkt des Ankaufs ermitteln sollten. Daß diese Betrachtung den Erfahrungen des täglichen Lebens widerspricht, ist evident.

Somit hätte, selbst wenn man der ausdrücklich als verfehlt zu bezeichnenden Rechtsmeinung der Finanzbehörde folgt, von dieser einerseits der lückenlose Beweis für die Absicht der Vertragsschließenden, eine verdeckte Gewinnausschüttung vorzunehmen, erbracht werden müssen (die Beweislast liegt bei der Finanzbehörde) und andererseits selbst wenn dieser Beweis gelungen wäre, was jedoch ausdrücklich bestritten wird, eine Wertschwankung, die beim Ankauf einer Liegenschaft stets eintreten kann, im Wege der Schätzung zu Gunsten des Steuerpflichtigen vorgenommen hätte werden müssen.

In keiner Weise hat sich die Finanzbehörde mit dem von uns erstatteten Vorbringen auseinandergesetzt, daß der Verkauf durch unsere Gesellschaft eine Art Notverkauf war, weil wir die Vermögenslage verbessern wollten. Dieser Umstand ist jedoch entscheidungswesentlich, zumal allseits bekannt ist, daß in einem solchen Fall der Verkäufer Abstriche vom Verkehrswert hinzunehmen hat.

Es ist daher ausdrücklich darauf hinzuweisen, daß die subjektive Vorteilsgewährungsabsicht bis dato mit keinerlei sachgerechten Argumenten seitens der Finanzbehörde nachgewiesen wurde, jedoch gerade dieser Umstand die gedankliche Basis der Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung darstellt.

Die Finanzbehörde hat bis dato nicht einmal ansatzweise dem Umstand Rechnung getragen, daß nun einmal nicht jede Vermögenstransaktion mit Grundstücken, sowie generell sämtliche Geschäftsfälle einer Gesellschaft, von vornherein die tatsächliche Gewinnerzielung garantieren, weil es in der Natur der kaufmännischen Gebarung liegt, unter Inkaufnahme dieser Risiken am Markt zu agieren.

Im gegenständlichen Fall ist evident, daß unsere Gesellschaft auf dem Immobiliensektor tätig ist und daher ein typisches Betätigungsfeld gegeben ist.

Was den angeblichen Zufluß betrifft, so sei darauf hingewiesen, daß die verdeckte Gewinnausschüttung (sofern sie überhaupt stattgefunden hat) in jenem Steuerabschnitt zu korrigieren ist, in dem das Einkommen durch die scheinbaren Ausgaben oder vorenthaltenen Einnahmen beeinflusst worden ist.

Was die Bewertung der Yen-Kredite betrifft, so ist nachstehendes auszuführen.

Da es sich hierbei um die Rechtsfrage handelt, ob die Handelsbilanzgrundsätze auch für die Steuerbilanz im konkreten Fall anzuwenden sind, ist darauf zu verweisen, daß gemäß den einschlägigen Bestimmungen des Handelsrechtes bei einer vorübergehenden "Kurserholung" einer Fremdwährungsschuld bestenfalls ein Aufwertungsrecht, aber keine Aufwertungspflicht besteht.

Dazu kommt noch, daß der Yen-Kredit bei der Bank Austria Kto.Nr. ... im Jahre 2002 rückbezahlt wurde, wie sich aus der Seite 2 der Erläuterungen des Jahresabschlusses zum 31.12.2002 ergibt. Hieraus ist auch ersichtlich, daß der tatsächliche letztendliche Kursgewinn, und nur jener zählt, rd. € 18.650,-- ausgemacht hat, währenddessen bei Ansatz des Kurswertes lt. TZ 20 des BP-Berichtes lediglich ein höherer als der tatsächlich erzielte Kursgewinn hervorkäme, was schon allein aus dieser Betrachtung den Nachweis des unrichtigen Ansatzes erbringt, weil in Verletzung der Denkgesetze unter Mißachtung der Tatsächlichkeiten nicht einmal darauf Rücksicht genommen wurde, daß zum Stichtag 31.12.02 dieser Kredit überhaupt nicht mehr aushaftend war. Somit ist im Wirtschaftsjahr 2002 der tatsächlich erzielte Kursgewinn verwirklicht worden und kein Anlaß, schon 2001 einen solchen (zumal unrichtigen Betrag) im Rechnungswesen zu erfassen.

Wie bereits in der Berufung vom 3.10.2003 ausgeführt, gilt für den Ausweis von Verbindlichkeiten in Fremdwährung das strenge Niederstwertprinzip, d.h. der gemäß § 5 EStG bilanzierende Steuerpflichtige hat sich nach den Grundsätzen des Handelsrechtes bei der Bilanzierung zu richten. Diesfalls ist die Handelsbilanz Grundlage der Steuerbilanz (TZ 3 zu § 5 in Doralt).

Zu den wesentlichen Grundsätzen der Bilanzierung nach Handelsrecht gehören nachstehende Grundsätze.

a) Realisationsprinzip: nur realisierte Gewinne sind auszuweisen

Dies heißt jedoch, daß (vorübergehende) Kursgewinne einer Fremdwährungsschuld nicht auszuweisen sind.

b) Imparitätsprinzip: es sind die noch nicht realisierten Verluste auszuweisen

Nach dem Imparitätsprinzip sind künftige Erträge und künftige Aufwendungen ungleich zu behandeln: Erträge sind erst dann auszuweisen, wenn sie realisiert sind; künftige Aufwendungen sind sofort zu berücksichtigen.

Daraus folgt gleichfalls, daß der von der Betriebsprüfung gewählte Wertansatz für die Fremdwährungsverbindlichkeiten diesem Grundsatz grob widerspricht, denn es ist wohl evident, daß ein Kursgewinn erst dann als verwirklicht angesehen werden kann, wenn die Fremdwährungsschuld getilgt ist.

Alle Schwankungen, die vor diesem Zeitpunkt liegen, können bestenfalls bei Sinken des Kurses der Fremdwährung Hoffnungen auf allfällige Gewinne erwecken, sind jedoch nicht geeignet, tatsächlich verwirklichte Gewinne zu bewirken. Ein Bilanzausweis ist daher nicht angezeigt.

Wie bereits in der Berufung vom 3.10.2003 ausgeführt, hat die Betriebsprüfung durch Herausnahme einzelner Teile des Textes der TZ 265 zu § 6 in Doralt versucht, ihre im Betriebsprüfungsbericht dargelegte Meinung zu stützen, was jedoch daran scheitert, daß dann, wenn ein Text aus seinem Zusammenhang gerissen dargestellt wird, dieser eine mißverständliche Deutung erfahren kann.

Wie bereits in der Berufung ausgeführt, ergibt sich aus dem letzten Satz der TZ 265 folgendes: "Da allerdings auf der Aktivseite der niedrigere Teilwert beibehalten werden kann und für Verbindlichkeiten dieselben Bewertungsgrundsätze (spiegelbildlich) gelten (vgl. § 6 Z 3), können Verbindlichkeiten auch zum höheren Teilwert ausgewiesen bleiben (ebenso EStR 2000, RZ 2441)."

Die Randziffer 2441 der Einkommensteuerrichtlinien 2000 lautet wie folgt: "Sinkt der Teilwert der Verbindlichkeit, nachdem ein höherer Teilwert (nicht verwirklichter Verlust) ausgewiesen wurde, besteht im Rahmen der Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1988 und § 5 EStG 1988 das Recht, nicht aber eine Verpflichtung, den nunmehr wieder gesunkenen Teilwert jedenfalls begrenzt durch die ursprünglichen Anschaffungskosten anzusetzen."

Es ist zu hoffen, daß die letztgenannte Textierung, die vielleicht noch um eine Spur deutlicher ist als jene im Kommentar Doralt ist, eine Klarstellung dahingehend bewirkt, daß ein noch nicht verwirklichter Kursgewinn der Fremdwährungsverbindlichkeit zwar ausgewiesen werden könnte, jedoch eine Verpflichtung dessen Ausweises nicht gegeben ist.

Wir stellen daher nachstehende Anträge.

- 1) Die angefochtenen Bescheide mögen aufgehoben werden und die Festsetzung der Besteuerungsgrundlagen an Hand der eingebrachten Steuererklärungen vorgenommen werden.
- 2) Der UFS möge mittels eines Berufungssenates entscheiden und vor Treffen der Sachentscheidung eine mündliche Berufungsverhandlung abhalten zwecks Darstellung der Sach- und Rechtslage."

In weiterer Folge reichte die Bw. das angekündigte Gutachten nach.

Der Sachverständige ermittelt in diesem Gutachten einen Verkehrswert der Liegenschaft von € 440.000, d.s. ATS 6,054.532. Die Wertdifferenz zum ursprünglichen Kaufpreis von € 498.680,89, d.s. ATS 6,862.000 beträgt somit € 58.680,98, d.s. ATS 807.467,88. Eine Gegenüberstellung der Werte laut Gutachten und der Werte lt. Finanzamt ist im Anhang zu dieser Berufungsentscheidung wiedergegeben.

Die Berufungsbehörde hat dem Finanzamt die Möglichkeit geboten, zum Gutachten Stellung zu nehmen. Die einzelnen Punkte der Stellungnahme wurden der Bw. wie folgt vorgehalten:

„Das erst im Nachhang zum Vorlageantrag nachgereichte Gutachten vom 20.2.2004 betreffend Ermittlung des Verkehrswertes der Liegenschaft 3400 Klosterneuburg, St.1, wurde dem Finanzamt Wien 9/18/19 Klosterneuburg als Amtspartei übermittelt. Das Finanzamt hat dazu Stellung genommen und kam zum Ergebnis, dass das Gutachten in folgenden Punkten einer Korrektur bedarf:

- 1.) *Der Bodenpreis ist mit € 350,- sehr hoch und liegt mit ca. 15-20% über den Werten der Kaufpreissammlung (3500,- bis 4.500,- ATS, im Durchschnitt daher 4.000,- ATS = 290,- €)*
- 2.) *Bei der Berechnung der Kubatur wurde im Gutachten als Grundfläche ein Quadrat und nicht wie im Plan dargestellt eine L-Form zugrundegelegt, woraus sich ein überhöhter kumulierter Wert ergibt.*
- 3.) *Im Obergeschoß / DG-Ausbau wurde die volle Kubatur und Kubikmeterpreis angesetzt.*
- 4.) *Nebenkosten (Aufschließung.....) wurden als Baunebenkosten dem Gebäudewert hinzu gerechnet. Diese stellen zum größten Teil jedoch Kosten eines aufgeschlossenen Bauplatzes dar und sind damit im m<sup>2</sup>-Preis des Grund und Bodens enthalten.*
- 5.) *Baunebenkosten wurden als %-mäßiger Anteil des Gebäudes (s.o.) zum Ansatz gebracht bzw. stellen dem Grunde nach keine Kosten des Gebäudes sondern ebenfalls Grundkosten dar (Stützmauern, ...), wobei die Kosten des Schwimmbades/ Gartenhaus,.... auch seitens des FA berücksichtigt wurden.*
- 6.) *Der Ansatz von relativen Hinzurechnungen auf Basis des (Haupt-) Gebäudewertes ist zwar zulässig, liefert jedoch eine im Ergebnis der Schätzung hohe Ungenauigkeit, die umso größer ist, je größer die Abweichungen der Schätzungsgrundlagen sind; die Hinzurechnungen entsprechen nicht den üblichen Erfahrungswerten.*
- 7.) *Schließlich fehlen im Gutachten grundsätzlich Hinweise bzw. eine Begründung für die angenommenen Werte.*

Die daraus resultierenden Änderungen, die durchaus schlüssig erscheinen, sind dem beigeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen. Da der Verkehrswert der Liegenschaft aufgrund der Berechnung des Finanzamtes nunmehr 372.496 € beträgt, ergäbe sich daraus eine Reduktion der verdeckten Gewinnausschüttung von 1,962.000 ATS auf 1,736.343 ATS, d.s. 126.185 €...

Es wird weiters darauf hingewiesen, dass für den Fall, dass der Berufungssenat der in Rz 2441 EStR zum Ausdruck kommenden Rechtsansicht folgt und sich nicht der von Gassner/Lahodny-Karner/Urtz in Staube<sup>2</sup>, HGB § 211 Rz 5, vertretenen Meinung anschließt, derzufolge auch ein gegenüber dem letzten Bilanzansatz gesunkener Rückzahlungsbetrag nach § 211 Abs 1 HGB ausgewiesen werden muss, eine Stattgabe im Berufungspunkt "Yen-Kredite" denkbar wäre."

Die Bw. hat hierauf wie folgt repliziert:

„Bezugnehmend auf obige Geschäftszahl sowie den Vorhalt vom 31.5.2007, zugestellt am 6.6.2007 dürfen wir in offener Frist nachstehendes mitteilen.

ad Punkt 1) der Stellungnahme der Amtspartei

Es fehlt jegliche Bekanntgabe, welche Vergleichsgrundstücke herangezogen wurden, weshalb ersucht wird, der Amtspartei aufzutragen, die von ihr herangezogenen Vergleichsgrundstücke bekanntzugeben. Dies deswegen, um ein sach- und fachgerechtes Vorbringen bezüglich dieser Liegenschaften erstatten zu können, denn ein Kaufpreis alleine sagt noch nichts aus, weil auch die anderen Umstände, wie Lage, Figurierung des Grundstücks, Bebaubarkeit etc. für den Wert eines Grundstückes maßgeblich sind.

Im übrigen verweisen wir auch noch darauf, dass wir ohnedies Beispiele für Kaufpreise vorgelegt haben und verweisen auf den Steuerakt.

ad Punkt 2)

Die von der Amtspartei behauptete L-Form des Gebäudes erscheint tatsachenwidrig und verweisen wir auf die Seiten 5 und 6 des von uns vorgelegten Gutachtens, aus welchem ersichtlich ist, dass das Außenmaß, welches für die Kubatur maßgeblich ist, 10,20 x 10,20 m beträgt und lediglich ein geringfügiger Gebäuderücksprung in der Größenordnung von rd. 4-5 m<sup>2</sup> für eine Loggia vorliegt. Dabei ist zu bedenken, dass selbstverständlich diese Loggia gleichfalls bei der Sachwertberechnung mitbewertet werden müßte.

ad Punkt 3)

Wenn behauptet wird, es sei die volle Kubatur beim Obergeschoß in Ansatz gebracht, so ist dies tatsachenwidrig und sei auf die Seite 9 des vorgelegten Gutachtens verwiesen. Daraus ist ersichtlich, dass trotz des selbstverständlich gleichen Außenmaßes eine Grundfläche von 10,20 x 6,90 ausgewiesen wurde und daher auch nur eine Quadratmeteranzahl von rd. 70 m<sup>2</sup>, sodass die von der Amtspartei aufgezeigte angebliche Unrichtigkeit nicht den Tatsachen entspricht.

ad Punkt 4) Nebenkostenaufschlüsselung

Hiebei wird von der Amtspartei übersehen, dass hier nicht nur die Aufschließungs- und Anschlusskosten sondern auch die Plankosten u.ä. Nebenspesen mit zu berücksichtigen sind, sodass es weder sach- noch fachgerecht erscheint, diesen Ansatz nicht zu bilden.

Es sollte auch der Amtspartei bekannt sein, dass die Wohnlage X. in Klosterneuburg zu den besten Lagen in diesem Ort zählt.

ad Punkt 5) Baunebenkosten

Durch die Hanglage bedingt sind mehr Stützmauern und sonstige Stiegenanlagen vorhanden, die einer entsprechenden Bewertung bedürfen und sei am Rande erwähnt, dass die Amtspartei nicht auf derselben fachlichen Ebene wie der von uns beigezogene gerichtlich beeidete Sachverständige agiert.

ad Punkt 6)

Auch diesfalls ist darauf hinzuweisen, dass wohl einem gerichtlich beeideten Sachverständigen die entsprechenden fachlichen Erfahrungen zuzumuten sind, aus welchem Grund er in Prozentsätzen der Gesamtbaukosten Zuschläge für die Nebenanlagen eines Gebäudes vornimmt.

Zum Berechnungsblatt ist noch auszuführen, dass keine Begründung dafür gegeben wird, warum für das Schwimmbad samt Gartenhaus nur € 30.000,00 in Ansatz gebracht werden, obwohl gemäß Gutachten der Wert € 33.500,00 ausmacht. Offenbar wurde von der Amtspartei übersehen, dass es sich um ein Schwimmbad mit entsprechender technischer Einrichtung, nämlich Solarheizung, Abdeckung etc. handelt und außerdem noch ein Nebengebäude von 10m<sup>2</sup> in diesem Wert mit enthalten ist.

Als besonders gravierend ist der Umstand anzusehen, dass die Amtspartei zur Ertragswertberechnung keinerlei Stellungnahme abgegeben hat, obwohl auf Grund der allgemeinen Erfahrungen in der Immo-

bilienbewertung bekannt sein müßte, dass heutzutage die Ertragswertberechnung eine immanente Bedeutung in der Bewertung von Liegenschaften hat, zumal ja auch die Liegenschaft, die wir verkauft haben, vermietet war.

Auch ist zu bedenken, dass unsere Gesellschaft sich damals wie heute mit der Vermietung befasst. Diesbezüglich wird auf unsere Steuererklärung samt Rechenwerk verwiesen.

Dies, obwohl die objektive Vermietbarkeit vorliegt und sogar das Objekt vor dem Verkauf vermietet war. Da es sich bei der Immobilie um eine solche in einer der besten Lagen Klosterneuburgs (X) handelt und für die Verkehrswertermittlung auch dieser Aspekt zu berücksichtigen ist, erscheint es daher weder fach- noch sachgerecht, den Ertragswert vollkommen außer Acht zu lassen. Dies hat ja auch der SV nicht getan, weil am Immobilienmarkt der Ertragswertgedanke immer mehr in den Vordergrund tritt.

Zur Ertragswertberechnung im von uns vorgelegten Gutachten ist noch nachstehendes auszuführen.

Derzeit hat der von uns beigezogene Sachverständige der Wertsicherungskomponente in der Ertragswertberechnung noch keine Bedeutung zugemessen, wobei hiezu nachstehendes auszuführen ist.

Nach den Erfahrungen des täglichen Lebens wird im Zuge des Abschlusses eines Mietvertrages auch eine Wertsicherungsvereinbarung hinsichtlich des Mietzinses getroffen, d.h. dass der nachhaltig erzielbare Mietzins (siehe Seite 10 des SV-Gutachtens) um ca. 50 für die Wertsicherung in Bezug auf die Restnutzungsdauer von 66 Jahren dazugeschlagen werden müsste, denn es ist wohl evident, dass auf Grund der Erfahrungen des täglichen Lebens und der Tatsächlichkeiten hinsichtlich des Verbraucherpreisindex selbst derzeit eine Erhöhung von jährlich rd. 2 % stattfindet. Legt man dies auf 66 Jahre um, würde sich eine rein arithmetische Wertsicherung von 132 % ergeben, welcher Wert noch immer zu gering ist, denn es muss der sogenannte Zinseszinseneffekt berücksichtigt werden, weil auf Grund der allgemein üblichen Wertsicherungsvereinbarungen der Zuschlag der Wertsicherung immer auf den jeweils erhöhten Wert erfolgt.

Daher wäre bei einem Durchschnittszuschlag von 50%-Punkten für den Zeitraum von 60 Jahren von einem nachhaltig erzielbaren Nettojahresmietertrag von rd. € 11.700,00 auszugehen, was bei einem Vervielfältiger von 24,62 gemäß Sachverständigengutachten einen Ertragswert für das Gebäude von rd. € 288.000,00 ergäbe, somit zuzüglich Grundwert rd. € 510.000,00.

Die 2. Methode wäre, bezüglich des Zinssatzes von 3,5 % einen Inflationsabschlag vorzunehmen, welcher gleichfalls mit ca. 2-%-Punkten zu machen wäre, sodass nur mit 1,5-%-Punkten der Ertragswert zu ermitteln wäre. Bei einer Laufzeit von 66 Jahren und 1,5 % ist daher ein Vervielfältiger von 41,71 statt 25,62 in Ansatz zu bringen, was nachstehende Rechnung ergibt.

Gebäudewertanteil des Ertragswerts € 7.786,89 x 41,71 =	€ 324.791,18
	rd. € 325.000,00
+ Grundwert rd.	<u>rd. € 222.000,00</u>
	rd. € 547.000,00

Wie sich daher aus den obigen Ausführungen ableiten läßt, ist der von uns bezahlte Kaufpreis keineswegs als überhöht anzusehen, sondern war auch im Zeitpunkt des Ankaufs der Liegenschaft als angemessen anzusehen.

Wir haben nur deswegen einen relativ geringeren Verkaufspreis erzielt, weil wir aus Liquiditätsgründen die Liegenschaft kurzfristig abstoßen wollten und mussten und daher de facto einen der ersten Kaufinteressenten akzeptierten.

Unser Geschäftsführer wollte auch in keinem Fall eine weitere Ausweitung unserer Kreditschulden verantworten, da er andernfalls Sorge gehabt hätte, dass unsere Gesellschaft in ein Kridaverfahren verwickelt wird und hätte er letztendlich als Geschäftsführer eine persönliche Haftung im Falle einer strafrechtlichen Verfolgung wegen zumindest fahrlässiger Krida zu übernehmen.

Zum Problemkreis des Niederstwertprinzips bei den Fremdwährungskrediten ist noch nachstehendes auszuführen.

Alleine die Rechenwerke der Folgejahre, welche nunmehr vorliegen - und auf welche wir ausdrücklich verweisen - zeigen, dass wir zwar bei der Rückzahlung der Yen-Kredite einen Gewinn erzielt haben,

jedoch liegt dieser bei weitem unter den von der Betriebsprüfung errechneten Werten, weil eben die Unwägbarkeiten bei Abschluss eines solchen Geschäftes zu berücksichtigen sind.

Aus dem Prinzip des strengen Niederstwertprinzips zeigt sich gerade in diesem Fall eindeutig, dass nicht realisierte Gewinne keinesfalls auszuweisen sind, weil andernfalls Scheingewinne in der Bilanz einer Kapitalgesellschaft erfasst werden, was jedoch strikt den Intentionen des Gesetzgebers bzw. der ratio legis entgegensteht.

Wir beantragen daher, wie bisher, die Aufhebung der angefochtenen Bescheide sowie die Festsetzung der Besteuerungsgrundlagen an Hand der bisher eingebrachten Steuererklärungen."

Über Ersuchen des steuerlichen Vertreters hat sodann die Berufungsbehörde die Parteien des Verwaltungsverfahrens zu einem Erörterungsgespräch nach § 279 Abs. 3 BAO geladen.

Die hierüber aufgenommene Niederschrift hat folgenden Inhalt:

„Nach kurzer Darstellung des Sachverhalts und des Berufungsbegehrens durch den Referenten wird die Sach- und Rechtslage zu folgenden Themen erörtert:

Das Finanzamt legt eine Neuberechnung des Verkehrswertes vor. Daraus ergibt sich, dass der Gebäuwert 198.711,-- Euro beträgt. Hiervon wären 20 % Wertminderungsabschlag abzuziehen; auf Grund eines Rechenfehlers wurde allerdings von einer unrichtigen Basis ausgegangen, weshalb der Gebäuwert nach Abschlag nicht Euro 165.952,--, sondern Euro 158.969,-- betragen müsste. An Grundwert wurde ein Betrag von Euro 280,-- pro Quadratmeter angesetzt, dies auf Grund von mehreren Vergleichsliegenschaften, deren Aufstellung dem Referenten vorgelegt wird.

Der Referent übergibt dem Parteienvertreter hiervon eine Ablichtung. An Bebauungsabschlag hat das Finanzamt 25 %, den Mittelwert zwischen 20 und 30 % laut Richtlinien, angesetzt.

Dr. Halm bringt vor, dass überdies zu berücksichtigen sei, dass im Kaufpreis von 19.11.1999 auch das Inventar inkludiert war; beim Verkauf per 6.10.2000 wurde hingegen das Inventar teilweise entnommen und eine Verwertung im Rahmen der Vermietung der übrigen Liegenschaften der Bw. zugeführt.

Herrn Dr. Halm wird aufgetragen, bis zum 14. Mai 2008 eine Aufstellung der nicht mitverkauften Inventargegenstände nebst einer nachvollziehbaren Inventarbewertung dem UFS zu übermitteln.

Dr. Halm beantragt, zum Beweis dafür, dass die Bewertung der Liegenschaft rechtsrichtig erfolgt ist, den Sachverständigen S. einzuvernehmen."

Bemerkt wird an dieser Stelle, dass nach dem Anlageverzeichnis der Bw. zum 31.12.1999 das Inventar **nicht** im Kaufpreis enthalten war, weshalb die Erweiterung des Berufungsbegehrens nicht mehr aufrecht erhalten wurde.

Zur mündlichen Berufungsverhandlung hat die Berufungsbehörde neben den Verfahrensparteien auch den Sachverständigen S. geladen. Er hat sich allerdings an der Teilnahme an der mündlichen Verhandlung wegen einer bevorstehenden Operation entschuldigt, jedoch eine Stellungnahme eingebracht und darin erläutert, wie er den Freigrundwert ermittelt hat.

Hieraus ist ersichtlich, dass der Sachverständige eine aus dem Jahr 2003 stammende Statistik herangezogen hat, die für Klosterneuburg, X, eine Preisspanne zwischen € 275 und € 414 aufweist, sowie ebenfalls aus dem Jahr 2003 stammende Angebote über drei Liegenschaften mit einem Quadratmeterpreis von € 281, 364 und 390. Weiters hätten auch Makler ein Durchschnittspreis von € 350 für diese Lage bestätigt.

Zum zurückspringenden Gebäudeteil im Bereich der Terrasse hat der Gutachter ausgeführt, bei der Berechnung des Bauwertes habe er die umhüllende Gebäudekubatur in Rechnung gestellt, da es für die Baukosten unerheblich sei, ob die vor dem Zimmer mit 14,25m<sup>2</sup> befindliche Außenwand zurückspringe.

Sehr wohl negativ wirkten sich solche Rücksprünge für die Nutzung eines Raumes aus, da dieser erheblich kleiner, bei annähernd gleichen Baukosten, werde.

Diesem Umstand sei jedoch beim Ertragswert - Berechnung der Mietflächen - Rechnung getragen worden, da diese die reinen Nutzflächen zur Basis hätten und dieser Rücksprung zwangsläufig auch eine kleinere zu vermietende Fläche zur Folge habe.

In der am 5. Juni 2008 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt:

„Dr. Halm:

Ausdrücklich wird eingewandt, dass die Feststellungen in Tz 21 des BP-Berichtes vom 5.9.2003 unschlüssig aus nachstehenden Gründen sind:

Vorerst ist festzustellen, dass nur von einem Gesellschafter die Rede ist, obwohl sich aus den Steuerakten ergibt, dass an der Gesellschaft zwei Gesellschafter beteiligt sind.

Die Unschlüssigkeit der gerügten Feststellungen der BP ergibt sich auch daraus, dass nicht darüber abgesprochen wurde, welchem der beiden Gesellschafter die Ausschüttungen zuzurechnen sind, weshalb auch aus diesem Grund der gesetzlich notwendigen Begründungspflicht nicht entsprochen wurde.

Mag. Zaussinger:

Zum Einwand, dass die Feststellung lt. Tz 21 unschlüssig sei, ist zu entgegnen:

Wie aus dem Text eindeutig hervorgeht, war die textliche Fassung dieser Feststellung davon geprägt, dass der steuerliche Vertreter damals seine Zustimmung zu dieser Feststellung gegeben hat, deswegen auch das Wort „eivernehmlich“. Die Feststellung an sich ist natürlich eindeutig schlüssig. Sie beruht auf Fakten, die dem Arbeitsbogen klar entnehmbar sind. Es wurden unter Missachtung der Offenlegungspflicht klar private Aufwendungen geltend gemacht, die eine verdeckte Aufschüttung nach sich ziehen müssen.

Dr. Halm:

Auf Grund der langen Verfahrensdauer (das Verfahren ist seit dem Jahre 2003 anhängig) kann ich als steuerlicher Vertreter keinesfalls angeben, ob tatsächlich eine „eivernehmliche“ Gewinnausschüttung stattgefunden hat.

Vorsitzender:

Ich weise Sie darauf hin, dass ein Erörterungsgespräch stattgefunden hat, das dazu dient, um sämtliche unklaren Sachverhaltselemente aufzuklären. Wenn nunmehr in der mündlichen Verhandlung Dinge vorgebracht werden, die bereits beim Erörterungstermin hätten releviert werden müssen, so ist meiner Ansicht nach hieraus Verschleppungsabsicht zu erkennen.

Dr. Halm:

Dieser Feststellung des Herrn Vorsitzenden darf ich Folgendes entgegnen:

Es erscheint vorerst unbillig, der Partei bzw. deren Vertreter Verschleppungsabsicht zu unterstellen, wenn sich aktenkundig ergibt, dass das Verfahren seit nahezu fünf Jahren anhängig ist.

Zum Erörterungstermin darf ich darauf hinweisen, dass ich diesen so verstanden hatte, dass über eine der Hauptstreitfragen dieses Verfahrens, nämlich den Verkehrswert der Liegenschaft in Klosterneuburg, St.1, ein Konsens gefunden werden könnte, zumal als amtsbekannt vor auszusetzen ist, dass es in der Praxis stets Schwierigkeiten macht, den Verkehrswert einer Liegenschaft zu ermitteln.

Zum Streitpunkt Yen-Kredite:

Eben durch die lange Verfahrensdauer ist aus den Rechenwerken der Gesellschaft ersichtlich, dass zwischenzeitig diese Fremdwährungskredite zurückbezahlt wurden. Es ist aus diesen Rechenwerken auch ersichtlich, dass bei weitem die in Tz 20 des BP-Berichtes vom 5.9.2003 angeführten angeblichen Kursgewinne nicht lukriert werden konnten.

Die von der Finanzbehörde vertretene Rechtsmeinung betreffend diesen Streitpunkt erscheint auch im Lichte der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes unrichtig, weil dieser zwischenzeitig zu diesem Themenkreis ausgesprochen hat, dass eine Betrachtungsweise, gemäß welcher die „Zwischenergebnisse“ aus der Bewertung einer Fremdwährungsschuld bereits eine Gewinnrealisierung darstellen sollten, sowohl den Grundsätzen des Imparitätsprinzips als auch den Grundsätzen des § 5 EStG widersprechen.

Dies auch deswegen, weil – sollte man dieser verfehlten Rechtsmeinung der Finanzbehörde folgen – gerade im gegenständlichen Fall durch den Verlauf der Tatsächlichkeit des Geschehens nachgewiesen ist, dass durch die Schwankungen in der Wechselkursparität wesentlich geringere Gewinne letztendlich lukriert werden konnten.

Vorsitzender:

Klargestellt wird, dass für den Fall der Stattgabe der Berufung in diesem Punkt eine Abänderung der nicht in Berufung befindlichen Jahre zu erfolgen hätte, in denen der Rechtsansicht der Betriebsprüferin bilanzmäßig entsprochen wurde.

Dr. Halm:

Gegen eine Abänderung der entsprechenden Bescheide bestehen von meiner Warte aus keine Bedenken.

Mag. Zaussinger:

Unter dieser Voraussetzung kann auf Grund der geänderten Rechtsprechung auch nach Meinung des Finanzamtes in diesem Punkt stattgegeben werden.

Dr. Halm:

Zum Streitpunkt „Liegenschaft in Klosterneuburg, St.1“:

Die Feststellung der Finanzbehörde, wonach eine verdeckte Gewinnausschüttung vorliegen soll, ist bereits aus nachstehenden Überlegungen unrichtig:

Selbst wenn man unterstellt, was ausdrücklich bestritten wird, dass dem Gesellschafter H. F. ein Vorteil aus dieser Transaktion zugeflossen sein soll, fehlt in den Feststellungen der Betriebsprüfung jeder Hinweis darauf, inwieweit die Gesellschaft allenfalls den Gesellschafter H. F. dazu verhalten wird, diesen angeblichen Vorteil der Gesellschaft zu refundieren. Zur Sache selbst ist festzuhalten, dass die Liegenschaftstransaktion eine für den Betriebszweck der Gesellschaft übliche Vorgangsweise deswegen war, weil diese sich im Liegenschaftswesen betätigt. Es ergibt sich nunmehr aus den Steuerakten, dass die Gesellschaft in ihrem Vermögen ein Gebäude mit mehreren Wohneinheiten besitzt und diese seit mehreren Jahren vermietet. Die Finanzbehörde hat diesen Aspekt vollkommen außer Acht gelassen, denn es macht wohl einen Unterschied, ob eine Gesellschaft mit einem ihrer Gesellschafter eine Transaktion vornimmt, welche außerhalb des üblichen Geschäftsfeldes liegt oder – wie im gegenständlichen Fall – die Ankaufsabsicht durch die kaufmännische Zielsetzung der Immobilienvermietung getragen war. Durch äußere Umstände bedingt, nämlich durch einen unvorhergesehenen Liquiditätsengpass, hat die Gesellschaft die erst vor kurzer Zeit angekaufte Liegenschaft anderwärtig als ursprünglich geplant verwerten müssen, nämlich die Liegenschaft wieder zu verkaufen.

Mag. Zaussinger:

Dieser Liquiditätsengpass ist der Betriebsprüferin vollkommen verborgen geblieben.

Dr. Halm:

Zum Beweis, dass ein Liquiditätsengpass vorlag, mache ich als Zeugen den geschäftsführenden Gesellschafter Herrn E. F. per Adresse der Gesellschaft namhaft.

Vorsitzender:



Wie ist dann zu erklären, dass die Gesellschaft über die finanziellen Möglichkeiten und Sicherheiten verfügte, die in Rede stehende Liegenschaft rund 10 Monate vor deren Verkauf vom Gesellschafter zu erwerben?

Dr. Halm:

Zeugenbeweis. In Missachtung der Bestimmungen des § 115 BAO hat die Finanzbehörde bzw. die Betriebsprüfung diesen Aspekt nicht überprüft, weil offensichtlich nicht einmal eine Liquiditätsrechnung erfolgte.

Vorsitzender:

Wurde die Betriebsprüferin auf den Umstand, dass Liquiditätsprobleme vorliegen würden, im Verlauf der Prüfung hingewiesen?

Dr. Halm:

Ich müsste lügen, wenn ich das heute noch sagen könnte. Ich kann mir durchaus vorstellen, dass ich es gesagt habe, aber es wäre lächerlich, wenn ich sagen könnte, ich wüsste noch was vor fünf Jahren war.

Ausdrücklich sei darauf hingewiesen, dass im Akt das Gutachten des gerichtlich beeideten Sachverständigen S. enthalten ist und dieses nachweist, dass im Zeitpunkt des Ankaufs der vereinbarte Kaufpreis angemessen war.

Vorsitzender:

Herr S. wurde zur heutigen mündlichen Verhandlung geladen, hat sich aber entschuldigt, weil ihm demnächst eine Operation bevorsteht. Er hat aber eine Stellungnahme insbesondere zum Punkt „Grundwert“ abgegeben, die dem steuerlichen Vertreter nunmehr zur Kenntnis gebracht wird.

Dr. Halm:

Ich habe die Stellungnahme von S. heute zum ersten Mal gesehen. Meiner Meinung nach stellt der Vorhalt dieses Schriftstücks in der heutigen Verhandlung deswegen einen Verstoß gegen den Grundsatz des Parteiengleichs dar, weil unter der Annahme, dass dieses Schriftstück etwa am 20.5.2008 eingelangt ist, durchaus Zeit gewesen wäre, dieses gesetzesgemäß vorzuhalten. Ich werde deswegen im Recht auf Parteiengleich verletzt, weil ich mit dem Klienten über dieses Schriftstück nicht sprechen kann.

Ich beantrage daher eine angemessene Frist für die Stellungnahme hierzu zu gewähren. Infolge eines bevorstehenden Urlaubsantrittes bitte ich um Gewährung einer Frist von vier Wochen.

Ich erkläre ausdrücklich, dass ich ohne Rücksprache mit dem Klienten bzw. allenfalls anderen Sachverständigen zu dieser fachspezifischen Frage eine Stellungnahme nicht abgeben kann.

Vorsitzender:

Es erscheint durchaus zumutbar, das Schriftstück des Sachverständigen, das ausschließlich bekannt gibt, auf welche Weise und unter Heranziehung welcher Vergleichsgrundstücke der Freigrundwert der Liegenschaft ermittelt wurde, durchzulesen. Es kann daher auch unter diesem Aspekt angenommen werden, dass wiederum Verschleppungsabsicht vorliegt.

Der Amtsvertreter und die Beisitzer schließen sich diesen Ausführungen an.

Dr. Halm:

Da die Beisitzerinnen die Meinung kundgetan haben, es lägen Verschleppungshandlungen durch die Partei bzw. deren Vertreter vor, werden diese wegen Befangenheit abgelehnt.

Vorsitzender:

Der Ablehnungsantrag wird abgewiesen.

Dr. Halm:

Ich beantrage die neuerliche zeugenschaftliche Ladung von S. unter der Adresse ... zum Beweis dafür, dass der von ihm ermittelte Verkehrswert gemäß Gutachten vom 20.2.2004 auf den Bewertungsstichtag, das ist der 19.11.1999, Bezug genommen hat, sowie zu einer allfälligen ergänzenden Befragung bezüglich das heute in der Berufungsverhandlung übergebene Schreiben vom 15.5.2008, über welches – wie bereits ausgeführt – sowohl mit dem Klienten als auch mit einem allfälligen weiteren Sachver-

ständigen Rücksprache gehalten werden muss. Weiters beantrage ich die Einvernahme des Zeugen H. F. per Adresse der Gesellschaft zum Beweis dafür, dass mit dem Mitgesellschafter E. F. im Zeitpunkt des Weiterverkaufs der streitgegenständlichen Liegenschaft intensive Beratungen bezüglich der Wiederherstellung der Liquidität der Gesellschaft stattgefunden haben.

Das gegenständliche Verfahren verletzt den Grundsatz des „fair trial“ im Sinne des Art. 6 MRK.

Vorsitzender:

Haben Sie für den Fall, dass der Senat keine Vertagung beschließt, noch weiteres Vorbringen zu erstaten?

Dr. Halm:

Dieses muss ich schon allein deswegen vorbehalten, weil durch die Verletzung der Grundsätze des Parteienghears erst heute das Schriftstück des Sachverständigen S. vom 15.5.2008 mir nicht so rechtzeitig vorgehalten wurde, um eine fach- und sachgerechte Stellungnahme abzugeben, zumal es sich bei diesem Beweismittel nicht um ein solches handelt, welches auf steuerrechtliche Umstände Bezug nimmt, sondern auf fachspezifische, nämlich das Immobilienwesen. Ich bitte daher um Verständnis dafür, dass ich gerade bei dieser Sachfrage mit hiezu befugten und befähigten Fachleuten Rücksprache halten muss.

Zur zeitlichen Zuordnung einer etwaigen, vom steuerlichen Vertreter allerdings bestrittenen, verdeckten Gewinnausschüttung führt Mag. Zaussinger aus, dass nach Meinung des Finanzamtes die Verkeftung im Jahr 1999 (dem Zufluss entsprechend) vorzunehmen sei, die Erfassung im Rahmen der Köst im Jahr 2000 (im Verkaufsjahr).

Dr. Halm führt dazu aus, dass das Vorliegen einer verdeckten Gewinnausschüttung bereits dem Grunde nach bestritten werde, er aber – ohne die einschlägige Literatur studiert zu haben – eher die Meinung vertritt, beides müsse im Jahr 2000 zu erfassen sein.

Dr. Halm :

Ausdrücklich sei noch darauf verwiesen, dass – selbst wenn eine Wertdifferenz festgestellt werden sollte – tatsächlich nicht vom Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung gesprochen werden kann. Dies deswegen, weil aus handelsrechtlichen Gründen sowie Gründen der Anwendung des Unternehmensreorganisationsgesetzes (URG) die Organe einer Kapitalgesellschaft die Verpflichtung haben, im Falle des Reorganisationsbedarfes entsprechend unternehmerisch zu reagieren, d.h. mit anderen Worten, dass allenfalls ein Rückersatz einer allfälligen Wertdifferenz, die jedoch ausdrücklich bestritten wird, begehrt wird.

Mag. Zaussinger:

Nach ständiger Rechtsprechung ergibt sich: Der Umstand, dass eine Ausschüttung der Kapitalgesellschaft dieser wieder zugewendet wird, führt zu einer Einlage und steht daher der Annahme einer verdeckten Ausschüttung nicht entgegen (Rz 53, Seite 917 Jakom).

Der Vertreter ersucht abschließend, der Berufung Folge zu geben und die Veranlagung auf Grund der eingereichten Steuererklärungen vorzunehmen.

Kein weiteres Vorbringen.

Mag. Zaussinger:

Abweisung der Berufung, mit Ausnahme der Kursdifferenzen des Yen-Kredites."

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

#### **1. Ablehnung von Senatsbeisitzern wegen Befangenheit**

Der Senatsvorsitzende und Referent hat den in der mündlichen Berufungsverhandlung gestellten Ablehnungsantrag nach § 278 Abs. 1 BAO der beiden entsendeten Mitglieder mittels mündlicher verfahrensleitender Verfügung abgewiesen. Der steuerliche Vertreter der Bw. stützt den Antrag offensichtlich darauf, dass sich die beiden Beisitzer der Meinung des Vorsit-

zenden angeschlossen haben, es könne Verschleppungsabsicht deshalb angenommen werden, weil es für den steuerlichen Vertreter durchaus zumutbar erscheine, die (rund drei Seiten umfassende) Stellungnahme des Sachverständigen in der mündlichen Verhandlung durchzulesen. Der steuerliche Vertreter spricht damit offensichtlich die Bestimmung des § 76 Abs. 1 lit. c BAO an, wonach Befangenheit dann vorliegt, wenn sonstige wichtige Gründe vorliegen, die geeignet sind, die volle Unbefangenheit von Organen der Abgabenbehörde in Zweifel zu ziehen.

Dass Befangenheitsgründe bereits vor der Verhandlung vorgelegen sind, behauptet er nicht. Es ergibt sich hierfür auch keinerlei Anhaltspunkt. Somit muss die behauptete Befangenheit während der mündlichen Berufungsverhandlung entstanden sein.

Gerade die mündliche Berufungsverhandlung verfolgt neben der Wahrung des Parteiengehörs den Zweck, dass sich die entscheidenden Organe ein unmittelbares Bild von den Rechtsstandpunkten und der Glaubwürdigkeit der Verfahrensparteien sowie etwaiger sonstiger vernommenen Personen machen. Haben also die Senatsbeisitzerinnen in der Senatsverhandlung den Eindruck gewonnen, dass Verschleppungsabsicht besteht und dies auch geäußert, so hat die mündliche Berufungsverhandlung genau einen ihrer Zwecke erreicht. Der Hinweis an den steuerlichen Vertreter in dieser Richtung war sogar geradezu geboten, um ihn vor weiteren Verschleppungshandlungen abzuhalten, woran nichts ändert, dass der Versuch in dieser Richtung letztlich erfolglos geblieben ist, wie seine weiteren Beweisanträge dokumentieren. Vielmehr spricht der Ablehnungsantrag selbst für weitere Verschleppungsabsicht. Somit ist nicht ersichtlich, warum sonstige wichtige Gründe vorliegen sollen, die geeignet sind, die volle Unbefangenheit der Senatsbeisitzerinnen in Zweifel zu ziehen.

Auf die Ablehnung der Beweisanträge wird weiter unten eingegangen werden.

## **2. Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatzsteuer- und Körperschaftsteuer 1998 bis 2000**

Eingangs sei festgehalten, dass für den Fall, dass die Wiederaufnahmsbescheide nicht ausreichend begründet gewesen sind, ein etwaiger Begründungsmangel im Zuge des Berufungsverfahrens saniert werden kann. Allerdings dürfen von der Berufungsbehörde keine Wiederaufnahmsgründe herangezogen werden, die von der Abgabenbehörde erster Instanz bislang noch nicht releviert worden sind. Es ist daher zu überprüfen, ob sich aus dem Betriebsprüfungsbericht, auf den die angefochtenen Bescheide verweisen, Wiederaufnahmsgründe ergeben.

Zunächst ist hierbei die oben wiedergegebenen Tz 15 und 21 anzuführen, aus denen hervorgeht, dass von der Bw. Aufwendungen abgesetzt wurden, die nicht der betrieblichen Sphäre zuzuordnen sind. Dass der Sachverhalt der Behörde so vollständig bekannt war, dass sie

bereits bei Durchführung der Erstveranlagung bei richtiger rechtlicher Beurteilung zur nunmehr getroffenen Entscheidung hätte kommen können, wird von der Bw. nicht behauptet. Auch aus den Bilanzen ist eine ausreichende Offenlegung nicht erkennbar.

Die Bw. bringt allerdings insbesondere vor, nach ständiger Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes sei bei geringfügigen Beträgen keine Wiederaufnahme des Verfahrens vorzunehmen; so betrage die nicht abzugsfähige Vorsteuer für 1998 lediglich ATS 2.400 und auch jene für 1999 ATS 8.800, was zweifellos im Sinne der Rechtsprechung als geringfügiger Betrag anzusehen sei.

Es kann aber dahingestellt bleiben, ob diese Beträge isoliert betrachtet als geringfügig anzusehen sind; die Bw. übersieht nämlich, dass bei mehreren Verfahren (in concreto Umsatzsteuer und Einkommensteuer jeweils für die Jahre 1998 bis 2001) die steuerliche Auswirkung nicht je Verfahren, sondern insgesamt zu berücksichtigen ist (sh. Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 303 Tz 41). Die nicht abzugsfähige Vorsteuer beträgt somit lt. Betriebsprüfung in Summe ATS 30.000 und die nicht anerkannten Betriebsausgaben ATS 150.000; hierbei handelt es sich also um Beträge, die keinesfalls als geringfügig anzusehen sind.

Ein weiterer Wiederaufnahmegrund liegt bezüglich des Verfahrens hinsichtlich Körperschaftsteuer 2000 darin, dass die Liegenschaft St.1 vom Gesellschafter H. F. zu einem überhöhten Kaufpreis erworben wurde (Tz 22 des Betriebsprüfungsberichts). Auch dieser Umstand wurde in der Steuererklärung nicht offen gelegt; bezüglich der daraus resultierenden verdeckten Ausschüttung wird auf Punkt 5.2 dieser Entscheidung verwiesen.

Zur Ermessensübung ist zu bemerken:

Das das Institut der amtswegigen Wiederaufnahme des Verfahrens rechtfertigende Ziel ist es, insgesamt ein rechtmäßiges Ergebnis zu erreichen (VfGH 30.9.1997, B 2/96). Daher ist bei der Ermessensübung grundsätzlich dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (der Gleichmäßigkeit der Besteuerung) Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit (Rechtskraft) zu geben (Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 303 Tz 38 mwN).

Ein gegebenenfalls bei der Ermessensübung zu Gunsten der Aufrechterhaltung der Rechtskraft des Bescheides zu berücksichtigendes Missverhältnis zwischen der Bedeutung des Wiederaufnahmegrundes und der voraussichtlichen Wirkung der Wiederaufnahme liegt vor, wenn der Wiederaufnahmegrund und seine steuerlichen Auswirkungen zur Gesamtnachforderung außer jedem Verhältnis stehen (vgl. zB VfGH 28.11.2007, 2004/15/0128). Von einem derartigen Missverhältnis kann im Berufungsfall schon deshalb nicht gesprochen werden, weil es sich bei den durch die neuen Sachbescheide gezogenen steuerlichen Konsequenzen ausschließlich um die Auswirkungen der Aufdeckung jener Umstände handelte, die als Wiederaufnahmegründe herangezogen wurden. Dass die steuerliche Auswirkung in saldierter Be-

trachtung keinesfalls als geringfügig anzusehen ist, wurde bereits oben dargelegt. Somit hat das Finanzamt sein Ermessen in rechtsrichtiger Weise ausgeübt, weshalb die Berufung in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen war.

### **3. Nicht abzugsfähige Aufwendungen**

#### **3.1 Zurechnung der verdeckten Gewinnausschüttungen**

Erstmals in der mündlichen Berufungsverhandlung rügt der steuerliche Vertreter der Bw., die diesbezüglichen Feststellungen der BP seien insoweit unschlüssig, als nicht darüber abgesprochen worden sei, welchem der beiden Gesellschafter die Ausschüttungen zuzurechnen sind, weshalb auch aus diesem Grund der gesetzlich notwendigen Begründungspflicht nicht entsprochen worden sei.

Dem ist entgegenzuhalten, dass sich die Notwendigkeit einer Zurechnung erst im nachgelagerten Einkommensteuerverfahren ergibt, sofern eine Erfassung der Einkünfte nach § 97 Abs. 4 EStG beantragt wird. Im KöSt- sowie im KEST-Verfahren ist hingegen die Frage der Zurechnung ohne Bedeutung und auch ohne jede steuerliche Auswirkung.

#### **3.2 Pauschale Festsetzung**

Ebenfalls erstmals in der mündlichen Berufungsverhandlung beanstandet der steuerliche Vertreter der Bw. offensichtlich die Ermittlung der verdeckten Ausschüttung mit Pauschalbeträgen und stößt sich daran, dass lt. Tz 21 die in Rede stehenden Beträge „eivernehmlich“ als nicht der betrieblichen Sphäre zuzuordnen angesehen wurden.

Die Bw. übersieht dabei aber, dass bereits im Zuge der Betriebsprüfung eine Liste der nicht anzuerkennenden Aufwendungen übergeben worden ist; die gleiche Aufstellung ist auch der der Bw. nachweislich zugegangenen Stellungnahme der Betriebsprüfung vom 12. November 2003 beigegeschlossen gewesen. Dabei handelt es sich um nicht anzuerkennende Betriebsausgaben von ATS 152.935,90 und um nicht anzuerkennende Vorsteuern von ATS 30.587,17. Darin enthalten sind beispielsweise private Reinigungsmittel, eine Optikerrechnung, Lautsprecher, Essenseinladungen, Einkäufe, Uhrenreparatur, Alkoholtester, Filme, private Kleidung, Fernseher, Geschenke, Sitzgarnitur und Haushaltswaren. Dass diese Beträge nicht unter § 20 EStG fallen, wurde von der Bw. nicht vorgebracht. Aus der Aufstellung ist vielmehr ersichtlich, dass die Betriebsprüfung nur die ganz eindeutig als nicht abzugsfähig anzusehenden Posten ausgeschieden hat, und weitere Aufwendungen unbeanstandet geblieben sind, an deren Abzugsfähigkeit ebenfalls ernsthafte Zweifel bestehen könnten. Wenn in den angefochtenen Bescheiden dennoch nur (abgerundete) Betriebsausgaben von ATS 150.000 und (abgerundete) Vorsteuern von ATS 30.000 ausgeschieden wurden, so kann die Bw. dadurch nicht beschwert sein.

Die Berufung musste daher auch in diesem Punkt als unbegründet abgewiesen werden.

#### **4. Bewertung der Yen-Kredite**

Die Amtspartei hat sich nunmehr der Rechtsmeinung der Bw. angeschlossen, wonach eine Erfassung der Kursgewinne aus den Yen-Krediten erst zum Zeitpunkt deren Tilgung zu erfolgen hat. Auch die Berufungsbehörde hegt dagegen keine Bedenken, weshalb der Berufung in diesem Punkt stattgegeben werden konnte.

Da die ursprünglich eingereichte Bilanz zum 31.12.2002 dieser Rechtsansicht entspricht, und die berichtigte Bilanz nur in eventu eingereicht wurde, war die Berufung, soweit sie sich gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2002 richtet, als unbegründet abzuweisen.

#### **5. Verdeckte Ausschüttung iZm dem Erwerb der Liegenschaft St.1**

##### **5.1 Ablehnung der in der mündlichen Berufungsverhandlung gestellten Beweisanträge**

Gemäß § 183 Abs. 3 BAO sind von den Parteien beantragte Beweise aufzunehmen, soweit nicht eine Beweiserhebung gemäß § 167 Abs. 1 zu entfallen hat. Von der Aufnahme beantragter Beweise ist abzusehen, wenn die unter Beweis zu stellenden Tatsachen als richtig anerkannt werden oder unerheblich sind, wenn die Beweisaufnahme mit unverhältnismäßigem Kostenaufwand verbunden wäre, es sei denn, dass die Partei sich zur Tragung der Kosten bereit erklärt und für diese Sicherheit leistet, oder wenn aus den Umständen erhellt, dass die Beweise in der offenbaren Absicht, das Verfahren zu verschleppen, angeboten worden sind.

Wie zu zeigen sein wird, ergibt sich aus den Umständen, dass die Absicht als erwiesen angenommen werden kann, das Verfahren zu verschleppen:

Da bereits in der Berufung und auch schon davor allfällige Liquiditätsprobleme releviert worden sind, wäre es der Bw. zumutbar gewesen, bereits im Betriebsprüfungsverfahren bzw. im Zuge der Berufung in diese Richtung zielende Beweisanträge zu stellen. In diesem Zusammenhang sei auch auf die den Abgabepflichtigen treffende Mitwirkungspflicht (vgl. § 119 BAO) zu verweisen, aus der sich ergibt, dass Beweisanträge nicht erst in letzter Minute zu stellen sind (sh. VwGH 24.1.1996, 94/13/0152). Aber auch im Laufe des Berufungsverfahrens bis zur mündlichen Berufungsverhandlung hat dies die Bw. unterlassen:

Die Stellungnahme der Amtspartei wurde der Bw. mit Schreiben vom 31.5.2007 vorgehalten. Sie hat am 28.6.2007 eine Gegenäußerung eingebracht, in der sie ebenfalls auf die behaupteten Liquiditätsprobleme hingewiesen hat. Über Ersuchen des steuerlichen Vertreters wurde ferner am 10.4.2008 ein Erörterungsgespräch durchgeführt. Weder im Zuge der Gegenäußerung noch beim Erörterungsgespräch hat der steuerliche Vertreter einen Antrag auf Einvernahme der Gesellschafter der Bw. gestellt.

Ferner ist darauf hinzuweisen, dass die Ladung mangels Zustellvollmacht des steuerlichen Vertreters direkt an die Bw. zugestellt wurde. Dennoch ist der geschäftsführende Gesellschafter der Bw. nicht zur Verhandlung erschienen, wiewohl er dabei ihm zweckdienlich Erscheinendes hätte vorbringen können.

Für die Verschleppungsabsicht spricht auch der Umstand, dass der steuerliche Vertreter sich weigerte, eine kurze Stellungnahme seines eigenen betrauten Sachverständigen, die ihm offensichtlich bislang vom Sachverständigen nicht übermittelt wurde, noch in der mündlichen Berufungsverhandlung durchzulesen, sowie der Antrag auf Ablehnung der beiden entsandten Senatsmitglieder. In der mündlichen Berufungsverhandlung wies der steuerliche Vertreter der Bw. zwar auf seine mangelnden Kenntnisse im Liegenschaftsbewertungswesen hin; dieses Vorbringen steht aber in eklatantem Widerspruch zu seinen doch sehr präzisen und informierten Aussagen im Erörterungsgespräch, weshalb es ihm auch unter diesem Aspekt zumutbar gewesen wäre, die Stellungnahme des Sachverständigen zumindest durchzulesen. Es kann ferner davon ausgegangen werden, dass der als sehr beschwerdefreudig bekannte steuerliche Vertreter durch seine Vorgangsweise bemüht war, den Boden für eine Verwaltungsgerichtshofbeschwerde aufzubereiten, um der Berufungsbehörde die Verletzung von Verfahrensvorschriften vorwerfen zu können.

Überdies sind auch die Beweisanträge als unerheblich abzulehnen; hierauf wird weiter unten eingegangen werden.

## **5.2 Anschaffungswert der Liegenschaft St.1**

### **5.2.1 Liegenschaftsbewertung durch den ordentlichen Geschäftsführer**

„Werden Immobilien von Kapitalgesellschaften an ihre Gesellschafter zu einem unangemessen niedrigen Preis verkauft, liegt ertragsteuerlich eine so genannte verdeckte Gewinnausschüttung vor. Gleiches gilt für den Fall, dass eine Kapitalgesellschaft eine Immobilie zu einem überhöhten Preis von einem ihrer Gesellschafter erwirbt.“

Ertragsteuerlich verdeckte Gewinnausschüttungen stellen in aller Regel unternehmensrechtlich eine so genannte verbotene Einlagenrückgewähr dar. Führt der Vermögensabfluss durch eine verdeckte Gewinnausschüttung (verbotene Einlagenrückgewähr) zur Insolvenz der Kapitalgesellschaft, liegt der Tatbestand der betrügerischen Krida nach § 156 StGB vor, welcher mit Freiheitsstrafe bis zu 10 Jahren bedroht ist.

Geschäftsführer und Vorstände von Kapitalgesellschaften müssen deshalb ein vitales Interesse daran haben, Immobilientransaktionen mit Gesellschaftern nur zum tatsächlichen Verkehrswert vorzunehmen. Um die Übereinstimmung von bezahltem Kaufpreis und tatsächlichem Wert der Immobilien nachzuweisen, wird der ordentliche und gewissenhafte Geschäftsführer bzw. Vorstand den Verkehrswert der Immobilie durch ein Sachverständigengutachten erheben lassen. Diese Beweisvorsorge wird sowohl aus ertragsteuerrechtlicher als auch unternehmens- und strafrechtlicher Sicht zu empfehlen sein“ (Keppert, ÖStZ 2007, 417).“

Pröll (Verdeckte Gewinnausschüttung: Liegenschaftsbewertung durch den ordentlichen Geschäftsführer — RdW 2007 Heft 7, 434) präzisiert dies wie folgt:

„Bedauerlicherweise erwecken Kepperts Ausführungen den Eindruck, als ginge es bei der Festsetzung eines fremdüblichen Preises, der einer verdeckten Ausschüttung iZm Grundstückstransaktionen vorbeugen sollte, grundsätzlich um den Verkehrswert, den der Autor durchaus im Einklang mit der in der Lehre vertretenen Auffassung mit dem gemeinen Wert iSd § 10 BewG gleichsetzt.

Nach § 10 (2) BewG ist der gemeine Wert durch den Preis bestimmt, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes bei einer Veräußerung zu erzielen wäre, wobei ungewöhnlichen oder persönlichen Umständen keinerlei Bedeutung zukommen darf. Seit jeher wurde in der Literatur die Auffassung vertreten, dass iZm dem Institut der verdeckten Ausschüttung gerade auch ungewöhnliche, nur betrieblich erklärbare Sachlagen Berücksichtigung erfahren müssten. Wiesner (Anm.: SWK 1984, A I 167) weist darauf hin, dass der idealtypische Fremdvergleich die Bedachtnahme auf solche besonderen Umstände im Einzelfall jedenfalls nicht ausschließe. Gassner (Anm.: Raupach (Hrsg.), Werte, 266 ff) äußert sich sogar dahin gehend, dass der gemeine Wert dem Merkmal der Betriebsbezogenheit keinesfalls Rechnung trage und daher als Bewertungsmaßstab für die verdeckte Ausschüttung grundsätzlich abzulehnen sei...

Mittlerweile entspricht es aber ohnehin einer zu steuerlichem Gemeingut gewordenen Erkenntnis, dass bei der Bewertung verdeckter Ausschüttungen weder der Teilwert noch der gemeine Wert maßgeblich ist, sondern jener Wert, den ein (ordentlicher) Geschäftsführer im Interesse der von ihm vertretenen Kapitalgesellschaft angesetzt hätte, wenn sich abgesehen vom Anteilsinhaber noch ein anderer Interessent gefunden hätte (Anm.: VwGH 27.7.1999, 94/14/0018; Lechner, SWK 1985; A I 209; vgl auch Pröll, UFS aktuell 2005/9). In seinem Erkenntnis vom 14.12.1993, 90/14/0264, bringt der VwGH zum Ausdruck, dass es darauf, ob sich angesichts der Grundstücksbesonderheiten überhaupt ein weiterer Käufer gefunden hätte, gar nicht ankommt (Anm.: VwGH 14.12.1993, 90/14/0264).

Das pflichtgemäße Handeln des vertretungsbefugten Organs sollte prinzipiell Sollobjekt des Vergleichs sein... Das vertretungsbefugte Organ der Kapitalgesellschaft ist mE gut beraten, wenn es die für die Festsetzung des fremdüblichen Grundstückspreises ausschlaggebende Verkäuferposition im Auge behält, sobald eine Liegenschaft an den Anteilsinhaber oder eine diesem nahestehende Person verkauft werden soll (Anm.: VwGH 14.12.1993, 90/14/0264; VwGH 27.7.1999, 94/14/0018; Lechner, SWK 1985; Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly, Die Körperschaftsteuer 1988 II § 8 (2005) 58; Rz 987 KStRL 2001; Pröll, UFS aktuell 2005/9; Rz 988 KStRL 2001). Dabei gilt es zu beachten, dass das von einem Sachverständigen für Liegenschaftsbewertung erstellte "Verkehrswertgutachten" grundsätzlich nur bedingt geeignet ist, den Grundstückswert des (ordentlichen) Geschäftsführers nachzuweisen, weil die in Auftrag gegebene Expertise zwar Aufschluss über den im gewöhnlichen Geschäftsverkehr erzielbaren Preis geben kann, für sich allein aber noch keine Schlussfolgerungen dahin gehend erlaubt, welchen - auf die einzelne Körperschaft bezogenen - Wert die betreffende Liegenschaft nun tatsächlich hat..."

Diese durchaus überzeugenden Ausführungen bedeuten auf den Berufungsfall umgelegt, dass der für die Beurteilung, ob eine verdeckte Ausschüttung vorliegt, anzusetzende Wert der Liegenschaft St.1 stets nur unter, nicht aber über dem Verkehrswert liegen kann.

Auffällig ist diesbezüglich zunächst, dass ein Gutachten über den Wert der Liegenschaft erst im Zuge des Berufungsverfahrens erstellt worden ist; darüber hinaus lässt die Berufung jede Begründung offen, auf welche Weise die Wertfindung tatsächlich erfolgte. Auch in Tz 22 des Betriebsprüfungsberichtes wurde ausdrücklich festgehalten, dass eine Dokumentation aus dem Jahr 1999, wie der Verkaufspreis für den Verkauf ermittelt wurde, nicht vorliegt. Die Bw. ist diesen Sachverhaltsfeststellungen nicht entgegen getreten. Die Beweisvorsorgepflicht wurde somit durch die Bw. gröblichst verletzt, weshalb Unklarheiten zu ihren Lasten gehen.

Gerade der Umstand, dass die Bw. im Immobilienbereich tätig ist, spricht entgegen ihrer geäußerten Rechtsansicht nicht für, sondern gegen ihren Standpunkt. Bei Verträgen unter Fremden würde eine in der Branche tätige Käuferin vor dem Kauf bei einer Investitionsent-



scheidung dieser Dimension eine Wirtschaftlichkeitsrechnung anstellen, ob nämlich die Liegenschaft gewinnbringend verwertet werden kann, und den Kaufvertrag somit nur dann abschließen, wenn bei einer Vermietung eine angemessene Rendite erreicht werden kann bzw. bei einem Weiterverkauf eine angemessene Gewinnspanne erzielbar wäre.

Somit steht fest, dass ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsführer nicht in dieser Weise gehandelt hätte.

## **5.2.2 Wertermittlung**

### **5.2.2.1 Allgemeines**

Wie bereits das Finanzamt festgehalten hat, stehen hierfür grundsätzlich drei Methoden zur Verfügung: das Vergleichs-, Sach- und Ertragswertverfahren. Im Berufungsfall erscheint das Vergleichswertverfahren besonders tauglich, da die streitgegenständliche Liegenschaft nur etwas mehr als zehn Monate nach ihrem Erwerb weiterverkauft wurde. Sollten nicht besondere Umstände vorliegen, kann bedenkenlos davon ausgegangen werden, dass wegen der zeitlichen Nähe zwischen Kauf und Verkauf der Verkaufspreis von ATS 4,900.000 (= € 356.096,88) auch zum Zeitpunkt des Erwerbs höchstens den Wert widerspiegelt, den ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsführer bereit gewesen wäre zu zahlen. Auf die behaupteten besonderen Umstände wird unter 5.2.2.4 eingegangen werden.

In einem zweiten Schritt war sodann zu überprüfen, ob sich dieser Wert auf Basis des von der Bw. übermittelten Gutachtens sowie der Berechnung des Finanzamtes bestätigen lässt.

### **5.2.2.2 Sachwert**

Am Gutachten ist zunächst auffällig, dass es zwar unter Punkt 1.5.3 den Kaufvertrag vom 6.10.2000 erwähnt, aber jeden Hinweis unterlässt, warum der dort vereinbarte Kaufpreis nicht die tatsächlichen Wertverhältnisse wiedergibt.

- Grund und Boden:

Während der Sachverständige den Wert des Grund und Bodens des Jahres 1999 aufgrund von 2003 erschienenen Zeitungsannoncen und nicht näher spezifizierten Auskünften von Maklern ermittelt hat, hat das Finanzamt Vergleichsgrundstücke festgestellt, die der Bw. im Zuge des Erörterungsgesprächs bekannt gegeben wurden. Dass diese Grundstücke mit der streitgegenständlichen Liegenschaft nicht vergleichbar sind, hat die Bw. nicht behauptet. Somit hat das Finanzamt den Wert der Grund und Bodens auf schlüssige Weise ermittelt; es kann als erwiesen angenommen werden, dass die so festgestellten Werte einen weitaus höheren Genauigkeitsgrad aufweisen als die des Sachverständigen, bei denen nicht einmal klar ist, ob die Annoncen überhaupt zu Verkäufen zu dem dort angebotenen Preis geführt haben. Das Gutachten des Sachverständigen ist daher in diesem Punkt als unschlüssig anzusehen.

- Bebauungsabschlag

Dieser wurde vom Sachverständigen mit 10%, vom Finanzamt hingegen mit 25% angesetzt. Ein Bebauungsabschlag in der vom Finanzamt angenommenen Höhe würde allerdings eine sehr schlechte Ausnutzung der bebaubaren Fläche voraussetzen; hierfür ergibt sich aus der Aktenlage aber kein Anhaltspunkt. Somit wird das prozentuelle Ausmaß des Abschlages in der vom Sachverständigen ermittelten Höhe belassen.

- Ermittlung des Bauwertes

In seiner Stellungnahme hat der Sachverständige nicht bestritten, dass der Gebäudegrundriss eine leichte L-Form aufweist. Er vermeint jedoch, dass dieser rückspringende Teil bei Errechnung der Kubatur nicht zu berücksichtigen sei.

Diese Feststellung ist unschlüssig. Für einen Erwerber ist der Umstand, dass das Haus über eine geringere Wohnnutzfläche verfügt, sehr wohl preisbestimmend. Unschlüssig ist auch, warum derartige Umstände nur beim Ertragswert heranzuziehen sind, wie der Sachverständige vermeint, und nicht auch bei Berechnung des Sachwertes.

Somit kann dem Finanzamt nicht entgegen getreten werden, wenn es den Sachwert aufgrund der tatsächlichen Kubatur berechnet hat. Dass diese zutreffend ist, ergibt sich aus dem Bauplan und daraus, dass die Bw. dagegen keine Einwendungen erhoben hat.

Bezüglich Bauwert pro m<sup>3</sup> besteht zwischen den Parteien des Verwaltungsverfahrens bezüglich des Erdgeschosses Einigkeit. Bezüglich Kellergeschoß hält die Berufungsbehörde den vom Sachverständigen angesetzten Preis von € 193/m<sup>3</sup> für vertretbar, bezüglich des Obergeschosses ist die Feststellung des Finanzamtes schlüssig, wonach nicht derselbe Kubikmeterpreis wie im Erdgeschoß zur Anwendung kommt, sondern ein um rund 15% geringerer (€ 256).

- Nebenkosten

Einigkeit besteht zwischen den Parteien des Verwaltungsverfahrens auch dahingehend, dass der Wert der Außenanlagen mit 3% des Bauwertes zu berücksichtigen ist.

Uneinigkeit besteht hingegen, ob weitere Nebenkosten – der Gutachter nennt dabei Aufschließungs-, Anschlusskosten und Honorare – in der bereits von vornherein unüblichen Höhe von 19% den reinen Baukosten hinzuzurechnen sind. Abgesehen davon, dass das Gutachten jeden Hinweis unterlässt, wie diese auch absolut beträchtlichen Kosten (€ 36.760,24) ermittelt wurden, ist dem Finanzamt Recht zu geben, wenn es die Meinung vertritt, diese Kosten betreffen Grund und Boden und seien daher bereits in dessen Wert enthalten. Gleiches gilt auch für die Stützmauern mit einem geschätzten Wert von € 8.500.

- Schwimmbad

Diesbezüglich differieren die vom Gutachter und vom Finanzamt ermittelten Werte nicht allzu sehr. Die Berufungsbehörde setzt zugunsten der Bw. den höheren Wert von € 33.500 an.

- Nutzungsdauer

Das Gutachten ist in diesem Punkt insoweit unschlüssig, als es unterschiedliche geschätzte Lebensdauern bei Sach- und Ertragswert annimmt, u. zw. 80 bzw. 100 Jahre. Aufgrund des im Befund dargelegten Bauzustandes geht die Berufungsbehörde von einer Gesamtnutzungsdauer von (einheitlich) 80 Jahren aus, was bei einem Baualter von 14 bis 15 Jahren gemäß den Tabellen in Ross – Brachmann – Holzner, Ermittlung des Bauwertes von Gebäuden und des Verkehrswertes von Grundstücken<sup>28</sup>, S 268, einen Altersabschlag von 11% bedingt.

Somit ergibt sich folgende Berechnung des Sachwertes:

<b>Grundwert</b>		
717 x 280	197.960	
- 10% Bebauungsabschlag	<u>19.796</u>	<b>178.164</b>
<b>Bauwert</b>		
KG: 240,60 m <sup>3</sup> x 193	46.435,80	
EG: 285,40 m <sup>3</sup> x 302	86.190,80	
OG: 134 m <sup>3</sup> x 256	<u>34.304,00</u>	166.930,60
Außenanlagen + 3%		5.007,91
Schwimmbad		<u>33.500,00</u>
Zwischensumme		205.438,51
- 11% Altersabschlag		<u>22.598,23</u>
Summe		<b>182.840,28</b>
<b>Sachwert daher</b>		<b><u>361.004,28</u></b>

Der so ermittelte Wert entspricht fast exakt dem im Jahr 2000 tatsächlich erzielten Weiterverkaufspreis, wobei nochmals darauf hinzuweisen ist, dass der Liegenschaftswert, der durch einen ordentlichen Geschäftsführer herangezogen würde, nicht über diesem Schätzwert liegen kann.

### 5.2.2.3 Ertragswert

Die Bw. moniert ferner die Berechnung des Liegenschaftswertes auch auf Basis des Ertragswertes, wiewohl diesem der Sachverständige in seinem Gutachten aufgrund der Art des Objektes nur untergeordnete Bedeutung zugemessen hat.

Dennoch kann diesem Vorbringen nicht von vornherein Relevanz abgesprochen werden; festzuhalten ist nämlich, dass das Haus zunächst vermietet war und auch nach Ablauf des Mietvertrages ursprünglich weitervermietet werden sollte. Somit könnte für einen Liegenschaftserwerber auch von Bedeutung sein, welcher Ertrag aus dem Haus erzielbar ist.

Im Verwaltungsverfahren hat der steuerliche Vertreter bezüglich der Ermittlung des Ertragswertes allerdings ein Vorbringen erstattet, das mit dem Stand der betreffenden Wissenschaft in völligem Widerspruch steht; er hat nämlich zu einer geschätzten aktuellen Miete die in den nächsten Jahren (Jahrzehnten) anfallenden Wertsicherungen hinzugerechnet und erst auf diesen Betrag den entsprechenden Faktor angewandt. Dass diese Vorgangsweise schon deshalb völlig unvertretbar ist, weil dadurch ein gedachter Erwerber eine Rendite von bloß rund 1,5% in Kauf nehmen würde, bedarf keiner näheren Erläuterung. Auch der von der Bw. bestellte Gutachter hat zu Recht diese Vorgangsweise nicht angewandt, sondern ist von den seiner Meinung nach tatsächlich erzielbaren Mieten ausgegangen, wie dies auch aus der gesamten einschlägigen Literatur hervorgeht.

Der Sachverständige unterlässt allerdings jeden Hinweis, auf welche Weise der erzielbare Mietzins ermittelt wurde. Demgegenüber hat bereits die Betriebsprüfung in schlüssiger Weise den von H. F. tatsächlich bezahlten Mietzins von ATS 17.000/Monat (= € 1.235,43) angesetzt, der sich auch dadurch bestätigen lässt, dass laut unwidersprochen gebliebener Aussage eines Immobilienmaklers er betraut war, einen Nachmieter zu diesem Mietentgelt zu suchen. Darauf hingewiesen sei überdies, dass ein zu niedriger Mietzins eine weitere verdeckte Ausschüttung nach sich ziehen würde.

Dadurch ergibt sich bei Ansatz des Anteils an Grund und Boden wie in der Ermittlung des Sachwertes, aber sonst unter Beibehaltung aller Annahmen des Gutachters, folgende Berechnung:

<b>Bruttojahresmietertrag</b>	1.235,43 x 12	14.825,16
Abminderung	15%	<u>2.223,77</u>
<b>Nettojahresmietertrag</b>		12.601,39
- Verzinsung des Bodenwertes	178.164 x 3,5%	6.235,74
Gebäudewertanteil		6.365,65
Faktor bei 3,5% und RND von 66 Jahren: 25,62	<b>Gebäudewert</b>	<b>163.087,95</b>
	<b>Grundwert</b>	<b>178.164,00</b>
<b>Ertragswert</b>		<b><u>341.251,95</u></b>

Der Ertragswert liegt daher eindeutig unter dem tatsächlich im Jahr 2000 erzielten Kaufpreis.

Somit kann in freier Beweiswürdigung bedenkenlos als erwiesen angenommen werden, dass der im Jahr 2000 tatsächlich erzielte Kaufpreis den Wert dargestellt hat, den ein ordentlicher Geschäftsführer im Jahr 1999 höchstens für die streitgegenständliche Liegenschaft gezahlt hätte.

Da im Jahr 2000 also ein angemessener Kaufpreis gezahlt wurde, der den Marktpreis widerspiegelt, waren alle Beweisanträge der Bw., die auf ihren vorgeblichen Liquiditätsengpass abzielen, auch wegen Unerheblichkeit abzulehnen.

#### **5.2.2.4 Liquiditätsprobleme**

Dennoch sei auf die behaupteten Liquiditätsprobleme eingegangen. Auf S 10f einer an die Betriebsprüfung gerichteten Eingabe vom 31.3.2003 bringt die Bw. zunächst vor, „sowohl der Vermietungsmarkt als auch der Markt für Einfamilienhäuser“ sei „zwischenzeitig schwierig geworden“. Ferner wies sie auf das Ansteigen des Yen-Kurswertes hin; um weitere Kursverluste zu vermeiden, musste der Verlust beim Verkauf der Liegenschaft in Kauf genommen werden. „Auch sollte die Vermögenslage konsolidiert werden“. In der Berufung wies sie so dann darauf hin, es habe sich um eine „Art Notverkauf“ gehandelt.

Dies alles kann den Umstand nicht erklären, warum bei derartigen angeblich finanziell bedenklichen Verhältnissen überhaupt der Kauf der Liegenschaft erfolgt ist. Auch hier hätte ein sorgfältiger Geschäftsführer – würden tatsächlich die behaupteten Umstände gegeben sein – mit Gewissheit den Kaufvertrag nicht abgeschlossen, umso mehr, als der steuerliche Vertreter selbst seiner Sorge Ausdruck verleiht, der Geschäftsführer hätte allenfalls in ein Kridaverfahren verwickelt werden können. Hingewiesen wird darauf, dass beim vereinbarten Mietzins unter Berücksichtigung der Bewirtschaftungskosten eine Rendite von bloß rund 2,5% erzielt worden ist, die selbst bei einem zinsgünstigen Fremdwährungskredit nicht bzw. kaum imstande ist, die Darlehenszinsen abzudecken. Keinerlei Hinweis ergibt sich darauf, dass der Vermietungsmarkt oder der Markt für Einfamilienhäuser zwischenzeitig schwierig geworden sei.

Die Amtspartei hat weiters zu Recht auf den nicht ausgeschöpften Kreditrahmen von ATS 4 Mill. hingewiesen, was ganz eindeutig gegen Liquiditätsprobleme spricht. Dass die Bw. überdies sehr wohl fähig ist, ihre Risiken abzuschätzen, ist daraus ersichtlich, dass bereits am 14.2.2001 Teile der im Betriebsvermögen befindlichen Liegenschaft H-Str. mit Gewinn verkauft werden konnten (Erlös ATS 7,6 Mill, Buchwert ATS 3,323.725). Die übrigen Wohnungen wurden vermietet. Warum es unter diesem Aspekt erforderlich war, das streitgegenständliche Objekt nur rund drei Monate vor diesem Verkauf zu veräußern, macht die Berufung nicht einsichtig. Nicht verständlich ist auch, warum zur Verbesserung der Vermögenslage nicht die vermieteten Wohnungen verkauft wurden.

Somit kann als erwiesen angenommen werden, dass es sich bei dem diesbezüglichen Vorbringen um eine bloße Schutzbehauptung gehandelt hat. Wie aber bereits oben ausgeführt, ist es nicht entscheidungsrelevant, ob tatsächlich Liquiditätsprobleme vorgelegen sind.

### **5.3 Vorteilsausgleich**

In der mündlichen Berufungsverhandlung hat der steuerliche Vertreter der Bw. erstmals vorgebracht, es könnte ein Rückersatz vom Gesellschafter verlangt werden. Bereits in der Berufung bzw. Berufungsergänzung hat er verneint, es müsse zumindest eine Gegenverrechnung der verdeckten Ausschüttung mit den vom Verkäufer bezahlten Mieten erfolgen.

Obwohl dieser Begriff vom steuerlichen Vertreter nicht genannt wird, handelt es sich hierbei um Vorgänge, die unter dem Begriff „Vorteilsausgleich“ zusammengefasst werden. Der Amtsvertreter hat in der mündlichen Berufungsverhandlung zutreffend auf die die Judikatur und Literatur wiedergebende Textstelle aus Jakom/Marschner § 27 Rz 53 hingewiesen, derzufolge eine bereits verwirklichte verdeckte Ausschüttung nach Ablauf des jeweiligen Wirtschaftsjahres nicht mit steuerlicher Wirkung rückgängig gemacht werden könne.

Daran scheitert bereits die Anerkennung eines späteren Rückersatzes vom Gesellschafter.

Ein Vorteilsausgleich ist weiters nur dann anzuerkennen, wenn zwischen den Vorgängen, zwischen denen ein Ausgleich stattfinden soll, ein innerer Zusammenhang besteht und eine ausdrückliche, eindeutige Vereinbarung über den Vorteilsausgleich vorliegt.

Unter diesem Gesichtspunkt ist auch eine Saldierung zwischen Kauf und Miete ausgeschlossen; die Vereinbarung einer Miete war im Gegenteil geradezu geboten, weil der Umstand, dass der Gesellschafter trotz Erfüllung des Kaufvertrages in seiner ehemals ihm gehörigen Liegenschaft unentgeltlich wohnen darf, eine weitere verdeckte Ausschüttung bewirkt hätte.

### **5.4. Erfassung der verdeckten Ausschüttung**

Somit war die Berufung auch insoweit abzuweisen, als sie den Grund und die Höhe der aus dem Kauf der Liegenschaft St.1 durch die Bw. resultierenden verdeckten Ausschüttung anfecht.

Zur zeitlichen Erfassung ist festzuhalten, dass die Vorschreibung von Kapitalertragsteuer für das Zuflussjahr der verdeckten Ausschüttung an den Gesellschafter, d.i. für das Jahr 1999, zu erfolgen hat.

Körperschaftsteuerlich ist die verdeckte Ausschüttung allerdings dem Jahr zuzurechnen, in der sie bei der GmbH gewinnwirksam ist, das ist das Jahr, in dem die Liegenschaft aus dem Betriebsvermögen ausgeschieden ist, also das Jahr 2000. Da die Betriebsprüfung aber die hieraus resultierenden steuerlichen Konsequenzen im Jahr 1999 statt im Jahr 2000 gezogen

hat, war dies im Rahmen dieser Berufungsentscheidung richtigzustellen. Der Körperschaftsteuerbescheid 1999 war daher zu Gunsten, der Körperschaftsteuerbescheid 2000 zum Nachteil der Bw. abzuändern.

Bisher: Verdeckte Ausschüttung 1999 aus Liegenschaftstransaktion: ATS 2,616.000

Nunmehr: Verlagerung ins Jahr 2000.

## 6. Berechnung

**1999:** Einkünfte aus Gw lt. Bp: 962.339, abzüglich vA 2,616.000 = Verlust - 1,653.551

Nicht ausgleichfähige Verluste: - 55.580

**2000:** Einkünfte aus Gw lt. Bp: - 2,335.821, zuzüglich vA 2,616.000 = Gewinn 280.179

Verrechenbare Verluste: - 57.154

**2001:** Einkünfte aus Gw lt. Bp: 2,561.515, abzüglich Kursdifferenzen 608.373 =

Gewinn 1,953.142

<u>Beilagen:</u>	6 Berechnungsblätter (in ATS und €)
	Berechnung des Verkehrswertes lt. Gutachter und Finanzamt

Wien, am 18.6.2008