



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Michael Mandlmayr und die weiteren Mitglieder HR Dr. Helmut Mittermayr, Dr. Ernst Grafenhofer und Mag. Waltraud Schirz über die Berufung der A Handelsgesellschaft mbH, 4865 U am B, I1 23, vertreten durch Vertreter, Steuerberater, Adresse1, vom 29. November 2002 gegen die Bescheide des Finanzamtes Vöcklabruck vom 4. September 2002 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO betreffend Umsatzsteuer 1994, 1996 und 1998, Körperschaftsteuer 1994 bis 1999 sowie gegen die Sachbescheide betreffend Umsatzsteuer 1994, 1996 und 1998 und Körperschaftsteuer 1994 bis 1999 nach der am 5. Dezember 2007 in 4010 Linz, Zollamtstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert

Entscheidungsgründe

Mit Verständigung vom 16. Oktober 2001 wurde bei der Berufungswerberin eine Buch- und Betriebsprüfung gemäß § 147 BAO über die Jahre 1993 bis 1996 angekündigt und in der Folge auch durchgeführt.

Im Rahmen der Betriebsprüfung wurde zu Grundstückskäufen am B, die im gleichen Zeitraum durch die Berufungswerberin und von den Ehegatten A C und A D (Gesellschafter) durchgeführt wurden, von der Betriebsprüfung ein Schätzungsgutachten von der

Finanzlandesdirektion Oberösterreich, Geschäftsabteilung 5, eingeholt. In diesem Ansuchen für das Schätzungsgutachten wird ausgeführt:

*„Mit Kaufvertrag vom 23.12.1993 wurde die Liegenschaft **EZ90** KG E F **Grundstücksnummer 1871/3** von der A **Handels Gesellschaft mbH** (StNr. Zahl) um **28 Mio. Schilling** von der Fa. G H GmbH gekauft. In den Folgejahren wurden auf diesem Grundstück von der A Handels GmbH zwei Appartmenthäuser errichtet (Verkauf und Vermietung von Wohnungen). An der A Handels Gesellschaft mbH sind die Ehegatten A D und C beteiligt.*

*Mit Kaufvertrag vom 23.12.1993 wurde auch die Liegenschaft EZ 90 KG E F mit den Grundstücksnummern 1846/2, 1852/1, 1852/2, 1860, 1861/1 und 1871/1 von den **Ehegatten** A D und A C um **3 Mio. Schilling** von der Fa. G H GesmbH gekauft. Für diese oben angeführten Grundstücksnummern wurde die **EZ 405 neu eröffnet**.*

Es wird ersucht für den Zeitpunkt des Erwerbes dieser Grundstücke ein Schätzungsgutachten zu erstellen."

Von **Ing. I J**, Sachverständiger für Liegenschaftsbewertungen wurde ein **Schätzungsgutachten (vom 10. Oktober 2001)** über den Verkehrswert der Liegenschaften 90 und 405 Katastralgemeinde E F im Gerichtsbezirk K (Seeufer und Baulandgrundstücke) erstellt:

Darin wird vom Sachverständigen im Wesentlichen Folgendes ausgeführt:

Bewertungsgegenstand sind die in der Einlage 90 des Grundbuches der KG F vorgetragenen sowie die aus dieser EZ abgetrennten und in der EZ 405 derselben KG vorgetragenen Grundstücke samt den sich darauf befindlichen Gebäuden, sowie dem rechtlichen und tatsächlichen Grundstückszugehör.

In den weiteren allgemeinen Ausführungen wird festgehalten, dass die Bewertung zum Bewertungsstichtag 23. Dezember 1993 über Auftrag der Finanzlandesdirektion für Oberösterreich über Ersuchen des Finanzamtes Vöcklabruck erfolge und Zweck der Bewertung das Gutachten als Grundlage für die Beurteilung der Angemessenheit der Kaufpreise diene. Die Liegenschaft sei am 22. Juni 2001 eingehend besichtigt worden. Als Bewertungsunterlagen seien ein Lageplan des Vermessungsamtes L, Baupläne des Finanzamtes L, Ausdrucke aus der Grundbesitzdatenbank, die Kaufpreissammlung des Finanzamtes L und eine Sammlung von Liegenschaftsangeboten des Gutachters verwendet worden.

Zur Wertermittlungsmethode wird ausgeführt, dass dieses Gutachten nach den Bestimmungen des Bundesgesetzes über die gerichtliche Bewertung von Liegenschaften

(Liegenschaftsbewertungsgesetz - LBG, BGBl. 1992/150) erstellt worden sei. Das LBG sei zwar in erster Linie für die gerichtliche Bewertung von Liegenschaften gedacht, da in dieses Gesetz jedoch alle allgemein anerkannten Regeln der modernen Liegenschaftsbewertung Eingang gefunden hätten, sei es auch als Grundlage für Bewertungen geeignet, die den freien Liegenschaftsverkehr oder steuerliche Angelegenheiten betreffen.

Im Weiteren werden Auszüge über den Bewertungsgrundsatz (§ 2 LBG), zu den allgemeinen Regeln für die Bewertung (§ 3 LBG), Wahl des Wertermittlungsverfahrens (§ 7 LBG) sowie die Ausführungen im Vergleichswertverfahren (§ 4 LBG 1992) auszugsweise vom Sachverständigen angeführt.

Im Teil II des Gutachtens (**Befund**) wird hinsichtlich des Grundstückes **EZ 90** angeführt, dass die bewertungsgegenständliche Fläche aus dem Grundstück 1871/3 mit einer Gesamtfläche von 5.108 m² gebildet werde. Es handle sich um ein leicht nach Südosten geneigtes, rechteckiges, nur durch den Bestand des Gebäudes als Bauland einzustufendes Grundstück am Westufer des Bs mit einer Uferlänge von rund 44 m. Das Grundstück sei rund 1,5 km nördlich von M etwa 500 m von der B Bundesstraße entfernt gelegen. Über eine sich im Eigenbesitz befindliche Privatstraße sei es ganzjährig mit allen Fahrzeugen erreichbar. Bahn- und Schiffstation (B) liegen in 2,8 km Entfernung. Der Autobahnanschluss N befinde sich in ca. 6 km Entfernung.

Es handle sich um eine sehr schöne und ruhige Erholungslage mit eigenem Seeufer. Als Dauerwohnlage wegen der großen Entfernung zu den Zentren (O, H) und der mangelnden Infrastruktur eher nicht geeignet. Es gebe einen Anschluss für elektrischen Strom, Ortswasserversorgung, Abwasserkanal und Telefonanschluss am Grundstück. Das gegenständliche Grundstück sei im rechtswirksamen Flächenwidmungsplan der Gemeinde B als Bauland ausgewiesen. Die Bebauung sei jedoch durch die Bindung an eine naturschutzbehördliche Genehmigung stark eingeschränkt.

Hinsichtlich der **EZ 405** wird ausgeführt, dass diese Fläche aus den Grundstücken 1846/2 (Garten), 1852/1 sonstige (Weg), 1860, 1861/1 und 1871/1 (LN) gebildet werde und die Gesamtfläche 8.828 m² betrage.

Die Grundstücke 1846/2 und 1852/2 bildeten ein leicht nach Südosten geneigtes, rechteckiges Grundstück am Westufer des Bs mit einer Uferlänge von rund 35 m, welches nach Auskunft des Besitzers mit der unverbücherten Last belastet sei, dem Segelclub der G H als Bootsabstellplatz zu dienen (ca. 15 % des Grundstücks).

Bei den Grundstücken 1860, 1861/1 und 1871/1 handle es sich um ein leicht nach Südosten geneigtes, rechteckiges Grundstück zwischen dem Eigengrundstück 1855/2 und dem

Grundstück 1871/3 (A Handels GmbH), welches nach Auskunft des Besitzers mit der unverbücherten Last belastet sei, dem Segelclub der G H als Autoabstellplatz zu dienen (ca. 15 % des Grundstücks).

Das Grundstück 1852/1 ist ein Weggrundstück zwischen B Bundesstraße und See. Es sei zu wesentlichen Teilen mit Nutzungsrechten durch Dritte belastet.

Zur Verkehrslage werde auf die Ausführungen hinsichtlich der EZ 90 verwiesen.

Bei den Grundstücken 1846/2 und 1852/2 handle es sich um eine sehr schöne und ruhige Erholungslage mit eigenem Seeufer. Die Möglichkeit der Bebauung scheine, wenn auch nicht gänzlich ausgeschlossen, zumindest in den nächsten 20 Jahren höchst unwahrscheinlich zu sein. Bei den Grundstücken 1860, 1861/1 und 1871/1 handle es sich ebenfalls um eine sehr schöne und ruhige Erholungslage. Als Dauerwohnlage wegen der großen Entfernung zu den Zentren (O , H) und der mangelnden Infrastruktur eher nicht geeignet.

Der Anschluss für elektrischen Strom, an die Ortswasserversorgung, an den Abwasserkanal und der Telefonanschluss sei jeweils am Nachbargrundstück.

Das Grundstück 1846/2 und 1852/2 sei im rechtswirksamen Flächenwidmungsplan der Gemeinde B als Grünlanderholungsfläche ausgewiesen. Die Bebauung sei neben der Flächenwidmung auch durch die Bindung an eine naturschutzbehördliche Genehmigung nicht wahrscheinlich. Die Grundstücke 1860, 1861/1 und 1871/1 seien im Flächenwidmungsplan der Gemeinde B als Grünland ausgewiesen. Die Möglichkeit der Bebauung sei trotz Fehlens der Flächenwidmung und Bindung an eine naturschutzbehördliche Genehmigung nicht unwahrscheinlich.

Zur Wertermittlung führte der Sachverständige aus, dass Vergleichspreise für bebaute oder zumindest bebaubare Seeufergrundstücke nicht vorliegen. Es lägen aber aus mehreren B gemeinden Vergleichspreise für nichtbebaubare Seeufergrundstücke vor. Ferner liegen Vergleichspreise für Baulandflächen in unmittelbarer Seenähe aber ohne direkten Uferanschluss vor. Grünlandflächen in Seenähe ohne direkten Uferanschluss (Erholungsflächen, Hinterland bei größeren Ufergrundstücken) würden erfahrungsgemäß mit rund 15 % des Baulandpreises gehandelt.

Im Gutachten werden für eine Reihe von Grundstücken in P, Q, R, S, B , T, U, V und F etc. (sowohl Seeufergrundstücke als auch Baulandgrundstücke in Ufernähe) die Vergleichspreise aus den Jahren 1992 bis 2000 angeführt. Auf die konkreten Zahlen unter Punkt III des Gutachtens wird verwiesen.

Bei der **Berechnung des Wertes für die EZ 90** wird die Fläche von 5.108 m² (davon Seeufer 43 lfm. X 20 m = 860 m² mit 10.000,00 S/m² bewertet; der Rest von 4284 m² als Bauland (Ufernähe) mit 2.300,00 S/m² bewertet) mit einem **Verkehrswert von 18.370.400,00 S** bewertet.

Für die **EZ 405** wird bei einer Fläche von 7.115 m² (davon Seeufer von 35 lfm. X 20 m mit 10.000,00 S pro m², Bauland von 2.183 m² mit einem Quadratmeterpreis von 2.000,00 S und der Rest von 4.232 m² als Grünland mit einem Preis von 300,00 S pro Quadratmeter bewertet) ein **Verkehrswert von 12.635.600,00 S** ermittelt.

Laut diesem Schätzungsgutachten vom 10. Oktober 2001 ergibt sich somit, dass bei einem Gesamtkaufpreis von 31.000.000,00 S der Wert des Grundstückes der Berufungswerberin (EZ 90 KG F) 18.400.000,00 S betrage und sich für die Grundstücke der Ehegatten A (EZ 405 KG F) ein Wert von 12.600.000,00 S ergebe.

Die **Betriebsprüfung** kam zu dem Schluss, dass der **einheitliche Gesamtkaufpreis** in **unsachlicher** Weise auf **Veranlassung der C und des D A** mit einem **wesentlich überhöhten Ausmaß dem der Berufungswerberin erworbenen Anteil zugerechnet** worden sei, **wodurch** in der Folge **Vermögenswerte der Berufungswerberin an die Gesellschafter ausgeschüttet** worden seien **ohne** dies der Kapitalertragsteuer zu unterwerfen oder **in den Steuererklärungen offen zu legen**. Die Betriebsprüfung kam zu dem Schluss, dass der Verdacht bestehe, dass C und D A **Körperschaft- und Kapitalertragsteuer der Jahre 1993 bis 1999** in noch zu bestimmender Höhe **vorsätzlich verkürzt** hätten.

Auf Grund dieser Feststellungen wurde der Prüfungsauftrag am 21. Jänner 2002 auf die Abgaben und Zeiträume Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer 1997-1999 und die Kapitalertragsteuer 1993 bis 1995 und 1997 bis 1999 ausgedehnt und die Rechtsgrundlage auf eine Prüfung gemäß § 99 Abs. 2 Finanzstrafgesetz geändert.

Im Schlussbesprechungsprogramm für die **Schlussbesprechung am 4. Juli 2002** wird hinsichtlich verdeckter Gewinnausschüttung unter Punkt 1. ausgeführt:

„Sachverhalt:

Mit Kaufvertrag vom 22.12. bzw. 23.12.1993 wurde das Grundstück 1871/3 von der A GmbH um 28 Mio. Schilling gekauft. Verkäufer G H GmbH. Das Grundstück hat eine Gesamtfläche von 5.108 m² (davon 43 lfm Seeufer) und hat die Einlagezahl 90 KG F . Auf diesem Grundstück wurden Wohnungen von der A GmbH errichtet. Das ehemalige Ferienhaus wurde zur Gänze abgerissen. Die neu errichteten Wohnungen wurden teilweise verkauft und teilweise werden die Wohnungen vermietet.

Zur gleichen Zeit wurden mit Kaufvertrag vom 22.12. bzw. 23.12.1993 die Grundstücke 1846/2, 1852/1, 1860, 1861/1 und 1871/1 von den Ehegatten A C und A D um 3 Mio. Schilling gekauft. Verkäufer G H GmbH. Die Grundstücke haben eine Gesamtfläche von 8.828 m² (davon 35 lfm. Seeufer) und haben die Einlagezahl 405 KG F . Diese Grundstücke befinden sich im Privateigentum der Ehegatten A .

A C ist an der oben genannten A GmbH zu 75 % beteiligt. Herr A D ist an der oben genannten GmbH zu 25 % beteiligt.

Im April 2001 wurde seitens der Bp. L bei der FLD für Oberösterreich um ein Schätzungsgutachten für diese beiden Grundstücke angesucht, da der **Verdacht** nahe liegt, dass das **Grundstück im Privatvermögen zu billig** und das **Grundstück der GmbH zu teuer gekauft** wurde.

Laut Schätzungsgutachten Ing. J – beauftragt von der FLD Oberösterreich – wurde festgestellt, dass bei einem Gesamtkaufpreis von 31 Mio. Schilling sich für das Grundstück der GmbH ein Wert von 18,4 Mio S ergibt und sich für die Grundstücke der Ehegatten A ein Wert von 12,6 Mio S ergibt.

Sachverhalt laut Herrn A :

Laut Auskunft von Herrn A wollte dieser ursprünglich den Badeplatz Grundstücksnummer 1846/2 kaufen. Die G H GmbH wollte jedoch grundsätzlich nur Grundstücke 1871/3 mit Ferienhaus verkaufen. Lt. Herrn A sollte der Badeplatz (1846/2) an den Segelclub der G H GmbH verkauft werden. Laut Aussagen von Herrn A wurde ihm seitens der G H GmbH gesagt, dass an Fremde entweder der Gesamtbesitz (Ferienheimgrundstück und Badeplatz) oder nur das Ferienhausgrundstück verkauft wird. Dies bedeutet, wenn Herr A den Badeplatz kaufen will, muss er noch das Ferienhausgrundstück kaufen, ansonsten wird der Badeplatz an den hauseigenen Segelclub verkauft.

Mit Notariatsakt 16. Juni 1993 wurde die A Handels GmbH gegründet. Von der A Handels GmbH wurde ein Anbot für das Ferienhausgrundstück an die G H GmbH gestellt. Gleichzeitig wurde auch von den Privatpersonen A ein Kaufangebot für den Badeplatz gestellt. Laut Herrn A sollte für den Badeplatz 3 Mio. S bezahlt werden. Dies wäre der Kaufpreis, den der Segelclub der G H GmbH bezahlt hätte. Für das Ferienhausgrundstück wurde von Herrn A ein Kaufpreis in Höhe von 15 Mio. S angeboten. Im Zuge der Verhandlungen hat die G H jedoch angegeben, dass sie für die Grundstücke bessere Angebote hätten. Es wurde seitens der G H GmbH in Zeitungen inseriert und diverse Angebote wurden eingeholt. So wurde laut Herrn A der Verkaufspreis in die Höhe getrieben, bis im Endeffekt ein Kaufpreis in Höhe von 28 Mio. Schilling ausgehandelt wurde. Laut Herrn A gibt es keine schriftlichen Aufzeichnungen von seiner Seite über die Verhandlungen, auch Zeitungsinserate hat er keine.

Für die Grundstücke 1871/1, 1860 und 1861/1 wurde laut Herrn A kein Kaufpreis verhandelt, sondern diese Grundstücke wurden im Zuge des Kaufes vom Badeplatz "kostenlos" mit übernommen. Schätzungsgutachten wurden laut Herrn A nicht erstellt.

Im Zuge der Betriebsprüfung wurden Erhebungen bei der Fa. G H GmbH bzw. Fa. W H X GmbH durchgeführt um den Sachverhalt klären zu können. Auch eine Niederschrift mit Herrn Dr. Y Z, dieser hatte damals bei der Vertragserrichtung betreffend Verkauf der oben genannten Grundstücke an Herrn und Frau A bzw. der A Handels GmbH mitgewirkt, wurde aufgenommen.

Auf Grund der Erhebungen wurden festgestellt, dass bereits im Jahr 1987 von den Ehegatten A das Interesse am Kauf der Liegenschaft bekundet wurde. Laut Auskunft von Herrn Dr. Z und Herrn Mag. A1, von diesem wurden unter anderem die Verkaufsverhandlungen geführt, wurde nur die gesamte Liegenschaft (damals EZ 90) zum Verkauf angeboten. Aus dem Verkauf der Liegenschaft sollten mindestens 30 Mio. Erlöst werden. Die damaligen EZ 90 KG F bestand aus den Grundstücken 1871/3, 1846/2, 1852/1, 1852/2, 1860, 1861/1 und 1871/1. Erst nach dem Verkauf 1993 wurden die Grundstücke auf zwei Einlagezahlen nämlich EZ 90 und EZ 405 aufgeteilt.

Im Zuge der Erhebungen wurde auch angegeben, dass der Segelclub Interesse an Seegrundstück hatte, es gab jedoch keine ernstlichen Verhandlungen, da der Segelclub das Grundstück nicht finanzieren konnte. Letztendlich waren noch 3 Interessenten vorhanden. Die Zuschlagserteilung erfolgte durch ein Telefonat mit Herrn A. Dies wurde von Herrn Mag. A1 in einem Aktenvermerk auf dem letzten schriftlichen Kaufangebot der Ehegatten A 30. September 1993, damals Kaufangebot für die gesamte Liegenschaft 25 Mio. Schilling, schriftlich wie folgt festgehalten: "Telefonat vom 6. Dezember 1993 – bietet 31 Mio. für alles".

Aus der Niederschrift vom 11. Dezember 2001 mit Herrn Dr. Z geht hervor, dass für die Liegenschaft EZ 90 ein einheitlicher Kaufpreis verhandelt wurde. Dass zwei Verträge errichtet wurden, ist auf Wunsch des Käufers zurückzuführen. Wie diese einzelnen Beträge zustande kamen, kann seitens des Verkäufers nicht nachvollzogen werden.

Auf Grund dieser Erhebungen wurde laut Prüfungsauftrag am 21. Jänner 2002 auf die Abgaben und Zeiträume Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer 1997 bis 1999 und die Kapitalertragsteuer 1993 bis 1995 und 1997 bis 1999 ausgedehnt und die Rechtsgrundlage auf eine Prüfung gemäß § 99 Abs. 2 FinStrG geändert.

Am 22. Jänner 2002 wurde dies Herrn A und dem Rechtsbeistand Mag. B1, Verteidiger in Strafsachen, bekannt gegeben. Eine Kopie der Begründung der Prüfung gemäß § 99 Abs. 2 FinStrG wurde an Herrn A ausgehändigt. Betreffend die Unterschrift des Prüfungsauftrages wurde um Bedenkzeit gebeten. Am 23. Jänner 2002 wurde von den Rechtsanwälten Dr. C1, Dr. D1, Mag. B1 und Mag. E1 eine Vollmachtsbekanntgabe und eine Eingabe betreffend Prüfung gemäß § 99 Abs. 2 FinStrG, A Handels GmbH, beim Finanzamt eingereicht. Herr A wurde mittels einer schriftlichen Vorladung nochmals zur Unterschriftsleistung bzw. Beibringung der Prüfungsunterlagen aufgefordert. Nach einer nochmaligen Besprechung vom 30. Jänner 2002 betreffend Prüfung gemäß § 99 Abs. 2 FinStrG mit Herrn Dr. C1 und Herrn Mag. B1 bzw. Telefonat mit Steuerberater F1 wurde telefonisch am nächsten Tag bekannt gegeben, dass der Prüfungsauftrag betreffend Ausdehnung nicht unterschrieben wird und die

angeforderten Prüfungsunterlagen, mit Ausnahme der Unterlagen für die USt-Nachschau nicht beigebracht werden. Per Fax wurde dies dem Finanzamt am 1. Februar 2002 mitgeteilt.

Prüferfeststellung:

Laut des oben dargestellten Sachverhalts ergibt sich, dass die A Handels Gesellschaft mbH einen sehr hohen Kaufpreis für ein Grundstück bezahlt hat, um den Gesellschaftern zu ermöglichen, weitere Grundstücke kaufen zu können. Hätte die A Handels GmbH das Ferienhausgrundstück nicht gekauft, wäre es den Gesellschaftern nicht möglich gewesen, den Badeplatz und die sonstigen Grundstücke kaufen zu können.

Es wurde für die gesamte Liegenschaft EZ 90 ein einheitlicher Kaufpreis in Höhe von 31 Mio. Schilling gezahlt. Die Aufteilung erfolgte auf Wunsch des Käufers, wobei für das Grundstück 1871/3, Käufer A Handels GmbH, ein Kaufpreis von 28 Mio. Schilling im Vertrag angegeben wurde und für die restlichen Grundstücke, Käufer der Gesellschafter C und D A, ein Kaufpreis von 3 Mio. Schilling angegeben wurde. Hieraus ergibt sich, dass auf Veranlassung der Gesellschafter A der einheitliche Gesamtkaufpreis in unsachlicher Weise mit einem wesentlich überhöhten Ausmaß dem von der Fa. A Handels GmbH erworbenen Anteil zugerechnet wurde.

Unter Beachtung der Fremdvergleichsgrundsätze sind Abmachungen zwischen Nahestehenden, solche bilden auch Gesellschaften im Verhältnis zu ihren Beteiligten, für steuerliche Zwecke unter anderem nur dann anzuerkennen, wenn sie auch zwischen Fremden zu denselben Bedingungen abgeschlossen worden wären.

Körperschaften wenden ihren Gesellschaftern oder diesen nahe stehenden Personen Vermögensvorteile zu, die ihrer Einkleidung nach nicht unmittelbar als Einkommensverwendung erkennbar sind, ihre Wurzeln aber in der gesellschaftsrechtlichen Beziehung haben und der Körperschaft fremd gegenüberstehenden Personen nicht gewährt würden.

Der bisherige Kaufpreis der Grundstücke – wie bisher erklärt – hält dem Fremdvergleich nicht stand. Laut Schätzungsgutachten ergibt sich ein krasses Missverhältnis zwischen den ermittelten Verkehrswerten und den bisherigen Kaufpreisen.

Daraus ergibt sich, dass die Kaufpreise für die einzelnen Grundstücke nicht angemessen sind, und dass damit den Gesellschaftern Vermögensvorteile zugewendet wurden, die dem Fremdvergleich nicht standhalten.

Von der Bp. wird die Differenz, die sich aus den Verkehrswerten lt. Schätzungsgutachten ergibt, als verdeckte Gewinnausschüttung den Gesellschaftern zugerechnet. Das Schätzungsgutachten ist Bestandteil des Besprechungsprogrammes und liegt bei.

Von der Bp. wird die Differenz, die sich aus den Verkehrswerten laut Schätzungsgutachten ergibt, als verdeckte Gewinnausschüttung den Gesellschaftern D A und C A je zur Hälfte zugerechnet. Die Ehegatten A sind auch je zur Hälfte Besitzer des Grundstückes EZ 405.

Zur zahlenmäßigen Darstellung wird – um Wiederholungen zu vermeiden – auf das Schlussbesprechungsprogramm verwiesen.

Als verdeckte Gewinnausschüttung ergibt sich für das Jahr 1994 ein Betrag von 9.938.049,00 S. "

Aus dem Bp-Bericht geht weiters hervor, dass die Kapitalertragsteuer den Empfängern D und C A gemäß § 95 Abs. 5 EStG direkt vorgeschrieben wurde. Gemäß § 95 Abs. 5 Z 1 EStG ist die KESt dem Empfänger der Kapitalerträge ausnahmsweise direkt vorzuschreiben, wenn der zum Abzug Verpflichtete die Kapitalerträge nicht vorschriftsmäßig gekürzt hat. Die Entscheidung zur direkten Vorschreibung liegt im Ermessen des Finanzamtes und hat daher nach Zweckmäßigkeits- und Billigkeitsgesichtspunkten zu erfolgen. Die leichtere Durchsetzbarkeit des Anspruches beim Empfänger der Kapitalerträge neben einer gewissen Nachrangigkeit von persönlichen Haftungsverhältnissen bilden hier Zweckmäßigkeitselemente.

Die Vorschreibung der KESt erfolgte mittels Abgabenbescheid bei den Gesellschaftern. Da es sich hierbei um hinterzogene Abgaben handelt, beträgt die Verjährungsfrist 10 Jahre (§ 207 BAO). Endgültig wurde aus diesem Grund eine verdeckte Gewinnausschüttung im Jahr 1994 in Höhe von 8.799.042,00 S (unter Berücksichtigung der im Folgenden dargestellten Einwendungen der Berufungswerberin und Anerkennung und Abänderung des Gutachtens von Ing. J) vorgeschrieben.

Weitere Feststellungen durch die Betriebsprüfung:

Der Inhalt der **Tz 24 des Betriebsprüfungsberichtes** lautet:

„Verkauf Wohnungen:

Die Gewinnrealisierung der Verkäufe der Eigentumswohnungen erfolgte in den Jahren 1996 und 1998. Bisher erfolgte die Versteuerung der Verkäufe im Jahr 1998. Die Versteuerung der veräußerten Eigentumswohnungen hat im Jahr des Verkaufes (Zeitpunkt des Übergangs des Besitzes, der Gefahr, der Nutzung und Lasten) zu erfolgen. Von der Realisierung des Gewinnes kann ausgegangen werden, wenn der Unternehmer seine vertragliche Leistung bewirkt hat und diese Leistung durch den anderen Vertragsteil abgenommen worden ist.

Die Abnahme eines Bauwerkes, aus der sich die Gewinnausweispflicht des Kaufmanns ergibt, erfolgt im Allgemeinen erst nach Fertigstellung des Bauwerkes. Die Fertigstellung erfolgte im Wirtschaftsjahr 1995/96. Auch der Großteil der Kaufverträge wurde in diesem Wirtschaftsjahr abgeschlossen und die Bezahlung der Eigentumswohnungen erfolgte ebenfalls. Auch mit der Vermietung der Wohnungen wurde im Wirtschaftsjahr 1995/96 begonnen. Zugleich wurde auch in der USt-Erklärung der Verkauf von Eigentumswohnungen in Höhe von 37.123.789,00 S aufgenommen.

Die Gewinnrealisation der Verkäufe der Eigentumswohnungen erfolgte seitens des Steuerberaters erst im Wirtschaftsjahr 1998 mit der Begründung, dass die für den Verkauf bestimmten

Eigentumswohnungen zum 31. Mai 1996 noch nicht zur Gänze abverkauft waren. Es wird seitens des Steuerberaters davon ausgegangen, dass der Gewinn aus dem Verkauf der errichteten Eigentumswohnungen erst in dem Wirtschaftsjahr als realisierter Gewinn ausgewiesen wird, in dem alle Eigentumswohnungen, die für den Verkauf bestimmt sind, abverkauft worden sind.

Laut Bp. treffen diese Ausführungen (Betriebsberater 1994, Dipl. Betriebswirt Hillebrand, Frankfurt) im vorliegenden Fall nicht zu, da es sich um keine ausschließliche Eigentumswohnanlage handelt, da auch Mietwohnungen errichtet wurden. Es wurden zwar zwei Gebäude errichtet, sie dienen aber nicht ausschließlich der Vermietung bzw. ausschließlich dem Verkauf.

Der Zeitpunkt der Gewinnrealisierung hat im Jahr des Verkaufes, somit im Zeitpunkt des Übergangs des Besitzes und der Abnahme der Wohnung zu erfolgen. Siehe auch Besprechungsprogramm zur Vorprüfung vom 8. Juni 2000.

Zur zahlenmäßigen Darstellung der Gewinnrealisierung der Eigentumswohnungen wird auf das Besprechungsprogramm verwiesen.

*Der Inhalt der **Tz 25 des Betriebsprüfungsberichtes** lautet:*

3. Nicht abzugsfähige Aufwendungen und Ausgaben.

Gemäß § 12 Körperschaftsteuergesetz werden folgende Ausgaben, die im Zusammenhang mit der verdeckten Gewinnausschüttung stehen bzw. durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst sind, außerbilanzmäßig zugerechnet. Es handelt sich hierbei um keine Betriebsausgaben. Die Bankenkstände und Zinsen für die Jahre 1998 und 1999 werden laut Aktenlage im Schätzungswege berechnet.

(Zur rechnerischen Darstellung der Zinsenkürzung (Finanzierungskosten und Kursverluste für Fremdwährungskredite betreffend als überhöht angesehenen Kaufpreis) wird auf den Betriebsprüfungsbericht verwiesen.)

*Der Inhalt der **Tz 26 des Betriebsprüfungsberichtes** lautet:*

Investitionsfreibetrag:

Bei fremdgenutzten Gebäuden muss der Unternehmensgegenstand unmittelbar (wenn auch nicht ausschließlich, aber nach seinem Hauptzweck) die entgeltliche Überlassung von Gebäuden darstellen, damit ein IFB in Anspruch genommen werden kann (§ 10 Abs. 3 EStG). Stellt die Gebäudevermietung einen von mehreren Betriebszwecken eines Betriebes dar, darf der Betriebszweck

"Gebäudevermietung" (Wohnungsvermietung) gegenüber den anderen Betriebszwecken nicht nur von untergeordneter Bedeutung sein. Von einer untergeordneten Bedeutung wird dann auszugehen sein, wenn der Umsatz der Gebäudevermietung 20 % des Gesamtumsatzes des Betriebes nicht übersteigt.

Der Betriebszweck "Gebäudevermietung" stellt somit einen weiteren Hauptzweck des Betriebes nur dann dar, wenn diese 20 % Umsatzgrenze überschritten ist. Entscheidend für die Inanspruchnahme des IFB ist die Zweckbestimmung des Wirtschaftsgutes im Zeitpunkt seiner Anschaffung bzw. seiner

Herstellung. Dabei gilt als Zeitpunkt der Herstellung eines Wirtschaftsgutes der Zeitpunkt, in dem das Wirtschaftsgut bestimmungsgemäß "hergestellt", also verwendbar ist. Ein Mietobjekt, für das ein IFB in Anspruch genommen wird, gilt somit als hergestellt, wenn es zum ersten Mal vermietet werden kann. Auf die tatsächliche längerfristige Nutzung des Wirtschaftsgutes durch den Abgabepflichtigen zu "produktiven Zwecken" ist nicht abzustellen.

Die Firma A Handels GmbH ist im Bereich Handel mit Nutzfahrzeugen tätig. Im Wirtschaftsjahr 1993/94 wurde eine Liegenschaft von der Firma G H GmbH gekauft und in den Wirtschaftsjahren 1994/95 und 1995/96 wurden darauf Wohnungen errichtet. Im Wirtschaftsjahr 1996 wurde der Bau fertig gestellt und die Wohnungen wurden erstmals vermietet bzw. verkauft. Laut den Parifizierungsgutachten ergeben sich 327 Anteile für Vermietung und 673 Anteile für Verkauf. Für die Baukosten, die anteilmäßig auf die Vermietung entfallen, wurde der IFB geltend gemacht. Eine genaue anteilmäßige Aufteilung auf Vermietung und Verkauf wurde bereits in der Bilanz für das Wirtschaftsjahr 1994/95 vorgenommen. Nach Ansicht der BP handelt es sich hierbei um drei Hauptzwecke, da bereits in der Herstellungsphase eine genaue Aufteilung auf Verkauf und Vermietung vorgenommen wurde.

IFB wurde geltend gemacht für die anteiligen Herstellungskosten Wirtschaftsjahr 94/95 und Wirtschaftsjahr 95/96. Erstmals liegen Mieterlöse für das Wirtschaftsjahr 1995/96 vor. Im Wirtschaftsjahr 1995/96 wurden Mietvorauszahlungen in Höhe von rund netto 1.235.000,00 S geleistet. Diese Vorauszahlungen sind nach Ansicht der Bp. für die Berechnung der 20 % Grenze nicht zu berücksichtigen.

Zur zahlenmäßigen Darstellung wird auf den Betriebsprüfungsbericht verwiesen.

Der Inhalt der **Tz 17 des Betriebsprüfungsberichtes** lautet:

Provisionen

*Provisionszahlungen **für Vermittlung Wohnungsverkäufe** an Immobilien GmbH G1*

Die Immobilien GmbH wurde von der Firma A Handelsgesellschaft mbH für die Liegenschaft Erholungsheim der G H AG mit der Alleinvermittlung beauftragt. Das Kaufangebot der Firma H1 in Höhe von 35 Mio. Schilling wurde jedoch nicht angenommen, sodass von der Immobilien GmbH eine Stornogebühr in Höhe von 1,5% mit USt-Ausweis in Rechnung gestellt wurde. Diese Provision wurde unter sonstiger Aufwand gebucht und die Vorsteuer wurde geltend gemacht. Diese Provision steht im Zusammenhang mit unecht befreiten Umsätzen (Verkauf von Liegenschaft bzw. Wohnungen) der Vorsteuerabzug steht daher nicht zu. Kürzung Vorsteuer 1994 um 105.000 S. Der Aufwand ist brutto zu verbuchen: 630.000,00 S.

Im Jänner 1996 wurde von der Immobilien GmbH für die Vermittlung von einzelnen Wohnungsverkäufen eine Provision in Rechnung gestellt. Diese Provision wurde unter sonstiger Aufwand gebucht und die Vorsteuer wurde geltend gemacht. Diese Provision steht im Zusammenhang

mit unecht befreiten Umsätzen (Verkauf von einzelnen Wohnungen). Der Vorsteuerabzug steht daher nicht zu. Kürzung Vorsteuer 1996 um 95.000,00 S. Der Aufwand ist brutto zu verbuchen: 570.000,00 S.

Der Inhalt der **Tz 27 des Betriebsprüfungsberichtes** lautet:

Luxustangente PKW - Außerbilanzmäßige Zurechnung

Im Mai 1997 wurde von der A GmbH ein Kfz Mercedes Benz um 652.246,00 S angeschafft. Gemäß § 12 KStG wird die AfA entsprechend gekürzt.

Zur zahlenmäßigen Darstellung wird auf den Betriebsprüfungsbericht verwiesen.

In der **Schlussbesprechung am 9. Juli 2002** wurden die Punkte des Besprechungsprogramms ausführlich besprochen und weiters festgehalten, dass seitens der geprüften Firma am 3. Juli 2002 zwei Gutachten und eine gutachtliche Stellungnahme eingebracht worden seien, die beträchtlich von der im Gutachten des Ing. J vorgenommenen Wertaufteilung auf EZ 90 und EZ 405 abweichen. Diese würden dem Gutachter Ing. J zur Stellungnahme übermittelt, die der geprüften Firma sodann zur Kenntnis gebracht werde

Eine endgültige Festlegung des Aufteilungsverhältnisses (Tz. 1 des Besprechungsprogrammes) und Berichterstellung erfolge sodann.

In der „**Gutachtlichen Stellungnahme vom 2. Juli 2002** zur Aufteilung des Kaufpreises für die Einlagezahlen 90 (B , I1 8 und 8a) und 405 Grundbuch E F “ führt der allgemein beeidete und gerichtlich zertifizierter Sachverständige für Liegenschaftsbewertungen, Wohnungseigentum und Geschäftsräumlichkeiten J1 K1 über Auftrag von D A im Wesentlichen Folgendes aus:

Aus Gründen der Übersichtlichkeit und des engen Zusammenhanges zwischen Befund und Wertermittlung gehe er gleich auf die unter Punkt „III Wertermittlung“ durchgeführte Berechnungen des Sachverständigen J ein.

Zu **EZ 90** Grundstück 1871/3

Allgemeine Lage

Unter diesem Punkt stelle der SV J fest, dass es sich nur durch den Bestand des Gebäudes um ein als Bauland einzustufendes Grundstück handle. Gedanklich zu ergänzen wäre hier offensichtlich "obwohl eine Baulandwidmung vorliegt". Bei der Bewertung sei er auf die vorhandenen Gebäude nicht eingegangen.

Flächenwidmung

Hier stelle SV J ohne jede Einschränkung fest, dass das Grundstück im Flächenwidmungsplan als Bauland ausgewiesen und die Bebauung durch die Bindung an eine naturschutzbehördliche Genehmigung stark eingeschränkt sei. Allerdings sei hier die Widmung "Bauland" um die damals bestehende Sonderwidmung "Kur oder Fremdenverkehrsgebiet" zu ergänzen. Eigentlich wären nur durch diese Sonderwidmung zum Zeitpunkt des Erwerbs gewisse Schwierigkeiten hinsichtlich einer wirtschaftlich optimalen Bebauung zu erwarten und, wie die Praxis der laufenden Bebauungen oder Bebauungsänderungen von Seeufergrundstücken beweise, nicht durch die Naturschutzbehörde. Unmittelbar nach dem Kauf bzw. mit diesem zusammenhängend sei die Umwidmung teilweise in das höherwertige "Wohngebiet für eine zeitweiligen Wohnbedarf" (Zweitwohnungsgebiet) und teilweise (Seeuferbereich mit einer Tiefe von rund 40 m) in „Grünland Erholungsfläche Freibad" erfolgt.

Während der SV J bei der Bewertung der Liegenschaft I1 23 den Blick in die Zukunft als zwingend vorgeschrieben betrachte und ein zum Schätzungsstichtag noch gar nicht vorhandenes Gebäude bewerte, negiere er hier diese Vorschrift ganz. Auch bei der Bewertung des Grund und Bodens sei der durch eine Bebauung mögliche bessere Ertrag (§ 5 LBG) – sei es durch eine bessere Vermietung oder eine bessere Verkäuflichkeit der Wohnung – durch einen Blick in die Zukunft werterhöhend zu berücksichtigen. Er spreche hier von stark eingeschränkter Bebaubarkeit und übersehe dabei völlig, dass sich auf dem gegenständlichen Grundstück nach erfolgter Umwidmung in "Wohngebiet" bereits im Juli 1995 – also etwas mehr als eineinhalb Jahre nach dem Schätzungsstichtag (bei I1 23 war der Umbau ein knappes Jahr nach dem Stichtag fertig) – zwei Wohnblöcke mit insgesamt 18 Eigentumswohnungen je samt 2 Abstellplätzen (Tiefgarage und im Freien) befanden. Dieses Grundstück bewertet der SV J wie folgt:

Seeufer 43 Meter mal 20 Meter =	860 m ²	á 10.000,00 S	8.600.000,00 S.
Bauland bebaubar	4.284 m ²	á 2.300,00 S	9.770.000,00 S
Fläche Kataster	5.108 m ² =		18.370.400,00 S

Die Bewertung dieses tatsächlich bebaubaren Baulandes „Seeufergrundstück" mit 2.300,00 S pro m² müsse einfach als falsch bezeichnet werden, wenn man vergleiche, dass er die von ihm als Grünland beschriebenen, aber auch mit der Widmung Bauland nicht bebaubaren und abseits des See gelegenen Grundstücke 1860, 1861/1 und 1871/1 mit 2.000,00 S pro m² bewerte (siehe zu EZ 405).

Zu EZ 405:

Bei der Aufzählung des Gutbestandes fehle das Grundstück 1852/2.

Allgemeine Lage

Hier führe SV J an, dass die Grundstücke mit unverbücherten Lasten als Boots- und Autoabstellplätze und das Grundstück 1852/1 mit der verbücherten Last eines Nutzungsrechtes durch Dritte belastet seien. Bei der Bewertung habe er diese Belastungen nicht erwähnt. Ebenso fehle ein Hinweis auf die auf dem Grundstück 1846/2 in Seeufernähe befindliche Pumpstation.

Wohnlage

Hier führe SV J an, dass eine Bebauung der Grundstücke 1846/2 und 1852/2, wenn auch nicht gänzlich ausgeschlossen, zumindest in den nächsten 20 Jahren höchst unwahrscheinlich sei.

Dazu sei festzuhalten, dass nach einer schriftlichen Auskunft des Gemeindeamtes B die Möglichkeit oder Wahrscheinlichkeit einer Bebauung des Grundstückes 1846/2 nicht nur höchst unwahrscheinlich, sondern völlig auszuschließen sei. Eine Bebauung des Grundstückes 1852/2 sei auch schon wegen der Widmung als Verkehrsfläche auszuschließen.

Die Flächenwidmung der Grundstücke 1860, 1861/1 und 1871/1 werde vom SV J unrichtig mit Grünland angegeben. Tatsächlich wäre zum Schätzungsstichtag die Flächenwidmung „Bauland/Kur oder Fremdenverkehrsgebiet“, seit dem Jahr 2000 sei sie „Bauland Wohngebiet“. Wenn der SV J nun hier meine, dass trotz fehlender Flächenwidmung (gemeint sei damit wohl Widmung als Bauland) und die Bindung an eine naturschutzbehördliche Genehmigung eine Bebauung nicht unwahrscheinlich sei, sei dies ebenfalls unrichtig. Bei der von ihm unterstellte Widmung Grünland könne die Möglichkeit einer Bebauung zu nahezu 100 % ausgeschlossen werden. Weiters könne auch bei der bestehenden Widmung Bauland keinesfalls ein Baulandpreis angesetzt werden. Hier müsse man analog zur Feststellung des SV J und der „EZ 90 allgemeine Lage“ wohl auch ergänzen "ist wegen des Fehlens eines Gebäudebestandes" nicht mit einem Baulandpreis zu bewerten. Dies deshalb, weil die Naturschutzbehörde aus diesem Grund eine Bebauung nicht zustimmen würde. Ergänzend sei festzuhalten, dass die beiden Grundstücke 1852/1 und 1852/2 als Verkehrsfläche ausgewiesen sind.

Die Grundstücke der EZ 405 bewerte der SV J wie folgt:

Seeufer 35 m mal 20 m =	700 m ²	á 10.000,00 S =	7.000.000,00 S Grundstück	1846/2
----------------------------	--------------------	-----------------	------------------------------	--------

Bauland	2183 m ²	á 2.000,00 S =	4.366.000,00 S	Grundstücke 1860, 1861/1, 1871/1
Grünland	4.232 m ²	á 300,00 S =	1.269.600,00 S	Grundstück 1846/2 Rest
Fläche Kataster	7.115 m ²		12.635.600,00 S	.

Aus nicht nachvollziehbaren Gründen habe der SV J die Weggrundstücke von einer Bewertung ausgenommen. Die Fläche beträgt laut Kataster richtig 8.828 m².

Zur III Wertermittlung:

Grundstücke Vergleichswert

Die hier von SV J einleitend aufgestellte Behauptung, dass Vergleichspreise für bebaute oder zumindest bebaubare Seeufergrundstücke nicht vorliegen würden, sei schlichtweg falsch. Er habe im Zusammenhang mit einer 1991 durchgeführten Verkehrswertermittlung eines in der Gemeinde M am B gelegenen, mit einer Villa bebauten Seeufergrundstückes zur Ermittlung des Wertes auch das Vergleichswertverfahren angewendet. Dabei sei es ihm unschwer möglich gewesen, Kaufpreise für drei oder vier bebaute Seeufergrundstück zu erheben und sie für Vergleichszwecke zu bewerten. Eine Änderung der Verkaufsgewohnheiten in dieser Hinsicht sei sicherlich nicht eingetreten. Die Tatsache des Vorliegens eines bebaute Seeufergrundstücke betreffenden Grundstücksverkehrs bewiesen auch die Verkäufe des nur rund 160 m südlich des zu bewertenden Grundstücks 1871/3 gelegenen, 1.787 m² großen Seeufergrundstückes 1833/2 (EZ 101 GB E F , in Beilage B grün angelegt). Dieses Grundstück habe eine Seeuferlänge von rund 35 m und eine durchschnittliche Tiefe von rund 47 m und sei zum Zeitpunkt der Verkäufe mit einem kleineren Einfamilienhaus (I1 13) bebaut gewesen, welches nach dem zweiten angeführten Verkauf (Aussage Herr A) demoliert worden sei. Derzeit stünden die Arbeiten an der Errichtung eines neuen wesentlich größeren Wohnhauses offensichtlich kurz vor dem Abschluss.

Kaufvertrag vom 22. Mai 1998 vom Veräußerer L1 an den Erwerber M1 um einen Kaufpreis von 20.300.000,00 S, ergibt einen Kaufpreis von 11.360,00 S pro m². Der Kaufvertrag vom 26. November 2001 vom Veräußerer M1 an den Erwerber N1 um 23.000.000,00 S ergebe einen Kaufpreis pro m² von 12.871,00 S.

Dem zweiten Vergleichspreis seien noch die Abbruchkosten hinzuzurechnen, woraus sich ein m² Preis von über 13.000,00 S errechne.

Der SV J habe in seinem Gutachten Kaufpreise von Seeufergrundstücken bis ins Jahr 2000 reichend angeführt. Er hätte daher auch vom erstangeführten Verkauf Kenntnis haben

müssen. Wenn man nun auch hier konsequenterweise – wie beim Verkehrswert der Liegenschaft I1 23 – keine Grundpreissteigerung, sondern nur die Inflationsrate (Verbraucherpreis Index November 2001 141,9, Mai 1998 133,8 und Dezember 1993 122,8) anpasse, ergebe die Anpassung der Vergleichspreise rd. 11.139,00 S bzw. 10.426,00 S. Somit könne der Quadratmeterpreis für ein bebaubares Seeufergrundstück mit mindestens rd. 11.000,00 S veranschlagt werden.

Schon allein unter diesem Gesichtspunkt sei festzustellen, dass der dem Grundstück zugerechnete Kaufpreis von 28 Mio Schilling = 5.481,60 Schilling pro m² nicht als wesentlich überhöht bezeichnet werden könne.

Abschließend gab der Sachverständige K1 zu den Verkehrswerten/Kaufpreisen der in Rede stehenden Grundstücksflächen eine gutachtliche Stellungnahme ab, wobei er für die EZ 90 einen Verkehrswert von 54.468.000,00 S und für die EZ 405 einen Verkehrswert von 8.953.400,00 S ermittelte. Somit ergebe sich für die EZ 90 ein Wert von 85,9 % und für die EZ 405 ein Wert von 14,1 % des summierten Verkehrswertes. Zur Aufteilung des Kaufpreises führte er an, dass der Gesamtwert der Grundstücksflächen 63.421.400,00 S betrage. Hier liege der Kaufpreis deutlich unter dem Wert, was bei teuren und sehr teuren Liegenschaften wegen des kleinen Kreises möglicher Käufer eigentlich die Regel sei. Auf mögliche Unterschiede zwischen Verkehrswerten und tatsächlichen Kaufpreisen brauche nicht näher eingegangen zu werden. Es genüge ein Hinweis auf die einschlägige Fachliteratur.

Anteiliger Kaufpreis der Liegenschaft EZ 90 bei einem Gesamtkaufpreis von 31 Mio. Schilling davon 85,9 % ergebe 26.629.000,00 S und der anteilige Kaufpreis der Liegenschaft EZ 405 14,1 % des Gesamtkaufpreises ergebe 4.371.000,00 S.

Der **Sachverständige Dr. NN MM** traf in seinem (ebenfalls von der Berufungswerberin vorgelegten) **Gutachten vom 2. Juli 2002** zu **EZ 405** im Wesentlichen folgende Aussagen:

Auch der Sachverständige Dr. MM bewertete die EZ 405 im Vergleichswertverfahren auf Grund von Vergleichspreisen, welche nach eigenen Aussagen dem Sachverständigen aus dauernder Marktbeobachtung bekannt sind, aber auch gestützt auf gesicherte Erhebungsergebnisse im Amtsgutachten vom 10. Oktober 2001 des SV J .

Die Bewertung der Grundstücke erfolgte abgestuft, sodass vom Grundstück **1846/2** eine **Uferzone** von rund 700 m² mit 10.000,00 S pro m² bewertet, eine Benützungseinschränkung durch die Pumpstation von 5% in Höhe von 500,00 S pro m² angesetzt wird, sodass ein Quadratmeterpreis von 9.500,00 S einen Wert von **6.650.000,00 S** für diese 700 m² ergibt. Die **Restfläche** (schmales Grünland) von 4.232m² wird mit 300,00 S bewertet sodass sich dafür ein Wert von **1.269.600,00 S** ergibt.

Bei den Grundstücken **1860, 1871/1 und 1861/1**, welche als Bauland mit 2.000,00 S pro m² bewertet werden, wird eine Abminderung wegen Unbebaubarkeit von 60 % angesetzt sodass sich ein Quadratmeterpreis von 800,00 S für 2.183 m², somit **1.746.400,00 S** ergibt.

Die Grundstücke **1852/1 und 1852/2** (Verkehrsfläche) werden mit 20 % des Baulandwertes das sind 400,00 S pro m² mal 1.713 m² ergibt 685.200,00 S bewertet,

Insgesamt ergibt sich gerundet ein Wert von 10.351.000,00 S für die EZ 405.

Die Benützungsrechte werden mit 15 % der in Anspruch genommenen Grundstücksfläche sohin rund 740 m bewertet, da nach Ansicht des Sachverständigen für das Abstellen von Segelbooten in Ufernähe ein Entgelt von durchschnittlich 2,00 S je m² monatlich im Jahresdurchschnitt zu berücksichtigen ist. Bei einer Verzinsung von 4 % und unbestimmter Zeit ergebe sich aus dem gängigen Tabellenmaterial ein Vervielfältiger von 24,5 bzw. die folgende Berechnung $740 \times 2 \times 12 \times 24,5$, gerundet 435.000,00 S.

Insgesamt kommt das Gutachten ohne Berücksichtigung der Nutzungsvereinbarung zu einem Verkehrswert von 10.351.000,00 S unter Berücksichtigung der Nutzungsvereinbarung zu einem **Verkehrswert von 9.916.000,00 S für die EZ 405**.

Für die **EZ 90** kommt der Sachverständige **Dr. MM** zu der Ansicht, dass die Wertermittlung getrennt nach Flächenwidmung im so genannten Bauträgerverfahren für das Bauland und im Vergleichswertverfahren für das Grünland zu erfolgen hat.

Im Bauträgerverfahren wird der Bodenwert aus dem kalkulierten Verkaufspreis für ein Gebäude oder einem Gebäudeteil (z.B. Eigentumswohnung) durch Abzug der Baukosten ermittelt. Dieses Verfahren zur Bewertung des Baulandes werde hier deshalb gewählt, weil es am exaktesten die wirtschaftliche Realität demonstriere. Die Anwendung des Vergleichswertverfahrens sei im vorliegenden Fall deshalb nicht zielführend, weil eine konkrete Vergleichsmöglichkeit kaum gegeben sei, wie z.B. hier die Relation zwischen Größe, Lage und Verbauungsdichte des Grundstücks. Das Ertragswertverfahren scheide von vornherein aus, weil aus der Vermietung der im bewertungsgegenständlichen Grundstück zu errichtenden Wohnungseigentumsobjekte (Ferienwohnungen) wohl kaum ein nachhaltiger Ertrag zu einer angemessenen Verzinsung erwirtschaftet werden könne.

Dem gegenüber sei bei der Bewertung von Grünlandgrundstücken, insbesondere Seegrundstücken, das Vergleichswertverfahren die zielführendste Methode, zumal Vergleichswerte aus dauernder Marktbeobachtung ausreichend bekannt seien und zudem aus einem von der Behörde erstellten Gutachten konkrete erhobene Vergleichswerte zur Verfügung stünden, gegen deren Heranziehung keine Bedenken bestünden.

Bei der Ermittlung des Wertes nach dem Bauträgerverfahren (zur konkreten zahlenmäßigen Ermittlung wird auf das Gutachten des Sachverständigen Dr. MM verwiesen) kommt der Sachverständige Dr. MM zu einem Wert von 37.638.456,00 S für das als Bauland gewidmete Grundstück.

Die dem Bauland vorgelagerte Grünlandfläche mit einem Flächenausmaß von rund 1.708 m² und einer Seeuferlänge von rund 44 m wird vom Sachverständigen mit einem Quadratmeterpreis von 10.500,00 S bewertet, sodass sich für die Teilfläche von 1.708 m² ein Wert von 17.934.000,00 S ergibt.

Insgesamt wird ein Verkehrswert von 55.572.000,00 S für die EZ 90 ermittelt.

In seiner **Stellungnahme vom 29. Juli 2002 zum Gutachten** des Sachverständigen **Dr. MM zu EZ 90** führte der **Sachverständige J** folgendes aus:

„Ad 3.2. Wertermittlungsverfahren:

Die Wahl des Bauträgerverfahrens als Verfahren zur Grundstückswertermittlung ist ungewöhnlich. Zugestimmt kann aber insoweit werden, dass ein Rückrechnungsverfahren aus dem Verkauf der Wohnungsanteile abzüglich aller Kosten als ein für die Ermittlung des Bodenwertes sachgerechtes Verfahren angesehen wird. Allerdings scheint hierfür das wesentlich genauere Residualverfahren (siehe Anlage 1) besser geeignet, weil hierbei auch die Finanzierungskosten bis zum Verkauf, die Steuerbelastung und der Unternehmensgewinn bewertet werden.

Nicht sachgerecht erscheint es allerdings einerseits die Verkaufserlöse der gegenständlichen Liegenschaftsanteile als Basis für die Ermittlung des fiktiven Verkaufserlöses heranzuziehen und den Seeuferbereich gesondert zu bewerten, ohne zu bedenken, dass die angeführten Kaufpreise jeweils einen Anteil am Seeufer bereits beinhalten und die unterstellten Preise ohne Uferanteil nicht zu erzielen wären.

Auf Grund der sehr unterschiedlichen Terrassen, Balkon-, Keller- und Autoabstellplatzanteile und der sehr unterschiedlichen Qualität der Wohnflächen (Faktor für den Regelnutzwert 0,75 bis 1,8) erscheint auch die Rückrechnung des fiktiven Verkaufspreises aus der reinen Wohnfläche nicht marktgerecht (auf Seite 3 des Gutachtens Schönleitner "Ermittlung der Regelnutzwerte" wird hingewiesen).

Die Ermittlung des fiktiven Verkaufserlöses auf Grund der von Ing. Schönleitner ermittelten Eigentumsanteile ergibt, dass insgesamt 731 Anteile für 45.623.789,00 S verkauft wurden. Daraus ergibt sich ein Verkaufserlös von 62.413,00 S pro Anteil.

Im Übrigen kann weder der durchschnittliche Verkaufserlös je m² Nutzfläche, die Gesamtnutzfläche laut Gutachten Schönleiter als auch die Wohnnutzfläche rechnerisch nachvollzogen werden (siehe Anlage 2).

Die Berechnung kann aber insoweit ansatzweise nachvollzogen werden als der fiktive Verkaufserlös von 62.412.844,00 S minus 15 % für Nebenkosten von 9.361.950,00 S und abzüglich Baukosten (19.800,00 S mal 1.755 m²), von 34.749.000,00 S einen Bodenwertanteil von 18.301.894,00 ergibt.

Gegenüber der Residualmethode hat dieses Verfahren aber den Nachteil, dass die im Zeitablauf entstehenden Kosten nur sehr pauschal geschätzt sind.

Ad Verkehrswert

Das gegenständliche Grundstück wurde zusammen mit den Grundstücken der EZ 404 (richtig EZ 405) für rund 31 Mio Schilling zum Schätzungsstichtag erworben. Die Schätzung des Verkehrswertes der selben Liegenschaft zum selben Stichtag kommt zum Ergebnis, dass für den gegenständlichen Kaufpreis Grundstücke im Wert von 65.488.000,00 S erworben wurden.

Gegen die Angemessenheit des Schätzwertes von 55.572.000,00 S zum 23. Dezember 1993 spricht jedenfalls, dass 731/1000 Anteile der selben Liegenschaft in den Jahren 1996 bis 2001 um 45.623.789,00 S weiter veräußert wurden, obwohl dazwischen nachweislich 24.219.080,00 S in das Gebäude investiert wurden und die Verzinsung des eingesetzten Kapitals zu berechnen war."

Zum Gutachten des Dr. NN MM bezüglich der Liegenschaft EZ 405 führte der SV J Folgendes aus:

„Ad 2.3. Beschreibung der Liegenschaft:

Die Uferlänge des Grundstücks 1846/2 beträgt nicht 24 m sondern lt. Auskunft des Vermessungsamtes L genau 38,06 m.

Ad 2.4. Rechtsverhältnisse:

Die Bebauung der als Bauland gewidmeten Grundstücke 1860, 1861/1 und 1871/1 ist nach Auskunft der Naturschutzbehörde keineswegs ausgeschlossen, bedarf jedoch eines Bescheides nach § 9 Abs. 1 Oberösterreichisches Naturschutzgesetz 2001.

§ 9 Abs. 1 Natur und Landschaftsschutz im Bereich von Seen:

Jeder Eingriff

1. in das Landschaftsbild und

*2. im Grünland (§ 3 Z. 6) in den Naturhaushalt an allen Seen samt ihren Ufern bis zu einer Entfernung von 500 m landeinwärts ist verboten, solange die Behörde nicht bescheidmäßig festgestellt hat, **dass solche öffentlichen Interessen an der Erhaltung des Landschaftsbildes** oder des Naturhaushaltes, **die alle anderen Interessen überwiegen, nicht verletzt werden.***

Eine derartige Verletzung des Landschaftsbildes kann beim gegenständlichen Grundstück aber beinahe ausgeschlossen werden, da ein bis zu zwei Geschosse hohes Gebäude auf diesem Grundstück so platziert werden kann, dass es weder von der See- noch von der Landseite einsehbar ist.

Ad 3.2.1. Bewertung Grundstück 1846/2:

*Dem Abschlag für die Benützungseinschränkung durch die Pumpstation könnte grundsätzlich zugestimmt werden. Allerdings muss festgestellt werden, dass sich die Pumpstation auf dem Grundstück 1852/2 befindet und dieses einer Bewertung nicht unterzogen wurde (siehe Ad 3.2.1.3). Durch **die genaue Feststellung** der Seeuferlänge ergibt sich eine Vergrößerung der Fläche des Uferstreifens auf 38x20 m ist 760 m² und damit ein **Wert des Uferstreifens von 7,6 Mio. Schilling.***

Ad 3.2.1.2. Bewertung Grundstücke 1860, 1861/2 und 1871/2

Grundsätzlich kann eine Abminderung des Grundstückswertes wegen des fehlenden Bescheides der Naturschutzbehörde zugestimmt werden. Allerdings muss der Wert des unmittelbar bebaubaren Grundstücks mit mindestens 2.300,00 S (nach der gutachtlichen Stellungnahme des Sachverständigen K1 zu I1 23 wären hier sogar 3.400,00 S angemessen) angenommen werden. Das Risiko der Nichterteilung der naturschutzbehördlichen Bewilligung wird nach Rücksprache mit der Naturschutzbehörde mit etwa ¼ und der Zeitverlust mit 5 Jahren einzuschätzen sein. Der Wert des Grundstücks wird daher insofern abgeändert 2.300,00 S mal 0,75 mal 0,7835 = 1.351,50 rund 1.350,00 S.

Ad 3.2.1.3 Bewertung Grundstücke 1852/1 und 1852/2:

Die Grundstücke 1852/1 und 1852/2 (auf diesem befindet sich die Pumpstation) wurden einer Bewertung nicht unterzogen, weil der Zweck der Bewertung die Aufteilung eines feststehenden Kaufpreises ist und beide Teilungsliegenschaften diese Grundstücke gleichermaßen nutzen.

At3.2.2. Bewertung des Benützungsrechtes:

Der Bewertung mit 435.000,00 S wird zugestimmt.

Zur gutachtlichen Stellungnahme des Sachverständigen K1 bezüglich der Aufteilung des Kaufpreises der Liegenschaften EZ 90 und 405 führte SV J Folgendes aus:

Ad Flächenwidmung:

Auf die Besonderheiten der Flächenwidmung im gegenständlichen Fall wurde nicht gesondert eingegangen, weil eine Risikoabwägung zum Zeitpunkt der Besichtigung und Gutachtenserstellung nicht mehr notwendig war. Aus diesem Grunde wurden keine Abschlüsse wegen einer zum Zeitpunkt des Kaufes möglichen Untersagung des Neubaus vorgenommen. Es wäre auch höchst unverständlich, im Nachhinein ein (zum Zeitpunkt des Kaufes sehr wohl beständenes) Risiko zu berücksichtigen, wenn zum Feststellungszeitpunkt bereits klar ist, dass dieses nicht eingetreten ist.

Dass "nur durch die Sonderwidmung gewisse Schwierigkeiten hinsichtlich einer wirtschaftlich optimalen Bebauung – wie die Praxis der laufenden Bebauungen oder Bebauungsänderungen von Seeufergrundstücken beweisen – nicht durch die Naturschutzbehörde" gegeben sind, wird als bemerkenswert zur Kenntnis genommen, wenn dieser Aussage auch nicht uneingeschränkt zugestimmt werden kann.

Ad Zukunftsbetrachtung:

Hier hat der SV K1 völlig Recht, wenn er darauf besteht, dass auch bei Grundstücken die hinkünftigen Ertrags- und Verwertungsmöglichkeiten zu berücksichtigen sind. Dies wird in Form des beiliegenden Residualverfahrens (sowohl für den gänzlichen oder aber den nur teilweisen Verkauf) nachgeholt.

Auf Grund dieser Berechnungen, welche auch der SV Dr. MM angeregt hat, wird der Wert des Grundstücks 1871/3 auf 19.220.000,00 S abgeändert.

Wieso SVK1 die Überlegungen über die zukünftigen Ertrags- und Verwertungsmöglichkeiten aber seiner eigenen Wertermittlung nicht zu Grunde legt, kann zwar vermutet, nicht aber nachvollzogen werden. Dieser Vorwurf trifft daher im selben Ausmaß auch ihn selbst.

Ad Vergleich Grundstück 1871/3 westlicher Teil und Grundstück 1860, 1861/1 und 1871/1:

Das Seeufer wurde in einer Breite von 20 m (übliche Tiefe sogenannter Badeplätze) mit 10.000,00 S pro m² bewertet, der daran anschließende als Bauland gewidmete und bebaute Grundstücksteil mit 2.300,00 S pro m², die daran angrenzenden, als Bauland gewidmeten, nicht bebauten und mangels einer naturschutzbehördlichen Bewilligung auch nicht unmittelbar bebaubaren Grundstücke 1860, 1861/1 und 1871/2 mit 2.000,00 S pro m² und das wiederum anschließende bebaute Grundstück 1855/2 mit 2.300,00 S pro m². Wie die folgende Grafik zeigt, kann man diese Bewertung keineswegs als falsch bezeichnen, wenn auch die Schwierigkeiten der Bebauung der Grundstücke 1860, 1861/1 und 1871/1 keineswegs vernachlässigt werden sollen (siehe dazu Ad EZ 405 Flächenwidmung).

Die rechteckig eingerahmten Preise stellen jeweils die Preise laut Gutachten K1, die rot dargestellten Preise das Ergebnis nach Berücksichtigung aller gerechtfertigten Einwände dar.

<i>Grundstücksteil</i>	<i>Preise (in Schilling) lt. Gutachten K1</i>	<i>Preise (in Schilling) lt. J unter Berücksichtigung der Einwände</i>
<i>1871/ 3 Uferbereich</i>	<i>10.000</i>	<i>10.000</i>
<i>1871/3 Rest</i>	<i>11.000</i>	<i>2.500</i>
<i>1846/2 Uferbereich</i>	<i>10.000</i>	<i>10.000</i>
<i>1846/2 Rest</i>	<i>300</i>	<i>300</i>
<i>1871/1, 1860, 1861/1</i>	<i>300</i>	<i>1.350</i>
<i>1855/2</i>	<i>3.400</i>	<i>2.300</i>

Ad EZ 405 Allgemeine Lage:

Die verbücherte Last des Nutzungsrechts auf Grundstück 1852/1 wurde nicht berücksichtigt, weil dieses und das Grundstück 1852/2 (auf diesem befindet sich die Pumpstation) einer Bewertung

überhaupt nicht unterzogen wurden. (Der Zweck der Bewertung ist die Aufteilung eines feststehenden Kaufpreises; da beide Teilungsliegenschaften diese Grundstücke gleichermaßen nutzen, wurden diese aus der Bewertung ausgenommen, was im Übrigen zu Gunsten der von Herr A gewünschten Aufteilung geht).

Die unverbücherte Last der Boots- und PKW Abstellplätze kann dem Gutachten Dr. MM folgend mit 435.000,00 S berücksichtigt werden.

Ad EZ 405 Wohnlage:

Wie die Vergangenheit zeigte, war die Bebauung vieler Ufergrundstücke möglich, deren Bebauungsmöglichkeit noch vor weniger als 20 Jahre völlig ausgeschlossen wurde. Da aber hinsichtlich der Bewertung des westlichen Teils des Grundstückes 1846/2 keine Differenzen bestehen (300,00 S/m²) wird nicht weiter darauf eingegangen.

Ad EZ 405 Flächenwidmung:

Die Flächenwidmung der Grundstücke 1860, 1861/1 und 1871/1 wurde von mir nicht beim Gemeindeamt erhoben, sondern der Auskunft des Eigentümers bei der Besichtigung am 22. Juni 2001, dass dieses Fläche als Grünland gewidmet sei, Glauben geschenkt. Wenn allerdings für das östlich angrenzende Grundstück 1871/3 gilt, dass "nur durch die Sonderwidmung gewisse Schwierigkeiten hinsichtlich einer wirtschaftlich optimalen Bebauung – wie die Praxis der laufenden Bebauungen oder Bebauungsänderungen von Seeufergrundstücken beweist – nicht durch die Naturschutzbehörde", müsste diese Aussage vielmehr noch auch für diese seeferneren sowie östlich und westlich vom Bauland umgebenen Grundstücke gelten. Weil diese Meinung aber keineswegs ungeteilte Zustimmung finden kann, wird das Risiko der Nichterteilung der naturschutzbehördlichen Bewilligung nach Rücksprache mit der Naturschutzbehörde mit etwa ein Viertel und der Zeitverlust mit 5 Jahren eingeschätzt. Der Wert des Grundstücks wird daher insofern abgeändert: 2.300 mal 0,75 mal 0,7835 = 1.351,50 rund 1.350,00 S.

Ad III Wertermittlung Grundstücke – Vergleichswert:

Wenn der SVK1 vergleichbare Kaufpreise nennt, dann möge er sie bitte mit den für die Nachvollziehung notwendigen Daten (KG, Grundstücksnummer, Datum, Größe, Kaufpreis) auch benennen. Wenn es 1991 "unschwer" möglich war, wird es ihm auch heute noch möglich sein.

Der Kaufpreis des Grundstückes 1833/2 war wohl bekannt, wurde aber als Vergleichspreis deswegen nicht herangezogen, weil dieser mit dem Vermerk "Liebhaberpreis" nicht in die Kaufpreissammlung des Finanzamtes L aufgenommen wurde. Unbeschadet dieser Beurteilung wäre aber zu klären, ob dieser Preis im Wesentlichen auf Grund des Uferanteils oder auf Grund der Bebauungsmöglichkeit zustande gekommen ist.

Unmittelbar ist dieses Grundstück aber schon deswegen nicht mit dem Grundstück 1871/3 vergleichbar, weil das Grundstück 1871/3 im Verhältnis zur Uferlänge eine weitaus größere Tiefe aufweist. Im Übrigen erscheint es bemerkenswert, sich einerseits in der Wertermittlung auf einen einzigen Preis zu stützen und andererseits die Differenz von Kaufpreis und Wert im Kapitel "Aufteilung des Kaufpreises" mit einem schlichten Literaturhinweis abzutun.

Mit dem Vermerk "hier liegt der Kaufpreis deutlich unter dem Wert, was bei teureren und sehr teuren Liegenschaften wegen des kleinen Kreises möglicher Käufer eigentlich die Regel ist "liegt der SV K1 allerdings völlig neben den durch "§ 10 Bewertungsgesetz 1955 definierten und in diesem Verfahren anzuwendenden gemeinen Wert".

(2) Der gemeine Wert wird durch den Preis bestimmt, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes bei einer Veräußerung zu erzielen wäre. Dabei sind alle Umstände die den Preis beeinflussen, zu berücksichtigen. Ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse sind nicht zu berücksichtigen.

Wenn eine derartige Preisgestaltung "eigentlich die Regel ist", dann stellt sie nicht mehr den Preis, sondern eben den Wert dar und hat in der Beurteilung des Wertes Eingang zu finden.

Auch der Verkehrswert gem. § 2 LBG 1992 versteht als Wert jene Preise, die „eigentlich die Regel“ sind.

§ 2(1) sofern durch Gesetz oder Rechtsgeschäften nichts anderes bestimmt wird, ist der Verkehrswert der Sache zu ermitteln.

(2) Verkehrswert ist der Preis, der bei einer Veräußerung der Sache üblicherweise im redlichen Geschäftsverkehr für sie erzielt werden kann.

(3) Die besondere Vorliebe und andere ideelle Wertzumessungen einzelner Personen haben bei der Ermittlung des Verkehrswertes außer Betracht zu bleiben.

Der Hinweis auf die Differenz zwischen Wert und Preis in der Literatur (Kleiber-Simon-Weyers Seite 96 ff; Rössler-Langner-Simon Seite 13 ff) ist zwar eindeutig auf den von SV K1 bei der Bewertung des Grundstücks 1871/3 angewendeten Kaufpreis zulässig, nicht aber auf eine Preisgestaltung welche, wie von SV K1 selbst ausgeführt, die Regel ist.

Gegen die Angemessenheit des Schätzwertes der Liegenschaft EZ 90 KG F von

54.468.000,00 S zum 23.12.1993 spricht auch, dass 731/1000 Anteile der selben Liegenschaft in den Jahre 1996 bis 2001 um 45.623.789,00 S (fiktiver Gesamtverkaufspreis $45.623.739 : 731 \times 1000 = 62.413.000,00$ S) weiter veräußert wurden, obwohl inzwischen nachweislich 24.219.080,00 S in das Gebäude investiert wurden (Der SV Dr. NN MM berechnet den Wert der Gebäudeinvestitionen mit $1.908 \text{ m}^2 \text{ Nutzfläche} \text{ mal } 19.800,00 \text{ S} = 37.778.400,00 \text{ S}$) und die Verzinsung des eingesetzten Kapitals zu berechnen war.

Festgestellt wird hierzu noch, dass diese Kaufpreise ob ihrer Vielzahl (10) auch Aussagen über den Wert der Liegenschaften zulassen.

Bemerkenswert ist auch, dass die Differenz der von Dr. MM "vorsichtig" geschätzten und der nachgewiesenen Herstellungskosten

$34.749.000,00 \text{ S} \text{ minus } 24.219.080,00 \text{ S} = 10.529.920,00 \text{ S}$

bereits höher ist als die Differenz des erklärten Kaufpreises mit der Grundstücksbewertung

$28 \text{ Mio Schilling} - 19.220.000,00 \text{ S} = 8.780.000,00 \text{ S}.$

Unter Berücksichtigung der dargestellten Sachverhalte und Umstände wird der Wert der Liegenschaften wie folgt ermittelt:

EZ 90			
Fläche lt. Kataster	5.108m ²		
davon Seeufer (43 lfm X 20 m	860m ²	10.000,-	8.600.000,-
davon Bauland (Ufernähe)	4.248m ²	2.500,-	10.620.000,-
Wert:			19.220.000,-
EZ 405			
Fläche lt. Kataster	8.828m ²		

<i>Davon Weggrundstück</i>	<i>1.713m²</i>		<i>ohne Bewertung</i>
<i>davon Seeufer (38 lfm X 20 m)</i>	<i>760m²</i>	<i>10.000,-</i>	<i>7.600.000,-</i>
<i>davon Bauland (Ufernähe)</i>	<i>2.183m²²</i>	<i>1.350,-</i>	<i>2.947.050,-</i>
<i>davon Grünland</i>	<i>4.172m²</i>	<i>300,-</i>	<i>1.251.600,-</i>
Summe:			11.798.650,-
<i>- unverbüchertes Nutzungsrecht</i>			<i>-435.000,-</i>
Wert:			11.363.650,-

Diese Stellungnahmen sollen dem Finanzamt L zur Information dienen. Es bestehen aber keine Bedenken die Stellungnahme und die beigeschlossenen Residualwert – sowie Flächenermittlungen auch dem Steuerpflichtigen bzw. den beiden Sachverständigen zur Kenntnis zu bringen, wenn das Finanzamt dies als zweckmäßig erachtet.

Im **Betriebsprüfungsbericht vom 28. August 2002** ist der schon im Schlussbesprechungsprogramm angeführte Sachverhalt unter „Tz. 23 verdeckte Gewinnausschüttung“ nochmals dargestellt. Ergänzend wird dazu ausgeführt, dass diverse Schlussbesprechungstermine verschoben wurden, da seitens der Firma A GmbH gerichtlich beeidete Sachverständige mit der Erstellung eines Schätzungsgutachtens bzw. einer gutachtlichen Stellungnahme beauftragt wurden. Am 3. Juli 2002 seien eine gutachtliche Stellungnahme SS K1 s und zwei Gutachten Dr. NN MM s dem Finanzamt übermittelt worden. Diese Gutachten würden beträchtlich von dem Gutachten des Ing. J abweichen.

Daher seien die oben erwähnten Gutachten bzw. gutachtliche Stellungnahme an Ing. J zur Stellungnahme übermittelt worden. Die Stellungnahme vom 29. Juli 2002 des Ing. J sei mit Schreiben vom 23. August 2002 der geprüften Firma zur Kenntnis gebracht worden. Die **Wertaufteilung auf EZ 90 und EZ 405 erfolge auf Grund der Stellungnahme des Herrn Ing. J vom 29. Juli 2002.**

Auch hinsichtlich der anderen in der Berufung angefochtenen Punkte ergibt sich im Betriebsprüfungsbericht keine Änderung zur Darstellung in der Niederschrift über die Schlussbesprechung bzw. im Schlussbesprechungsprogramm.

In den daraufhin ergangenen **Bescheiden vom 4. September 2002**, welche Gegenstand des Berufungsverfahrens sind, folgte das Finanzamt der Ansicht der Betriebsprüfung und

nahm das Verfahren betreffend der Umsatz- und Körperschaftsteuer von Amts wegen wieder auf und erließ neue Sachbescheide.

Nach Verlängerung der Rechtsmittelfrist hinsichtlich der Wiederaufnahmsbescheide und Sachbescheide betreffend Umsatzsteuer und Körperschaftsteuerbescheide 1994 bis 1999 **wurde am 29. November 2002 gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Umsatzsteuer 1994, 1996 und 1998, der Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Körperschaftsteuer 1994 bis 1999 und gegen die Bescheide betreffend die Umsatzsteuer 1994, 1996 und 1998 und über die Körperschaftsteuer 1994 bis 1999 die Berufung eingebracht (Schriftsatz vom 28.11.2004).**

Zur Begründung wurde ausgeführt:

*„Hinsichtlich der Veranlagungszeiträume **1997 bis 1999 hat bereits** eine abgabenrechtliche **Prüfung** gemäß § 147 BAO stattgefunden. Diese wurde in den Monaten Mai und Juni **2000** durchgeführt und ohne Änderung der Bemessungsgrundlagen der geprüften Abgaben abgeschlossen. Die **Voraussetzung** für eine **Wiederholungsprüfung** gemäß § 148 Abs. 3 BAO **liegen nicht vor**. Mehr als ein Jahr später wurde eine weitere Prüfung zunächst nach § 147 BAO, betreffend die Veranlagungszeiträume 1994 bis 1996 (Umsatz- und Körperschaftsteuer) bzw. 1996 (Kapitalertragsteuer) anberaumt. Der Prüfungsauftrag ist mit 31. Oktober 2001 datiert. Ohne daraus einen Rechtsanspruch ableiten zu wollen, weise ich darauf hin, dass diese Vorgangsweise der **Dienstanweisung Betriebsprüfung widerspricht**, wonach der Prüfungszeitraum grundsätzlich die letzten Jahre zu umfassen hat, für die im Zeitpunkt der Ankündigung einer Betriebsprüfung eine Veranlagung bzw. eine Abgabenerklärung vorliegt.*

*Wegen eines im **Dezember 1993** (somit im Veranlagungszeitraum 1994, da die Gesellschaft ein vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr hat) **durchgeführten Grundstücksankaufs**, der nach Ansicht der Betriebsprüfung (Bp.) zu einem überhöhten Kaufpreis erfolgte, wurde am 21. Jänner 2002 die **Rechtsgrundlage der Prüfung** in eine solche nach **§ 99 Abs. 2 FinStrG abgeändert** und der Prüfungszeitraum auf die Jahre 1997 bis 1999 (Umsatz- und Körperschaftsteuer) sowie 1993 bis 1995 und 1997 bis 1999 (Kapitalertragsteuer) **ausgedehnt**. **Als (einzige) Begründung** für diese Maßnahme führt die Behörde die inkriminierte Grundstückstransaktion ins Treffen. Sie spricht den Verdacht aus, dass dadurch in den Jahren 1993 bis 1999 Körperschaft und Kapitalertragsteuer in "noch zu bestimmender" Höhe verkürzt wurde. In einer von der Anwaltssozietät C1 /D1 /B1 /E1 Auftrags meiner Mandantin am 23. Jänner 2002 eingebrachten Eingabe wurde festgestellt, dass die A Handels*

Gesellschaft mit beschränkter Haftung keine Zustimmung zu einer neuerlichen Prüfung erteilt und dass die Sachfrage, ob der 1993 vereinbarte Kaufpreis angemessen gewesen sei, durch eine neuerliche Prüfung der Jahre 1997 bis 1999 keine Klärung erwarten lasse. Eine **Maßnahme nach § 99 Abs. 2 FinStrG** sei daher **rechtswidrig** und diene nur der **Umgehung des Wiederholungsprüfungsverbotes**. Im Übrigen ist noch festzuhalten, dass ein gegen meine Mandantin gerichtetes **Finanzstrafverfahren** bis heute **nicht eingeleitet wurde**.

Vor dem Hintergrund dieser paradoxen Chronologie des Verfahrens werden nachfolgend die von mir beantragten Änderungen dargestellt:

1. Verdeckte Gewinnausschüttung wegen unterstellter Unangemessenheit des Kaufpreises der 1993 erworbenen Liegenschaft:

Die Behörde vermutet, dass der für das mit Vertrag vom 22./23.12.1993 angeschaffte Grundstück (nunmehrige EZ 90, Grundbuch E F) mit einer Gesamtfläche von 5.108 m² geleistete Kaufpreis von 28 Mio. Schilling überhöht sei, da zeitgleich die beiden Gesellschafter meiner Mandantin, die Ehegatten A , vom selben Verkäufer, (G H GmbH) ein nahe gelegenes Areal im Ausmaß von 8.828 m² (nunmehrige EZ 405, Grundbuch E F) um lediglich 3 Mio. Schilling erworben haben. Absicht des Veräußerers sei ein Gesamtverkauf um 31 Mio. Schilling gewesen. Er habe eine im Interesse der Vertragspartner gelegene sachlich nicht zu rechtfertigende Kaufpreisaufteilung vorgenommen. Der von der Gesellschaft entrichtete Kaufpreis sei insoweit im Interesse der Gesellschafter geleistet worden und stelle daher in Höhe der daraus resultierenden Abschreibungsbeträge eine verdeckte Gewinnausschüttung dar, als er ein angemessenes Ausmaß übersteigt.

Die Bp stützt ihre Korrekturen der Steuerbemessungsgrundlagen auf ein durch die Finanzlandesdirektion für Oberösterreich über Ersuchen des Finanzamtes L im April 2001 beim Sachverständigen für Liegenschaftsbewertungen Ing. I J , P1, in Auftrag gegebenes Bewertungsgutachten, das den "Verkehrswert" der beiden Liegenschaften zum 23.12.1993 mit 18,4 Mio. Schilling (EZ 90) bzw. 12,6 Mio. Schilling (EZ 405) beziffert. **Inhaltlich beanstande ich an diesem Gutachten, dass der unterschiedliche Beschaffenheit und Verwertungsmöglichkeit der beiden Bewertungsobjekte** in völlig unzureichender Weise Rechnung getragen wurde. In methodischer Hinsicht ist es verfehlt, da der Gutachter, **nicht** wie er vorgibt, **Verkehrswerte ermittelt**, sondern **lediglich eine Aufteilung des feststehenden Gesamtkaufpreises** auf beide Liegenschaften vornimmt. Er **ignoriert** damit, dass der (objektive) "Wert" eines Objekts nicht mit dessen "**Preis**" gleichzusetzen ist, der das **Ergebnis** einer **Verhandlungssituation im Einzelfall** darstellt und durch die Machtposition, das Verhandlungsgeschick sowie die subjektiven

Interessenslagen und Wertvorstellungen der sich gegenüberstehenden Parteien geprägt wird. In diesem Sinne weisen die von Ing. J aufgelisteten **Vergleichspreise** auch eine **erhebliche Streuung** auf. Der Gutachter entschlägt sich eines eigenen Werturteils, wenn er vor diesem Hintergrund den Verkehrswert der beiden Grundstücke mit dem hierfür singulär geleisteten (Gesamt)Kaufpreis gleichsetzt. Er stellt sich damit auch nicht dem (unumgänglichen) Problem, in welcher Weise ein Unterschiedsbetrag zwischen dem Einzelfall bezogenen Kaufpreis und dem davon abweichenden Verkehrswert auf die beiden Transaktionsobjekte zur Verteilung zu gelangen hat.

Das von meiner **Mandantin erworbene Grundstück** ist (war) als **Bauland** gewidmet (und mit Baulichkeiten bebaut), während bei den von den **Gesellschaftern erworbenen Liegenschaften** mangels Vorliegens einer naturschutzbehördlichen Genehmigung eine entsprechende **bauliche Verwertung** daher **ausgeschlossen** ist. Der SV Ing. J erklärt in Punkt III (Wertermittlung) weiters, dass für ein bebautes/bebaubares Seeufergrundstück, wie es von der A Handels GmbH erworben wurde, **keine Vergleichswerte vorlägen** und trifft seine Wertfeststellungen, völlig inkonsistent, dennoch ausschließlich auf Basis des Vergleichswertverfahrens. § 3 des Liegenschaftsbewertungsgesetzes, das er in Punkt I.1.5. zur Grundlage seines Urteils erklärt, hätte ihm in Anbetracht des Fehlens einschlägiger bzw. repräsentativer Vergleichswerte den Zugang zu anderen Wertermittlungsverfahren (Ertragswertverfahren, Substanzwertverfahren) eröffnet. Vollständig **außer Acht gelassen** hat Ing. J schließlich die **Bewertungsrelevanz** der **auf dem von meiner Mandantin erworbenen Grundstück vorhandenen Baulichkeiten**.

Die A Handels GmbH hat daher **Gutachten bei zwei weiteren allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen** (RR SS K1 , Q1, und Dr. NN MM , O) in Auftrag gegeben, die bereits im Prüfungsverfahren vorgelegt wurden. Anzumerken ist noch, dass im Gegensatz zu diesen beiden Gutachtern Herr Ing. J **kein gerichtlich beeideter und zertifizierter Sachverständiger** ist. **Beide** Experten gelangen voneinander unabhängig im Rahmen einer Verhältnisrechnung zu einem (anteiligen) Wert des privat erworbenen Grundstücks, der **ganz erheblich unter dem von Ing. J festgestellten** liegt. Der im Auftrag der Finanzverwaltung tätige Sachverständige hat auf die Gegengutachten repliziert und bei dieser Gelegenheit die von ihm ermittelten Werte geringfügig revidiert. Die Bp. weist auf die **absolute Unvereinbarkeit der Bewertungsergebnisse** von Ing. J einerseits sowie von Regierungsrat K1 und Dr. MM andererseits hin. Sie setzt sich inhaltlich mit dem substantiierten Einwendungen der "Gegengutachter" aber in keiner Weise auseinander und begründet auch nicht, weshalb sie diese bei ihren Feststellungen schlichtweg ignoriert. Regierungsrat K1 und Dr. MM werden sich auftrags meiner Mandantin daher neuerlich

gutachterlich äußern und den (revidierten) Bewertungsansatz von Ing. J in Frage stellen. Diese Stellungnahmen werden im Berufungsverfahren nachgereicht werden.

Hinsichtlich des von der Bp erhobenen und im Bp Bericht vom 28. August 2002 dokumentierten Sachverhalts muss ich richtig stellen, dass das **primäre Ansinnen von Herrn A keinesfalls auf den Erwerb der in der Privatsphäre angeschafften unbebauten Liegenschaft gerichtet war.**

Gerade zum Zweck der Anschaffung und Vermarktung des bebauten Grundstücks haben er und seine Gattin mit Vertrag vom 16. Juni 1993 die A Handels GmbH errichtet, die dann etwa ein halbes Jahr später den Ankauf vollzogen hat. Der seitens der Verkäuferin mit der Transaktion beauftragte Mitarbeiter, Herr GG A1, hat dem Finanzamt L am 11. Dezember 2001 gegenüber zu Protokoll gegeben, dass meine Mandantin bzw. deren Gesellschafter ursprünglich nur "das bebaubare bzw. bereits bebaute Grundstück kaufen" wollte. Er schildert auch die damals herrschende Konkurrenzsituation der Anbieter und beziffert den Preis, der für das "unbebaubare Wiesengrundstück" von dritter Seite offeriert wurde, mit zwei Mio. Schilling (also weniger, als letztlich das Ehepaar A dafür bezahlte). Dem von der Bp relevierten Fremdvergleich bzw. Fremdverhaltensgrundsatz wurde, durch Zeugenaussage belegt, somit entsprochen. In diesem Zusammenhang ist auch auf die **finanzstrafrechtliche Mitverantwortlichkeit des Veräußerers** hinzuweisen. Eine sachfremde bzw. willkürliche Aufteilung des Gesamtkaufpreises in einer durch argumentierbare Bewertungsspielräume nicht zu rechtfertigenden Weise hätte diesen einem erheblichen Strafrisiko ausgesetzt.

Nicht übersehen werden darf auch, dass im Rahmen der Angemessenheitsprüfung als ergänzender Maßstab zum Fremdvergleich die Rechtsfigur des **gewissenhaften und ordentlichen Geschäftsführers** heranzuziehen ist (vergleiche Rz. 974 der KöStRL). In Rz. 818 der KöStRL wird dargestellt, dass im Falle der Tragung von (Mehr-)Aufwendungen im Zuge von Geschäften mit Dritten, die nicht im (alleinigen) Interesse der Körperschaft gelegen sind, ein Fremdvergleich überhaupt nicht denkmöglich ist und daher ausschließlich die **Sorgfaltspflicht** des ordentlichen und gewissenhaften gesetzlichen Vertreters den Beurteilungsmaßstab für das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung darstellt. Der deutsche BFH (vgl. z.B. das Urteil vom 12.6.1997 I R 14/96) stellt bereits seit 1967 in ständiger Judikatur nicht mehr primär auf den Fremdvergleich ab, sondern untersucht, ob die Körperschaft den Vorteil bei Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsführers einem Nichtgesellschafter unter sonst gleichen Umständen gewährt hätte (vgl. Bauer/Quantschnigg, KStG 1988, Rz. 45.2 zu § 8, sowie die dort zitierte Aufzählung jener österreichischen Autoren, die denselben Ansatz vertreten). Es sei demgemäß zu prüfen, ob ein bestimmter Vorgang bei Wegdenken gesellschaftsrechtlicher Verbindungen unter Einbeziehung der

konkreten Umstände des Einzelfalls ebenso abgewickelt worden wäre. Der Geschäftsführer habe bei seinen Entscheidungen einen Ermessensspielraum, müsse diesen aber **innerhalb der Grenzen der gesicherten Erkenntnisse und bewährten Erfahrungen unternehmerischen Verhaltens** treffen (Herrmann/Heuer/Raupach, KStG Kommentar, Anmerkung 42 zu § 8 dKStG).

Eng verknüpft ist das Institut des ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsführers mit der so genannten **Geschäftschancenlehre**. Eine verdeckte Gewinnausschüttung liegt demnach nur dann vor, wenn die Körperschaft ihrem Gesellschafter unentgeltlich eine **Geschäftschance zur Nutzung überlässt** oder ihr aber von ihrem Gesellschaftergeschäftsführer **Risikogeschäfte aufgedrängt** werden, die sie sonst nicht ausgeführt hätte. Der sorgfältige und gewissenhafte Geschäftsführer darf demnach seiner Kapitalgesellschaft weder Geschäftschancen vorenthalten/entziehen, noch ihr unnötige und nicht zum Geschäftszweck gehörige Geschäftsrisiken aufbürden (vgl. Ernst und Young, VGA und verdeckte Einlagen, Loseblattausgabe, Stand 4/2001 Tz. 4f zu Kapitel 4).

Im konkreten Fall hat sich die Behörde in keiner Weise damit befasset, ob Herr A durch die Vereinbarung eines Kaufpreises von 28 Mio. Schilling gegen die gebotene Sorgfaltspflicht verstoßen hat oder ob die Gesellschaft durch Tragung der Kosten Herrn A und seiner Gattin eine Geschäftschance in deren Privatsphäre eröffnet hat. Dazu wäre eine **Auseinandersetzung mit den Erfolgszahlen des Unternehmens** erforderlich gewesen. Eine Analyse der Jahresabschlüsse ab dem Erwerbszeitpunkt gibt keinen Anhaltspunkt für die Vermutung, dass Herr A vor dem Hintergrund des von ihm in seiner Funktion als Geschäftsführer anzustellenden Rentabilitätskalküls der Abgabepflichtigen einen überhöhten Kaufpreis aufoktroiert hat.

Bereits der Jahresabschluss zum 31.5.1998 weist ein positives Eigenkapital auf, obwohl zu diesem Zeitpunkt lediglich die Hälfte der auf dem erworbenen Areal errichteten Eigentumswohnungen veräußert worden war. Aus der Vermietung der im Eigentum meiner Mandantin verbliebenen Wohneinheiten werden laufend positive Erfolgsbeiträge erwirtschaftet; in diesen Objekten sind in Anbetracht der in den letzten Jahren stark gestiegenen Grundstückspreise hohe stille Reserven lokalisiert. Keinesfalls kann dem Zahlenmaterial der Jahresabschlüsse entnommen werden, dass der für die Liegenschaft geleistete Kaufpreis die Rentierlichkeit des darauf realisierten Projekts auf ein im Branchenvergleich atypisch niedriges Niveau reduziert hat. Dieses hat vielmehr die Wertigkeit der A Handelsgesellschaft mit beschränkter Haftung erheblich gesteigert. Der Vorwurf eines Verstoßes des Geschäftsführers gegen die ihm obliegende Sorgfaltspflicht beim Abschluss des Geschäfts über den Ankauf des Grundstücks geht somit ins Leere.

Herr A hat seiner Gesellschaft durch den Liegenschaftserwerb in der Privatsphäre auch keine nachweisbare Geschäftschance vorenthalten. Aufgrund der mangelnden naturschutzbehördlichen Genehmigung einer Bebauung, deren Lockerung auf vorhersehbare Zeit nicht in Aussicht steht, ist eine marktliche Verwertung der EZ 405 nicht zu bewerkstelligen. Sie wird in keiner Weise bewirtschaftet und wirft daher auch keine Erträge ab. Einen Vorteil haben die Gesellschafter bis dato aus der Anschaffung nicht gezogen; ein solcher ist auch nicht absehbar. Durch den privaten Ankauf haben die Ehegatten A die A Handelsgesellschaft mit beschränkter Haftung daher von einer finanziellen Belastung frei gehalten, der keine realistischen Ertragschancen gegenüber standen. Ein Erwerb seitens meiner Mandantin wäre seinerzeit jedenfalls auch gestaltbar gewesen und hätte der Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung den Boden entzogen. Er wäre aber als reines Risikogeschäft zu qualifizieren gewesen, für das kein betriebliches Erfordernis bestand. Auch mangels konkretisierbarer Vorteilszuwendung in Form der unentgeltlichen Überlassung einer Geschäftschance ist daher eine verdeckte Gewinnausschüttung auszuschließen.

2. Finanzstrafrechtlicher Aspekt der vorgeworfenen verdeckten Gewinnausschüttung im Zusammenhang mit der Ausweitung des Bemessungszeitraumes und der „Wiederholungsprüfung“:

Rechtsgrundlage der im August 2002 abgeschlossenen abgabenbehördlichen Prüfung war § 99 Abs. 2 FinStrG. Dessen ungeachtet steht ausschließlich der Strafbehörde ein abschließendes Urteil darüber zu, ob eine durch den Abgabepflichtigen gesetzte Maßnahme bzw. Unterlassung einen Straftatbestand bildet. Bisher wurde, wie erwähnt, ein Strafverfahren noch nicht einmal eingeleitet. Da keine finanzstrafbehördliche oder gerichtliche Verurteilung vorliegt, darf die Abgabenbehörde die Frage der Hinterziehung lediglich als **Vorfrage** im Rahmen des Abgabenverfahrens klären (vgl. Achatz M. in: Leitner R. (Hrsg.), Aktuelles zum Finanzstrafrecht 1997, S. 94). In diesem Sinne dürfte die Aussage im letzten Absatz der Tz. 23 des BP-Berichtes („Da es sich hierbei um hinterzogene Abgaben handelt ...“) zu verstehen sein. Sollte die Strafbehörde von der Einleitung eines Verfahrens Abstand nehmen oder keine Hinterziehung feststellen, müssten die auf Grundlage des erweiterten Bemessungszeitraumes anhängigen Abgabenbescheide im Wege einer Verfahrenswiederaufnahme aufgehoben werden.

Ich möchte darauf hinweisen, dass die finanzstrafrechtliche Relevanz der vorgeworfenen Vertragsgestaltung auch vor dem Hintergrund der weitreichenden Spielräume und Unsicherheiten im Rahmen der Bewertung der gegenständlichen Liegenschaften zu sehen ist. Wie die von meiner Mandantin bei den beiden gerichtlich beeideten Sachverständigen in Auftrag gegebenen Gutachten zeigen, sind unter Berücksichtigung aller bewertungsrelevanten Faktoren völlig andere

Wertverhältnisse, als sie Ing. J (in meines Erachtens krass mangelbehafteter Weise) festgestellt hat, darstellbar. Das Spektrum der von drei Experten ermittelten Liegenschaftswerte ist ein enorm weites. Die in den Gutachten von Regierungsrat K1 und Dr. MM ermittelten Werte des privat erworbenen Grundstücks weichen nicht sehr wesentlich vom tatsächlich hierfür geleisteten Kaufpreis ab. Sofern sich der nicht im selben Ausmaß sachkundige Abgabepflichtige bei seinen Dispositionen innerhalb argumentierbarer Bandbreiten bewegt, kann ihm in Anbetracht der mit Bewertungsfragen verbundenen Unwägbarkeiten wohl kein Verschulden zur Last gelegt werden. Gegebene Rechtfertigungs- und Schuldausschließungsgründe (§ 9 FinStrG) stehen einer Ausweitung des Bemessungszeitraumes aber entgegen, ebenso wie das Vorliegen einer bloß fahrlässigen Abgabenverkürzung (vgl. Achatz M., in Leitner (Hrsg.), a.a.O., S. 94 f.). Ungeachtet des Ausgangs der Bewertungsdiskussion im Abgabenverfahren bin ich daher der Ansicht, dass die **zehnjährige Verjährungsfrist** im konkreten Fall **mangels vorsätzlich schuldhaften Verhaltens nicht zur Anwendung kommen kann.**

In Ergänzung zur vorhin erwähnten Eingabe der Anwälte C1 /D1 /E1 /B1 , die die Rechtswidrigkeit der Durchbrechung des Wiederholungsprüfungsverbots im konkreten Fall moniert, rüge ich in verfahrensrechtlicher Hinsicht, dass die Ausweitung des Prüfungszeitraumes aufgrund der Änderung der Rechtsgrundlage zum Anlass genommen wurde, auch andere als tatbezogene Prüfungshandlungen zu setzen. Die **Prüfung nach § 99 Abs. 2 FinStrG hätte sich jedoch auf den konkreten, im Prüfungsauftrag formulierten Tatverdacht beschränken müssen** (vgl. Leitner R., in: Handbuch zur Praxis der steuerlichen Betriebsprüfung, S. 26 ff.). Die Abänderung der Steuerbemessungsgrundlagen der Veranlagungszeiträume 1997 bis 1999 (wiederholt geprüfte Jahre) zufolge anderer Feststellungen der BP ist nicht durch die Zielsetzung einer finanzstrafrechtlichen Prüfung gedeckt.

3. Zeitpunkt der Gewinnrealisierung der Wohnungsverkäufe:

Meine Mandantin hat, gestützt auf deutsche Judikatur und Literatur (Hillenbrand J., Brosig M., Der Zeitpunkt der Gewinnrealisierung bei der Veräußerung von zu erstellenden Eigentumswohnungen, Betriebs-Berater 1994, Heft 20, S. 1397 ff.), die Gewinnrealisierung mit der letzten Veräußerung einer Eigentumswohnung im Veranlagungszeitraum 1998 vorgenommen. Wie der Betriebsprüfung schon im Rahmen der Erstprüfung der Jahre 1997 bis 1999 zur Kenntnis gelangte, fanden Wohnungsverkäufe bereits ab 1996 statt. Damals wurde die Vorgangsweise meiner Mandantin jedoch nicht zum Anlass einer Änderung der Bemessungsgrundlagen genommen. Wie ich oben ausgeführt habe, darf im Zuge einer Wiederholungsprüfung aufgrund geänderter Rechtsgrundlage (§ 99 Abs. 2 FinStrG)

ausschließlich tatbezogen und nicht veranlagungszeitraumbezogen vorgegangen werden. Die Prüfung muss sich auf **den konkreten, im Prüfbericht formulierten Tatverdacht beschränken**. Andere Feststellungen stehen den Prüfern somit nicht zu. Eine Abänderung der Bemessungsgrundlagen aus diesem Titel ist daher schon verfahrensrechtlich unzulässig.

Materiell-rechtlich hält meine Mandantin an ihrer Rechtsauffassung fest, die Gewinnrealisierung erst mit Verkauf der letzten, zur Veräußerung bestimmten Eigentumswohnung, vornehmen zu können. Grund hierfür ist die besondere zivilrechtliche Gestaltung von **Wohnungseigentum**. Dieses besteht aus dem **Sondereigentum an einer Wohnung** und dem **Miteigentumsanteil am gemeinschaftlichen Eigentum**. Den Kaufpreis wendet der Erwerber zum weitaus überwiegenden Teil für die Bausubstanz einer Eigentumswohnanlage, somit den Miteigentumsanteil, auf. Regelmäßig sind die über einen längeren Zeitraum veräußerten Wohnungen auch schon vor den Gemeinschaftseinrichtungen bezugsfertig. Daher kann in der Abnahme einer einzelnen Wohnung keine Abnahme des Gemeinschaftseigentums gesehen werden. Der Bauunternehmer trägt bis zur Abnahme der letzten Eigentumswohnung das Risiko der Einrede des nicht erfüllten Vertrages. Korrekt wäre es demnach, unterschiedliche Gewinnrealisierungszeitpunkte für Sondereigentum und Gemeinschaftseigentum anzunehmen. Wegen der damit verbundenen rechnerischen Schwierigkeiten kann nach der deutschen Judikatur von einer Aufteilung des Gesamtgewinnes abgesehen werden. Es wird für zulässig erachtet, für die Gewinnrealisierung auf den Zeitpunkt abzustellen, in dem zivilrechtlich **sowohl das Gemeinschaftseigentum als auch die letzte Wohnung** der errichteten Wohnanlage abgenommen worden sind.

Wie Tz. 24 des BP-Berichtes entnommen werden kann, wird der vertretenen Rechtsauffassung nicht grundsätzlich widersprochen. Sie sei im konkreten Fall allerdings nicht anwendbar, weil teilweise auch Mietwohnungen errichtet wurden, es sich um **keine ausschließliche Eigentumswohnanlage** handle. Dieser Einwand ist zivilrechtlich völlig unhaltbar. Wird Wohnungseigentum begründet, liegt gesamthaft eine Eigentumswohnanlage vor. **Auch die vermieteten Wohneinheiten befinden sich im Wohnungseigentum**, das eben der Errichtergesellschaft eingeräumt wurde. Die Nutzung für Zwecke der Vermietung ändert die rechtliche Qualität dieser Eigentumswohnungen nicht. Die oben angeführten zivilrechtlichen Kriterien (Abnahme von Wohnungseigentum und Sondereigentum), die den Zeitpunkt der Gewinnrealisierung prägen, sind in vollem Umfang anwendbar.

Weiters weise ich noch darauf hin, dass der Sachverhalt hinsichtlich des Zeitpunktes der Gewinnrealisierung in den Jahresabschlüssen ausführlich dargestellt und **offen gelegt** worden ist. Es liegt demnach überhaupt **kein Wiederaufnahmegrund** vor.

4. Nicht abzugsfähige Aufwendungen:

Hinsichtlich bestimmter Aufwendungen (**Finanzierungskosten** im weiteren Sinne einschließlich der **Kursverluste aus Fremdwährungskrediten** etc.), die einen **Nahbezug** zur vorgeworfenen **verdeckten Gewinnausschüttung** aufweisen, leitet die BP ein (anteiliges) Abzugsverbot gemäß § 12 KStG ab. Sie seien durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst und daher nicht als Betriebsausgaben anzusehen.

Zunächst ist festzustellen, dass im Rahmen des Kalküls der Betriebsprüfung das prozentuale Ausmaß der Kürzung vom nachgewiesenen „Überpreis“ für die von meiner Mandantin erworbene Liegenschaft abhängt. Insoweit der Kaufpreis als angemessen anerkannt wird, vermindert sich auch der Kürzungsbetrag.

Ich vertrete die Rechtsauffassung, dass aufgrund der bestehenden **Finanzierungsfreiheiten** der Gesellschaft solange Abzugsfähigkeit gegeben ist, als die Fremdkapitalaufnahme nicht eine reale (insolvenzrechtlich relevante) Überschuldung nach sich zieht. Auch das zur Finanzierung einer **offenen Ausschüttung** aufgenommene Fremdkapital ist mit keinem Zinsenabzugsverbot belastet (vgl. Margreiter M., Zur betrieblichen Abzugsfähigkeit von Kreditzinsen, SWK 25/25/1996, A 459). § 12 KStG gibt meines Erachtens keine Handhabe für eine Differenzierung zwischen offenen und verdeckten Ausschüttungen. Insbesondere ist Abs. 2 leg. cit. nicht anwendbar, da die Zinsen nicht mit nicht steuerpflichtigen Vermögensmehrungen oder mit Kapitalerträgen im Sinne des § 97 EStG (der Körperschaft) in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen. Der weit über dem seinerzeitigen Kaufpreis liegende Grundstücks(verkehrs)wert, nachgewiesen durch die Gutachten der beiden Sachverständigen, Regierungsrat K1 und Dr. MM, schließt einen insolvenzrechtlichen Überschuldungstatbestand kategorisch aus, sodass der Zinsaufwand sowie alle anderen Kapitalbeschaffungskosten und auch die Währungsverluste in vollem Umfang abzugsfähig sind.

5. Investitionsfreibetrag:

Für Gebäude, die nach dem 1.2.1993 angeschafft wurden, kann der Investitionsfreibetrag (nur) in Anspruch genommen werden, wenn sie **unmittelbar dem Betriebszweck** dienen oder für Wohnzwecke betriebszugehöriger Arbeitnehmer bestimmt sind (§ 10 Abs. 3 EStG). Daher hat meine Mandantin hinsichtlich der vermieteten Gebäudeteile von dieser Investitionsbegünstigung Gebrauch gemacht.

Nach den EStR 2000, Rz. 3739, steht für fremdgenutzte (vermietete) Gebäude der Investitionsfreibetrag (auch) zu, wenn deren entgeltliche Überlassung **einen von mehreren Betriebszwecken** darstellt und gegenüber den anderen Tätigkeitsfeldern **nicht nur von untergeordneter Bedeutung** ist. Als quantitatives Kriterium wird für die Inanspruchnahme der Begünstigung ein Umsatzanteil von mehr als 20 % gefordert. Die **Betriebsprüfung** sieht diese Relation unter anderem deshalb als nicht erfüllt an, weil sie in ihre Berechnungen **Mietvorauszahlungen** des Wirtschaftsjahres 1995/96 **nicht einbezieht**. Meines Erachtens sind diese sehr wohl zu berücksichtigen, da sie einen Ertrag aus der Bewirtschaftung der Mietobjekte darstellen und als solcher der Körperschaft- und Umsatzsteuerpflicht unterliegen. Ich bin der Meinung, dass der Schwellenwert von 20 %, der keine gesetzliche Grundlage aufweist, als dynamische Größe zu betrachten ist. Wird er über einen mehrjährigen Betrachtungszeitraum überschritten, steht die Begünstigung zu. Eine Periodisierung der Vorauszahlungen ist damit entbehrlich. Bei einer solchen Durchschnitts(langzeit)betrachtung liegen die Voraussetzungen für die Dotierung des Freibetrages jedenfalls vor.

6. Provisionen (Tz 17)

Bei der an die Fa. Immobilien-GmbH bezahlten Summe in Höhe von netto ATS 525.000,00 handelt es sich um keine Vermittlungsprovision für einen möglichen Verkauf von Wohnungen, damit die Ausführung eines unecht befreiten Umsatzes, sondern um eine reine Abstandszahlung für ein nicht zustande gekommenes Geschäft.

Unmittelbar steht damit überhaupt kein Umsatz (auch kein unecht befreiter) im Zusammenhang. Andernfalls wäre meines Erachtens die nicht abzugsfähige Vorsteuer zumindestens nur zu aliquotieren, da letztlich nur ein Teil der Wohnungen veräußert worden ist. Der andere Teil wird ja von meiner Mandantin selbst bewirtschaftet und es werden dadurch auch laufend USt-pflichtige Mieteinnahmen erzielt.

Aufgrund der vorstehenden Ausführungen bzw. Begründungen beantrage ich daher

- die Aufhebung sämtlicher Wiederaufnahmebescheide,
- die Anerkennung des für die Liegenschaft EZ 90 geleisteten Kaufpreises als angemessen, wodurch
der Vorwurf einer verdeckten Gewinnausschüttung ins Leere geht,
- die Belassung der Gewinnrealisierung aus dem Verkauf der Eigentumswohnungen im Veranla-

gungszeitraum 1998,

- die vollumfängliche Anerkennung des Abzugs der Kosten im Zusammenhang mit der Finanzierung der Liegenschaft EZ 90 (einschließlich der Währungsverluste),
- die Anerkennung des Investitionsfreibetrages für die vermieteten Gebäudeteile,
- die Anerkennung des bisherigen Kfz-Aufwandes 1997 - 1999 (Tz 27), da eine Abänderung im Rahmen der Wiederholungsprüfung, wie bereits ausgeführt worden ist, der Behörde verwehrt ist.
- Die Anerkennung des Vorsteuerabzuges 1994 (ATS 105.000,00)

Im Rahmen der Berufungs(vor)entscheidung mögen neben den aufgeführten materiellrechtlichen Argumenten auch die relevanten verfahrensrechtlichen Aspekte berücksichtigt werden. **Soweit die Änderung der Rechtsgrundlage** der Prüfung in eine solche nach **§ 99 Abs. 2 FinStrG** Anlass für Prüfungshandlungen war bzw. solche erst ermöglichte (**insbesondere** hinsichtlich der **bereits früher geprüften** Veranlagungszeiträume **1997 bis 1999**) sind jene von der BP vorgenommenen Änderungen der Bemessungsgrundlagen aufzuheben, die **in keinem Zusammenhang mit dem Tatvorwurf** stehen. Auf die **Verjährungsbestimmungen** ist Bedacht zu nehmen. Da ein vorsätzlich schuldhaftes Verhalten meiner Mandantin bzw. deren Geschäftsführers im Rahmen des Ankaufs der Liegenschaft EZ 90 meines Erachtens nicht vorliegt, gelangt die allgemeine **fünffährige** Verjährungsfrist zur Anwendung.

Weiters wird folgender Sachverhalt festgestellt: Der SV **Ing. J** hat derzeit ein aufrechtes Dienstverhältnis bei der Finanzlandesdirektion f. Oberösterreich, Zollamtstrasse 7, 4010 Linz. Im Rahmen einer sogen. „Nebentätigkeit“ ohne gesonderte Entlohnung erstellte er am 10. Oktober 2001 im Rahmen seiner dienstlichen Obliegenheiten als Referatsleiter für die Liegenschaftsbewertung das Schätzungsgutachten über den Verkehrswert der gegenständlichen Liegenschaft. Die hierbei ermittelten Werte wurden lt. BP den Besteuerungsgrundlagen zugrunde gelegt. Aufgrund des dargestellten „Naheverhältnisses“ des SV Ing. J zur FLD OÖ wird hinsichtlich des Gutachtenerstellers **Befangenheit** eingewendet.

Die ergangenen Bescheide sind daher auch aus diesem Grunde mit sehr wesentlichen Vertahrmängeln behaftet. Ich ersuche daher die Abgabenbehörde nochmals um die Gewährung eines Termines für ein persönliches Gespräch.

Für den Fall, dass die Berufung unmittelbar der Abgabenbehörde II. Instanz zur Entscheidung vorgelegt werden sollte, beantrage ich die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung vor dem Berufungssenat.

In Ihrer **Stellungnahme** vom **7.1.2003** zur Berufung der führte die **Betriebsprüfung aus:**

zu Pkt. 1) Unangemessenheit des Kaufpreises der Liegenschaft

Siehe Tz. 23 des Berichtes vom 28. August 2002

Anlässlich der Betriebsprüfung A C , St.Nr.: Zahl2, ABp.: Zahl3 wurde bei Durchsicht des Einheitswertaktes EZ 340 KG F festgestellt, dass im Jahr 1993 von der Fa. G H GesmbH Grundstücke der EZ 90 KG F gekauft wurden. Nach Durchsicht sämtlicher Einheitswertakten, EZ 340, EZ 405 und EZ 90, ergab sich der Verdacht, dass die Grundstücke EZ 405 im Privatvermögen der Ehegatten A zu billig und das Grundstück EZ 90 A HandelsgesmbH zu teuer gekauft wurden.

Am 11. April 2001 wurde seitens der Betriebsprüfung L bei der FLD f. O.Ö. um ein Schätzungsgutachten für die Grundstücke 1871/3 EZ 90 und die Grundstücke 1846/2, 1852/1, 1860, 1861/1 u. 1871/1 EZ 405 angesucht.

Lt. Schätzungsgutachten Ing. J vom Oktober 2001 - beauftragt von der FLD f. O.Ö. - wurde festgestellt, dass bei einem Gesamtaufpreis von 31 Mio., sich für das Grundstück der A HandelsgesmbH. ein Wert von 18,4 Mio. (It. Erklärung 28, Mio.) ergibt und sich für die Grundstücke der Ehegatten A ein Wert von 12,6 Mio. (It. Erklärung 3. Mio) ergibt. Lt. diesem Gutachten bestätigte sich der Verdacht der Bp. Am 19.11.2001 wurde das Schätzungsgutachten der A HandelsgesmbH zugesandt.

Am 3. Juli 2002 wurden seitens des Steuerberaters eine gutachtliche Stellungnahme von Herrn J1 K1 und zwei Gutachten von Dr. NN MM dem Finanzamt übermittelt. Diese Gutachten weichen beträchtlich von der im Gutachten des Ing. J vorgenommenen Wertaufteilung auf EZ 90 und EZ 405 ab.

Daher wurden diese oben erwähnten Gutachten bzw. gutachtliche Stellungnahme an Herrn Ing. J zur Stellungnahme übermittelt.

Die Stellungnahme vom 29. Juli 2002 des Herrn Ing. J wurde mit Schreiben vom 23. August 2002 der geprüften Firma zur Kenntnis gebracht.

Die Wertaufteilung auf EZ 90 und EZ 405 erfolgt aufgrund der Stellungnahme des Herrn Ing. J vom 29. Juli 2002.

Grundstück A HandelsgesmbH 19,5 Mio.

Grundstücke Ehegatten A 11,5 Mio.

Betreffend Inhalt des Schätzungsgutachtens von Herrn Ing. J kann seitens der Bp. keine Stellungnahme abgegeben werden.

Lt. mündlicher Auskunft von Herrn A vom 16. November 2001 (Steuerberater F1 war anwesend) wollte Herr A ursprünglich nur den Badeplatz GrStnr. 1846/2 kaufen.

Erhebung 300550/01 FOI Karl ST: folgender Aktenvermerk über ein **Telefonat mit Herrn Mag. A1** wurde schriftlich festgehalten:

"Es wurde von der TS **vorgegeben** (G H GesmbH), nur das **gesamte Grundstück in B um mindestens S 30 Mio. zu verkaufen**. (Die damaligen EZ 90 KG F bestand aus den Grundstücken 1871/3, 1846/2, 1852/1, 1852/2, 1860, 1861/1 und 1871/1. Erst nach dem Verkauf 1993 wurden die Grundstücke auf 2 Einlagezahlen, nämlich EZ 90 und EZ 405 aufgeteilt.)

Der **Segelclub hatte Interesse am Seegrundstück** und es wurden auch Gespräche geführt. Ein Kaufpreis vom Segelclub war vorhanden, dieser ist jedoch nicht mehr bekannt. Es gab auch **keine ernsthaften Verhandlungen**, da der Segelclub dieses Grundstück **sowieso nicht finanzieren konnte**. Ein schriftliches Angebot des Segelclubs lag nie vor, nur mündlich. Es wurden auch Verhandlungen zwischen A und Segelclub geführt, da von Seiten des Verkäufers nur der Verkauf der gesamten Liegenschaft möglich war. Das Seegrundstück wird auch heute noch teilweise vom Segelclub benutzt. Details dazu sind nicht bekannt. Letztendlich waren noch 3 Interessenten vorhanden. **Die Zuschlagserteilung erfolgte durch ein Telefonat mit A . Die Aufteilung des Gesamtkaufpreises dürfte auf Wunsch von A erfolgt sein. Er wurde jedoch aufmerksam gemacht, dass er den Kaufpreis auch dem Finanzamt gegenüber glaubhaft machen muss.**

Anmerkung:

Das Gespräch wurde von **Herrn R1 vermittelt** und auch **mitgehört**. Der oa. Sachverhalt wurde Herrn R1 vorgelesen und auch von ihm als wahrheitsgemäß bestätigt."

Mag. Walter R1 , Finanz- und Rechnungswesen, Referat Steuern- TS TZ X GmbH (vormals G H GesmbH).

Bereits aus Inseraten in verschiedenen Zeitungen aus dem Jahr 1988 geht hervor, dass ein Seegrund am B mit insgesamt 12.000 m² verkauft werden soll. Zusätzlich zum Badeplatz Gr.Nr.: 1846/2 u. 1852/1 wurden von den Ehegatten A auch noch die Gr.St. 1860, 1871/1 und 1861/1 gekauft. (Privatbesitz) Diese **Grundstücke liegen zwischen der ehemaligen Fremdenpension A C (jetzt Ferienwohnungen für Dauermieter) und dem Grundstück 1871/3. (A HandelsgesmbH)**

Aus der Stellungnahme zum Gutachten von Herrn Ing. J vom 29. Juli 2002 geht betreffend dieser Grundstücke hervor, dass die Bebauung dieser als Bauland gewidmeten Grundstücke keineswegs ausgeschlossen ist. Der **Badeplatz Gr.Nr. 1846/2 wird privat genutzt und steht auch den Mietern der Ferienwohnungen im Haus I1 23 (vormals Pension A C) zur Verfügung.**

Ein privater Badeplatz direkt am B (auch ohne Baugenehmigung) stellt einen **nicht unbeträchtlichen Vermögenswert** dar. Auch eine Verpachtung ist möglich (siehe Bewertung Schätzungsgutachten Ing. J).

Die A **HandelsgesmbH** hat nach Ansicht der Bp. einen **überhöhten Kaufpreis für das Grundstück 1871/3 bezahlt**. Die **Grundstücke im Privatbesitz hingegen** wurden **unter Wert** gekauft. **Lt. Aussagen** von Herrn **Mag. A1 und Dr. Z , G H GesmbH**, wurde die **gesamte Liegenschaft EZ 90** verkauft. Die **Aufteilung des Gesamtkaufpreises** wurde von Herrn A vorgenommen. Hieraus ergibt sich, dass, auf Veranlassung der Gesellschafter A , **wissentlich** der einheitliche Gesamtkaufpreis in **unsachlicher Weise** mit einem **wesentlich überhöhten Ausmaß** dem von der **Fa. A HandelsgesmbH erworbenen Anteil zugerechnet** wurde. Es wird auf die Prüferfeststellung It. Bericht Tz. 23 vom 28.8.2002 verwiesen.

zu Pkt. 2) Finanzstrafrechtlicher Aspekt

It. Rücksprache mit Dr. S1 vom 9. Jänner 2003

Aufgrund der Höhe des derzeit vorliegenden **Verkürzungsbetrages** besteht die **Möglichkeit** einer **Gerichtszuständigkeit**. Zum gegebenen Zeitpunkt ist daher die Einleitung eines verwaltungsbehördlichen Finanzstrafverfahren rechtlich nicht möglich. Eine Prüfung gem. **§ 99 FinStrG** ist im **Vorverfahren** zulässig. Eine Einleitung eines verwaltungsbehördlichen Finanzstrafverfahrens ist nicht erforderlich. Für die Prüfung gem. **§ 99 FinStrG** ist der Tatverdacht

notwendig, (siehe Begründung für Prüfung gem. § 99 als Anhang des Prüfungsauftrages und auch Bericht Tz. 23 und Begründung It. Abgabenbescheide KEST D u. C A) **Bei einer Prüfung gem.**

§ 99 FinStrG gilt das Wiederholungsverbot nicht. Die **Begründung** ergibt sich **aus der Verdachtslage**. Prüfungszeitraum **1994 -1996** bisher ungeprüft. Daher auch **keine Wiederholungsprüfung** für diese Zeiträume.

Die **Feststellungen** betreffend der "**nicht abzugsfähigen Ausgaben**" stehen in **ursächlichem Zusammenhang mit der Feststellung It. Tz. 23**. Änderung betreffend **Luxustangente PKW** wäre aufgrund der Offensichtlichkeit sogar eine Berichtigung gem. § 293 b BAO. (Bericht Tz. 27)

zu Pkt. 3) Zeitpunkt der Gewinnrealisierung „Wohnungsverkäufe"

siehe Tz. 24 des Berichtes vom 28.8.2002

Lt. Besprechungsprogramm vom 8. Juni 2000, ABp.: Zahl4, Betriebsprüfung A Handels GesmbH für die Jahre 1997 -1999 wurde festgestellt, dass die **Versteuerung der veräußerten Eigentumswohnungen im Jahr des Verkaufes** zu erfolgen hat. Da sich bei **Richtigstellung** im Jahr 1996 eine **steuerliche Auswirkung nur in geringem Ausmaß** ergeben hätte, und das Jahr 1996 außerhalb des Prüfungszeitraumes liegt, wurde von einer Ausdehnung und von einer Wiederaufnahme des Verfahrens aus verfahrensökonomischen Gründen Abstand genommen. Es ist die Ansicht der Bp., dass der **Zeitpunkt der Gewinnrealisierung** im Jahr **des Verkaufes**, somit im **Zeitpunkt des Überganges des Besitzes und der Abnahme der Wohnung**, zu erfolgen hat.

Die Änderungen im Jahr 1996 gründen auch auf den Feststellungen It. Tz. 23. Betreffend Wiederaufnahme wird darauf hingewiesen, dass im Jahr 1996 auch andere Feststellungen getroffen wurden, die einen Wiederaufnahmsgrund darstellen.

zu Pkt. 4) Nicht abzugsfähige Aufwendungen

Siehe Tz. 25 des Berichtes vom 28. August 2002

Berechnung der Prozentsätze wurde in Tz. 25 dargelegt

Es wird auf Pkt. 1) der Stellungnahme verwiesen

zu Pkt. 5) Investitionsfreibetrag

Siehe Tz. 26 des Berichtes vom 28. August 2002

Die **Mietvorauszahlungen im Jahr 1996** sind nach Ansicht der Bp. für die **20% Grenze** nicht zu **berücksichtigen**. Die Mietvorauszahlung scheint in der Bilanz 1996 als **passive Rechnungsabgrenzung** in Höhe von 1.235.10 S auf.

zu Pkt. 6) Provisionen

Siehe Tz. 17 des Berichtes vom 28.8.2002

Im Jahr 1994 wurde die T1 (G1) mit der Alleinvermittlung der Liegenschaft Erholungsheim G H AG beauftragt. Das **Kaufanbot** der Fa. H1 wurde nicht angenommen, sodass eine Storno- gebühr verrechnet wurde.

Lt. Herrn A handelte es sich hierbei um eine **Vermittlungsleistung betreffend Verkauf**.

Nach Ansicht der Bp. steht diese Provision (Stornogebühr für nicht zustande gekommene Vermittlungsleistung Verkauf Liegenschaft) **direkt im Zusammenhang mit unecht befreiten Umsätzen**.

Mit **Schriftsatz vom 15. Jänner 2003** legte die Berufungswerberin eine Stellungnahme von RR SS K1 vom 9. Dezember 2002 und eine Äußerung von Dr. NN MM vom 7. Jänner 2003 beim Finanzamt vor.

Zu den nicht abzugsfähigen Aufwendungen wurde ergänzend ausgeführt, dass sofern eine Kürzung der Finanzierungskosten (einschließlich der Kursverluste und der sonstigen Kosten) für rechtlich richtig befunden werden sollte, die Erlöse aus dem Verkauf der Eigentumswohnung ebenfalls vorrangig, im Sinne der Finanzierungsfreiheit des Unternehmens, mit den aufgenommenen Krediten zu verrechnen seien. Ein allfälliger Kürzungsbetrag wäre daher in diesem Sinne lediglich auf Basis des solcherart gekürzten Kreditvolumens zu berechnen.

In der vorgelegten **Stellungnahme von** SS K1 vom 9. Dezember 2002 wird von diesem ausgeführt:

„ad Zukunftsbetrachtung:

Auf die künftigen Ertrags- und Verwertungsmöglichkeiten bin ich deshalb nicht eingegangen, weil für mich klar ist, dass der Verkehrswert eines mit einem ertragreichen Objekt bebaubaren Seeufergrundstückes bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise nicht – wenn überhaupt – wesentlich

niedriger sein kann als ein mit einem sonstigen Objekt bebaubares. Ein Vorwurf kann daraus wohl nicht abgeleitet werden.

ad Vergleichsgrundstücke 1871/3 mit 1860, 1861/1 und 1871/1:

Das Grundstück 1871/3 ist – eigentlich bräuchte dies nicht angeführt werden – **eindeutig** ein **Seeufergrundstück**. Dieses Grundstück wird nun **ausschließlich für Zwecke der Bewertung** durch eine gedankliche Linie getrennt in eine Erholungs- (Bade)zwecken dienende Teilfläche und eine Bauzwecken dienende Teilfläche.

Teilfläche Badezwecke

Wert unverändert 10.000,00 S pro m²

Teilfläche Bauland

Es kann doch nicht sein, dass der bebaubare Teil eines Seeufergrundstücks (fast) gleich wie ein bebaubares abseits des Sees gelegenes Grundstücks (1855/2) bewertet wird. Diese Vorgangsweise widerspricht allen Erfahrungen des Immobilienmarktes. Es ist ja auch die Bewertung dieses Grundstückes 1855/2 mit 2.300,00 S pro m² wesentlich zu niedrig. Ich habe bereits an anderer Stelle (in meiner gutachtlichen Stellungnahme zum Verkehrswert der Liegenschaft B I 1 23, Einlagezahl 340 Grundbuch E F) Folgendes festgehalten:

Herr Ing. J hat den Wert von 2.300,00 S pro m² in seinem diese Liegenschaft betreffenden Gutachten unter III: Wertermittlung Grundstücke – Vergleichswert unter dem Titel "Baulandgrundstücke" vom Kaufpreis für das Grundstück 411/5 abgeleitet. Dieses rund 300 Meter südwestlich des Bahnhofs B , direkt **an der sehr stark befahrenen Bundesstrasse „U er Straße", von Seeufer durch die B Zahl6 getrennte und rund 250 Meter von See entfernte Grundstück wurde** im Jahr 1992 **also rund 5 Jahre vor dem Schätzungsstichtag** um 2.548,00 S pro m² veräußert. Es liegt zwar zentrumsnäher, aber seeferner und daher, weil sich halt um Gebiet der Salzkammergutseen die **Seenähe werterhöhend** auswirkt, aber insbesondere auch wegen der Belästigung durch den starken Verkehr, wesentlich schlechter. Zum Vergleich: Das bewertungsgegenständliche Grundstück liegt **rund 150 Meter vom Seeufer und ca. 500 Meter östlich der B Zahl6 und ist durch keine Strasse vom Seeufer getrennt**. Wenn man nun die **bessere Lage und die bessere bauliche Nutzungsmöglichkeit** des gegenständlichen Grundstücks durch einen **Zuschlag von 20 % berücksichtigt** und nicht einmal eine Preissteigerung, sondern nur die **Inflationsrate zur wertmäßigen Berücksichtigung heranzieht** (Verbraucherpreisindex 1992 117,7, Verbraucherpreisindex 1997 132,5), ist die Anpassung des Vergleichspreises so durchzuführen dass man auf einen Wert von 3.400,00 S pro m² kommt. Somit kann doch auch der von Herrn Ing. J ermittelte neue Verkehrswert **von 2.500,00 S pro m²** (bisher 2.300,00 S pro m²) des **bebaubaren Teiles des Seeufergrundstückes 1871/3 einfach nicht richtig sein**.

Als Reaktion auf das dargestellte Missverhältnis zwischen den Werten 2.300,00 S pro m² (Grundstück 1871/3) und 2.000,00 S pro m² (Grundstücke 1860, 1861/1 und 1871/1) hat Ing. J nun den Wert von 2.300,00 S pro m² geringfügig um rund 8,7 % auf 2.500,00 S pro m² erhöht, den Wert von 2.000,00 S pro m² drastisch um rund 32,5 % auf 1.350,00 S pro m² verringert. Warum Herr Ing. J zur Herstellung eines entsprechenden Wertunterschiedes nicht in erster Linie den Baulandpreis angepasst hat, "kann zwar vermutet aber nicht nachvollzogen werden". Dies vor allem auch deshalb, weil es leider auf den angeführten Vergleichspreis des Grundstückes 411/5 nicht eingegangen ist.

ad EZ 405 Allgemeine Lage

Hier führt Herr Ing. J an, dass sich die Pumpstation auf dem Grundstück 1852/2 befinde. Diese Feststellung kann nur auf einen Schreibfehler beruhen oder das Ergebnis einer fehlerhaften Befundaufnahme sein. Die Pumpstation liegt tatsächlich auf dem Grundstück 1846/2 und zwar in einem Bereich von rund 30 Meter südlich des von Ing. J genannten Grundstücks und etwa 20 Meter von Seeufer entfernt.

ad EZ Wohnlage

Der Wahrheitsgehalt der vom Gemeindeamt erteilten Auskunft soll hier nicht Gegenstand einer näheren Überprüfung sein.

ad III Wertermittlung

„Angenommen wird, dass es sich bei der Wertermittlung des Grundstücks um ein dem Vergleichswertverfahren folgendes Verfahren handeln soll. Dabei sind die Vergleichspreise der verglichenen Grundstücke im Gutachten anzuführen" (Auszug aus der Stellungnahme des Herrn Ing. J zum Gutachten des SV Ing. U1 bzw. zum Verkehrswert der Liegenschaft B I1 23). Dieser Aussage folgend ist es in erster Linie die Aufgabe des Erstgutachters Vergleichspreise zu erheben.

Hier müsste der mit der Bewertung Beauftragte überprüfen, ob es sich bei diesem Wert um einen "Liebhaberpreis" handelt und nicht einfach der hier irrigen Auffassung des Finanzamtes folgen. Es ist an dieser Stelle ausdrücklich festzuhalten, dass es am B (nicht zu berücksichtigende) "Liebhaberpreise" nicht gibt. So genannte „Liebhaberpreise" sind solche Preise, die im Vergleich mit der überwiegenden Mehrzahl der anderen Preise nach oben aus dem Rahmen fallen. Da aber am B für Ufergrundstücke derartig hohe Preise die Regel sind, stellen sie Verkehrswerte dar.

*Es kann mit Sicherheit angenommen werden, dass der Kaufpreis für das Grundstück 1833/2 auf Grund des Uferanteils **und** der Bebauungsmöglichkeit zu Stande gekommen ist, also beide Umstände berücksichtigt hat, Umstände die auch auf das gegenständliche Grundstück 1871/3 zutreffen. Bei einem bebaubaren Seeufergrundstück hat das Verhältnis Seeuferlänge zu Tiefe nicht jene wertbeeinflussende Bedeutung wie bei unbebauten, z.B. Badezwecken dienenden. Hier spielt nämlich die Gelegenheit des*

möglichst seenahen Aufenthaltes der Badenden die entscheidende Rolle. Es kann grundsätzlich gesagt werden, dass mit zunehmender Seeuferlänge die wertbeeinflussende Bedeutung der Tiefe abnimmt.

Die Anführung eines einzigen Kaufpreises für ein bebaubares Seeufergrundstück sollte nur dazu dienen, **die der Allgemeinheit bekannte Tatsache** zu belegen, dass der Wert eines bebaubaren Seeufergrundstücks nicht unter dem eines unbebauten liegt (Ausnahmen – eine solche liegt im gegenständlichen Fall aber nicht vor – bestätigen die Regel).

Warum ich nach Aussage des Herrn Ing. J allerdings **völlig neben** dem durch § 10 Bewertungsgesetz 1955 definierten gemeinen Wert und somit auch neben dem Verkehrswert gemäß § 2 LBG 1992 liegen solle, **ist für mich mit besten Willen gedanklich nicht nachvollziehbar**. Ich habe auf Seite 6 meiner gutachtlichen Stellungnahme vom 2. Juli 2002 – wörtlich zitiert – ausgeführt "Der Gesamtwert der Grundstücksflächen beträgt 63.421.400,00 S". Ich habe weder gesagt "der gemeine Wert" noch "der Verkehrswert". Dieser Wert von 63.421.400,00 S ist sinngemäß als "Vergleichswert" anzusehen, von dem unter Berücksichtigung der Marktsituation der "gemeine Wert" oder "Verkehrswert" **also der bei einer Veräußerung erzielbare Preis** abzuleiten ist. **Ich habe in weiterer Folge keine Korrekturen dieses von mir ermittelten Wertes (Vergleichswertes, Ausgangswertes) in Form geschätzter Zu- oder Abschläge vorgenommen, sondern den bei der Veräußerung bzw. beim Erwerb tatsächlich erzielten bzw. bezahlten und auch glaubhaft erscheinenden Kaufpreis – genau den Vorschriften des § 10 Bewertungsgesetz und § 2 LBG entsprechend – als gemeinen Wert oder Verkehrswert angesehen.**

Das Wert und Preis in der Praxis und somit auch im gegenständlichen Fall nicht übereinstimmen (müssen können) verdeutlicht zusätzlich auch folgender Vergleich: Ein Einfamilienhaus mit einem Wert (Sachwert) von beispielsweise 15 Mio. Schilling wird aus nicht näher zu erläuternden Gründen um diesen hohen Wert (Preis) unverkäuflich sein. Es heißt dass dieser Wert an die Marktsituation (geringere Nachfrage) anzupassen ist, somit der gemeine Wert bzw. Verkehrswert von 15 Mio. Schilling **abzuleiten** ist.

Wenn man nun davon ausgeht, dass der ursprünglich **einheitlich ausgehandelte** Veräußerungspreis bzw. Kaufpreis – also der gemeine Wert bzw. Verkehrswert von 31 Mio. Schilling – einem bestimmten Prozentsatz unter dem ermittelten Wert (Vergleichswert) liegt kann man berechtigterweise diesen Prozentsatz auch auf die später entstandenen Teile A Handels GmbH und Ehegatten D und C A anwenden."

Der Sachverständige Dr. NN MM führt in seiner Stellungnahme vom 7. Jänner 2003 Folgendes aus:

„Zu EZ 90:

ad. 3.2. Wertermittlungsverfahren:

Ungewöhnliches Wertermittlungsverfahren

Es gibt keine gewöhnlichen und ungewöhnliche Verfahren, sondern geeignete und ungeeignete. Was (noch relativ) unbekannt ist, mag ungewöhnlich scheinen und wird mit zunehmender Anwendung alltäglich. Auch die Fachliteratur folgt den Erkenntnissen aus der Praxis und wird deshalb dieser immer nachhinken.

Welches Verfahren sich eignet, ist jenes, das der Realität am nächsten kommt und das im Zusammenhang das exakteste Ergebnis erwarten lässt.

Die Realität der Immobilie ist der Markt, originäre Kenntnisse darüber lassen sich ausschließlich durch unmittelbare Marktteilnahme gewinnen.

„nicht sachgerechte Ermittlung eines Verkaufserlöses“

Die Bewertung im Gutachten 1046 betrifft die Liegenschaft EZ. 90. Der Gutsbestand umfasst das Grundstück 1871/3 mit einem Flächenausmaß von 5108 m². Hievon sind rund 3.400 m² als Bauland gewidmet und 1.708 m² als Grünland.

Der Wert vom Bauland ist im Wesentlichen bestimmt durch seine bauliche Ausnutzbarkeit. Daher wurde der Verkehrswert unter Berücksichtigung der baulichen Ausnutzbarkeit ermittelt. Der Verkehrswert des als Grünland gewidmeten Seeuferstreifens war daher konsequenterweise gesondert zu ermitteln.

Plausibel erscheint der für das Grünland ermittelte Wert auch dadurch, dass (theoretisch) die Eigentümergemeinschaft diese Fläche getrennt veräußern könnte.

ad Verkehrswert

Die Ausführungen stehen nach meiner Auffassung in keinem sachlichen Bezug zu meinem Gutachten.

Zu EZ 405

ad 2.3. Beschreibung der Liegenschaft

Die Uferlänge wurde nicht aufgemessen, sondern dem Lageplan entnommen und mag mit 38,06 m richtig sein.

ad 2.4. Rechtsverhältnisse

Die Möglichkeit der Erlangung einer positiven Entscheidung der Naturschutzbehörde ist derzeit, wie die Erfahrungen der Liegenschaftseigentümer nach deren eigener Mitteilung gezeigt haben, praktisch null. Entscheidend für die Bewertung sind daher nicht formaltheoretische Möglichkeit und Hoffnung, sondern das Marktverhalten des potenziellen Käufers: Er springt ab.

Korreakterweise wäre trotzdem die Formulierung in meinem Gutachten "...aufgrund naturschutzrechtlicher Bestimmungen ausgeschlossen" zu ersetzen durch die Formulierung "...Bestimmungen zwar theoretisch möglich, wie entsprechende Versuche jedoch gezeigt haben, derzeit praktisch ausgeschlossen und für einen potenziellen Käufer kein Motiv zur Bezahlung eines höheren = spekulativen Kaufpreises".

ad 3.2.1. Bewertung Grundstück 1846/2

Bei Richtigkeit der Seeuferlänge mit 38 Metern ergibt sich auch richtig der Grundstückswert mit 7.600.000,00 S.

ad 3.2.1.2 Grundstücke 1860, 1861/2 und 1871/2

Siehe die obigen Ausführungen zu „Rechtsverhältnisse“. Die nicht bescheidmäßigen Äußerungen der Naturschutzbehörde können nicht ernstlich mit einer spekulativen Zeitdauer von 5 Jahren und einer ebenso spekulativen ¼ Wahrscheinlichkeit einer an Wahrsagerei grenzenden Bewertung unterzogen werden. Das Fehlen exakte Bewertungskriterien kann nur über die Beurteilung des erfahrungsgemäßen Marktverhaltens ausgeglichen werden, womit zum Gutachtensstichtag keine andere Bewertung als die von mir vorgenommene erfolgen kann.

ad 3.2.1. Bewertung Grundstücke 1852 und 1852/2

Hier wäre zur Vermeidung eines Irrtums klarzustellen, dass der SV Ing. J eine Bewertung der von mir sehr wohl bewerteten Grundstücke aus dem von ihm angeführten Gründen nicht für erforderlich erachtet."

Mit **Vorlagebericht vom 2. April 2003** wurde die gegenständliche Berufung vom Finanzamt der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

In der am 5. Dezember 2007 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde von den Parteien im Wesentlichen ihre schon in den bisherigen Schriftsätzen vorgebrachten Ansichten dargestellt. Zu den ausführlichen Darlegungen wird – um Wiederholungen zu vermeiden – auf die über die mündliche Verhandlung erstellte Niederschrift verwiesen.

Über die Berufung wurde erwogen:

A. Berufung gegen die Wiederaufnahmsbescheide

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen ua. 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 Bescheid herbeigeführt hätte.

Die angefochtenen Wiederaufnahmsbescheide verweisen zur Begründung auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung und der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. den Prüfungsbericht. Darin sind die neu hervorgekommenen Tatsachen, Beweismittel und Umstände, insbesondere alle Beweismittel, welche die Unrichtigkeit der Bewertung des von der Bwin. erworbenen Seegrundstückes zu Tage brachten, angeführt.

Hinsichtlich des Umstandes, ob das Neuhervorkommen der Tatsachen und Beweismittel allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens zu einem im Spruch anders lautenden Bescheid führt, wird auf die unten folgenden rechtlichen Ausführungen zu den Sachbescheiden verwiesen.

Die Verfügung der Wiederaufnahme von Amts wegen liegt im Ermessen. Die Entscheidung hat sich gemäß § 20 BAO in den Grenzen zu halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen.

Es hat daher bei der Übung des Ermessens eine Abwägung aller für die Ermessensübung relevanter Umstände zu erfolgen. Stellt sich, wie im vorliegenden Fall, die Frage, ob eine Wiederaufnahme zu verfügen ist, bei mehreren Verfahren, so ist die steuerliche Auswirkung nicht je Verfahren sondern insgesamt zu berücksichtigen (vgl. Ritz, BAO, Kommentar², Rz 41 zu § 303).

Auf Grund der insgesamt großen steuerlichen Auswirkungen der zu hoch bewerteten Liegenschaft ist nach Ansicht des Senates eindeutig von der Vorrangigkeit der Erlassung rechtsrichtiger Bescheide auszugehen. Der Gleichmäßigkeit der Besteuerung ist daher eindeutig der Vorrang gegenüber der Bestandskraft der bisherigen Bescheide zu geben.

Im Hinblick darauf, dass die Unrichtigkeit der bisherigen Bescheide von der Bwin. (bzw. deren Gesellschaftern) verursacht wurde (siehe auch unten die Ausführungen zur Verjährung) ist auch kein Grund ersichtlich, der für eine Ermessensübung zu Gunsten der Bwin. spricht.

B. Verjährung

Die Betriebsprüfung wurde am 8. November 2001 (Datum des Prüfungsauftrages 31. Oktober 2001) begonnen. Die angefochtenen Bescheide ergingen mit 4. September 2002.

Der die Bemessungs(Festsetzungs-)Verjährung regelnde § 207 BAO lautete in der zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung maßgebenden Fassung:

§ 207. (1) Das Recht, eine Abgabe festzusetzen, unterliegt nach Maßgabe der nachstehenden Bestimmungen der Verjährung.

(2) Die Verjährungsfrist beträgt bei den Verbrauchsteuern, bei den festen Stempelgebühren nach dem II. Abschnitt des Gebührengesetzes 1957, weiters bei den Gebühren gemäß § 17a des Verfassungsgerichtshofgesetzes 1953 und § 24 des Verwaltungsgerichtshofgesetzes 1985 drei Jahre, bei allen übrigen Abgaben fünf Jahre. Bei hinterzogenen Abgaben beträgt die Verjährungsfrist zehn Jahre. Das Recht, einen Verspätungszuschlag, Anspruchszinsen oder Abgabenerhöhungen festzusetzen, verjährt gleichzeitig mit dem Recht auf Festsetzung der Abgabe.

Die Körperschaftsteuer und Umsatzsteuer ab dem Veranlagungsjahr 1995 (Bescheiderlassung Körperschaftsteuer und Umsatzsteuerbescheid 1995 am 8. September 1997) waren zum Zeitpunkt der Wiederaufnahmsbescheide noch innerhalb der Fünf-Jahres-Frist, somit noch nicht verjährt.

Aber auch für die Körperschaftsteuer und die Umsatzsteuer 1994 gilt nichts anderes. Die ersten Bescheide für diese Abgaben wurden mit 2. September 1996 erlassen. Die fünfjährige Verjährungsfrist wäre somit mit Ende 2001 abgelaufen. Der Beginn der Betriebsprüfung, welche eine nach außen wirkende Unterbrechungshandlung darstellt, erfolgte jedoch noch im Jahr 2001, sodass die Verjährungsfrist nach den damals geltenden Verjährungsregeln neu zu laufen begann. Die Wiederaufnahmsbescheide und die neuen Sachbescheide für 1994 ergingen mit 4. September 2002, somit vor Ablauf der Verjährungsfrist.

Die Kapitalertragsteuer für 1994 lag zum Zeitpunkt des Beginns der Betriebsprüfung im Jahr 2001 außerhalb der allgemeinen fünfjährigen Verjährungsfrist. Eine erstmalige Festsetzung der Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 1994 kann somit nur erfolgen, wenn die bei hinterzogenen Abgaben verlängerte Verjährungsfrist von zehn Jahren zur Anwendung kommt.

Ob eine Abgabe gem. § 33 bzw. § 35 Abs. 2 und 3 FinStrG hinterzogen ist, ist eine Vorfrage. Nicht erforderlich ist daher für die Annahme der zehn Jahre betragenden Verjährungsfrist, dass ein rechtskräftiger Schuldausspruch im Finanzstrafverfahren ergangen ist oder ein Finanzstrafverfahren eingeleitet worden ist (vgl. Ritz, BAO², Kommentar, Tz 15 zu § 207). Die Beurteilung, ob Abgaben hinterzogen sind, setzt eindeutige, ausdrückliche und nachprüfbare, bescheidmäßige Feststellungen über die Abgabenhinterziehung voraus.

§ 33 Finanzstrafgesetz (Abgabenhinterziehung) lautet:

§ 33. (1) Der Abgabenhinterziehung macht sich schuldig, wer vorsätzlich unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht eine Abgabenverkürzung bewirkt.

(2) Der Abgabenhinterziehung macht sich weiters schuldig, wer vorsätzlich

a) unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 des Umsatzsteuergesetzes 1972 entsprechenden Voranmeldungen eine Verkürzung von Umsatzsteuer (Vorauszahlungen oder Gutschriften) oder

b) unter Verletzung der Verpflichtung zur Führung von dem § 76 des Einkommensteuergesetzes 1972 entsprechenden Lohnkonten eine Verkürzung von Lohnsteuer oder Dienstgeberbeiträgen zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiß hält.

(3) Eine Abgabenverkürzung nach Abs. 1 oder 2 ist bewirkt,

a) wenn Abgaben, die bescheidmäßig festzusetzen sind, zu niedrig oder infolge Unkenntnis der Abgabenbehörde von der Entstehung des Abgabenanspruches nicht innerhalb eines Jahres ab dem Ende der gesetzlichen Erklärungsfrist (Anmeldefrist, Anzeigefrist) festgesetzt wurden,

b) wenn Abgaben, die selbst zu berechnen sind, ganz oder teilweise nicht entrichtet (abgeführt) wurden,

c) wenn Abgabengutschriften, die bescheidmäßig festzusetzen sind, zu Unrecht oder zu hoch festgesetzt wurden,

d) wenn Abgabengutschriften, die nicht bescheidmäßig festzusetzen sind, zu Unrecht oder zu hoch geltend gemacht wurden,

e) wenn eine Abgabe zu Unrecht erstattet oder vergütet oder eine außergewöhnliche Belastung zu Unrecht abgegolten wurde, oder

f) wenn auf einen Abgabensanspruch zu Unrecht ganz oder teilweise verzichtet oder eine Abgabenschuldigkeit zu Unrecht ganz oder teilweise nachgesehen wurde.

Der Senat geht – wie unten dargelegt – davon aus, dass beim Kauf des gegenständlichen Ufergrundstückes die Bewertung des im Betriebsvermögen sich befindlichen Grundstückes weit überhöht vorgenommen wurde. Im Gegenzug wurden die von den Gesellschaftern D und C A gleichzeitig erworbenen Grundstücke viel zu niedrig bewertet. Durch diese unrichtige Bewertung der Grundstücke wurden die von der Betriebsprüfung festgestellten zu niedrigen bescheidmäßigen Steuerfestsetzungen (Körperschaftsteuer, Umsatzsteuer) bzw. bisher nicht vorgenommenen Steuerfestsetzungen (Kapitalertragsteuer) verursacht und bewirkt.

Im Hinblick auf die extrem große Abweichung der Bewertungen (insbesondere die Bewertung der von den Ehegatten A erworbenen Grundstücken mit 3 Mio S, wobei allein schon die ca. 20 Meter breite Uferzone bei einem ortsüblichen Quadratmeterpreis ein Vielfaches wert ist), geht der Senat davon aus, dass diese unrichtige Bewertung und die daraus sich ergebende Abgabenverkürzung jedenfalls in Kauf genommen wurde und somit zumindest bedingter Vorsatz, welcher für das Vorliegen einer Abgabehinterziehung ausreicht, gegeben ist. Im Hinblick darauf, dass sich zum maßgebenden Zeitpunkt 1993 bzw. 1994 der Wohnsitz des Ehepaares A direkt angrenzend zu den erworbenen Grundstücken befunden hat, und im Hinblick darauf, dass sich der Erwerbsvorgang nach eigenen Angaben des D A über mehrere Jahre hingezogen hat und die Ehegatten A somit ausreichend Zeit hatten sich über die ortsüblichen Preise zu informieren, geht der Senat davon aus, dass dem Ehepaar A die ortsüblichen Preise für Ufergrundstücke am B bekannt waren und ihnen die krasse Unterbewertung der von ihnen gekauften Grundstücke bzw. korrespondierend die krasse Überbewertung des von der Bwin. erworbenen Grundstückes offensichtlich bewusst war und diese unrichtige Bewertung und die dadurch verursachten steuerlichen Folgen von den Ehegatten A billigend in Kauf genommen wurden.

Der Senat geht daher davon aus, dass jedenfalls im Hinblick auf die Kapitalertragsteuer von den Ehegatten A der Tatbestand der Abgabehinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG erfüllt wurde.

Die Verjährungsfrist für die Kapitalertragsteuer verlängert sich daher auf zehn Jahre. Die Erlassung der Kapitalertragsteuerbescheide mit 29. August 2002 erfolgte daher vor Ablauf der Verjährungsfrist und somit zu Recht.

C. Berufung gegen die Sachbescheide

1. Vorliegen einer verdeckten Gewinnausschüttung (Grundstückskauf)

Verdeckte Ausschüttungen sind alle außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung gelegenen Zuwendungen einer Körperschaft an Anteilshaber, die das Einkommen der Körperschaft vermindern und ihre Wurzel in der Anteilshaberschaft haben (vgl. VwGH 30. 05. 2001, 99/13/0024).

Eine verdeckte Gewinnausschüttung liegt im vorliegenden Fall dann vor, wenn das von der Bwin. angeschaffte Grundstück (EZ 90), welches zeitgleich mit der Anschaffung des Grundstückes (EZ 405) durch die Ehegatten A (Gesellschafter der Bwin.) vom gleichen Verkäufer (G H GesmbH) zu einem überhöhten Preis von rd. 28 Mio S erworben wurde, um dem Ehepaar A den Erwerb ihres Grundstück um den unter Wert liegenden Preis von lediglich 3 Mio S zu ermöglichen.

Der für die Beurteilung, ob zu Lasten der Bwin. die von ihr gekauften Grundstücke zu hoch bewertet wurden ist, maßgebliche Wert ist der gemeine Wert gemäß § 10 BewG 1955. Der gemeine Wert wird durch den Wert bestimmt, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes bei einer Veräußerung zu erzielen wäre. Dabei sind alle Umstände, die den Preis beeinflussen, zu berücksichtigen. Ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse sind nicht zu berücksichtigen. Der gemeine Wert ist im Regelfall mit dem Verkehrswert ident, welcher nach § 2 Abs. 2 LBG der Preis ist, der bei einer Veräußerung der Sache üblicherweise im redlichen Geschäftsverkehr für sie erzielt werden kann. Die besondere Vorliebe und andere ideelle Wertzumessungen einzelner Personen haben bei der Ermittlung des Verkehrswertes außer Betracht zu bleiben.

Grundsätzlich kann bei den vorliegenden Umständen (Käufer und Verkäufer sind einander fremd) davon ausgegangen werden, dass der für alle Grundstücke bezahlte Gesamtpreis von 31 Mio S dem tatsächlichen Verkehrswert zum Veräußerungszeitpunkt (22./23. Dezember 1993) entsprochen hat.

Entscheidende Frage ist nun, wie sich dieser Verkehrswert auf die jeweils von den beiden Käufern erworbene Grundstücke aufteilt.

Aus dem Verfahrensablauf beim Kauf der Grundstücke geht hervor, dass es der Verkäuferin (G H GesmbH) nur darum ging die 31 Mio S für alle Grundstücke zu erzielen. Wer wie viel für

welche Teilgrundstücke bezahlte, war der Verkäuferin grundsätzlich gleichgültig. Nach den Angaben der für die G H GesmbH Handelnden wurde letztlich das telefonische Angebot von „31 Mio S für alles“ von Herrn A D , der dabei offensichtlich sowohl für die Bwin. als Geschäftsführer als auch für sich und C A agierte, angenommen. Die endgültige Preiszuweisung in den schriftlichen Verträgen wurde offensichtlich auch von Seiten des Herrn A vorgenommen (vgl. *Erhebung 300550/01 FOI Karl ST : folgender Aktenvermerk über ein Telefonat mit Herrn Mag. A1 wurde schriftlich festgehalten: ... Die Zuschlagserteilung erfolgte durch ein Telefonat mit A . Die Aufteilung des Gesamtkaufpreises dürfte auf Wunsch von A erfolgt sein. Er wurde jedoch aufmerksam gemacht, dass er den Kaufpreis auch dem Finanzamt gegenüber glaubhaft machen muss.*)

Da die Grundstückstransaktion zwischen Fremden abgewickelt wurde, ist nach Ansicht des Senates davon auszugehen, dass der Preis dem tatsächlichen Wert zum Verkaufszeitpunkt entsprochen hat. Gründe für das Vorliegen eines Liebhaberpreises (weder für einen Kaufpreis unter Wert noch für einen Kaufpreis über dem üblichen Wert) sind nicht ersichtlich.

Die Grundstücke 1846/2 und 1871/3 sind insoweit vergleichbar als sie beide direkt an den B angrenzen. Der an den B direkt angrenzende Uferstreifen ist bei beiden Grundstücken ungefähr 40 m lang (1846/2: 38m und 1871/3: 43m). Bei der Bewertung dieses Uferbereiches (bis ca. 20 Meter landeinwärts) sind sich die Sachverständigen grundsätzlich einig, dass zum Bewertungsstichtag für den Quadratmeter ca. 10.000,00 S anzusetzen sind. Diese beiden Uferstreifen sind offensichtlich das Wertvollste, da der Besitz eines Badeplatzes direkt am B am Markt äußerst begehrt ist. Dieser Uferstreifen ist bei den beiden genannten Grundstücken daher nach Ansicht des Senates (in Übereinstimmung mit der Bewertung durch die Sachverständigen ungefähr gleich viel wert (zahlenmäßig ungefähr im Bereich von 8 Mio Schilling). Der Wert des ca. 38m langen Uferstreifens auf 1846/2 beläuft sich bei 10.000,00 S pro m² auf ca. 7,6 Mio S. Der Wert des ca. 43m langen Uferstreifens auf 1871/3 beläuft sich bei 10.000,00 S pro m² auf ca. 8,6 Mio S. Nach Ansicht des Senates entfallen vom Gesamtwert aller Grundstücke von 31 Mio S somit jeweils mindestens diese Beträge auf die von der Bwin. bzw. dem Ehepaar A erworbenen Grundstücke. Der Rest des Kaufpreises (wie oben dargelegt ist der Kaufpreis auch als mit dem gemeinen Wert bzw. Verkehrswert gleich anzusehen) entfällt daher auf die restlichen Grundstücksteile.

Zu bedenken ist dabei jedenfalls, dass der Betrag der auf den Uferstreifen des Grundstückes 1846/2 (Ehepaar A) entfällt allein schon zweieinhalb mal so hoch ist wie die Bewertung des gesamten Grundstückes 1846/2 (zusätzlich zu den 760m² Uferstreifen noch 4172m² Hinterland als Grünland gewidmet) plus die Grundstücke 1871/1, 1860 und 1861/1 (zusätzlich 2183m² als Bauland gewidmet) mit ca. 3 Mio S durch das Ehepaar A bzw. durch die

Berufungswerberin (Geschäftsführer D A). Es liegt auf der Hand, dass dadurch, dass zusätzlich zum Uferstreifen im Wert von ca. 7,6 Mio S noch weitere Grundstücke in B nahe im Ausmaß von über 6.000m² erworben werden, der Wert der gesamten Grundstücke keinesfalls auf 3 Mio S gedrückt, sondern erhöht wird. Dazu kommt, dass die Grundstücke 1871/1, 1860 und 1861 direkt an das dem Ehepaar A bereits gehörende Grundstück 1855/2 angrenzen und das Ehepaar neben dem Erwerb eines eigenen Badeplatzes auch an der Vergrößerung und Arrondierung ihres Besitzes besonders interessiert war. Eine Bewertung der zusätzlich zum Uferstreifen erworbenen Grundstücke mit faktisch NULL und zusätzliche Abwertung des teuren Uferstreifens geht nach Ansicht des Senates an der Wirklichkeit vorbei. Eine Bewertung aller vom Ehepaar A erworbenen Grundstücke mit zusammen ca. 3 Mio S ist daher nach Ansicht des Senates vollkommen verfehlt und kann daher nach allgemeiner Lebenserfahrung nur als extreme Unterbewertung qualifiziert werden.

Bei dieser Sachlage stellt sich somit in weiterer Folge die Frage, wie der Rest des Kaufpreises auf die restlichen Grundstücke (außer den beiden Uferstreifen) aufzuteilen ist. Dies erfolgt im Folgenden ausgehend von der Bewertung der einzelnen Teilflächen durch den Sachverständigen J .

Zur Bewertung der Grundstücke durch SV Ing. J .

Die Grundstücke werden von ihm nach dem Vergleichswertverfahren bewertet.

Im Folgenden werden die einzelnen Grundstücksteile ausgehend von der Bewertung durch SV Ing. J (unter Berücksichtigung der Stellungnahme vom 29. Juli 2002 zu den Gutachten der SV K1 und Dr. MM) beurteilt und dabei die Einwendungen der beiden anderen Sachverständigen gewürdigt.

Bewertung der EZ 405, (Käufer D und C A):

Bestehend aus: 1846/2, 1852/1, 1852/2, 1871/1, 1860, 1861/1

1846/2:

Das Grundstück ist ein Ufergrundstück im Ausmaß von 4932 m².

Ein 20 m breiter Uferstreifen von 38 m Länge wird von SV Ing. J mit 10.000 S/m² bewertet. Der Rest mit Grünlandwidmung mit 300 S/m².

Diese grundsätzliche Bewertung mit diesen Preisen wird von den beiden anderen Sachverständigen geteilt.

Dr. MM berücksichtigt zusätzlich eine Wertminderung des Uferbereichs wegen der Pumpstation um 500 S/m² auf 9.500 S/m². Dies wird von SV J deswegen nicht berücksichtigt, weil er davon ausgeht, dass die Pumpstation auf dem Grundstück 1852/1 bzw. 1852/2 (Weg) liegt. Da dieser Weg als Zugang sowohl zu den von der Bwin. erworbenen Grundstück als auch zu den von den Ehegatten A erworbenen Grundstücken dient, wird der Weg von ihm nicht extra bewertet, da er davon ausgeht, dass dieser Weg für beide Eigentümer gleich wertvoll ist, gleichgültig, ob einer den Weg auf Grund seiner Eigentümereigenschaft und der andere auf Grund eines Wegerechtes benützen darf.

Bei der Bewertung des Grundstückes 1846/2 wird vom SV J für das Benützungsrecht des Segelclubs eine Abwertung durch einen pauschalen Abschlag bei der Bewertung berücksichtigt. Insgesamt ergibt sich daher bei der Beurteilung durch die Sachverständigen im Wesentlichen kein grundsätzlicher Gegensatz.

Die Bewertung des Grundstückes EZ 405 durch SV Ing. J wird daher im Wesentlichen von den beiden anderen Sachverständigen geteilt und auch vom Senat als richtig angesehen.

Gutachten des SV Dr. MM

Der SV Dr. MM bewertet die EZ 405 nach dem Vergleichwertverfahren.

Auch er kommt hinsichtlich der Uferzone von rund 700 m des Grundstückes Nr. 1846/2 auf einen Wert von 6.650.000,00 S. Die Restfläche Grünland wird mit 300 S/m² bewertet, also mit 1.269.600 S. Die restlichen Grundstücke dieser EZ (z.T. Bauland, z.T. Verkehrsfläche) werden von ihm mit 1.746.400 S bewertet.

Insgesamt ermittelt er für die des Grundstückes Nr. 1846/2 einen Gesamtwert von 10.351.200 S. Damit liegt dieser ermittelte Wert in dem Bereich, der auch von den anderen Sachverständigen ermittelt wurde.

1871/1, 1860, 1861/1:

Diese zusammenhängenden Grundstücke sind keine Ufergrundstücke, sondern liegen ab 100m von Ufer entfernt. Sie grenzen direkt an die dem Ehepaar A gehörige Liegenschaft 1855/2.

Die Grundstücke waren zum Bewertungsstichtag als Bauland (Kur oder Fremdenverkehrsgebiet) gewidmet.

Diese Grundstücke wurden von SV J mit 1.350,00 S/m² bewertet. Das Risiko der Nichterteilung der naturschutzbehördlichen Bewilligung bzw. der Zeitverlust bis zur Erteilung

wird von SV J mit einem Abschlag von den üblichen 2.300,00 S/m² auf 1.350,00 S/m² berücksichtigt.

SV Dr. MM bewertet diese Grundstücke, obwohl sie als Bauland gewidmet sind, „wegen Unbebaubarkeit, praktisch nicht verkehrsfähig“ mit 1.200,00 S/m².

Allein der SV K1 bewertet diese Grundstücke mit lediglich 300 S/m². Zur Begründung gibt er an, dass es „wegen des Fehlens eines Gebäudebestandes nicht mit einem Baulandpreis zu bewerten sei. Dies deshalb, weil die Naturschutzbehörde aus diesem Grund einer Bebauung nicht zustimmen würde.“

Durch die Widmung als Bauland hat die zuständige Gemeinde ihr grundsätzliches Interesse und Zustimmung an der Bebauung bekundet. Aus naturschutzrechtlichen Gründen wird nicht jede beliebige Bebauung durch den Eigentümer möglich sein. Der Unabhängige Finanzsenat geht bei der Bewertung jedoch grundsätzlich davon aus, dass bei **einer Widmung eines Grundstückes als Bauland eine Bebauung in einer Form, welche den Anliegen des Naturschutzes Rechnung trägt, auch mit naturschutzbehördlicher Zustimmung möglich sein wird**. Dabei ist zu berücksichtigen, dass auch Richtung See auf dem Nachbargrundstück 1871/3 bereits große Gebäude stehen. Eine Bewertung mit dem reinen Grünlandpreis von 300,00 S/m² erscheint daher völlig unangemessen. Lt. SV K1 ist für ein Grundstück in dieser Lage bei Bebauungsmöglichkeit ein Preis von 3.400,00 S/m² angemessen. Der Unabhängige Finanzsenat ist jedoch der Ansicht, dass der Ansatz eines so hohen Quadratmeterpreises auf Grund der wohl bestehenden Einschränkungen, welche sich aus den naturschutzrechtlichen Bestimmungen ergeben, auf dem allgemeinen Grundstücksmarkt nicht erzielen lassen. Da die notwendige naturschutzbehördliche Genehmigung, nach allgemeiner Erfahrung oft erst nach einem längeren Verfahren erreicht werden kann, wird eine solche Unannehmlichkeit in die Preisgestaltung und somit den Wert des Grundstückes einfließen. Diese Beschränkung wirkt sich negativ auf den Marktpreis aus, weshalb der vom SV K1 genannte Preis nicht zu erzielen sein wird. Ein potentieller Käufer wird diesen durch die erforderliche naturschutzbehördliche Genehmigung als wahrscheinlich anzusehenden Zeitverlust und die möglicherweise durch ein langwieriges Verfahren verursachten Kosten bei seiner Preisgestaltung berücksichtigen.

Der Unabhängige Finanzsenat ist daher der Ansicht dass der vom SV J angesetzte Wert, wobei er grundsätzlich von einem Preis von 2.300,00 S/m² ausgeht und zusätzlich die Risiken hinsichtlich der naturschutzbehördlichen Bewilligung entsprechend in Abzug bringt, der Realität am nächsten kommt.

EZ 90, (Käufer ist die Bwin.)

Die EZ 90 besteht aus dem Grundstück 1871/3

1871/3

Auf dem Grundstück befand sich zum Bewertungsstichtag (23.12.1993) der Gebäudekomplex des Erholungsheimes der G H GesmbH. Das Grundstück war als Bauland, Sonderwidmung Kur- oder Fremdenverkehrsgebiet, gewidmet. Lt. SV J ist die Bebauung durch die Bindung an eine naturschutzbehördliche Genehmigung stark eingeschränkt, während SV K1 durch diese Sonderwidmung gewisse Schwierigkeiten hinsichtlich einer wirtschaftlich optimalen Bebauung sieht. Die Gutachter sind sich aber im Wesentlichen einig, **dass** gewisse Schwierigkeiten eine wirtschaftlich optimale Bebauung jedenfalls behindern.

Der Unabhängige Finanzsenat geht aus diesem Grund davon aus, dass diese zu befürchtenden Schwierigkeiten bei der Bewertung wertmindernd zu berücksichtigen sind.

Wie oben schon dargelegt wird von allen drei Sachverständigen im Wesentlichen übereinstimmend der Seeuferbereich in einer Tiefe von ca. 20m landeinwärts wie bei der EZ 405 mit 10.000,00 S bewertet.

Für die restliche Fläche (Bauland) wäre nach der gutachtlichen Stellungnahme des SV K1 ein Preis von 3.400,00 S/m² angemessen. Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates ist jedoch im Hinblick auf die unstrittigen Schwierigkeiten (siehe oben) bei der Bebauung ein Abschlag geboten und sind daher die von SV J angesetzten 2.300,00 S/m² als richtig anzusehen.

Bewertung der EZ 90 durch SV Dr. MM

Ein Uferbereich von ca. 1.708m² wird von ihm im Vergleichswertverfahren mit 10.500 S/m² bewertet, sodass sich dabei ein Wert von 17.934.000,00 S ergibt. Anzumerken ist, dass er nicht nur einen 20m breiten Uferstreifen (das wären etwa 860m²), wie die anderen SV sondern eine Fläche von 1.708m² große Fläche mit diesem hohen Quadratmeterpreis bewertet.

Die anderen Teile der EZ 90 werden von ihm im sogenannten "Bauträgerverfahren" ermittelt, wobei er nach seinen eigenen Angaben den Bodenwert aus dem kalkulierten Verkaufspreis für ein Gebäude oder einen Gebäudeteil durch Abzug der Baukosten ermittelt.

Dabei kommt er auf einen Wert von insgesamt 37.638.456 S.

Den Verkehrswert für die gesamte EZ 90 ermittelt er somit mit 55.572.000 S.

Zu diesem Gutachten ist anzumerken, dass erste Zweifel an der Richtigkeit dieses ermittelten Wertes schon dadurch geweckt werden, dass insbesondere der Wert für die EZ 90 schon beinahe doppelt so hoch angenommen wird, wie der tatsächliche Kaufpreis (**unter einander Fremden!**) von ca. 31 Mio S für alle insgesamt erworbenen Grundstücke. Gegen die Richtigkeit der Ermittlung dieses Wertes zum Stichtag 23. Dezember 1993 spricht auch der von SV J vorgebrachte Umstand, dass 731/1000 Anteile dieser Liegenschaft in den Jahren 1996 bis 2001 um 45.623.789 S weiterveräußert wurden, obwohl dazwischen nachweislich 24.219.080 S in das Gebäude investiert wurden und die Verzinsung des eingesetzten Kapitals zu berechnen war.

Im Übrigen schließt sich der Unabhängige Finanzsenat dem Vorbringen des SV J in dessen Stellungnahme vom 29. Juli 2002 an.

Sowohl der SV Dr. MM (Verkehrswert) als auch der SV K1 („Gesamtwert, Ausgangswert, Vergleichswert“) kommen auf wesentlich höhere Werte als den von der Bwin. und dem Ehepaar A tatsächlich bezahlten Kaufpreis. Um auf diesen wesentlich niedrigeren Betrag zu kommen, werden von diesen Sachverständigen diese Beträge entsprechend verhältnismäßig vermindert. Der SV K1 führt dazu an : *Dass Wert und Preis in der Praxis und somit auch im gegenständlichen Fall nicht übereinstimmen (müssen/können) verdeutlicht zusätzlich auch folgender Vergleich: Ein Einfamilienhaus mit einem Wert (Sachwert) von beispielsweise 15 Mio S wird aus nicht näher zu erläuternden Gründen um diesen hohen Wert (Preis) unverkäuflich sein. Das heißt, dass dieser Wert an die Marktsituation (geringere Nachfrage) anzupassen ist, somit der „Gemeine Wert“ bzw. „Verkehrswert“ von 15 Mio S abzuleiten ist.*

Diesen Ausführungen ist insoweit zuzustimmen, dass Preis und Wert eines Grundstückes auseinander fallen können, wie z.B. in dem vom Sachverständigen angeführten Fall eines besonders teuer und offensichtlich speziell ausgeführten Einfamilienhauses. Dabei kann es sicherlich vorkommen, dass auf dem Markt kein Käufer zu finden ist, der die Besonderheit, Exklusivität oder besonders teuer ausgeführte Immobilie entsprechend honorieren will.

Dieser vom Sachverständige K1 erhobene Einwand kann nach Ansicht des Senates jedoch nicht undifferenziert verallgemeinert werden; Insbesondere bei einem nichtbebauten Grundstück [wie z.B. im gegenständlichen Fall bei den Uferbereichen (Badestrand) der beiden zu bewertenden Grundstücken]. Es ist keine Besonderheit oder sonstiges Spezifikum für den Senat ersichtlich, warum gerade bei solchen Grundstücken Wert und Preis auseinanderfallen sollen. Zu den zahlenmäßigen Darstellungen (Warum ist unstrittig der Uferbereich der Nr. 1846/2 allein ca. 7,6 Mio S wert und soll durch den gemeinsamen Verkauf mit weiteren (bisher unbebauten) Grundstücken gemeinsam nur noch ca. 3 Mio S wert sein?) wird auf die obigen Darstellungen verwiesen.

Falls ein entsprechender Abwertungsbedarf vom Gemeinen Wert bzw. Verkehrswert zum tatsächlichen Preisbestehen sollte, so kann diese Abwertung nicht undifferenziert pauschal bei allen Grundstücken vorgenommen werden. Es muss ein konkreter Grund vorhanden sein, um eine Abwertung des Gemeinen Wertes bzw. Verkehrswertes vornehmen zu können. Ein solcher konkreter Grund für eine Abwertung, der eine Differenz zum Kaufpreis erklären könnte, ist hinsichtlich der von den Ehegatten A erworbenen Grundstücken nicht ersichtlich. Der vom SV K1 festgestellte Wert von 8.953.400,00 S und der von Dr. MM 9.916.000,00 S bedarf daher keiner Abwertung oder Anpassung, da dafür keine Gründe vorliegen. Diese Werte liegen auch bedeutend näher am vom SV J festgestellten Wert als dem im Kaufvertrag aufscheinenden Betrag von ca. 3 Mio S. Anzumerken wäre dabei auch noch, dass sogar der vom SV K1 verminderte Wert von ca. 4,371 Mio S weit von den 3 Mio S im Kaufvertrag entfernt ist. Dass dieser Betrag von ca. 3 Mio S nicht stimmen kann, war wohl auch der Bwin. bewusst, weil sie in der mündlichen Verhandlung eine Bewertung der vom Ehepaar A erworbenen Grundstücke mit 4 Mio S anbot.

Für eine Abwertung des von den Sachverständigen ermittelten Wertes der EZ 90 (Käufer die Bwin.) auf einen geringeren Preis lassen sich leichter Gründe finden (z.B. die Widmung als Kurgebiet und die dadurch eingeschränkte Bebaubarkeit oder die doch vergleichsweise große Fläche engen den potentiellen Käuferkreis ein und führen zu einer geringeren Nachfrage).

Von der Bwin. wird weiters insbesondere eingewendet, dass das (in der Nähe gelegene und als Vergleich heranzuziehende) Grundstück 1833/2 innerhalb weniger Jahre zweimal verkauft worden sei, einmal um ca. 20 Mio S (1998) und einmal um ca. 23 Mio S (2001).

Dem ist entgegenzuhalten, dass dieses Grundstück mit 1.787m² weniger als halb so groß ist wie das von der Bwin. erworbene Grundstück und kleinere Seeufergrundstücke offensichtlich weitaus begehrter sind als so große Seeufergrundstücke, wie das von der Bwin erworbene. Aus diesen Gründen ist der Wert dieser Grundstücke nicht vergleichbar. Außerdem sind diese Verkaufspreise vom Finanzamt als Liebhaberpreise eingestuft worden und sind diese Geschäfte überdies erst lang nach dem Bewertungsstichtag erfolgt, sodass auch deshalb eine Vergleichbarkeit nicht gegeben ist.

2. Nicht abzugsfähige Aufwendungen und Ausgaben (Pkt. 3) des Schlussbesprechungsprogrammes

Wird ein mit Fremdkapital finanziertes Wirtschaftsgut dem Betriebsvermögen für private Zwecke entzogen, gelangen auch die Verbindlichkeiten ins Privatvermögen und die Zinsen sind nach der Entnahme nicht mehr als Betriebsausgaben absetzbar (VwGH 30.9.1999, 99/15/0106, 99/15/0107). Umgekehrt wird bei Einlage eines fremdfinanzierten

Wirtschaftsgutes das in der Privatsphäre aufgenommene Fremdkapital zum Betriebsvermögen (VwGH 12.09.1989, 88/14/0188; VwGH 30.11.1999, 94/14/0166).

In Hinblick auf diese Rechtsprechung ist jener Teil der Finanzierungsaufwendungen, welcher auf die überhöhten Anschaffungskosten des Grundstückes entfällt als verdeckte Gewinnausschüttung zu werten. Dass diese berufungsgegenständlichen Finanzierungsaufwendungen nicht unmittelbar mit der Finanzierung des gegenständlichen Grundstückes zusammenhängen, wurde weder in der Berufung noch in der mündlichen Verhandlung behauptet.

In der mündlichen Verhandlung wurde vorgebracht, dass im Hinblick auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 19. Dezember 2006, 2004/15/0122, die Zinsen zur Finanzierung der verdeckten Gewinnausschüttung abzugsfähig seien.

Dem ist das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 17.10.2007, 2006/13/0069 entgegenzuhalten. Darin führt der Verwaltungsgerichtshof ua aus:

Ist nach dem Gesagten mit der belangten Behörde vom Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung auszugehen, so ist damit auch die Beantwortung der zweiten im vorliegenden Fall strittigen Frage (Behandlung der Aufwendungen für Fremdkapital) vorgezeichnet. In dem Ausmaß, in dem diese Aufwendungen den Ausschüttungen an Mag. B. zuzuordnen sind, sind sie nämlich auch unter Zugrundelegung des hg. Erkenntnisses vom 19. Dezember 2006, 2004/15/0122, nicht als betrieblich veranlasst anzusehen. Die Beschwerdeführerin hält dem - abgesehen von der wie gezeigt verfehlten Ansicht, es liege gar keine verdeckte Ausschüttung vor - nur entgegen, zwischen ihrer Fremdkapitalentwicklung und "den Auslagungen" des Mag. B. bestehe kein Zusammenhang. Dem ist freilich in Anbetracht des schon im Prüfungsbericht aufgezeigten kontinuierlichen Ansteigens der Bankverbindlichkeiten einerseits und der Entwicklung des Verrechnungskontos des Mag. B. andererseits nicht zuzustimmen. Die Beschwerde bestreitet auch nicht konkret die Feststellung des angefochtenen Bescheides, wonach bei Unterbleiben der "Entnahmen" die erzielten Einnahmen der Beschwerdeführerin hingereicht hätten, ihre laufenden Aufwendungen und Forderungsausfälle abzudecken. Dass die belangte Behörde bei der von ihr vorgenommenen schätzungsweisen Ermittlung des der verdeckten Ausschüttung zuzuordnenden Anteils an Zinsen und sonstigen Bankspesen im Detail falsch vorgegangen sei, wird in der Beschwerde - mit der im Folgenden dargestellten Ausnahme - gar nicht behauptet.

Der Verwaltungsgerichtshof führt somit in diesem Erkenntnis dezidiert aus, dass die mit der verdeckten Gewinnausschüttung zusammenhängenden Zinsenaufwendungen – auch in Hinblick auf das Erkenntnis vom 19. Dezember 2006, 2004/15/0122, nicht als betrieblich veranlasst anzusehen sind.

Dass die Betriebsprüfung bei der von ihr vorgenommenen schätzungsweisen Ermittlung des der verdeckten Ausschüttung zuzuordnenden Anteils an Zinsen und sonstigen Aufwendungen im Detail falsch vorgegangen sei, wurde weder in der Berufung noch in der mündlichen Verhandlung behauptet.

3. Gewinnrealisierung der Wohnungsverkäufe

Strittig ist, in welchem Jahr die Gewinne aus dem Verkauf der Eigentumswohnungen anzusetzen ist.

Die Bwin. stützt sich hinsichtlich ihrer Rechtsansicht, dass die Gewinnrealisierung der Wohnungsverkäufe erst mit dem Verkauf der letzten Wohnung im Jahr 1998 zu erfolgen habe auf deutsche Rechtsprechung und Literatur.

Dazu wird in der Berufung ausgeführt, dass der Erwerber einer Eigentumswohnanlage den Kaufpreis zum weitaus überwiegenden Teil für die Bausubstanz, somit den Miteigentumsanteil aufwende. Regelmäßig seien die über einen längeren Zeitraum veräußerten Wohnungen auch schon vor den Gemeinschaftseinrichtungen bezugsfertig. Daher könne in der Abnahme einer einzelnen Wohnung keine Abnahme des Gemeinschaftseigentums gesehen werden. Der Bauunternehmer trage bis zur Abnahme des Gemeinschaftseigentums das Risiko der Einrede des nicht erfüllten Vertrages. Korrekt wäre es demnach, unterschiedliche Gewinnrealisierungszeitpunkte für Sondereigentum und Gemeinschaftseigentum anzunehmen. Wegen der damit verbundenen rechnerischen Schwierigkeiten könne nach der deutschen Judikatur von einer Aufteilung des Gesamtgewinnes abgesehen werden. Es werde für zulässig erachtet, für die Gewinnrealisierung auf den Zeitpunkt anzustellen, in dem zivilrechtlich sowohl das Gemeinschaftseigentum als auch die letzte Wohnung der errichteten Wohnanlage abgenommen worden sind.

Diesem Vorbringen ist einerseits entgegenzuhalten, dass der Unabhängige Finanzsenat nicht an deutsche Rechtsansichten gebunden ist und es bei dieser Rechtsansicht der Steuerpflichtige durch Nichtverkauf oder sehr späten Verkauf der letzten Eigentumswohnung selbst in der Hand hätte, den Zeitpunkt der Gewinnrealisierung zu bestimmen und somit die Steuerpflicht sehr weit hinauszuzögern.

Außerdem handelt es sich bei dem berufungsgegenständlichen Wohnungskomplex um keine rein zur Veräußerung der Eigentumswohnungen bestimmte Wohnanlage, sondern werden einzelne Wohnungen auch durch die Errichtergesellschaft vermietet. Dieser Umstand führt dazu, dass die von der Bwin. angeführte deutsche Rechtsprechung ohnehin nicht anwendbar ist.

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates ist daher die Gewinnrealisierung im Zeitpunkt des Verkaufes der einzelnen Eigentumswohnungen anzunehmen. Der Unabhängige Finanzsenat erachtet die im Betriebsprüfungsbericht vertretene Ansicht als zutreffend.

Bezüglich dieses Sachverhaltes wird von der Bwin. auch vorgebracht, der Sachverhalt sei hinsichtlich des Zeitpunktes der Gewinnrealisierung in den Jahresabschlüssen ausführlich dargestellt und offen gelegt worden. Es liege daher diesbezüglich kein Wiederaufnahmsgrund vor.

Hinsichtlich der Jahre 1996 bis 1998 ergeben sich durch den Berufungspunkt „nichtabzugsfähige Aufwendungen und Ausgaben“, die im Zusammenhang mit der verdeckten Gewinnausschüttung durch die unrichtige Bewertung der erworbenen Grundstücke stehen, unzweifelhaft neue Tatsachen und Beweismittel, welche eine Wiederaufnahme des Verfahrens rechtfertigen.

In den neuen Sachbescheiden sind inhaltliche Fehler bei der Beurteilung von bekannten Sachverhalten daher ebenfalls zu korrigieren. Die Auswirkungen der vorgenommenen Änderungen stehen auch nicht in einem solchen Verhältnis zu den die Wiederaufnahme verursachenden Änderungen, dass die Wiederaufnahme aus Ermessensgründen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände, (§ 20BAO) zu unterbleiben hätte. Die Auswirkung der die Wiederaufnahme begründenden Tatsachen erfordert jedenfalls die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der berufsgegenständlichen Bescheide. Auch die Berichtigung des Gewinnrealisierungszeitpunkt ist daher im Hinblick auf die Rechtsrichtigkeit der Bescheide aus Zweckmäßigkeitsgründen vorzunehmen.

4. Investitionsfreibetrag

§ 10 Abs. 3 EStG 1998 lautet:

(3) Für Gebäude darf der Investitionsfreibetrag nur insoweit geltend gemacht werden, als sie unmittelbar dem Betriebszweck dienen oder für Wohnzwecke betriebszugehöriger Arbeitnehmer bestimmt sind.

Für Gebäude, die zur entgeltlichen Überlassung an Dritte (ausgenommen betriebszugehörige Arbeitnehmer) bestimmt sind, steht für vor dem 1. Februar 1993 anfallende Anschaffungs- oder Herstellungskosten ein Investitionsfreibetrag nur zu, wenn der ausschließliche Betriebsgegenstand die gewerbliche Vermietung von Wirtschaftsgütern ist.

Ein Gebäude dient unmittelbar dem Betriebszweck, wenn es von seiner Funktion her jene Tätigkeit(en) ermöglicht, die der Betrieb nach seinem Hauptzweck zur Erzielung von Betriebseinnahmen entfaltet (VwGH 06.05.1980, 0442/79; VwGH 07.12.1988, 88/13/0037).

Bei zur entgeltlichen Überlassung an Dritte bestimmten Gebäuden bzw. Teilen davon steht der Investitionsfreibetrag nur dann zu, wenn der Unternehmensgegenstand entweder unmittelbar (wenn auch nicht ausschließlich, **aber nach seinem Hauptzweck**) die entgeltliche Überlassung von Gebäuden ist, oder die Verwaltung fremden Vermögens ist und das Vermieten von Gebäuden daher der Sicherung dieses Vermögens dient (insbesondere Banken und Versicherungen).

Es stellt sich somit die Frage, was der Hauptzweck des Betriebes der Bwin. ist.

Die Bwin. betreibt einen Handel mit Nutzfahrzeugen, den Verkauf von Wohnungen und die Vermietung von Wohnungen.

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates ist jedenfalls der Umsatz ein geeigneter Indikator zur Beurteilung, ob ein Geschäftszweig des Betriebes den Hauptzweck des Unternehmens darstellt. Grundsätzlich ist die Bedeutung des Umsatzes aus der Gebäudevermietung zum Gesamtumsatz des vermietenden Unternehmens maßgebend. In Fällen, in denen die Gebäudevermietung 20% des Gesamtumsatzes des vermietenden Unternehmens erreicht, steht der Investitionsfreibetrag nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates daher zu.

Beim Vergleich der Umsätze stimmt der Unabhängige Finanzsenat der Betriebsprüfung insoweit zu, dass eine Zusammenballung von Einnahmen auf Grund von ertragsmäßig passiv abgegrenzten Vorauszahlungen außer Ansatz zu bleiben hat.

Unter diesen Umständen ergibt sich nach den in der Tz 26 des Betriebsprüfungsberichtes angeführten Umsatzverhältnissen, dass die Umsätze aus der Vermietung in allen vier dort angeführten Jahren unter 20% der Gesamtumsätze der Bwin. lagen. Die Vermietung stellt daher nur einen untergeordneten Bereich und keinen Hauptzweck des Betriebes dar.

Der Investitionsfreibetrag steht daher nicht zu, weil die Gebäude nicht unmittelbar dem Betriebszwecke dienen.

Auch in diesem Punkt schließt sich der Unabhängige Finanzsenat der im Betriebsprüfungsbericht vertretenen Ansicht an.

5. Änderung des Kfz Aufwandes 1997 bis 1999 (Tz 27)

Dass die Änderung des Kfz-Aufwandes inhaltlich unrichtig sei, wird von der Bwin. nicht behauptet. Die Bwin. bringt vor, eine Abänderung auf Grund der Wiederholungsprüfung sei unzulässig, weil sich diese auf die im Zusammenhang mit dem Tatvorwurf stehenden Umstände beschränken müsse.

Der Senat gesteht zu, dass sich **die Ermittlungen** der Wiederholungsprüfung prinzipiell auf die mit dem Tatvorwurf in Zusammenhang stehenden Umstände beschränken muss. Werden jedoch dabei auch weitere Unrichtigkeiten in den Bescheiden entdeckt, so sind bei allfällig zu erlassenden Wiederaufnahmsbescheiden auch diese Fehler zu berichtigen und zu berücksichtigen. Insbesondere bei der Ermessensübung, ob überhaupt ein Wiederaufnahmsbescheid zu erlassen ist, ist zu berücksichtigen, ob die Auswirkungen weiterer Änderungen beim Sachbescheid, die nicht auf die Wiederaufnahmsgründe zurück zu führen sind, nicht zu einer Unverhältnismäßigkeit zu Lasten der Bwin. führen.

Die außerbilanzmäßige Zurechnung auf Grund der Änderungen des Kfz-Aufwandes betragen lt. Tz. 27 des Betriebsprüfungsberichtes:

1997	11.637 S
1998	23.274 S
1999	23.274 S

Die in der Tz. 25 angeführten nicht abzugsfähigen Aufwendungen, die im Zusammenhang mit der verdeckten Gewinnausschüttung stehen, sind insgesamt bedeutend höher. Allein die Kürzung der Zinsen betrug:

1997	126.910 S
1998	56.700 S
1999	56.700 S

Im vorliegenden Fall liegt im Hinblick auf die zu den Wiederaufnahmsbescheiden führenden Gründe und im Hinblick auf die Auswirkungen der Änderung des Kfz-Aufwandes nach Ansicht des Senates keine Unverhältnismäßigkeit zu Lasten der Bwin. vor.

6. Provisionen (Tz 17)

Der Unabhängige Finanzsenat glaubt der Betriebsprüfung, dass - wie Herr A selbst angegeben hat - die T1 mit der Alleinvermittlung der Liegenschaft „Erholungsheim G H AG“ beauftragt worden ist. Da das Kaufanbot der Fa. H1 nicht angenommen worden sei, sei eine Stornogebühr verrechnet worden.

Der Unabhängige Finanzsenat ist der Ansicht, dass im gegenständlichen Fall die Provision bzw. die Stornogebühr für die nicht zustande gekommene Vermittlungsleistung „Verkauf Liegenschaft“ direkt in Zusammenhang mit unecht befreiten Umsätzen steht. Der

Unabhängiger Finanzsenat schließt sich diesbezüglich den Ausführungen der Betriebsprüfung im Betriebsprüfungsbericht an.

Der Vorsteuerabzug steht daher nicht zu.

D. Verfahrensrechtliche Einwendungen

1. Wiederholungsprüfung betreffend 1997 bis 1999

Grundsätzlich ist eine Außenprüfung für einen Zeitraum, für den eine Außenprüfung bereits vorgenommen worden ist, nur in den Fällen des § 148 Abs. 3 lit a bis c BAO zulässig. Gem. § 99 Abs. 2 FinStrG ist jedoch die Finanzstraßbehörde befugt, ohne die einschränkenden Bestimmungen des § 148 Abs. 3 BAO zur Klärung des Sachverhaltes Nachschauen und Prüfungen im Sinn der Abgabenvorschriften vornehmen zu lassen.

Die Betriebsprüfung führte– wie schon oben ausgeführt – zum Ergebnis, dass der einheitliche Gesamtkaufpreis in unsachlicher Weise auf Veranlassung der C und D A mit einem wesentlich überhöhten Ausmaß dem der Berufungswerberin erworbenen Anteil zugerechnet wurde, wodurch in der Folge Vermögenswerte der Berufungswerberin an die Gesellschafter ausgeschüttet wurden ohne dies der Kapitalertragsteuer zu unterwerfen oder in den Steuererklärungen offen zu legen. Die Betriebsprüfung kam zum Schluss, es bestehe der Verdacht, C und D A hätten Körperschafts- und Kapitalertragsteuer der Jahre 1993 bis 1999 in noch zu bestimmender Höhe vorsätzlich verkürzt.

Auf Grund dieser Feststellungen wurde der Prüfungsauftrag am 21. Jänner 2002 auf die Abgaben und Zeiträume Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer 1997-1999 und die Kapitalertragsteuer 1993 bis 1995 und 1997 bis 1999 ausgedehnt und die Rechtsgrundlage auf eine Prüfung gemäß § 99 Abs. 2 Finanzstrafgesetz geändert.

Wie oben dargelegt, teilt der Unabhängige Finanzsenat die Ansicht, der einheitliche Gesamtkaufpreis sei in unsachlicher Weise auf Veranlassung der C und des D A mit einem wesentlich überhöhten Ausmaß dem der Berufungswerberin erworbenen Anteil zugerechnet worden, somit die Voraussetzungen für die Betriebsprüfung nach § 99 Abs. 2 Finanzstrafgesetz zu Recht vorliegen.

Die Prüfung war daher zulässig.

2. Befangenheit des Sachverständigen Ing. J

Der SV J war zum Zeitpunkt der Gutachtenserstellung als Beamter bei der Finanzlandesdirektion für Oberösterreich ua wegen seiner Fachkenntnisse als Sachverständiger für Liegenschaftsbewertung beschäftigt. Eine Befangenheit, die nach Ansicht

der Bwin. darin liege, dass der SV J bei der Finanzlandesdirektion als Beamter tätig war und im Rahmen dieser Tätigkeit das Gutachten erstellte, kann vom Unabhängigen Finanzsenat darin nicht erkannt werden. Ein Befangenheitsgrund im Hinblick auf ein allfälliges Naheverhältnis zur Bwin. bzw. zu den Gesellschaftern der Bwin. wird auch nicht behauptet und ist auch nicht ersichtlich.

Aus all diesen Gründen konnte der Berufung kein Erfolg beschieden sein.

Linz, am 25. Februar 2008