



GZ. RV/0973-L/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat am 14. Juni 2004 über die Berufung der Berufungswerberin gegen die Bescheide des Finanzamtes betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 1993 bis 1996, Gewerbesteuer 1993 bis 1994 und die Wiederaufnahme dieser Verfahren nach in durchgeführter mündlicher Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Rechtsbelehrung

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

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

Entscheidungsgründe

Bei der Berufungswerberin fand im Zeitraum vom 4. Mai 1999 bis 7. November 2000 eine abgabenbehördliche Buch- und Betriebsprüfung statt. Im darüber gemäß § 150 BAO (Bundesabgabenordnung, BGBl. Nr. 194/1961) verfassten Bericht hielt der Prüfer in der Anlage I (Niederschrift über die Schlussbesprechung) Folgendes fest:

"Punkt 1) Investitionsfreibetrag 1992/93:

Den Unternehmensschwerpunkt des Unternehmensverbundes der L-Gruppe stellt der Möbelhandel dar. Um dieses Betriebsziel bestmöglich verwirklichen zu können, wurden die einzelnen Unternehmensbereiche einer operativen Handelsgesellschaft und verschiedenen Besitzgesellschaften zugeordnet. Die L Handels GmbH war bis zum 30. Oktober 1996 die operative Gesellschaft (Handelsbetrieb) und unter anderen stellen die L GmbH (bis zum 30. Oktober 1996), die S Leasing GmbH und die Berufungswerberin die Besitzgesellschaften dar. Aufgabe der Besitzgesellschaften ist es, die für den Handel notwendigen Gebäude zur Verfügung zu stellen. Um dieser Aufgabe gerecht zu werden, stellte die L GmbH neben anderen Gebäuden auch die Gebäude W III (seit 1985) und WE II (seit 1984) der L Handels GmbH zur Verfügung. Mit Verträgen vom 26. Februar 1993 hat die L GmbH die beiden Gebäude samt Außenanlagen an die Berufungswerberin um S 105,155.990,00 verkauft. In diesem Zusammenhang wurden bei der L GmbH stille Reserven in Höhe von S 61,5 Mio realisiert und einer Rücklage gemäß § 12 EStG 1988 (Einkommensteuergesetz, BGBl. Nr. 400/1988) zugeführt. Von der Berufungswerberin wurden die Anschaffungskosten aktiviert und der Investitionsfreibetrag gemäß § 10 Abs. 1 EStG in Höhe von S 21,031.200,00 gewinnmindernd geltend gemacht. Die Berufungswerberin hat die Gebäude wiederum an die L Handels GmbH vermietet. Schriftliche Miet- und Pachtverträge wurden nicht errichtet.

Die gesellschaftsrechtliche Stellung von Verkäufer, Käufer und Mieter ist im beiliegenden Organigramm dargestellt, wobei die ASMB GmbH mit 49% an der Berufungswerberin und mit 51% an der R GmbH und damit auch an der L GmbH und die RSB GmbH mit 51% an der A GmbH und mit 49% an der R GmbH beziehungsweise L GmbH beteiligt war. Auf Grund dieser wechselnden Beteiligungsverhältnisse (49% zu 51% und umgekehrt) wurde im Gutachten vom 3. Januar 1993, erstellt von Univ. Prof. N, ausgeführt, dass zwischen der L GmbH und der Berufungswerberin keine konzernmäßige Beziehung besteht und sie daher auch nicht als Konzernbetriebe im Sinne des § 15 AktG (Aktiengesetz, BGBl. Nr. 98/1965) anzusehen sind. § 15 Abs. 1 AktG lautet: 'Sind rechtlich selbständige Unternehmen zu wirtschaftlichen Zwecken unter einheitlicher Leitung zusammengefasst, so bilden sie einen Konzern, die einzelnen Unternehmen sind Konzernunternehmen.' Für die Annahme einer einheitlichen Leitung ist Mindestfordernis, dass eine 'auf Grundsätzliches beschränkende Koordinierung in den wichtigsten Fragen der Unternehmenspolitik' vorhanden ist. Grundsätzliche Unternehmenspolitik des L Konzerns ist der Möbelhandel, wobei die einzelnen Geschäftsbereiche in einen operativen und einen besitzenden Bereich gegliedert wurden. Aufgabe der L GmbH und auch der Berufungswerberin war es, dem operativen Bereich die benötigten Räumlichkeiten zu verschaffen. Aus der Tatsache, dass sowohl die L GmbH als auch die Berufungswerberin ihre Gebäude ausschließlich an die L Handels GmbH vermieten, kann geschlossen werden, dass hier eine koordinierte Unternehmenspolitik umgesetzt wird, die für eine einheitliche Leitung spricht. Dass die Überlassung der Gebäude mittels mündlicher Verträge erfolgt, ist ein weiteres Indiz, dass es sich bei den beteiligten Gesellschaften um Konzernunternehmen handelt. Im Fremdvergleich wäre es nicht üblich Liegenschaften, die eine so wesentliche Bedeutung für das Erreichen des Betriebszieles haben, mit mündlichen Verträgen zu mieten beziehungsweise zu vermieten.

Als weiteres Mittel der einheitlichen Leitung kommen vor allem Beteiligungen, die nicht Mehrheitsbeteiligungen zu sein brauchen, persönliche Verflechtungen, maßgebliche Finanzierungen und vertragliche Beziehungen in Betracht. Was die gegenseitigen Beteiligungen (51% zu 49%) und umgekehrt betrifft wird auf obige Ausführungen und das Firmenorganigramm verwiesen.

Personelle Verflechtungen zwischen den beiden Konzernbereichen ergeben sich dadurch, dass die Geschäftsführer der Gesellschaft (Frau GS, Herr Dr. S, Herr Prokurist H und Herr K) in verschiedenen Funktionen im Gesamtkonzern tätig sind.

Die Finanzierung der Investitionen erfolgte über Bankkredite (O-Bank, S-Bank, A-Bank) und über Darlehen der R Leasing GmbH beziehungsweise R Beteiligung GmbH (Konzernunternehmen S Ltd.). Die hierfür benötigten Sicherstellungen werden simultan für alle Gesellschaften vom L Konzern (L GmbH, S Leasing GmbH, Berufungswerberin und so weiter) erbracht.

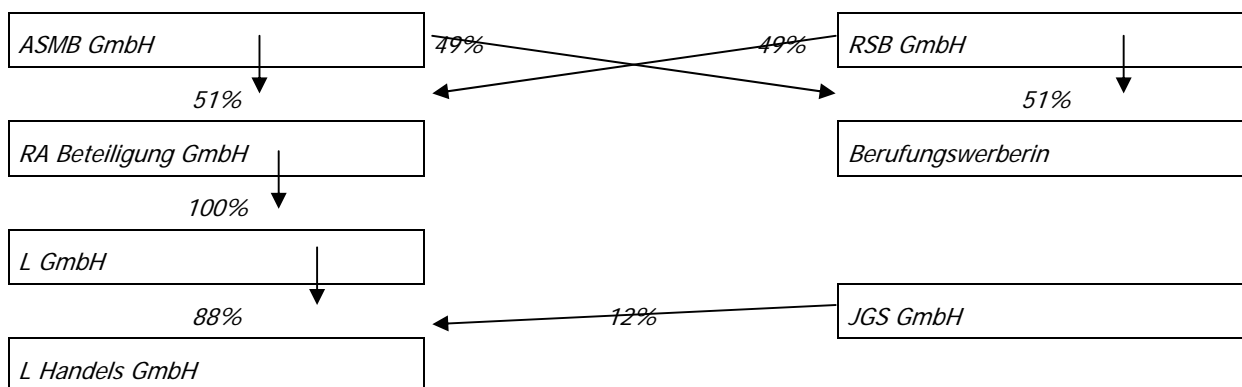
Sämtliche Gebäude der geprüften Firma wurden an die L Handels GmbH bis 30. Oktober 1996 und ab 31. Oktober 1996 an die L GmbH vermietet. Dadurch ergibt sich eine starke wirtschaftliche Beziehung zwischen der Berufungswerberin und dem Gesamtkonzern.

Nach Ansicht des Prüfers weisen alle diese aufgezeigten Merkmale auf eine einheitliche Leitung der rechtlich selbständigen L GmbH (Verkäuferin) und der Berufungswerberin zu wirtschaftlichen Zwecken hin. Dies bedeutet, dass es sich bei den beteiligten Gesellschaften um Konzernunternehmen im Sinne des § 15 Abs. 1 AktG handelt. Gemäß § 10 Abs. 5 EStG 1988 ist für gebrauchte Wirtschaftsgüter, die von einem Unternehmen, eben dieses Konzerns verkauft werden, die Geltendmachung eines Investitionsfreibetrages ausgeschlossen. Der von der Berufungswerberin beantragte Investitionsfreibetrag in Höhe von S 21,031.200,00 kann daher nicht anerkannt werden.

...

ORGANIGRAMM

bis 30. September 1993: mit Verschmelzungsvertrag vom 21. März 1994 wurde die RA Beteiligung GmbH mit der L GmbH verschmolzen (Stichtag 30. September 1993)



Punkt 2) Investitionsfreibetrag 1995/1996:

Mit Verträgen, abgeschlossen jeweils am 1. April 1995, wurden die Gebäude B und L von der S Leasing GmbH an die Berufungswerberin um S 65.052.312,00 (samt Nebenkosten) veräußert. Bei den Gebäuden handelte es sich um gebrauchte Wirtschaftsgüter, die sowohl vom Verkäufer als auch vom Käufer der L Handels GmbH beziehungsweise der L GmbH vermietet wurden.

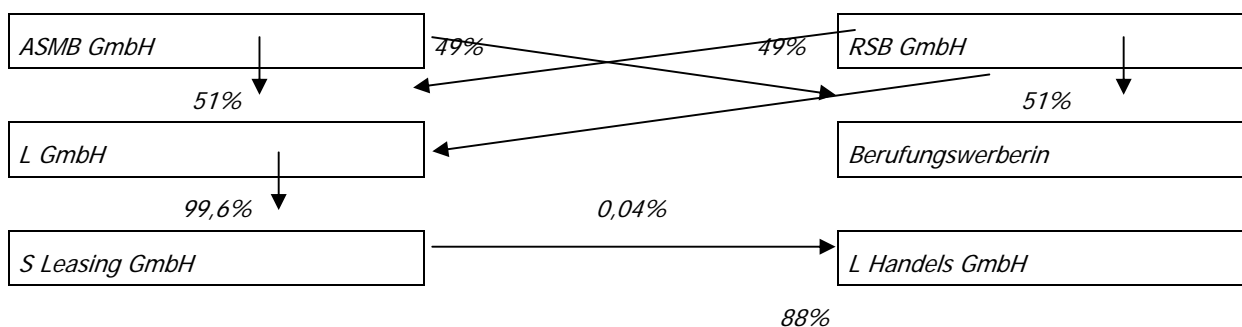
Die Begründung, dass es sich bei der Käuferin und Verkäuferin um Unternehmen des L Konzern handelt, ist den Ausführungen laut Punkt 1) zu entnehmen.

Da gemäß § 10 Abs. 5 EStG 1988 für gebrauchte Wirtschaftsgüter, die von einem Unternehmen eines Konzerns an ein anderes Unternehmen des gleichen Konzerns verkauft werden, die Geltendmachung eines Investitionsfreibetrages ausgeschlossen ist, kann der von der Berufungswerberin geltend gemachte Investitionsfreibetrag in Höhe von S 9.757.846,00 nicht anerkannt werden. Die Ausführungen über die Konzerneigenschaft zwischen der S Leasing GmbH und der Berufungswerberin stimmen mit Punkt 1) überein.

...

ORGANIGRAMM

bis 30. August 1995 (Einbringungsstichtag): RSB GmbH und ASMB GmbH bringen ihre Anteile an der Berufungswerberin in die R Holding GmbH und A Holding GmbH ein



Das Finanzamt folgte diesen Feststellungen in den Bescheiden für die Körperschaftsteuer 1993 bis 1996 sowie Gewerbesteuer 1993 bis 1994 und den Bescheiden über die Wiederaufnahme dieser Verfahren, alle datiert vom 19. Dezember 2000 und zugestellt am 2. Januar 2001. Dabei wurde hinsichtlich der Begründung auf den oben beschriebenen Bericht über die abgabenbehördliche Prüfung verwiesen. Soweit es die Wiederaufnahme der angeführten

Verfahren angeht, wurde unter Tz 29 dieses Berichtes auf die oben wiedergegebenen Punkte 1 und 2 der Anlage Bezug genommen und erklärt, dass die Wiederaufnahme unter Bedachtnahme auf das Ergebnis der durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung und der sich daraus ergebenden Gesamtauswirkung erfolgt wäre. Bei der im Sinne des § 20 BAO vorgenommenen Interessensabwägung sei dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Parteiinteresse an der Rechtskraft) eingeräumt worden.

Gegen die genannten Bescheide richtet sich die Berufung datiert vom 22. Januar 2001 zur Post gegeben am 26. Januar 2001. Darin wurde vorgebracht, dass bereits während des laufenden Betriebsprüfungsverfahrens ein Rechtsgutachten des Univ. Prof. N vorgelegt worden wäre, welches aussage, dass es sich bei den beteiligten Firmen um keinen Konzern im Sinne des § 15 AktG gehandelt habe. Dabei sei Univ. Prof. N davon ausgegangen, dass Gesellschafter der in Rede stehenden Gesellschaften letztlich zwei Brüder seien. Dr. RS habe über eine ihm zuzurechnende Gesellschaft einen Anteil von 51% an der Berufungswerberin und einen von 49% an der RA Beteiligung GmbH gehalten, welche wieder an der L GmbH beteiligt gewesen sei. Dr. AS sei ergänzend zu 49% an der Berufungswerberin und zu 51% an der RA Beteiligung GmbH beteiligt gewesen. Aus diesem Grund handle es sich um zwei verschiedene Unternehmensgruppen und könne von einem Gleichordnungskonzern nicht gesprochen werden. Die unterschiedlichen Beteiligungsverhältnisse der beiden Brüder würden auf ihren unterschiedlichen Interessen an der Veranlagung der erzielten Gewinne im privaten und geschäftlichen Bereich beruhen. Dr. RS habe sich stets mehr auf den Ankauf von Grundstücken für den weiteren Geschäftsausbau und auch für die private Vermögensveranlagung konzentriert. Dies zeige sich auch in der Tätigkeit der ihm zur Gänze gehörenden A Leasing GmbH, welche ihre kumulierten Gewinne in Grundstücke investiert hätte, die auch für Wohnzwecke vermietet würden. Dr. AS habe sich verstärkt um die Expansion der Handelstätigkeit der L Gruppe gewidmet und sei auch an der Handelsschiene in Deutschland mehrheitlich beteiligt gewesen. Diese Schwerpunkte seien auch bei der jeweiligen Mehrheitsbeteiligung an der Berufungswerberin und der L GmbH beziehungsweise L Handels GmbH übernommen worden. Das mögliche Konzernverhältnis sei bereits bei der 1995 stattgefundenen Betriebsprüfung für das Abgabengjahr 1992 Gegenstand der Besprechungen gewesen. Schon damals seien Investitionsfreibeträge für den Ankauf von Grundstücken von der L GmbH geltend gemacht worden. Dieser Punkt sei jedoch damals nach Darstellung der verschiedenen Interessenlagen und unterschiedlichen Beteiligungen und Vorlage des Gutachtens von Univ. Prof. N nicht weiter behandelt worden, da es nach Ansicht

der Finanzverwaltung keine Konzernbeziehungen gegeben habe. Diese Umstände hätten sich in den Jahre 1993 bis 1996 nicht verändert. Das Finanzamt habe sich mit dem Gutachten des Univ. Prof. N nicht ausreichend auseinander gesetzt und dadurch einen Verfahrensfehler begangen. Die Begründung der angefochtenen Bescheide sei unschlüssig, weil bloß behauptet werde, dass die Berufungswerberin und die L GmbH dem operativen Bereich die benötigten Räumlichkeiten zur Verfügung hätten stellen sollen. Zwar wären die wesentlichen Geschäftsabschlüsse mit der L Handels GmbH getätigt worden, doch sei dies nicht geschehen, weil eine einheitliche Leitung vorgelegen wäre, sondern habe sich nach den Vertragsverhandlungen gezeigt, dass die Erwartungen beider Seiten optimal zueinander passen würden. Auch wenn die Berufungswerberin und die L GmbH ihre vielen Rechtsgeschäfte ausschließlich mit der L Handels GmbH abgeschlossen hätten, lasse dies noch nicht auf eine einheitliche Leitung, sondern auf die passende Interessenslage der Vertragspartner schließen. Mündliche Verträge würden auch sonst im Wirtschaftsleben häufig geschlossen werden und hätten den Vorteil, dass die Bestandsvertragsgebühr nach § 33 TP 5 GebG (Gebührengesetz, BGBl. Nr. 267/957) nicht anfallen könne, welche bei längerfristigen Verträgen einen enormen Kostenfaktor darstelle. Ein schriftlicher Vertrag hätte den Vertragspartnern keineswegs größere Sicherheit eingeräumt als ein mündlicher. Es mache einen großen Unterschied ob bei gegenseitigen Beteiligungen zwei Gesellschafter im Verhältnis von 50:50 Prozent beteiligt seien, oder ob einer der Gesellschafter die Beteiligung mit 51% dominiere. Bei einer Gleichverteilung sei jeder der beiden Gesellschafter auf den anderen angewiesen, um seine Entscheidungen durchsetzen zu können. Personelle Verflechtungen seien nicht relevant, da es der jeweilige Mehrheitsgesellschafter in der Hand habe den Geschäftsführern Weisungen zu erteilen. Außerdem habe es keine personellen Verflechtungen gegeben. In der L GmbH beziehungsweise der L Handels GmbH seien die Herren Dr. AS und Dr. RS Geschäftsführer gewesen. Gleiches gelte für die S Leasing GmbH. Bei der Berufungswerberin sei hingegen GS und später zusätzlich K als Geschäftsführer tätig und als Dienstnehmer angestellt gewesen. Bei der L GmbH hätten sie keine weiteren Funktionen ausgeübt. Ab 23. März 1995 habe Herr AH anstelle von Frau GS als Geschäftsführer fungiert und sei auch zusätzlich im Rechnungswesen der L GmbH tätig gewesen, habe jedoch keinen Einfluss auf die operativen Tätigkeiten gehabt. Dr. S sei erst 1998 Geschäftsführer der Berufungswerberin geworden und wären daher die diesbezüglichen Ausführungen des Finanzamtes irrelevant. Aus den ähnlichen Wegen der Finanzierung der Berufungswerberin und der L GmbH können nicht auf eine einheitliche Leitung geschlossen werden. Auch bei fremden Unternehmen sei es üblich bei gleichen Interessenslagen

gemeinsame Vertragsverhandlungen mit Dritten zu führen. Die vom Finanzamt zitierte Judikatur sei nicht anwendbar, weil dort eine natürliche Person im Endeffekt den Gleichordnungskonzern wesentlich beeinflussen konnte. Diese Aussagen des Verwaltungsgerichtshofes könnten aber nicht auf alle Fälle ausgedehnt werden. Bei der Berufungswerberin gebe es keinen gemeinsamen Alleingesellschafter und keine gemeinsame Geschäftsführung sondern unterschiedliche Mehrheitseigentümer und andere Geschäftsführer. Im Schrifttum werde aufgezeigt, dass § 10 Abs. 5 KStG von dem Gedanken getragen werde, das doppelte Geltendmachen von Investitionsfreibeträgen für ein und dasselbe Wirtschaftsgut zu verhindern. Es gelinge jedoch dem Gesetzgeber nicht dieses Ziel konsequent durchzuhalten, was zu gleichheitsrechtlich relevanten Wertungswidersprüchen führe, weswegen die Anwendung der Konzernklausel im Fall der Berufungswerberin zu einem verfassungswidrigen Ergebnis führen würde.

Dem Mängelbehebungsauftrag vom 17. April 2001 folgend ergänzte die Berufungswerberin ihr Vorbringen mit dem Schreiben vom 30. April 2001 in Hinblick auf die Anfechtung der verfügten Wiederaufnahme für die im Spruch erwähnten Abgabenverfahren und brachte dazu vor, dass keine neuen Tatsachen oder Beweismittel nachträglich hervorgekommen und alle relevanten Sachverhaltselemente der Behörde bereits bekannt gewesen wären. Zum Zeitpunkt der Veranlagung der Körperschaftsteuer 1993 der Berufungswerberin sei das Gutachten des Univ. Prof. N bereits vorgelegt und wäre die Betriebsprüfung für das Jahr 1992 ohne Feststellungen abgeschlossen worden. Selbst wenn neue Tatsachen oder Beweismittel hervorgekommen wären, hätten diese nicht zu einem anderen Spruch der angefochtenen Bescheide geführt, da bei richtiger rechtlicher Würdigung die Körperschaft- und Gewerbesteuer der angefochtenen Jahre erklärungsgemäß festzusetzen sei.

In der mündlichen Verhandlung am 14. Juni 2004 brachte der steuerliche Vertreter der Berufungswerberin zur Wiederaufnahme des Verfahrens für die Körperschaftsteuer 1993 bis 1996 und der Gewerbesteuer 1993 bis 1994 noch vor, dass aus dem Jahresabschluss der Berufungswerberin zum 31. März 1993 ein Immobilienzugang von S 100 Mio. und auf der Passivseite entsprechende Zugänge bei den als Konzernverbindlichkeiten gegliederten Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen ersichtlich seien. Diese ein oder zwei Zugänge seien eindeutig von der L GmbH gewesen. Wenn man sich die drei oder vier Blätter der Bilanz ansehe und davon ausgehe, dass das Gutachten des Univ. Prof. N bekannt gewesen sein musste, müsse man zu einer anderen Rechtsansicht gelangen. Aus dem vorgelegten Organigramm sei ersichtlich, dass der deutsche Handelsbereich zu 75% der ASMB GmbH gehört habe. Das Auseinanderlaufen der Interessen von Dr. AS und Dr. RS habe sich

sogar noch intensiviert. Dr. RS habe ausschließlich nach Immobilien gesucht und Dr. AS sei bedacht darauf gewesen den deutschen Handelsmarkt zu beherrschen. Dies sei auch an der Beteiligung des Dr. S erkennbar, der eine Beteiligung zwischen 12 und 20% nicht jedoch an der L Handels GmbH gehalten habe, da dies dazu geführt hätte, dass die Beteiligung von Dr. AS unter 50% gesunken wäre. Dr. AS habe als vorsichtigerer der beiden Brüder sein Interesse ganz auf Immobilien konzentriert, Dr. RS hingegen auf den Handelsbereich. Mittlerweile seien beide Brüder zu gleichen Teilen an den Gesellschaften beteiligt, da in Deutschland große Investitionen notwendig gewesen wären. Aufgrund der Größe der Investitionen seien die Interessen gleichgeschaltet worden. Die beiden Brüder würden erst jetzt in Deutschland zusammenwirken. Anfangs habe der AS das Sagen haben wollen. Es sei nicht der Fall gewesen, dass man 1% Beteiligungsausmaß verschoben habe, um damit zu erreichen, den Investitionsfreibetrag in Anspruch nehmen zu können. Bei der Geschäftsführung (der Berufungswerberin) sei immer Herr K ein Jurist, der auf Immobilien spezialisiert sei, beschäftigt gewesen. Es sei dann GS durch Herrn Prokurist H ausgetauscht worden. Es sei schon richtig, dass es gemeinsame Abkommen gegeben habe, da man dann, wenn man gemeinsame Interessen habe, auch versuche gemeinsam zu verhandeln. Dies passiere immer wieder, den für Simultanhaftungen würden bankübliche Gebühren verrechnet. Das Hauptinteresse der beiden Brüder sei stark auseinander gegangen. Allerdings sei die berufungsgegenständliche Transaktion nicht wegen der möglichen Inanspruchnahme des Investitionsfreibetrages durchgeführt worden, da dieser nur einen Steuervorteil von 20% bedeute. Bei einem Körperschaftsteuersatz von 34% seien dies 7% Ersparnis, welcher 3,5% Grunderwerbsteuer, 1% Eintragungsgebühr sowie Rechtsanwalts- und Notarkosten gegenüberstehen würden. Allein aus dem Grund der Steuerersparnis würde also niemand eine solche Transaktion durchführen, das sich die Kosten allenfalls ausgleichen. Das Motiv für die Gestaltung sei die Konzentration des Dr. RS auf die Immobilien und der Geldbedarf des Dr. AS für den Aufbau in Deutschland gewesen. Erst später seien die Investitionen in Deutschland so teuer geworden, dass nach langer Diskussion eine Gleichschaltung der Interessen notwendig geworden wäre. Dr. RS habe dort ein Objekt nach dem anderen erwerben wollen. Das Bestehen von mündlichen Mietverträgen sei kein gutes Argument dafür, dass eine besonders innige Beziehung zwischen den Brüdern bestanden habe. Es sei einfach ein Mietpreis pro Quadratmeter für alle Objekte gleich vereinbart worden. Durch das erste Überweisen der Mieten seien die Verträge konkludent zustande gekommen. Durch eine solche Vorgangsweise würde auch bei Leasinggesellschaften die Vertragsgebühr vermieden. Die konkludente Annahme komme immer wieder vor. Ergänzend gebe es Aktenvermerke und standardisierte

Miettexte. Nach dem Gutachten des Univ. Prof. N handle es sich nicht um einen Konzern nach § 15 Abs. 1 AktG 1965 sonder um einen Vertragskonzern nach Abs. 2 leg. cit.. Dies würde die Möglichkeit voraussetzen, entsprechenden Einfluss auf die Unternehmensführung auszuüben. Aufgrund der 49% Beteiligung könne jedoch nicht in den L Handelsbereich eingegriffen werden, da entsprechende Sanktionen für das Erzwingen gleicher Handlungsweisen fehlen würden.

Der Vertreter der Amtspartei betonte die Zulässigkeit der Wiederaufnahme der berufsgegenständlichen Verfahren und die Indizwirkung des mündlichen Abschließens der Verträge.

Dem entgegnete der steuerliche Vertreter der Berufungswerberin, dass auch bei Konzernkäufen um "*hunderte Millionen*" unter Mitwirkung einer internationalen Investmentbank, konkludent oder mündlich Verträge abgeschlossen würden. Der eine Bruder habe in Immobilien der andere "wie wahnsinnig" in das Handelsgeschäft investieren wollen. Dies sei dem älteren Bruder "*einfach viel zu dynamisch, viel zu rasch und zu schnell*" erschienen. Als die L GmbH in eine Aktiengesellschaft umgewandelt werden sollte, sei geplant gewesen einen größeren Anteil an den Gesellschaften zu verschieben und eine größere Transaktion im Handelsbereich durchzuführen. Wegen einer Verschiebung von 1% der Anteile hätte man sich nicht die Mühe gemacht. Es sei nicht notwendig, dass die beiden Brüder zusammen wirken. Es wäre auch möglich gewesen einen anderen Mieter aus derselben Branche zu suchen. Wenn einer der Brüder nicht mehr mit dem anderen hätte zusammenarbeiten wollen, dann hätte jeder zu überlegen gehabt, welche Alternativen sich geboten hätten und welche Vor- oder Nachteile damit verbunden gewesen wären. Es hätte dazu führen können, dass einer dem anderen angeboten hätte den Handelsbereich allein zu übernehmen. Wahrscheinlich hätte man aufgrund der laufenden rechtsgültigen Mietverträge nicht alle Immobilien sofort weggenommen. Keiner der beiden Brüder könne ohne den anderen das Ganze leiten. Jeder könne seinen Teil leiten, Dr. AS den Handelsbereich Dr. RS den Immobilienbereich.

Über die Berufung wurde erwogen:

A) Wiederaufnahme des Verfahrens für die Körperschaftsteuer 1993 bis 1996 sowie die Gewerbesteuer 1993 und 1994:

Wie die Berufungswerberin auszugsweise richtig angeführt hat, ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter anderem dann zulässig, wenn "*Tatsachen oder*

Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheide herbeigeführt hätte" (§ 303 Abs. 4 BAO).

Entscheidend ist daher der Kenntnisstand der bescheiderlassenden Behörde im Zeitpunkt der Bescheiderlassung von den entscheidungsrelevanten Umständen. Nach der herrschenden Lehre und ständigen Judikatur (siehe für viele Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar², Rz 13 ff zu § 303, 729f) ist dies aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens zu beurteilen.

Aus den Abgabenerklärungen war dem Finanzamt im Zeitpunkt des Erlassens der ursprünglichen Bescheide (nämlich dem 9. Oktober 1996 für die Abgabengjahre 1993 und 1994 [die Wirtschaftsjahr 1992/93, 1993/1994], dem 16. Juli 1997 für das Abgabengjahr 1995 (Wirtschaftsjahr 1994/95) und dem 9. Januar 1998 für das Abgabengjahr 1996 (Wirtschaftsjahr 1995/96) lediglich bekannt, dass im Abgabengjahr 1993 S 21,148.477,00 als Investitionsfreibetrag gewinnmindernd geltend gemacht worden sind. Dies war in der Gewinn- und Verlustrechnung zum 31. März 1993 als Zuweisung zu sonstigen un versteuerten Rücklagen und in den Erläuterungen sowie dem Anhang als "*IFB 1992/93*" beziehungsweise als dessen Dotierung angeführt und wurde darauf hingewiesen, dass dies den "*Anlagenzugang des Geschäftsjahres*" betreffe. Dieser Anlagenzugang war unter Bebaute Grundstücke und Bauten auf fremden Grund bloß mit der Summe von S 105,156.000,00 angegeben. Bei der Abgabenerklärung für das Abgabengjahr 1996, war die Inanspruchnahme eines Investitionsfreibetrages von S 9,757.846,00 und in der zugehörigen Gewinn- und Verlustrechnung dies als Zuweisung zu sonstigen un versteuerten Rücklagen sowie im Anhang wie oben als "*Dotierung des Investitionsfreibetrages aus dem Anlagenzugang des Geschäftsjahres*" angeführt und die Basissumme wieder unter Bebaute Grundstücke und Bauten auf fremden Grund verzeichnet.

Nicht erkennbar war aus den Abgabenerklärungen des Berufungswerbers und den Beilagen dazu, welche Wirtschaftsgüter, nämlich welche Gebäude und Grundstücke, von wem erworben wurden, da bloß die oben genannten Zahlen angeführt wurden, ohne dies irgendwie zu individualisieren. Auch das Anführen von Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen an die L GmbH in Höhe von S 95,446.969,02 bietet hier keine Hilfe, da diese Summe allein aufgrund des Eintrages in der Bilanz keinem konkreten Geschäftsvorfall zugeordnet werden kann.

Aus Sicht des Finanzamtes, waren daher die vom Prüfer dokumentierten Ereignisse, nämlich der Kauf der Gebäude WE III und WE II von der L GmbH mit dem Vertrag vom 26. Februar 1993 und die Weitervermietung an die L HandelsgmbH, sowie der Kauf der Gebäude B und L von der S Leasing GmbH und deren Weitervermietung an die L Handels GmbH und die L GmbH ebenso neu, wie die vom Prüfer dargestellte Beteiligungs- und Eigentümerstruktur der involvierten juristischen, sowie die Verwandtschaft und Mehrfachpositionen der betroffenen natürlichen Personen, die bloß mündlichen Mietverträge und die einheitliche Finanzierung (und Sicherstellung dieser Finanzierung) der beteiligten Gesellschaften und bis dahin unbekannte Tatsachen, welche zum Zeitpunkt des Erlassens der ursprünglichen Bescheide schon bestanden hatten.

Die allfälligen Kenntnisse eines anderen Prüfers, welcher das Abgabensjahr 1992 untersucht hatte, vom Gutachten des Univ. Prof. N, betrifft ein anderes Abgabenverfahren und andere Anschaffungen der Berufungswerberin und kann dem Finanzamt daher im Zusammenhang der Berufungsjahre nicht zugerechnet werden (vergleiche VwGH 29.5.2001, 97/14/0036 zu genau dieser Fragestellung).

Es ist der Berufungswerberin zuzustimmen, dass dann, wenn zwar neue Tatsachen und Beweismittel nachträglich hervorgekommen sind, diese aber nicht geeignet sind (bei richtiger rechtlicher Würdigung) den Spruch der betroffenen Bescheide zu beeinflussen, eine Wiederaufnahme des Verfahrens nicht vorgenommen werden kann. Jedoch hat der Kenntnisstand der Abgabenbehörde zum Zeitpunkt des Erlassens der ursprünglichen Bescheide keine Beurteilung darüber zugelassen, ob allenfalls die Voraussetzungen des § 10 Abs. 5 fünfter Teilstrich EStG 1988 (Ausschluss des Investitionsfreibetrages "*Für gebrauchte Wirtschaftsgüter, die von einem Konzernunternehmen innerhalb des Konzerns im Sinne des § 15 des Aktiengesetzes erworben werden.*") vorliegen. Die vom Prüfer ermittelten Sachverhaltselemente führen jedoch bei rechtlicher Würdigung wie in den angefochtenen Bescheiden zu den von den ursprünglichen Bescheiden unterschiedlichen hier angefochtenen Sprüchen und den hier berufsgegenständlichen Bescheiden. Die Richtigkeit der rechtlichen Würdigung der neu hervorgekommenen Tatsachen wird in der Folge unter Punkt B) noch zu würdigen sein.

Hinsichtlich der korrekten Ausübung des Ermessen beim Verfügen der Wiederaufnahme der berufsgegenständlichen Verfahren, liegen keine Einwendungen der Berufungswerberin vor und bietet auch der Inhalt der Akten keinen Hinweis auf ein Abweichen von den gesetzlichen Zielbestimmungen in den angefochtenen Bescheiden.

B) Körperschaftsteuer 1993 bis 1996 und Gewerbesteuer 1993 und 1994:

Hinsichtlich des grundsätzlichen Sachverhaltes (siehe oben Darstellung im Prüfungsbericht) bestehen keine unterschiedliche Auffassungen zwischen den Parteien des Verfahrens.

Unterschiede bestehen jedoch bei der Würdigung der beschriebenen Vorgänge in Hinblick auf die Einordnung unter § 10 Abs. 5 fünfter Teilstrich EStG 1988.

Es ist daher der Regelungsinhalt dieser Norm zu untersuchen und dieser dann auf den endgültig zu würdigenden Sachverhalt anzuwenden.

Nach § 10 Abs. 5 fünfter Teilstrich EStG 1988 (siehe oben) ist das Inanspruchnehmen eines Investitionsfreibetrages oder die bestimmungsgemäße Verwendung einer Investitionsrücklage ausgeschlossen, wenn gebrauchte Wirtschaftsgüter von einem Konzernunternehmen innerhalb eines Konzerns im Sinne des § 15 AktG 1965 erworben werden.

Kein Zweifel besteht auch bei den Parteien darüber, dass es sich bei den Gebäuden beziehungsweise Liegenschaften WE III, WE II, B und L um gebrauchte Wirtschaftsgüter im Sinne der genannten Bestimmung handelt.

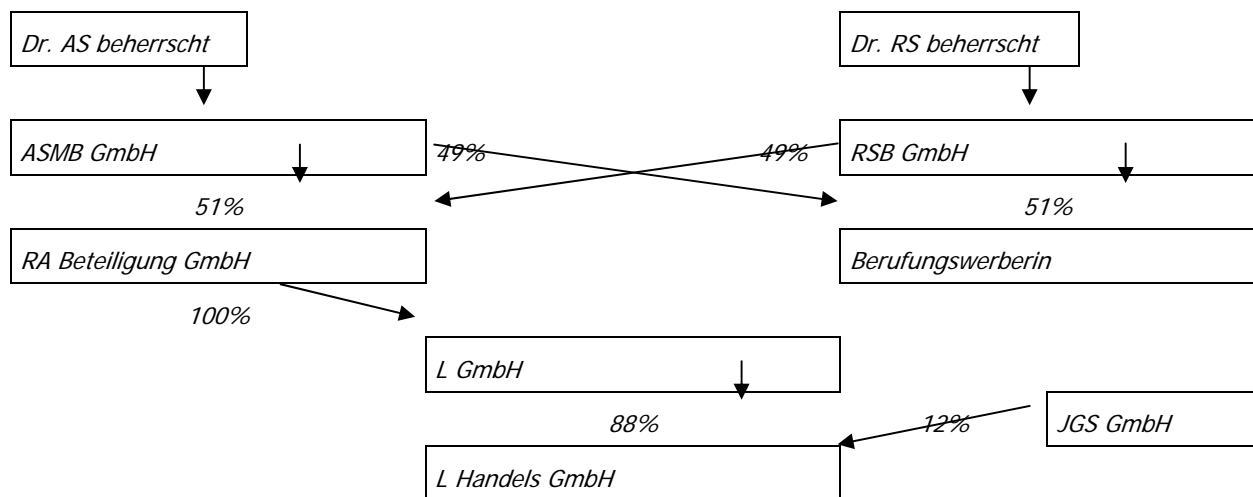
Uneinigkeit liegt jedoch hinsichtlich der Frage vor, ob die Berufungswerberin und die L GmbH beziehungsweise S Leasing GmbH zum Zeitpunkt des Verkaufes Mitglieder eines Konzerns im Sinne des § 15 AktG 1965 gewesen sind.

Dazu hat die Berufungswerberin ein Gutachten des Univ. Prof. N datiert vom 3. November 1993 vorgelegt, in welchem dieser die Beteiligungssituation hinsichtlich der am Verkauf der Gebäude WE III und WE II im Jahr 1992 darstellt. Danach sind die oben beschriebenen Firmen hinsichtlich der Eigentümerstruktur auf die Brüder Dr. RS und Dr. AS zurückzuführen. Dr. RS sei über die ihm zuzurechnende RSB GmbH mit 51% an der Berufungswerberin beteiligt. Die RSB GmbH halte eine 49%-ige Beteiligung an der RA Beteiligung GmbH. Dr. AS halte über die ihm zuzurechnende ASMB GmbH 49% an der Berufungswerberin und 51% an der RA BeteiligungsgmbH. Beide Brüder seien Geschäftsführer der RA BeteiligungsgmbH, jedoch in der Geschäftsführung der Berufungswerberin nicht vertreten. Es gebe keine Stimmbindungs- oder sonstige Kooperationsverträge. Innerhalb der Berufungswerberin und der ASMB GmbH gebe es keine besondere Rechtsstellung des Minderheitsgesellschafters, sondern gelte die gesetzliche Regelung mit Maßgabe eines 50% Gesellschafterquorums bei Gesellschaftsversammlungen, wobei aber § 38 Abs. 7 GmbH nicht abbedungen worden sei.

Aus diesen Ausführungen ergibt sich folgendes (gegenüber der Darstellung des Prüfers und des Gutachters) modifiziertes Organigramm:

ORGANIGRAMM

bis 30. September 1993: mit Verschmelzungsvertrag vom 21. März 1994 wurde die RA Beteiligung GmbH mit der L GmbH verschmolzen (Stichtag 30. September 1993)



Der Gutachter unterstellt der Regelung des § 10 Abs. 5 fünfter Teilstrich EStG 1988, dass damit die mehrfache Inanspruchnahme des Investitionsfreibetrages verhindert werden soll, wenn Wirtschaftsgüter innerhalb einer Gruppe, welche als wirtschaftliche Einheit anzusehen sei, verkauft würden und dies zu keiner Änderung der Verwendung führe, sondern diese Vorgänge ausschließlich steuerlich motiviert seien und sieht darin eine Art nicht widerlegbare Rechtsvermutung des Missbrauches.

Ähnliche Ansichten werden auch in der (späteren) Literatur vertreten (siehe zuletzt etwa Lang/Züger, Verfassungsrechtliche Bedenken gegen den Ausschluss der Geltendmachung des Investitionsfreibetrages für gebrauchte Wirtschaftsgüter im Konzern, ÖStZ 1999, 138 unter Darstellung der Gesetzesmaterialien).

In der Folge geht der Gutachter von einem, wie er in den Raum stellt, den Gewinnermittlungsrichtlinien (eine rechtlich unverbindliche Rechtsansicht des Bundesministeriums für Finanzen, welche mittlerweile durch die ebenso unverbindlichen Einkommensteuerrichtlinien 2000 [siehe dort Rz 3758 ff] ersetzt worden ist) entnommenen Konzernbegriff aus. Dabei sieht es der Gutachter unter Verweis auf die Literatur als wesentlich an, ob die beteiligten Gesellschaften von einem einheitlichen oder als Einheit zu verstehenden Entscheidungsträger bestimmt werden, der es in der Hand hat, über Verkäufe und Rückkäufe innerhalb dieser Gesellschaften zu disponieren und seinen Willen durchsetzen könne. Eine einheitliche Leitung sei dann gegeben, wenn eine planmäßige Koordination und entsprechende Einflussnahme auf die Geschäftsführung der Unternehmen festgestellt werden

könne, wobei nicht erforderlich sei, dass die Konzernspitze über Weisungsrechte verfüge und sondern die grundsätzliche Möglichkeit der Festlegung der Geschäftspolitik ausreiche, wobei es auf deren faktische Ausübung ankomme. Nach deutscher Judikatur reiche dazu die Möglichkeit aus. In Österreich würden dazu unterschiedliche Meinungen vertreten.

Im Weiteren geht der Gutachter auf deutsche Judikatur ein, welche aufgrund der unterschiedlichen Rechtslage nicht unmittelbar in Österreich anwendbar ist und kommt zum Schluss, dass es sich in konkreten Fall um keinen eindeutigen Gleichordnungskonzern handle. Aus der Tatsache der Verwandtschaft der beiden Brüder allein könne nicht auf ein abgestimmtes Verhalten und damit einheitliche Leitung der Unternehmensgruppe geschlossen werden, da die österreichische Rechtsordnung keine allgemeingültige Vermutung über die Zusammenarbeit von Familienmitgliedern aufstelle.

Eine über die Verwandtschaft hinausgehende Beziehung lasse sich nur an der entscheidenden Frage klären, ob einer der Brüder ohne das Einverständnis des anderen den Kauf und Verkauf zwischen den Gesellschaften durchsetzen könne. Dies verneint er jedoch aufgrund der gewählten rechtlichen Gestaltung und Zusammensetzung der beteiligten Gesellschaften und damit auch das Vorliegen eines Konzerns im Sinne des § 15 AktG.

Der Verwaltungsgerichtshof hat in den Erkenntnissen vom 30. Januar 1996 und 8. Dezember (VwGH 30.1.1996, 94/11/0060, 0279, 0282, 0374 bis 0377 und VwGH 8.12.1996, 94/15/0162) sich mit den bisher behandelten Rechtsfragen wie folgt auseinandergesetzt:

"Gemäß § 10 Abs. 5 EStG 1988 darf ein Investitionsfreibetrag u.a. für gebrauchte Wirtschaftsgüter, die von einem Konzernunternehmen innerhalb eines Konzerns im Sinne des § 15 des Aktiengesetzes 1965 erworben werden, weder gewinnmindernd noch durch bestimmungsgemäße Verwendung einer Investitionsrücklage (eines steuerfreien Betrages) geltend gemacht werden. § 15 AktG 1965 lautet:

'§ 15. (1) Sind rechtlich selbständige Unternehmen zu wirtschaftlichen Zwecken unter einheitlicher Leitung zusammengefasst, so bilden sie einen Konzern; die einzelnen Unternehmen sind Konzernunternehmen. (2) Steht ein rechtlich selbständiges Unternehmen auf Grund von Beteiligungen oder sonst unmittelbar oder mittelbar unter dem beherrschenden Einfluss eines anderen Unternehmens, so gelten das herrschende und das abhängige Unternehmen zusammen als Konzern und einzeln als Konzernunternehmen.'

§ 15 AktG bedeutet eine allgemeine (nicht auf Aktiengesellschaften beschränkte) Begriffsbestimmung des Konzerns und des Konzernunternehmens.

Eine entsprechende Regelung zu § 15 AktG 1965 enthält § 115 GmbHG.

Nach der hg. Rechtsprechung bedarf es folgender Merkmale, um von einem Konzern im Sinne dieser Gesetzesstellen sprechen zu können: der einheitlichen Leitung rechtlich selbständiger Unternehmen zu wirtschaftlichen Zwecken beziehungsweise nach dem zweiten Absatz der zitierten Gesetzesstellen des beherrschenden Einflusses eines selbständigen Unternehmens auf ein anderes, wobei die Abhängigkeit durch Beteiligung, aber auch auf andere Weise, z.B. durch maßgebliche Finanzierung oder Personalunion in den Organen sowie durch Betriebsverpachtung, durch einen Betriebsüberlassungs-, Betriebsführungsvertrag oder Gewinn- und Verwaltungsgemeinschaften hergestellt sein kann (vgl. hiezu das hg. Erkenntnis vom 30. Jänner 1996, Zl. 94/11/0060, und die dort zitierte Lehre).

Obwohl in § 15 AktG nur von Unternehmen die Rede ist, ist damit der Rechtsträger des Unternehmens gemeint. Rechtliche Selbständigkeit des Unternehmens bedeutet, dass der Rechtsträger des Unternehmens eine eigenständige rechtliche Einheit bilden muss und daher keine rechtliche Identität mit dem Unternehmensrechtsträger eines - wie auch immer - verbundenen Unternehmens bestehen darf. Hierbei darf aber "rechtliche Einheit" nicht mit eigener Rechtspersönlichkeit gleichgesetzt werden. Vielmehr ist in der Lehre anerkannt, dass auch gesamthänderisch organisierte Gesellschaften und sogar die GesbR als Unternehmensrechtsträger im Sinne des § 15 AktG in Betracht kommen (siehe hierzu Schiemer/Jabornegg/Strasser, Kommentar zum Aktiengesetz³, Rz 11 zu § 15 und die dort zitierte Lehre).

Für die Annahme einer (tatsächlich wahrgenommenen) "einheitlichen Leitung" ist Mindestanforderung, dass eine "auf Grundsätzliches beschränkende Koordinierung in den wichtigsten Fragen der Unternehmenspolitik" vorhanden ist. Als Mittel der einheitlichen Leitung kommen vor allem Beteiligungen, die nicht Mehrheitsbeteiligungen zu sein brauchen, personelle Verflechtungen, maßgebende Finanzierungen und vertragliche Beziehungen in Betracht (vgl. abermals Schiemer-Jabornegg-Strasser, a.a.O., Rz 14, 15 zu § 15 AktG).

Ein Konzern kann auch vorliegen, wenn kein Mutterunternehmen besteht, von dem die einheitliche Leitung ausgeht (siehe hierzu Straube, HGB, Rz 5 zu § 244). Für einen Gleichordnungskonzern ist typisch, dass die Leitung nicht von einem "herrschenden Unternehmen" besorgt wird, sondern von einer anderen Stelle als Konzernspitze, sodass keines der Konzernunternehmen von einem anderen Konzernunternehmen abhängig ist (siehe hierzu Reich-Rohrwig, GmbH-Recht, 818). Soweit die Beschwerde demgegenüber meint, G.K. könne als natürliche Person durch seine Leitungstätigkeit rechtlich selbständige Unternehmen nicht zu einem Konzern verbinden, kann daraus auf Grund des Gesagten die behauptete Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides nicht abgeleitet werden.

Soweit sich die Beschwerde auf das Handels- bzw. Rechnungslegungsgesetz stützt, ist ihr zu antworten, dass gegenständlich nicht der Konzernbegriff nach diesen Rechtsvorschriften, sondern der des § 15 AktG maßgeblich ist.

Auch die Verfahrensrüge der Beschwerdeführerin, die belangte Behörde habe nicht überprüft, 'inwieweit durch Gleichschaltung et cetera tatsächlich (faktisch) eine einheitliche Willensbildung vorgelegen ist', ist unbegründet. Der belangten Behörde kann nämlich nicht entgegengetreten werden, wenn sie bei dem von ihr unbedenklich festgestellten Sachverhalt darauf geschlossen hat, dass durch das (tatsächliche) Zusammenspiel rechtlicher und faktischer Elemente eine konzernorientierte Unternehmenspolitik gesichert war. Auch die Hinweise auf ein Zurückgehen der Umsätze der V-GmbH an die M-GmbH von mehr als 50 % des Gesamtumsatzes "im Jahr 1986" auf unter diese Grenze im Wirtschaftsjahr 1988/1989 sowie auf die Person des "faktischen Geschäftsführers" der Beschwerdeführerin vermögen daran nichts zu ändern."

Der Verwaltungsgerichtshof rezipiert in dieser Entscheidung die von ihm zitierte handelsrechtliche Literatur und gibt die von ihm als entscheidend angesehenen Kriterien für einen Konzern im Sinne des § 10 Abs. 5 fünfter Teilstrich EStG 1988 an.

Dazu unterteilt er in jene Fälle, wo ein selbständiges Unternehmen ein (oder mehrere) anderes (andere) beherrschend beeinflusst (Abs. 2 leg. cit.), wobei sich damit die Konzernzugehörigkeit allein aus dieser Unterordnung ergibt und jene Gestaltungen, wo eine einheitliche Leitung rechtlich selbständiger Unternehmen zu wirtschaftlichen Zwecken vorliegt (Abs. 1 leg. cit.).

In beiden Fällen sieht der Verwaltungsgerichtshof als Mittel, mit welchem die einheitliche Leitung beziehungsweise der beherrschende Einfluss ausgeübt wird, die Beteiligung, die maßgebliche Finanzierung, personelle Verflechtung und vertragliche Beziehung an.

Allerdings sieht er für eine einheitliche Leitung die eine "*auf Grundsätzliches beschränkende Koordinierung in den wichtigsten Fragen der Unternehmenspolitik*" als notwendig an.

Dabei kann die Leitung des Konzerns sogar von einer natürlichen Person oder Personengesellschaft ausgehen und es kommt nicht darauf an, dass die Leitung von einer Muttergesellschaft besorgt wird.

Wendet man diese Rechtsansicht auf den festgestellten Sachverhalt an, so ergibt sich, dass zwar zwischen den oben genannten Gesellschaften aufgrund der Beteiligungsverhältnisse zum Teil Gleich- und zum Teil Unterordnung besteht, man also allenfalls von einem Mischkonzern sprechen kann, erweitert man jedoch den Blick auf die Eigentümerstruktur der dahinterstehenden natürlichen Personen, so zeigt sich rasch, wie es auch die Berufungswerberin vorgebracht hat, dass nur die beiden Brüder Dr. AS und Dr. RS übrig bleiben, welche sich in "*brüderlicher*" Weise das Eigentum an den für ihr Gesamtunternehmen, nämlich dem Möbelhandel, notwendigen Wirtschaftsgütern im Wege von Gesellschaften und gegenseitigen Unterbeteiligungen aufgeteilt haben.

Zu fragen ist allerdings aufgrund der teilweisen Gleichordnung der betroffenen Unternehmen, ob von Dr. AS und Dr. RS eine einheitliche Leitung über das beschriebene Firmengeflecht ausgeübt haben, welches, wenn man von der rechtlichen Konstruktion der Gliederung in mehrere Besitz- und Handelsgesellschaften absieht, den Eindruck eines einzigen Unternehmens macht, welches auf den Zweck des Möbelhandels ausgerichtet ist.

Dazu bieten an sich die schon im Rahmen der abgabenbehördlichen Prüfung angeführten Umstände, nämlich das der letztendlich beiden Brüdern Dr. AS und Dr. RS zuzurechnende Möbelhandel ohne die von den Besitzgesellschaften zur Verfügung gestellten Räumlichkeiten nicht in dieser Form möglich wäre, die Liegenschaften ausschließlich an die Handelsgesellschaften vor und nach dem Verkauf zu gleichen Bedingungen aufgrund mündlicher Verträge überlassen wurden, dieselben natürlichen Personen in verschiedenen Gesellschaften der "*Gruppe*" (- wie es die Berufungswerberin bezeichnet) in leitenden Funktionen tätig waren, die Finanzierung der Gruppengesellschaften einheitlich mit gemeinsamer Sicherstellung erfolgte, ausreichenden Beweis.

Die Einwendungen der Berufungswerberin, diese Umstände seien darauf zurückzuführen, dass hier passende Interessenslagen aufeinander getroffen wären, passt sogar in dieses Bild, den alle Gesellschaften sollten ja dem gemeinsamen Zweck des Möbelhandels der Brüder Dr. AS und Dr. RS dienen. Erst wenn auch "*fremde*" Gesellschaften, an welchen die Brüder Dr. AS

und Dr. RS nicht beteiligt gewesen wären, an diesen Geschäften teilgenommen hätten, könnte diesem Argument der Berufungswerberin Gewicht beigemessen werden.

Wenn die Berufungswerberin versucht die personelle Verflechtung zu bestreiten, gelingt ihr das Gegenteil, da sie darlegt, dass die genannten Brüder bei mehreren Gesellschaften abgesehen von der (mittelbaren) Eigentümerposition, welche bei allen Gesellschaften vorhanden war, auch noch persönlich Geschäftsführer gewesen sind. Dass die Verwaltung von Besitzgesellschaften ohne aufwändigen Geschäftsgang Angestellten des Rechnungswesens anderer Gesellschaften und Verwandten überlassen würde, stört das Bild des Familienkonzerns nicht.

Gleiches gilt für die behauptete Fremdüblichkeit des Abschließens mündlicher Verträge für die Vermietung von Möbelhäusern. Die von der Judikatur entwickelten Grundsätze für das steuerliche Anerkennen von Geschäften zwischen nahen Angehörigen, wozu auch aufgrund von Beteiligungen oder gemeinsamer Eigentümerstruktur verbundene Unternehmen zählen, entwickelte Judikatur verlangt, dass solche Vereinbarungen, nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen und klaren Inhalt haben und von Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen werden müssen. Zwar können auch zwischen nahen Angehörigen Vereinbarungen mit steuerlicher Wirksamkeit mündlich abgeschlossen werden, doch hätten einander fremde Gesellschaften schon allein aus Beweisgründen auf eine schriftliche Vereinbarung, in welcher der Mietzins, die übrigen Rechte und Pflichten des Mieter und des Vermieters insbesondere Kündigungsrechte, Haftung für Schäden am Mietgegenstand, Erhaltungspflichten und so weiter detailliert geregelt wäre, bestanden. Haben die betroffenen Gesellschaften und auch die Berufungswerberin darauf verzichtet, spricht dies ebenfalls für eine Verbundenheit der handelnden Personen und Gesellschaften, die soweit geht, dass das übliche Prozess- und Haftungsrisiko soweit ausgeschlossen werden kann, dass es geringer zu bewerten war als allfällige Vertragserrichtungsgebühren und damit zusammenhängende Abgaben.

Wie schon erwähnt, würden diese Argumente in ihrer Zusammenschau schon ausreichen, um eine "*einheitliche Leitung*" aller hier beschriebenen Unternehmen durch die Brüder Dr. AS und Dr. RS abzuleiten, darüber hinaus hat aber der Gutachter Univ. Prof. N überzeugend dargelegt, dass keiner von beiden ohne den anderen über die von den Besitzgesellschaften gehaltenen Anlagegüter allein verfügen kann, jeder von beiden also auf den anderen angewiesen ist, wenn er Grundlegendes an der Struktur und den Geschäftsbeziehungen innerhalb der "*Gruppe*" verändern will. Dies belegen auch die Aussagen des steuerlichen

Vertreters in der mündlichen Verhandlung und die dort geschilderten Vorgänge im Zusammenhang mit der Erweiterung des Konzerns am deutschen Markt.

Es muss daher davon ausgegangen werden, dass sich die beiden Brüder Dr. AS und Dr. RS sich zusammengetan haben, um gemeinsam das schon mehrfach dargestellte Firmengeflecht aufzubauen und den Möbelhandel im Zusammenwirken zu betreiben. Die Möglichkeit jeder der beiden Brüder sich für seine Tätigkeit einen anderen Partner (nach dem Auslaufen der langfristigen Verträge) zu suchen und deren unterschiedlichen Interessenschwerpunkt, stören hier nicht, da ja jede Personengesellschaft, wenn auch möglicherweise auf lange Sicht beendet werden kann und gerade das Zusammenspiel und der Ausgleich unterschiedlicher Interessen das Wesen einer (Personen-) Gemeinschaft ausmacht.

Es ist daher der Berufungswerberin recht zu geben, wenn sie behauptet, dass sich der hier zu beurteilende Sachverhalt in einem Punkt vom dem der oben wörtlich zitierten Judikatur zugrunde liegenden Sachverhalt unterscheidet. Hier ist es nämlich nicht bloß eine Person, welche den Konzernzusammenhalt begründet, sondern es sind die Brüder Dr. RS und Dr. AS, welche durch ihr Zusammenwirken die Koordinierung der wichtigsten Fragen der Unternehmenspolitik bestimmen und dadurch eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts (§ 1175 ABGB : "*Durch einen Vertrag, vermöge dessen zwey oder mehrere Personen einwilligen, ihre Mühe allein, aber auch ihre Sachen zum gemeinschaftlichen Nutzen zu vereinigen, wird eine Gesellschaft zu einem gemeinschaftlichen Erwerbe errichtet.*") bilden. Diese ist, wie in den oben zitierten Erkenntnissen des Verwaltungsgerichtshofes dargestellt, den Unternehmensrechtsträger, welcher aufgrund der gegenseitigen Verflechtungen mit Beteiligungen, Personalunion, gemeinsamer Finanzierung und steuerlich rechtlich fremdunüblich formlosen Verträgen, die Konzernspitze bildet.

Steht aber daher fest, dass es sich bei den Gesellschaften, nämlich der Berufungswerberin der S Leasing GmbH und der L GmbH, welche am Verkauf der Gebäude beziehungsweise Liegenschaften WE III, WE II, B, L beteiligt waren, um Mitglieder eines Konzernes im Sinne des § 15 AktG handelt, ist das Inanspruchnehmen eines Investitionsfreibetrages dafür gemäß § 10 Abs. 5 fünfter Teilstrich EStG 1988 ausgeschlossen, die vom Prüfer und der Amtspartei in den angefochtenen Bescheiden vertretene Rechtsansicht im Effekt richtig und daher die Berufung sowohl hinsichtlich der Sachbescheide betreffend der Körperschaftsteuer für die Jahre 1993 bis 1996 sowie die Gewerbesteuer 1993, 1994 als auch hinsichtlich der Wiederaufnahme dieser Verfahren (siehe oben unter Punkt A) abzuweisen.

Angemerkt wird, dass die Frage der wirtschaftlichen Vernünftigkeit der Veräußerung von gebrauchten Betriebsliegenschaften innerhalb eines Konzerns im Sinne des § 15 AktG, keinen unmittelbaren Einfluss auf die Qualifizierung eines Firmengeflechtes als Konzern hat.

Allerdings wäre bei den vom steuerlichen Vertreter in der mündlichen Verhandlung vorgebrachten Argumenten zum Günstigkeitsvergleich noch zu ergänzen, dass letztendlich nicht bloß die ersparte Körperschaftsteuer sondern auch die bei Ausschüttung fällige Einkommensteuer (allenfalls in Form der Kapitalertragsteuer) bei den besitzenden natürlichen Personen zu berücksichtigen wäre und sich dadurch jedenfalls eine Steuerersparnis von 5% der Kaufsumme (bei S 170,208.302,00 daher S 8,510.415,10) ergibt.

Soweit die Berufungswerberin verfassungsrechtliche Bedenken vorbringt, ist auf Art. 18 Abs. 1 B-VG (Bundes-Verfassungsgesetz, BGBl. Nr. 1/1930: "*Die gesamte staatliche Verwaltung darf nur aufgrund der Gesetze ausgeübt werden.*") und darauf zu verweisen, dass § 10 Abs. 5 fünfter Teilstrich EStG aufgrund des klaren Wortlauts auch keine verfassungskonforme Interpretation im von der Berufungswerberin gewünschten Sinn zulässt (siehe auch Lang/Züger, Verfassungsrechtliche Bedenken gegen den Ausschluss der Geltendmachung des Investitionsfreibetrages für gebrauchte Wirtschaftsgüter im Konzern, ÖStZ 1999, 138).

Linz, 21. Juli 2004