



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Rudolf Wanke und die weiteren Mitglieder Oberrat Dr. Karl Zepitsch, Stv. Kammerdirektor Ing. Mag. Dr. Martin Jilch und Stadtrat Johann Gamper, im Beisein der Schriftführerinnen Sarah Jahns und Christina Klein, über die Berufung des Bw., vertreten durch LBG Wirtschaftstreuhand GmbH, Wirtschaftstreuhand, 7400 Oberwart, Wiener Straße 9-11, gegen den Bescheid des Finanzamtes Bruck Eisenstadt Oberwart, vertreten durch Fachvorständin Oberrätin Mag. Edith Hanel-Schmidt und Fachexpertin Hofrätin Mag. Anna Holper, betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2000 bis 2002 nach der am 9. September 2008 am Finanzamt in Eisenstadt durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Dem Berufungswerber (Bw.) sind unstrittigerweise die Einkünfte aus der Gutsverwaltung D zuzurechnen. Der Gewinn wird nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 ermittelt.

Beim Bw. fand eine Außenprüfung gemäß § 150 BAO unter anderem hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 2000 bis 2002 statt.

In Tz. 5 des hierüber erstatteten Berichtes vom 24. Juni 2005 heißt es:

„Darlehen ALB AG

Ein betrieblicher Zusammenhang zwischen der Gutsverwaltung D und der Fa. ALB für die unbedingte erforderliche Hingabe eines Darlehens ist in keiner Weise zu erkennen. Vielmehr handelt es sich in wirtschaftlicher Betrachtungsweise um ein Darlehen, welches die

Gesellschafter (Familie D) der ALB gewährt haben. Die Familie D hat mit 85% des Aktienbesitzes uneingeschränktes Entscheidungs- und Gestaltungsrecht bei der Fa. ALB AG.

Die Möglichkeit zur Abzinsung des Darlehens bzw. die Betriebsnotwendigkeit dieses Darlehens ist in keiner Weise unter Zugrundelegung steuerlicher Betrachtungsweise gegeben.

Das Darlehen wird daher nicht als betriebsnotwendig gewertet, mit allen daraus sich ergebenden steuerlichen Konsequenzen.

Der Zinsaufwand, Spesenaufwand und Zinsertrag in Zusammenhang mit diesem Darlehen wird daher aus der Gewinnermittlung ausgeschieden. Weiters wird die Abzinsung der Forderung im Jahr 2002 in der Höhe von € 398.955,90 nicht zum Abzug zugelassen (siehe NS).

Das Detail des Sachverhaltes ist aus der übermittelten Stellungnahme zur Besprechung vom 24.3.2005 ersichtlich.

Steuerliche Auswirkungen

<i>Zeitraum</i>	<i>2000</i>	<i>2001</i>	<i>2002</i>
	<i>ATS</i>	<i>ATS</i>	<i>Euro</i>
<i>Einkommensteuer</i>	<i>-170.127,53</i>	<i>418.314,22</i>	<i>472.072,12"</i>

Der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 10. Juni 2005 ist Folgendes zur Gewinnermittlung zu entnehmen:

	<i>2000</i>	<i>2001</i>	<i>2002</i>
<i>„Privatanteil Gebäude</i>	<i>1.000,00</i>	<i>1.000,00</i>	<i>1.000,00</i>
<i>50% Wohnung Wien</i>	<i>872,00</i>	<i>872,00</i>	<i>872,00</i>
<i>Provision Grundstücksverkauf</i>			<i>6.030,50</i>
<i>Zinsaufwand K</i>	<i>54.133,47</i>	<i>90.322,98</i>	<i>73.085,93</i>
<i>Zinsertrag K</i>	<i>-66.533,65</i>	<i>-59.951,25</i>	
<i>Spesen K</i>	<i>36,53</i>	<i>28,35</i>	<i>30,29</i>
<i>WB Forderungen</i>			<i>398.955,90</i>
<i>Summe Erfolgsänderungen</i>	<i>-10.491,65</i>	<i>32.272,08</i>	<i>479.974,62"</i>

Die „Sachverhaltsdarstellung Abzinsung Forderung ALB – Besprechung vom 24.3.2005“ (vom Prüfer am 5. April 2005 unterfertigt) wurde in weiterer Folge ergänzt und lautet gemäß Aktenvermerk vom 18. April 2005:

„Prüfungszeitraum der Gutsverwaltung Dr. D ist 2000-2002. Eigentümer der Gutsverwaltung sind Dr.K.D., Ing.N.D. (Sohn), Mag.M.H. (Tochter) und die T Stiftung. Allerdings hat Dr.K.D. das Fruchtgenussrecht in der Form, dass bis zu seinem Tod sämtliche Einnahmen bzw. Ausgaben, Dr.K.D. zu Lebzeiten zuzurechnen sind. Die diesbezügliche Berechnung findet im Einkommensteuerakt von Dr.K.D. St.Nr.: ZZZ/ZZZZ statt.

Weiters befinden sich im Eigentum der Familie D (wahrscheinlich zu überwiegenen Anteil im Besitz von Dr. D, Aufstellung des Steuerberaters fehlt noch immer), 85% in Form von Aktien

an der Fa. ALB AG in K. Die restlichen 15% gehören dem Staat K über einen Privatisierungsfonds (gesetzlich vorgesehen).

Seinerzeit wurde die Familie D in K enteignet. Die letzten Jahre wird darum gekämpft, diese Ländereien, die damals an den Staat gefallen sind, wieder zurück in den Familienbesitz zu bekommen. Es gab diesbezüglich bereits zahlreiche Gespräche und Verhandlungen, aber auf Grund der Bürokratie und Gesetzeslage des kr. Staates ist bis jetzt noch nicht viel erreicht worden.

Es geht dabei um ein sehr großes Vermögen. Eine Rückgabe gibt es allerdings nur, wenn durch die Rückgabe der Ländereien niemand zu Schaden kommt. Aus diesem Grund wurde vom Staat die Fa. ALB gekauft. Eigentümer sind zu 85% die Familie D, die restlichen 15% halten Kleinaktionäre und der Staat. Die Fa. ALB ist Eigentümer der Gebäude, Maschinen und der bewirtschafteten Tiere, ca. 1000 Rinder, und die Felder sind vom Staat gepachtet. Die Lage der Ländereien befinden sich ca. 2 Std. von G. Ein Schloss und ein Park wurden bereits an die Familie D zurückgegeben.

Aus dieser Darstellung geht hervor, dass Dr. D und seine Familie sehr großes persönliches Interesse haben, diese Ländereien in den Familienbesitz zurück zu bekommen.

Wie bereits oben angeführt, hat die Familie D 85% der Anteile an der Firma ALB.

Im Jahr 2000 kam es bei der kr. Firma ALB zu Liquiditätsengpässen bzw. Zahlungsschwierigkeiten. Um die Fa. ALB AG von der Familie D finanziell zu unterstützen, wurde eine steuerliche Konstruktion über die Gutsverwaltung Dr. D gewählt. Die Begründung und die Nachvollziehbarkeit warum nicht direkt die Familie D die Finanzierung übernommen hat, ist steuerlich nicht schlüssig dargestellt.

Die Konstruktion sieht folgendermaßen aus:

Die Gutsverwaltung D hat bei einheimischen Banken einen Kredit in der Höhe von S 23.000.000,00 aufgenommen (E Bank).

Gleichzeitig wurde dieses Geld als Darlehen an die kr.e Firma ALB weitergegeben. Grundlage war ein Darlehensvertrag vom 28.6.2000, Darlehensgeber Gutsverwaltung Dr. D, Darlehensnehmer ALB. Verzinsung 7%, Darlehenszweck: Rückzahlung des Darlehens samt Zinsen von ALB gegenüber der B Banka in K.

Rückzahlungsfrist 5 Jahre, und Zinszahlung halbjährig.

Die Zinsen für die Jahre 2000 und 2001 wurden zwar bei der Gutsverwaltung dem Forderungskonto ALB zugebucht, es erfolgten aber keine Zahlungen.

Da es im Jahr 2002 bei der ALB abermals zu Liquiditätsengpässen kam, und eine Insolvenz im Raum stand, wurde im Jahr 2002 um eine Zurechnung der Zinsen auf dem Forderungskonto verzichtet. Gleichzeitig wurde die Forderung an die Fa. ALB mit 4,375% abgezinst, sodass ein zusätzlicher Aufwand von € 398.955,90 entstand.

Bezüglich der Einbringung der Forderungen wurden keine gerichtlichen Maßnahmen gesetzt, da dadurch die Existenz der Fa. ALB gefährdet gewesen wäre und der Anspruch auf Restitution der Grundstücke nicht mehr intakt gewesen wäre. (Angabe Dr. D).

Besicherung der Kredite: In Österreich ist die E Bank ins Grundbuch gegangen, in K Dr. D.

Andere Gläubiger, z.B. Gemeinden, haben gegenüber der ALB auf keine Forderungen verzichtet.

Dr. D hat immer wieder bekräftigt, das er gegenüber seiner Familie verpflichtet ist, alles zu unternehmen, um diese enteigneten Grundstücke wieder zu bekommen. Es geht immerhin um 600 ha Ackerfläche und 2000 ha Wald. Aus dieser Argumentation ist allerdings wieder zu erkennen, dass es sich in erster Linie um das Interesse seiner Familie handelt, und daher um ein privates Engagement in Verbindung mit familiären Interessen handelt.

Das Engagement erfolgte daher auf freiwilliger Entscheidung des Dr. D, was immer wieder von Dr. D betont wurde (bei einer Besprechung vom 24.3.2005).

Die Vorgangsweise hält nach Meinung der Betriebsprüfung keinem Fremdvergleich stand. Ein betrieblicher Zusammenhang zwischen der Gutsverwaltung D und der Fa. ALB, für die unbedingte erforderliche Hingabe eines Darlehens ist in keiner Weise zu erkennen. Vielmehr handelt es sich in wirtschaftlicher Betrachtungsweise um ein Darlehen, welches die Gesellschafter (Familie D) der ALB gewährt haben.

Die Familie D hat mit 85% des Aktienbesitzes uneingeschränktes Entscheidungs- und Gestaltungsrecht bei der Fa. ALB AG.

Genau genommen wäre eventuell die Darlehenshingabe als Darlehen der Gesellschafter an die Fa. ALB zu werten. Die Zinsen aus verdecktem Grund- und Stammkapital sind grundsätzlich als verdeckte Ausschüttung zu qualifizieren.

Da nicht geklagt wurde und keine Einbringungsmaßnahmen gesetzt wurden, ist dies alles als eindeutiges Indiz zu werten.

Die Möglichkeit zur Abzinsung des Darlehens, bzw. die Betriebsnotwendigkeit dieses Darlehens, ist in keiner Weise unter Zugrundelegung steuerlicher Betrachtungsweise gegeben. Das Darlehen wird daher als nicht betriebsnotwendig gewertet, mit allen daraus sich

ergebenden steuerlichen Konsequenzen. Es steht auch eine verdeckte Ausschüttung für die Gesellschafter im Raum (verdeckte Einlage)."

Das Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart erließ mit Datum 6. bzw. 11. Juli 2005 Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2000 bis 2002, in welchen die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft wie folgt angesetzt wurden:

	2000	2001	2002
	ATS	ATS	Euro
<i>Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft</i>	-38.355	-566.069	4.950,38

Hinsichtlich des Einkommensteuerbescheides für das Jahr 2002 wurde begründend auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift und dem Prüfungsbericht zu entnehmen seien, verwiesen, hinsichtlich der Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2000 und 2001 darauf, dass es infolge der Umrechnung der Beträge von Euro in Schilling bzw. von Schilling in Euro zu geringfügigen Rundungsdifferenzen kommen könne.

Mit Schreiben vom 9. August 2005 erhob der Bw. durch seine steuerliche Vertretung – nach Stellung eines Fristverlängerungsansuchens – Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2000 bis 2002 vom 6. bzw. 11. Juli 2005:

„Es wird der Antrag auf Entscheidung durch den Berufungssenat gem. § 282 (1) Z 1 BAO und eine mündliche Verhandlung gem. § 284 (1) Z 1 BAO gestellt.

Berufungspunkt:

In oben angeführten Bescheiden hat die Behörde die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft abweichend von den Einkommensteuererklärungen gestützt auf Tz. 5 des Berichts vom 24.6.2005 über die Außenprüfung im Jahr 2000 um € 12.363,65 (ATS 170.127,53) reduziert, im Jahr 2001 um € 30.400,08 (ATS 418.314,22) erhöht und im Jahr 2002 um € 472.072,12 erhöht und dem entsprechend die Einkommensteuer, Anspruchszinsen und Vorauszahlungsbescheid festgesetzt. Dabei wurden von der Behörde abweichend von den Einkommensteuererklärungen Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben im Zusammenhang mit einem unten noch näher bezeichneten Darlehen von Dr.K.D. an die ALB AG nicht anerkannt. Gegen diesen Punkt der Bescheide wird Berufung erhoben.

Berufungsantrag:

Es wird Antrag gestellt, die Einkommensteuer, Anspruchszinsen und den Vorauszahlungsbescheid in den bekämpften Punkten der oben angeführten Bescheide erklärungskgemäß festzusetzen.

Begründung:

1) Darlehen ist notwendiges Betriebsvermögen des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes von Dr.K.D.

1) a) Beteiligung des Dr. D an der ALB AG dient dem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb von Dr.K.D.

Betriebswirtschaftliches Ziel der Gutsverwaltung Dr.K.D., ... G, war und ist es, für ihre Produkte nicht nur in Österreich, sondern auch in K und anderen Staaten im Osten einen Absatzmarkt aufzubauen.

Dieses Ziel wurde damit verfolgt, dass Dr.K.D. sukzessiv über die Jahre Anteile an der ALB AG vom Staat K erworben hat. Dabei handelt es sich um ein Unternehmen, dass in der Produktion und im Handel mit land- und forstwirtschaftlichen Produkten operativ tätig ist.

Festzuhalten ist, dass Dr.K.D. zivilrechtlicher Eigentümer einer Beteiligung an der ALB AG in K ist. Die ALB AG ist derzeit in folgenden Geschäftsbereichen aktiv tätig:

- Land- und forstwirtschaftliche Produktion,*
- Rinderzucht,*
- Führung des Betriebes eines großen Mischfutterwerkes,*
- Erzeugung von diversen Obstsorten, Obstgärten,*
- Saatgutaufbereitung-, sowie Saatgutvermehrungsanlagen,*
- Klein- und Großhandel, vor allem mit land- und forstwirtschaftlichen Produkten.*

Die ALB AG stellt somit wirtschaftlich ein wichtiges Standbein in K dar. Durch die wirtschaftlichen Aktivitäten der ALB AG werden in K Kontakte zu diversen Vertragspartnern hergestellt. Mit einem zukünftigen Beitritt Ks zur Europäischen Union werden diese Kontakte von besonderer Bedeutung sein, Produkte aus der österreichischen Gutsverwaltung Dr.K.D. in K zu vertreiben. Dass die enge Zusammenarbeit zwischen der Gutsverwaltung Dr.K.D. und der ALB AG in K jedenfalls schon ab dem Jahr 2000 geplant war, ergibt sich aus Umsätzen in der ersten Hälfte des Jahres 2001, wo die Gutsverwaltung Dr.K.D. Futtermais an die ALB AG im Umfang von € 22.835,96 geliefert hat. Aufgrund der schlechten Marktlage in K mussten die Lieferungen von Produkten vorübergehend ausgesetzt werden. Ab dem Jahr 2005 wird es jedoch planmäßig wieder zu Lieferungen von landwirtschaftlichen Erzeugnissen der Gutsverwaltung Dr.K.D. an die ALB AG kommen.

Festzuhalten ist somit, dass die Beteiligung des Dr.K.D. an der ALB AG notwendiges Betriebsvermögen für seinen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb, der Gutsverwaltung in G, darstellt. Dies wurde auch von der Behörde niemals bestritten, sondern anerkannt.

Darlehen von Dr.K.D. an die ALB AG:

Zur Bereinigung von veralteten Strukturen wurde von Dr.K.D. der ALB AG ein Darlehen im Betrag von ATS 23.000.000,00 mit einer Laufzeit von 5 Jahren und einer Verzinsung von 7% p.a. mit Darlehensvertrag vom 28.6.2000 gewährt. Dieses Darlehen wurde in K auf Liegenschaften der ALB AG grundbücherlich sichergestellt.

Da die ALB AG im Jahr 2002 – nicht zuletzt aufgrund der schlechten Marktlage in der Landwirtschaft – in Zahlungsschwierigkeiten geriet, musste Dr.K.D. auf die Rückzahlung und die Verzinsung des Darlehens für die Jahre 2002 bis 2007 verzichten.

Dass die Darlehensgewährung des Dr.K.D. an die ALB AG betrieblich veranlasst war, ergibt sich bereits aus dem Umstand, dass die Gesellschaftsanteile der ALB AG im land- und forstwirtschaftlichen Betrieb in G des Dr.K.D. notwendiges Betriebsvermögen darstellen. Wenn die Kapitalbeteiligung einer Gesellschaft notwendiges Betriebsvermögen darstellt, muss auch ein an die Gesellschaft gewährtes Darlehen, das für die betrieblichen Zwecke der Gesellschaft verwendet wird, notwendiges Betriebsvermögen darstellen. Der wirtschaftliche Sinn und Zweck des Darlehens war der, die ALB AG mit finanziellen Mitteln auszustatten, um den Betrieb nach Restrukturierungsmaßnahmen wirtschaftlich führen zu können. Damit sichert sich Dr.K.D. für seinen Betrieb in Österreich sämtliche Geschäftskontakte in K. Ein Wettbewerbsvorteil gegenüber Mitbewerbern zum Absatz seiner österreichischen Produkte in K bei EU-Beitritt Ks bleibt damit erhalten.

Dass die Gewährung des Darlehens betriebswirtschaftlich Sinn ergibt, kann auch aus der beiliegenden Planungsrechnung abgeleitet werden.

Zu Punkt 1) a) wurden von der Behörde keine Erhebungen und Feststellungen getroffen, weshalb ein Verfahrensmangel geltend gemacht wird.

1) b) Zu den Feststellungen der Behörde, das Darlehen hätte den Zweck, die Restitution von land- und forstwirtschaftlichen Flächen in K zu unterstützen:

Die Behörde stellt in einem Aktenvermerk vom 18.4.2005 (auf den in der Bescheidbegründung offenbar indirekt Bezug genommen wird) fest, dass sich 85% der Anteile an der ALB AG im Eigentum der Familie D befinden, 15% gehören dem Staat K über einen Privatisierungsfonds.

Der Umstand, dass auch Familienmitglieder an der ALB AG beteiligt sind, wird nicht schlagend, weil das von Dr.K.D. gewährte Darlehen unter fremdüblichen Bedingungen im eigenen betrieblichen Interesse des Dr.K.D. gewährt wurde und für den Fall, dass es nicht mehr zurückgezahlt werden kann, auf Liegenschaften im Eigentum der ALB AG grundbücherlich sichergestellt ist. Es sind insbesondere sämtliche Kriterien eines Fremdvergleiches erfüllt.

Wörtlich wird weiters festgestellt:

"Seinerzeit wurde die Familie D in K enteignet. Die letzten Jahre wird darum gekämpft, diese Ländereien, die damals an den Staat gefallen sind, wieder zurück in den Familienbesitz zu bekommen. Es gab diesbezüglich bereits zahlreiche Gespräche und Verhandlungen, aber auf Grund der Bürokratie und Gesetzeslage des kr. Staates ist bis jetzt nicht viel erreicht worden. Es geht dabei um ein sehr großes Vermögen. Eine Rückgabe gibt es allerdings nur, wenn durch die Rückgabe der Ländereien niemand zu Schaden kommt. Aus diesem Grund wurde vom Staat die Firma ALB gekauft. [...] Die Lage der Ländereien befinden sich ca. 2 Stunden von G. Ein Schloss und ein Park wurden bereits an die Familie D zurückgegeben."

Aus dieser Darstellung leitet die Behörde nun ab, dass Dr. D und seine Familie ein sehr großes persönliches Interesse daran haben, diese Ländereien in den Familienbesitz zurück zu bekommen. Es gehe dabei um 600 ha Ackerfläche und 2000 ha Wald. Bei der Darlehensgewährung von Dr. D gehe es in erster Linie um das Interesse seiner Familie und es handle sich um ein privates Engagement in Verbindung mit familiären Interessen.

Hierzu ist festzuhalten, dass ein privates Interesse nicht die betriebliche Veranlassung ausschließt. Das Motiv, Vermögen für die Familie zu bilden und ein persönliches Interesse daran, ist kein schädlicher Umstand für die Frage, ob ein Wirtschaftsgut betriebsnotwendig ist oder nicht.

Einzuräumen ist, dass die erwähnten Flächen in K, für die ein Restitutionsantrag gestellt wurde, vor der Enteignung im Jahr 1947 Teil der Gutsverwaltung der Familie D in G war. Der Restitutionsantrag wurde jedoch nicht von der Familie D, sondern von Dr. K. D. gestellt, der im Falle der Restitution auch Eigentümer dieser Flächen wird.

Wenn man der Argumentation der Behörde folgt und davon ausgeht, dass das Darlehen von Dr. K. D. an die ALB AG den Sinn und Zweck hat, den Restitutionsantrag zu unterstützen, so würde folgender Sachverhalt vorliegen und folgende Feststellungen wären zu treffen gewesen:

Mit dem Darlehen von Dr. K. D. wird die ALB AG unterstützt, Restrukturierungsmaßnahmen durchzuführen, um ihren Betrieb in K fortzuführen. Die ALB AG bewirtschaftet unter anderem auch landwirtschaftliche Flächen, die sich im Eigentum des Staates K befinden. Für diese Flächen hat Dr. D einen Restitutionsantrag gestellt. Mit der Bewirtschaftung dieser Flächen durch die ALB AG ist eine faktische Voraussetzung für den Antrag auf Restitution des Dr. K. D. von landwirtschaftlichen Flächen erfüllt, nämlich die, dass keinem kr. Landwirt ein Grundstück zur Bewirtschaftung entzogen wird. Kommt es zu einer Restitution, so erhält Dr. D Grundflächen, die er in seinen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb der Gutsverwaltung in Österreich wieder einzugliedern beabsichtigt. Sobald Dr. K. D. Flächen in K erwirbt, beabsichtigt

er diese dort zu bewirtschaften und den Markt in K mit in Österreich und K erzeugten Produkten verstärkt zu beliefern.

Die Darlehensgewährung stellt somit eine Maßnahme dar, das Eigentum an betrieblichen Grundflächen zu erwerben. Dass begründete Aussicht auf Restitution besteht, ergibt sich daraus, dass – wie die Behörde richtig festgestellt hat – der Staat K bereits Liegenschaften restituiert hat. nach Argumentation der Behörde stellt das der ALB AG gewährte Darlehen ein Vehikel dar, welches notwendig ist, damit Dr.K.D. das Eigentum an Acker- und Waldflächen vom Staat K erwerben kann. Diese Acker- und Waldflächen würden bei Dr.K.D. jedoch nicht Privat- sondern als Teil seiner Gutsverwaltung notwendiges Betriebsvermögen darstellen. Wenn Dr.K.D. ein Darlehen für den Zweck des Erwerbs von Betriebsgrundstücken gewährt, dann ergibt sich daraus, dass das an die ALB AG gewährte Darlehen Betriebsvermögen im land- und forstwirtschaftlichen Betrieb von Dr.K.D. darstellen muss.

Festzuhalten ist somit, dass das von Dr.K.D. der ALB AG gewährte Darlehen notwendiges Betriebsvermögen des land- und forstwirtschaftlichen Betriebs von Dr.K.D. darstellt.

a) Dies deshalb, weil durch den Betrieb der ALB AG Absatzmöglichkeiten für den land- und forstwirtschaftlichen Betrieb in Österreich geschaffen werden.

b) Wird unterstellt, dass das Darlehen deshalb gewährt wird, damit der Betrieb der ALB den Restitutionsantrag von Dr.K.D. unterstützt, wäre dies eine Maßnahme, um Betriebsvermögen für den land- und forstwirtschaftlichen Betrieb von Dr.K.D. zu erwerben. Für die Darlehensgewährung steht damit das betriebliche Interesse im Vordergrund (VwGH 13.12.1963, 865/61)

In beiden Fällen ist das Darlehen notwendiges Betriebsvermögen.

2) Abzinsung von unverzinslichen Forderungen:

Zur Zulässigkeit möchten wir die Rz. 2369 EStR zitieren:

Unverzinsliche oder niedrig verzinsliche Forderungen aus Darlehen oder Krediten

Eine Abzinsung ist bei einer Laufzeit von mehr als einem Jahr vorzunehmen (VwGH 14.12.1988, 84/13/0063).

Dadurch, dass die ALB AG in wirtschaftliche Schwierigkeiten geraten war, war es notwendig, auf die Zinsen für die Jahre 2002 bis 2007 zu verzichten. Damit ist die Forderung erklärungsgemäß im Jahr 2002 auf Grund der Judikatur des VwGH abzuzinsen.

3) Internationales Steuerrecht:

Zu bemerken ist, dass für den land- und forstwirtschaftlichen Betrieb des Dr.K.D. in K noch keine Betriebsstätte begründet ist. Das Besteuerungsrecht steht daher jedenfalls Österreich

zu. Somit ist auch die steuerliche Auswirkung durch die Abzinsung der Forderung im steuerlichen Einkommen von Dr.K.D. zu berücksichtigen.

Selbst wenn man eine Betriebsstätte, die vor Restitution der Flächen in K bloß aus dem gewährten Darlehen besteht, in K unterstellt, so würden aufgrund des Erkenntnisses des VwGH vom 25.9.2001, GZ 99/14/0217, die in K entstehenden Verluste in Österreich verwertet werden (vgl. den dieses Erkenntnis umsetzenden § 2 (8) EStG 1988).

II) Anmerkung:

Abschließend möchten wir anmerken, dass selbst wenn das Darlehen von Dr.K.D. an die ALB AG nicht Betriebsvermögen darstellen würde, die Behörde die Zinsen und Spesen für die Verbindlichkeit gegenüber der E Bank (die als Refinanzierung für das Darlehen an die ALB AG dient) als Werbungskosten (siehe dazu Rz 6131 EStR) hätte behandeln müssen, was zu negativen Einkünften aus Kapitalvermögen führen würde.

Planungsrechnung 2005

Ausweitung des Absatzes	fm	Preis	Schlägerungs-	Transport-	DB	Rohgewinn
			kosten	kosten		
Rundholz						
Eiche	300	67,00	18,00	12,00	37,00	11.100,00
Kiefer	200	44,00	16,00	12,00	16,00	3.200,00
Fichte	250	57,00	16,00	12,00	29,00	7.250,00
Schnittware						
Eiche	150	110,00	56,00	10,00	44,00	6.600,00
Kiefer	160	120,00	50,00	11,00	59,00	9.440,00
landwirtschaftliche Produkte	t	Preis	Produktions-			
			kosten			
	500	110,00	88,88		21,12	10.560,00
zusätzlicher Deckungsbeitrag						48.150,00

Planungsrechnung 2006

Ausweitung des Absatzes	fm	Preis	Schlägerungs-	Transport-	DB	Rohgewinn
			kosten	kosten		
Rundholz						
Eiche	300	67,00	18,00	12,00	37,00	11.100,00
Kiefer	250	44,00	16,00	12,00	16,00	4.000,00
Fichte	250	57,00	16,00	12,00	29,00	7.250,00
Schnittware						
Eiche	180	110,00	56,00	10,00	44,00	7.920,00
Kiefer	180	120,00	50,00	11,00	59,00	10.620,00
landwirtschaftliche Produkte	t	Preis	Produktions-			
			kosten			
	700	110,00	88,88		21,12	14.784,00

zusätzlicher Deckungsbeitrag						55.674,00

Planungsrechnung 2005-2010

Bezeichnung	2005	2006	2007	2008	2009	2010
Rundholz						
Eiche	11.100,00	11.100,00	11.388,60	12.185,80	15.000,00	17.000,00
Kiefer	3.200,00	4.000,00	4.104,00	4.391,28	6.000,00	7.000,00
Fichte	7.250,00	7.250,00	7.438,50	7.959,20	10.200,00	11.000,00
Schnittware						
Eiche	6.600,00	7.920,00	8.125,92	8.694,73	15.000,00	17.900,00
Kiefer	9.440,00	10.620,00	10.896,12	11.658,85	17.000,00	18.000,00
landwirtschaftliche Produkte						
	10.560,00	14.784,00	15.168,38	16.230,17	16.900,00	17.000,00
zusätzlicher Deckungsbeitrag	48.150,0	55.674,0	57.121,5	61.120,0	80.100,0	87.900,0

Aktenkundig ist unter anderem ein Bericht vom 24. Mai 2002 der steuerlichen Vertreterin der ALB, in welchem die wirtschaftliche Situation der ALB wie folgt dargestellt wird:

Übersetzung eines Schreibens von R. vom 24.5.2002 an die Gutsverwaltung Dr.K.D. in G.

Die positiven Erwartungen bezüglich der Geschäftstätigkeit der Firma ALB d.d. L., die für 2001 geplant waren, haben sich nicht erfüllt. Vor allem ist die Firma stark betroffen durch die Krise in der Fleischindustrie – hervorgerufen durch den Rinderwahn (BSE), sodass alle Sanierungsschritte, die durchgeführt wurden, keinen Einfluss gehabt haben auf die Verbesserung des Geschäftsergebnisses.

Die Gesellschaft realisiert schon in der Folge von mehreren Jahren Verluste bei der Geschäftstätigkeit, wobei einer der Gründe auch die allgemeine Wirtschaftspolitik der Republik K gegenüber dem landwirtschaftlichen Produktionssektor ist, aber vor allem sollten die Gründe bei ALB selbst behoben werden – mit einer qualitativeren Organisation der Geschäftstätigkeit bezüglich der Rationalisierung von Zeit und den Einsparungen von Energie und Rohstoffen, und ebenfalls dem Aufsuchen jener Formen von Landwirtschaft und Viehproduktion, das Profit bringt.

Von 1999 bis 2001, wie auch dem Plan für 2002 sind folgende Resultate realisiert worden:

	1999	2000	2001	in tausend K. Einschätzung 2002
Gesamteinnahmen	21.644	20.004	14.980	19.725
Materialkosten	17.666	15.412	11.124	14.352
Personalkosten	2.447	2.727	2.434	2.523
Amortisation	1.227	1.282	1.384	1.347
Abschreibung v. Forderungen	725	1.359	1.498	-
Übrigen Kosten	1.758	2.124	1.964	2.043

Geschäftsergebnisse – Verlust	(2.179)	(2.900)	(3.424)	(540)
Zinskosten minus den erhaltenen Zinsen	(2.427)	(1.491)	(742)	(1.463)
Resultat des Geschäftsjahres – Verlust	(4.606)	(4.391)	(4.166)	(2.003)

Cashflow (Geldfluss), welcher ausgearbeitet wurde mit der indirekten Methode, d.h. auf Grundlage der Änderung der Bilanzabschnitte, und aus dem Fluss der Finanzaktivitäten ist ersichtlich der positive Fluss, was heißt, dass sich die Fremdquellen der Finanzierung dauernd vergrößern.

			in tausend K.
Cashflow	1999	2000	2001
Geschäftsaktivitäten	(977)	2.403	(6.491)
Investitionsaktivitäten	(503)	(2.104)	(560)
Finanzaktivitäten	1.312	1.221	5.497
In Summe:	(168)	1.520	(1.554)

Die Sanierungsschritte, die vorher unternommen worden sind, wie auch der teilweise Verzicht auf die Zinszahlung seitens der Gutsverwaltung Dr.K.D. war nicht ausreichend genug zur Erfüllung einer positiven Geschäftstätigkeit.

Auf Grundlage solcher Wirtschaftseffekte droht ALB die Gefahr von Insolvenz und Konkurs. Wir weisen auf Artikel 39, Abs. 6 und 7 des Gesetzes über den Konkurs hin (NN RH 44/96, 22/99 und 129/00) gemäß dem die ermächtigte Person zur Vertretung des insolventen Schuldners verpflichtet ist, eine Anmeldung zu machen für ein Konkursverfahren innerhalb von 21 Tagen, wann die Insolvenz entstanden ist.

Im Sinne des Artikels 251 des Gesetzes über die Handelsgesellschaften (NN RH 111/93, 34/99, 52/00), wenn festgestellt wird bei der Ausarbeitung des Jahresplanes und anderer finanziellen Berichte, dass bei der Gesellschaft ein Verlust vorliegt in der Höhe der Hälfte des Basiskapitals, muss die Verwaltung umgehend die Hauptversammlung der Gesellschaft einberufen und darüber Bericht halten (dies kann 2002 passieren oder 2003, inwieweit mit Verlust weiter gewirtschaftet wird).

Die Arbeiten sind nicht durchgeführt worden seitens der Verwaltung der Gesellschaft, aber es herrscht die Gefahr vor bezüglich der Ingangsetzung eines Konkurses seitens anderer ermächtigten Personen gemäß dem Konkursgesetz.

Mit der Analyse der Geschäftstätigkeit der vergangenen Jahre sind Verluste festgestellt worden bei den Produktionssektoren

- der Mast von Fremdvieh (Dienstleistungsmast)
- Hühnermast
- Obstproduktion

Aus diesen Gründen sollte man zu einer Reorganisation übergehen mit dem Auflösen solcher Geschäftsaktivitäten, die Verlust bringen, mit der gleichzeitigen Organisation neuer Geschäftsaktivitäten wie z.B.:

- Saatgutproduktion (in früheren Jahren war diese Tätigkeit profitabel),*
- Produktion von Heilkräutern*
- Eigene Produktion und durch Kooperation (es sind Aktivitäten unternommen worden bezüglich des Absatzes – Export nach S), vor 10 Jahren war diese Produktion organisiert und hat positive Effekte bei der Geschäftstätigkeit gebracht*
- Mast von eigenem Vieh (bedarf nach liquiden Mitteln), welche seitens des Staates mitfinanziert wird mit Finanzförderungen von ca. 800 K./Stück mit besonderer Ausrichtung zur Schaffung von Biofarmen*
- Einfuhr von Maschinen und Anschlussgeräten für den Verkauf der selbigen an lokale Landwirte*

Die Effekte bei der landwirtschaftlichen Produktion sind ebenfalls niedrig, vor allem großteils aus der veralteten Mechanisierung (hohe Erhaltungskosten, geringer Nutzungsgrad der Zeit), aus diesen Gründen wird der Plan positiv bewertet der Einfuhr von Maschinen und Ausstattung in Zusammenarbeit mit der Gutsverwaltung Dr.K.D., G.

Die Dienstleistungsmast, an die sich ALB d.d. während 1999, 2000 und 2001 orientiert hat (hauptsächlich von liquiden Mitteln für die Organisation der Mast von Eigenvieh) hat in allen 3 Jahren Verluste verursacht. Zur Abwendung von Verlusten sind Aktivitäten geplant bei der Regelung einer qualitativen Unterbringung des Viehs (weniger Krankheiten, Kosten der Behandlung und Ausfälle) und durch das Vereinbaren besserer Dienstleistungsmastpreise. Ebenfalls ist geplant die Organisation einer besseren Ausnutzung der Zeit (Rationalisierung der Personalkosten) und Einsparungen bei den Kosten des Viehfutters (Maßnahme bei der organisierten Fütterung), um Futterstreuverluste zu vermeiden.

In diesem Teil ist es notwendig, ständig eine Kostenanalyse durchzuführen, sowie ständig Einsparungen vorzuschlagen durch Rationalisierung von Personal, funktionelle Arbeitsorganisation, Einführung von Belohnungen für erreichte positive Arbeitsergebnisse und Strafen für Ungehorsam und Faulheit.

Zwecks Transparenz des Gesagten, wie auch die Schaffung einer sichtbaren Kostenentstehung, solange man auf diese Einfluss nehmen kann, ist es notwendig, ein Controlling einzuführen und es ständig auszubauen und zu vervollkommen. Wir erwarten, dass ausschließlich aus eigenen Interessen die Gutsverwaltung Dr.K.D. mit ihrem Wissen, Willen und Fähigkeiten Einfluss nehmen wird auf die Verwaltung von ALB d.d. L., dass ihre

Vorschläge in die Tat umgesetzt werden, und vor allem die erlangte Erfahrung in der Wirtschaft in Österreich.

Weiters schlagen wir vor, dass zwecks einer eventuellen Sanierung der Gesellschaft eine teilweise Abschreibung der Forderungen vom Gläubiger in Anspruch genommen wird, der Verkauf langfristigen materiellen Vermögens, welches nicht in Funktion steht bei der Verrichtung der Wirtschaftsaktivitäten oder die durch die wirtschaftlichen Aktivitäten Verlust hervor bringt. Es werden bestimmte staatliche Unterstützungen erwartet und bezüglich dessen sind einige Schritte gesetzt worden.

Wir schlagen vor, dass umgehend Aktivitäten unternommen werden bei der Re-Programmierung der Schulden mit Unterstützung der kr. Bank für Erneuerung und Entwicklung in Übereinstimmung mit den gültigen Programmen in der Republik K.

Ebenfalls schlagen wir vor, dass mit Hilfe der Gutsverwaltung Dr.K.D. Möglichkeiten des Exportes ausgekundschaftet werden von Saatgutproduktionen, wie auch der Exportmarkt untersucht wird (besonders Österreich). Für Produkte aus dem gewinnbringenden Programmen, die Möglichkeit hätten, auf Fremdmärkten aufzutreten.

Bezüglich der begonnenen Schritte im Prozess der Konsolidierung der Geschäftstätigkeit schlagen wir vor, dass die Gutsverwaltung Dr.K.D., G für die restliche Laufzeit der aushaftenden Kredite auf die Abrechnung und Bezahlung der Zinsen verzichtet, auf dass sie Anspruch hat auf Grundlage der offenen Verbindlichkeiten. Dies ist für ALB d.d. entscheidend, wie auf Grundlage der Verringerung der Ausgaben und der Verringerung des Geldabflusses so auch als Beispiel für die übrigen Gläubiger und dem Staat bezüglich der Fällung von Beschlüssen und den übrigen noch bedeutenderen Schritten als Sanierung der Geschäftstätigkeit von ALB d.d. L.

Hierauf reagierte der Bw. mit Schreiben vom 5. Juni 2002 an die ALB:

Sehr geehrter Herr Ingenieur!

Bezugnehmend auf das Schreiben ihrer Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüferfirma R in V vom 24.5.2002, teilen wir Ihnen mit, dass wir auch auf Grund unserer mehrfachen Kontakte in dieser unerfreulichen Angelegenheit uns bereit erklärt haben, für das Jahr 2002 und die folgenden Jahre, unter Umständen bis zur endgültigen Fälligkeit der Kredite, auf die Anrechnung von Zinsen zu verzichten. Erst mit Beginn des Jahres 2007 werden neuerliche Gespräche hinsichtlich einer etwaigen Verzinsung für die Restlaufzeit geführt. Wir mussten uns leider überzeugen und auch rechtlich belehren lassen, dass dies die einzige Möglichkeit ist, um einen Konkurs der Firma zu vermeiden.

Entsprechend den Anordnungen unserer Vorfahren, sind wir verpflichtet, alles zu unternehmen, um die in K liegenden und entschädigungslos enteigneten Besitzungen des gräflich D'en Familienfideicommisses (das mit unserer Verwaltung in G eine rechtliche Einheit darstellt) zu rekonstruieren. Unser Engagement in der Firma ALB, die derzeit einen Großteil des einen Teil der seinerzeit enteigneten land- und forstwirtschaftlichen Flächen verwaltet, dient also diesem Zweck und es nicht unser, aber auch nicht Ihr Verschulden, dass die Bürokratie in K die Angelegenheit so schleppend behandelt, dass wir bezüglich der angemeldeten Ansprüche und deren Restitution in Natura noch zu keinem Abschluss gekommen sind.

In diesem Sinne werden wir unsere vertrauensvolle Zusammenarbeit fortsetzen und hoffen auch, dass der inzwischen begonnene wirtschaftliche Aufschwung Ks unsere Chancen verbessern wird.

Dieses Schreiben können Sie als Unterlage beim Handelsgericht in V vorlegen.

In einem Memo vom 20. Jänner 2005 hat der Bw. zur Notwendigkeit des Kreditengagements in K festgehalten:

Die Notwendigkeit eines Kreditarrangements der Gutsverwaltung bei der Firma ALB ergab sich aus der gesetzlichen Situation betreffend Vermögensrestitution in K. Das zuständige Denationalisationsgesetz sieht eine Rückgabe in Natura aus Staatsbesitz nur dann vor, wenn durch eine solche Rückgabe nicht bestehende Rechte neuerdings verletzt werden (Bauern, die ein Feld bewirtschaften oder Mieter, die in einer Wohnung sind oder betriebliche Gebäude nützen). Durch die Ausstattung der Firma, sowohl mit einem entsprechenden Viehbestand (Milchkühe und Mastvieh), sowie Maschinen (zum Teil gebrauchte Maschinen der eigenen Gutsverwaltung) und Übernahme alter Kredite und dadurch einen Teil der Finanzierung der Firma, sind diese Außenstände entstanden. Die bürokratischen Hindernisse, die im Zuge der Verhandlungen über die Restitution noch bestehen, verzögern die Angelegenheit, sodass sich derzeit nicht überschauen lässt, wie das Endergebnis ausfallen wird.

Die Firma ALB bewirtschaftet einen Teil der seinerzeit meinem Vater entschädigungslos enteigneten Felder, aber auch Gebäude und Meierhofanlagen und sollte der Mittelpunkt einer künftigen Gutsverwaltung in K werden, wie sie seit Jahrhunderten bestanden hat.

Die juristische Verquickung zwischen dem Betrieb G und Bu ist durch die alten Fideikommiss-testamente gegeben und bestehen auch intensive geschäftliche Beziehungen nicht nur mit der Gutsverwaltung, sondern auch mit der Firma E.G. und der Firma Sch.D..

Eine eigentliche Wertsteigerung dieser kr. Anlagen ist erst zu erwarten, wenn der Beitritt K zur EU bevorsteht, weil auch dann die damit verbundenen Förder- und Kreditmöglichkeiten sich eröffnen. In der Firma sind umfangreiche Rationalisierungs- und

Personaleinsparungsmaßnahmen getroffen worden und auch die rechtliche Verfolgung von Außenständen, wobei sich leider bei den größeren Summen ergeben hat, dass Insolvenzverfahren eingeleitet wurden und wir per Saldo eigentlich nur die Rückerstattung der bezahlten Mehrwertsteuerbeträge erreichen konnten. Zum Teil sind diese Prozesse noch anhängig.

Mit Bericht vom 16. September 2005 legte das Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor.

Am 24. April 2006 wurde am Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart in Oberwart die Sach- und Rechtslage erörtert (§ 279 Abs. 3 BAO).

Hierbei wurde ausgeführt, dass die 85%-ige Beteiligung an der ALB von Mitgliedern der Familie D gehalten wird. Formell Aktionär ist Dr.K.D., der teilweise treuhändig für die T Stiftung und die DG GmbH in K tätig ist.

Die Anteile an der DG GmbH in K hält ebenfalls Dr.K.D..

Das Stammkapital der ALB dürfte umgerechnet rund S 22 Mio. betragen haben.

Die regelmäßigen jährlichen Umsätze der Gutsverwaltung G betragen über S 30 Mio.

Die Umsätze mit der ALB in den Jahren 2000 bis 2002 betragen etwa zwischen 5 und 10% der Gesamtumsätze der Gutsverwaltung.

Neben der ALB gibt es weitere Geschäftspartner, mit denen die Gutsverwaltung in größerem Umfang Handel betreibt.

Die Zinsen, die die Gutsverwaltung selbst für das Darlehen bei der E Bank zahlen musste, wurden mit einem Gewinnaufschlag weiterverrechnet. Bei der E Bank waren 4,3% Zinsen zu zahlen, weiterverrechnet wurden 7%.

Die Forderungen an die ALB waren durch Hypotheken abgesichert.

Nach den damaligen Schätzungen von Banken sei, so Dr.K.D. und Ing.N.D., der Wert der Pfandgegenstände über der hingegebenen Darlehenssumme gelegen. Allerdings bestehe derzeit kein wirklicher Markt für Immobilien, sodass die Verwertung ein Problem darstelle.

Bei einer Insolvenz wäre 2002 nur ein weit unter dem Wert der Pfandgegenstände gelegener Versteigerungserlös erzielbar gewesen, sodass dieser Weg für die Gutsverwaltung nicht gangbar erschien.

Der Verzicht auf die Zinsen erfolgte auf Anraten der kr. Wirtschaftsprüfungsfirma, da ansonsten Insolvenz angemeldet werden hätte müssen.

Ing.N.D. verwies darauf, dass es ähnliche Finanzierungen, wenngleich im geringeren Umfang, bei dem von der Gutsverwaltung betrauten Frachtunternehmen sowie bei der Fernwärme G gegeben habe.

Der Kredit in K sei damals marktüblich verzinst gewesen.

Durch die Zusammenarbeit mit der ALB habe es auch eine Reihe von Synergien gegeben, etwa bei gemeinsamen Einkäufen, die sich allerdings schwer quantifizieren ließen.

Durch die BSE-Krise seien die Betriebsgebäude (Stallungen, Mischfutterwerk) in ihrem Wert massiv gefallen, da damals der Markt für Rindfleisch eingebrochen sei. Daher seien die als Sicherheit dienenden Grundstücke im Jahr 2002 entsprechend weniger wert gewesen.

Mittlerweile habe sich die Ertragslage am Rindersektor verbessert.

Der Großteil der Liegenschaften der ALB seien bebaute Grundstücke und daher bestehe ein Zusammenhang mit der Marktlage auf dem Rindfleischsektor und dem Wert der als Besicherung dienenden Betriebsgebäude und -anlagen.

Seinerzeit seien von der Gutsverwaltung auch in K Verhandlungen hinsichtlich des Verkaufes eines großen Baugrundstückes geführt worden, die sich dann letztlich infolge unterschiedlicher Preisvorstellungen zerschlagen haben.

Die zu restituierenden Grundstücke befänden sich im Wesentlichen nicht im Eigentum der ALB, sie seien von dieser aber gepachtet.

Vereinbart wurde, dass die seinerzeitigen Bewertungsgutachten in Übersetzung vorgelegt werden.

Von dem seinerzeitigen Gutachter wird auch ein ergänzendes Gutachten über den im Jahr 2002 eingetretenen Wertverlust beigebracht werden.

Geplant sei im Falle einer Restitution einen einheitlichen, von G aus geleiteten Betrieb zu etablieren, der in den beiden Staaten tätig ist.

Mit Schreiben vom 7. Juni 2006 übermittelte die steuerliche Vertreterin des Bw. „das seinerzeit erstellte Bewertungsgutachten der Liegenschaften der Firma ALB“, eine „gutachtliche Äußerung betreffend des Wertverfalls der Liegenschaften der Firma ALB“ und ein Informationsschreiben des Aufsichtsratsvorsitzenden der ALB, aus welchem sich „der immense Preisverfall am Immobilienmarkt ersehen“ lasse.

Das am 19. Juni 2000 über Auftrag der ALB d.d. (AG) erstellte „Elaborat über Liegenschaften-Wertschätzung Geschäftsgebäude und Grundstück“ mit der Nr. X-X-2000 umfasst – abgesehen vom Titelblatt und der Entscheidung des Kreisgerichtes V vom 15. Juni 1998

betreffend Bestellung zum Gerichtsgutachter – laut den übermittelten Kopien im Original zwei Seiten mit folgendem (übersetztem) Text:

„Ich wurde als Gutachter für Bauwesen beauftragt, in dieser Sache mein Gutachten zu erstatten und meine Stellungnahme zu äußern. Im Juni 2000, in Anwesenheit des Vertreters des Auftraggebers habe ich die Bauobjekte, die Unterlagen für die Bauobjekte und die Baugründe geprüft und alle notwendigen Maßnahmen unternommen und Angaben gesammelt. Aufgrund der mir vorgelegten Unterlagen und des tatsächlichen Standes an Ort und Stelle habe ich nachstehendes Sachverständigengutachten erstattet.

1. SACHVERSTÄNDIGENGUTACHTEN

Auf einigen Lokalitäten in L und in seiner Umgebung wurden Geschäftsgebäude errichtet. Der Gegenstand dieser Wertschätzung sind folgende Geschäftsgebäude:"

[Es folgt eine Aufzählung einzelner Gebäude mit Ortsangabe, Gebäudebezeichnung und Quadratmeteranzahl, ferner eine Aufzählung von Grundstücken mit Ortsangabe, Grundbuchszahl und Quadratmeteranzahl]

„Insgesamt 373,365.00 m²

2. GUTACHTEN

Ich bin der Meinung, daß unter Anwendung der Methode von Globalsystemen, der gleichlaufenden Transaktionen und der Gewinnkapitalisierung, die Bauobjektelokalitäten in Betracht nehmend, und nach Abrechnung der Amortisation, der gesamte, jetzige Marktwert der gegenständlichen Bauobjekte und Grundstücke im Juni 2000

15,972,350.00 K.

beträgt.

Die angegebene Wertschätzung wurde in der Zeit ermittelt, als der mittlere Wechselkurs für DEM, den die kr.e Nationalbank veröffentlicht, 1.00 DEM 3.913400 K. war. Dementsprechend ist der jetzige Marktwert der beschriebenen Liegenschaften:

4,081,450.90 DEM

Das angegebene Gutachten und die angegebene Stellungnahme habe ich völlig selbständig nach meiner besten Fachkenntnis und Überzeugung gemacht. Ich schlage vor, das Gutachten solle als solches anerkannt werden."

Der Gutachter gab mit Schreiben vom 19. Mai 2006 nachstehende Äußerung zu seinem Gutachten ab:

Am 19. Juni 2000 habe ich das Gutachten und die Meinung Nr. X-X-2000 in der Sache der Wertschätzung der Liegenschaften des Auftraggebers ALB d.d. (AG) Ve. Bu, ..., erstattet bzw. gegeben. Am 15. Mai 2006 wurde ich als Gutachter zur Äußerung über die Verhältnisse über den Wert von denselben Liegenschaften am Ende des Jahres 2002 beauftragt. Hiermit erkläre ich folgendes:

** Im Jahre 2002 kam es wegen BSE und Maul- und Klauenseuche zu großen Störungen am Rindfleischmarkt und dessen totalem Zusammenbruch. Wegen drastischer Preisminderung und Unmöglichkeit, große Rindfleischmengen entweder zu verkaufen oder zu lagern, hatten sämtliche Produzenten in Kroatien ernsthafte Schwierigkeiten.*

** Aufgrund dieser Krisensituation mußte die Mehrheit der Produzenten vom lebenden Vieh mit der Produktion aufhören oder in Konkurs gehen. Die zur Produktion bestimmten Liegenschaften, d.h. Mästerreien, Schlachthäuser und Fleischverarbeitungsanlagen hatten keinen Marktwert und konnten nicht verkauft werden. Diese Situation setzte sich in den nächsten ein paar Jahren fort.*

** Gleichzeitig bereitet sich K für die Gespräche über den Zutritt in die EU. Die Vorschriften müssen geändert und an die EU-Normen angepaßt werden, was ab und zu den Handel mit den Liegenschaften blockiert bzw. ihren Marktwert mindert.*

** Zusätzlich dazu hat die Stadt L im Jahre 2002 ihre eigenen landwirtschaftlichen Flächen in Baugrund umgewandelt und ihn am Markt zu sehr günstigen Preisen zu Investitionszwecken angeboten, was einen großen Fall von Preisen für Privatgrundstücke zu Folge hat.*

Aufgrund meiner genauen Kenntnis über den Immobilienmarkt in K, und als ständiger Gerichtssachverständiger und Wertschätzer, bin ich der Meinung, daß der Marktwert der Liegenschaften, die zur Kalbsmast dienen und die Mehrheit der im Gutachten und in der Meinung Nummer X-X-2000 vom 19. Juni 2000 geschätzten Liegenschaften bilden, aus den o.a. Gründen um 30% bis 40% bzw. in einem absoluten Betrag von mindestens 500.000,00 EUR gemindert wurde.

Das angegebene Gutachten und die angegebene Meinung habe ich völlig selbständig nach meiner besten Fachkenntnis und Überzeugung gemacht bzw. gegeben. Ich schlage vor, das Gutachten solle als solches anerkannt werden."

Die ALB d. d. gab am 16. Mai 2006 folgende „Information über Baulandverkauf in L und die Geschäftsbeziehung mit der Firma TP V d.o.o.“

„Im Jahr 2000 sind mit der Handelsgesellschaft TPV d.o.o. Gespräche geführt worden über den Verkauf von Baugrund, welcher im Eigentum von ALB d.d. gestanden ist. Der Baugrund

befindet sich auf dem attraktiven Standort in der Geschäftszone von L neben der städtischen Hauptverkehrsader.

TPV d.o.o. ist ein privates Familienhandelsunternehmen, welches im Jahr 2000 vorgehabt hat, den Markt in der Region V und L einzunehmen, und zwar bevor nach K ausländische Handelsketten kommen, wie z.B. Billa, Kaufland, Metro, Lidl, Mercator, Merkur und andere. Ebenfalls haben sie vorgehabt, den regionalen Markt einzunehmen vor der Expansion der heimischen Handelsketten, wie das sind Konsum, Plodine, CBA und andere.

Der Preis der Immobilie von der gleichen Kategorie lag zu dieser Zeit bei ca. DEM 45,-- /m². Nach den Gesprächen war der Käufer TPV in der Lage, uns DEM 50,--/m² anzubieten, während unsere Vorstellungen bei DEM 80,--/m² lagen. Es handelte sich um eine Fläche von 3.000 m² bzw. DEM 240.000,--.

In einem Übereinkommen haben wir uns letztlich bei einem Preis auf DEM 65,--/m² oder in Summe auf DEM 200.000,-- geeinigt.

Zu dieser Zeit haben die Städte und Gemeinden die urbanen Pläne auf jene Weise geändert, dass sie landwirtschaftliche Gründe in Baugründe umgewandelt haben, und durch ein gesondertes Gesetz haben sie auch das Recht bekommen, über diese Gründe zu verfügen. Aus diesen Gründen hat die Stadt L im Jahr 2001 am Markt große Flächen an Baugrund im Gebiet der Stadt angeboten, und zwar mit einem Preis bis max. DEM 10,--/m². Aus diesem Grund ist TPV aus der Vereinbarung mit uns ausgestiegen und hat von der Stadt L Baugrund gekauft, welcher 200 m von der Lokation sich befindet, worüber wir verhandelt haben. Auf dieser Fläche ist ein Warenhaus mit großem Parkplatz erbaut worden, und dieses ist heute unter der Bezeichnung „Ko.“ tätig.

Wegen solchen angebotenen Dumpingpreisen ist der Immobilienmarkt in L damals zusammengebrochen und kommt erst langsam auf das Niveau der Preise von 2000. ALB d.d. ist durch diese Maßnahmen seitens der Stadt L stark geschädigt worden da große Flächen im Eigentum der Firma plötzlich stark an Wert verloren haben. Diese Flächen dienen bis heute zur Absicherung eines Kredites von Dr.K.D. an ALB d. d.

Der derzeitige Preis, bei dem die Stadt L heute Baugrund verkauft, liegt bei EUR 15,--/m², während bei privaten Verkäufern der Preis sich zwischen EUR 20,-- bis EUR 50,--/m² bewegt. Seit 2000 konnte ALB d.d. trotz intensiver Bemühungen kein Bauland verkaufen da der Preis zu schlecht war.

Zum Unterschied von der unmittelbaren Umgebung (V, Cc., Ka.), ist in L kein Handelszentrum erbaut worden. Zum Vergleich bewegen sich die Preise in V derzeit für Baugründe bei EUR 100,-- bis EUR 150,--/m²."

Mit Schreiben vom 19. Juni 2006 übermittelte der Referent dem Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart diese Unterlagen mit dem Ersuchen um schriftliche Äußerung und allfällige Beweismittelbekanntgabe.

Insbesondere möge dazu Stellung genommen werden, dass der Marktwert der Liegenschaften dem Gutachten vom 19. Juni 2000 zufolge mit 4,081.450,90 DEM über der Höhe des am 28. Juni 2000 gewährten Darlehens von 3,333.333,00 DEM gelegen ist und dem Gutachten vom 19. Mai 2006 zufolge der Wert Ende des Jahres 2002 um „mindestens 500.000,00 EUR“ aus näher ausgeführten Gründen gesunken sein soll.

Mit Schreiben vom 18. Juli 2006 gab das Finanzamt hierzu folgende Äußerung ab:

„Der StPfl verweist in der Begründung der betrieblichen Veranlassung der Darlehenshingabe von der Forst- und Gutsverwaltung Dr.K.D. an die kr.e Firma ALB auf die einerseits umfänglich beachtlichen Geschäftsbeziehungen zwischen den beiden Unternehmen und andererseits auf die Höhe der Zinsen und die erfolgte Besicherung der Darlehensansprüche durch die im übermittelten Gutachten aufgelisteten Bauwerke und Liegenschaften.

Die nähere Betrachtung des übermittelten Gutachtens vom 19. Juni 2000 (Übersetzung vom 23.05.2006) hinsichtlich Ermittlung des Verkehrswertes der im Gutachten aufgelisteten Geschäftsgebäude und Liegenschaften führt zu folgenden Verständnisschwierigkeiten:

Die zur Wertermittlung herangezogene(n) Methode(n) wurde(n) im Gutachten nicht näher ausgeführt und insbesondere wurden die konkreten Berechnungen nicht dargestellt. Der Gutachter hat lediglich in einem Nebensatz erwähnt, dass er sich bei der Ermittlung des Marktwertes des Globalsystems — Vergleichswertverfahren und Gewinnkapitalisierung - bedient hat.

Über das Alter und den Zustand der Gebäude finden sich im Gutachten ebenso keine Aussagen wie über verwendete Baustoffe und etwaige wertmindernde Schäden. Bei den Liegenschaften wurde auf nähere Ausführungen dazu, z.B. ob bereits bebaute Liegenschaften, Bauland oder land- und forstwirtschaftlich genutzte Liegenschaften begutachtet wurden, gänzlich verzichtet, d.h. dem Gutachten fehlt es am Befund ebenso wie an nachvollziehbaren Schlussfolgerungen in Bezug auf den Marktwert.

Im Ergebnis ist zu dem vorliegenden Gutachten aus dem Jahr 2000 festzuhalten, dass der geschätzte Marktwert der begutachteten Wirtschaftsgüter in keiner Weise schlüssig aus dem Inhalt des Gutachtens ableitbar ist und das Gutachten daher zum Nachweis des Marktwertes nicht geeignet erscheint.

Dem weiteren Vorbringen des Stpfl. ist zu entgegnen:

Ergänzungsgutachten 2002 - Aus dem vorliegenden Gutachten zum Jahresablauf 2002 geht hervor, dass der Gutachter erst am 15. Mai 2006 zur Erstellung dieses Gutachtens bestellt wurde, d.h. der Gutachter hat im Jahr 2006 über den Marktwert der begutachtungsgegenständlichen Objekte im Jahr 2002 befunden ohne näher auszuführen wie er diese Werte ermittelt und welche Bewertungsmethoden er ggf. zur Anwendung gebracht hat. Ein Gutachten aus dem Jahr 2006, in welchem die Wertverhältnisse rückwirkend für 2002 begutachtet werden, kann als Beweismittel im Abgabenverfahren nicht herangezogen werden, da eine rückwirkende Begutachtung (4 Jahre nach dem Bewertungsstichtag) verbunden mit einer Globalschätzung der Wertminderung ohne nähere Angaben über die Wertminderungsfaktoren und deren konkrete Auswirkungen auf den Marktwert der Objekte als Beweismittel für einen erheblichen Preisverfall nicht geeignet erscheint.

BSE-Krise Eine Internetrecherche hat ergeben, dass die BSE-Problematik bereits in den frühen 90er Jahren vakant war und im Jahr 1998 der EU-Rindfleischexportstop für Großbritannien wieder aufgehoben wurde. Die Darlehensgewährung erfolgte im Jahr 2000, d.h. die BSE-Krise hätte sich - wenn überhaupt - bereits beim Schätzungsgutachten im Jahr 2000 entsprechend auswirken müssen und rechtfertigt unseres Erachtens keinen derartigen Preisverfall in der Zeit zwischen 2000 und 2002.

Grundstückstransaktionen der Kommune L — der Gutachter nimmt im Folgegutachten aus 2006 auf Aufschließungsmaßnahmen und nachfolgenden Baulandverkauf der Kommune L Bezug und begründet damit einen Preisverfall für Bauland.

Aus der vom UFS übermittelten Niederschrift über den Verlauf des Erörterungsgespräches am 24. April 2006 kann ersehen werden, dass es sich bei den Liegenschaften der ALB großteils um bebaute Liegenschaften handelt, die primär der Rinderaufzucht dienen. Die unbebauten, von der ALB bewirtschafteten Grundstücke sind gepachtet.

Darlehensbeträge - Aus den vorliegenden Unterlagen ist ersichtlich, dass der Stpfl. der ALB im Jahr 2000 ein Darlehen von € 1.816.820,80 gewährt hat und für diesen Darlehensbetrag jährlich 7% an Zinsen vereinbart waren, welche nie zur Auszahlung gelangten, sondern von der Gutsverwaltung Dr. D als Forderungen an die ALB verbucht wurden, wobei der Darlehensgeber zu keiner Zeit Einbringungs- oder sonstige Maßnahmen zur Erfüllung seiner Forderungen gesetzt hat, was ein fremder Dritter mit Gewissheit nicht getan hätte.

Aus den Unterlagen ist nicht ersichtlich, wofür das Darlehen gewährt wurde. Erfolgte die Darlehensgewährung beispielsweise zu Finanzierung notwendiger Investitionen, so müssten sich diese Investitionen bei der Ermittlung des Marktwertes für das Jahr 2002 positiv ausgewirkt haben, was aber aus dem vorliegenden Gutachten nicht erkennbar ist. Eine weitere Möglichkeit wäre die der Umschuldung, d.h. mit dem Darlehensbetrag wurden andere

Schulden der ALB getilgt. In diesem Fall stellt sich die Frage der betrieblichen Veranlassung auf der Seite der Gutsverwaltung Dr. D massiv, da bei in ausreichendem Umfang vorhandenen Sicherheiten ein Umschuldungserfordernis nicht vorgelegen hätte, während bei nur teilweise besicherten Verbindlichkeiten die betriebliche Veranlassung der Darlehensgewährung jedenfalls zu verneinen wäre, da betriebliche Gründe wie beispielsweise eine über dem Zinsniveau in Österreich liegende Verzinsung und damit die Lukrierung beträchtlicher Betriebseinnahmen in Form von Zinsen zwar vertraglich vereinbart aber deren Erfüllung realistisch nicht erwartet werden konnte.

Abschließend darf für den Anlassfall zusammengefasst werden, dass die übermittelten Gutachten aus der Sicht der Abgabenbehörde nicht geeignet erscheinen, die begründete Annahme einer privaten Veranlassung der Darlehensgewährung der Gutsverwaltung Dr.K.D. an die ALB zu entkräften. "

Mit beim UFS am 15. November 2006 eingelangtem Schreiben teilte die steuerliche Vertretung Bezug nehmend auf die Stellungnahme des Finanzamtes Bruck Eisenstadt Oberwart mit, „dass es sich bei den vorgelegten Unterlagen um ein Elaborat (Auszug) über Liegenschaftenwertschätzungen — Geschäftsgebäude und Grundstücke in L — handelt.“

Hinsichtlich der gutachtlichen Äußerung vom 19. Juni 2006 verweise die steuerliche Vertretung auf die Besprechung vom 24. April 2006, wonach seitens des Bw. erklärt worden sei, dass lediglich eine Stellungnahme des ehemaligen Gutachters hinsichtlich des Preisverfalles von landwirtschaftlichen Flächen rückwirkend, aus der Sicht des Jahres 2006, vorgelegt werden kann. Diese Einschätzung der Situation sei dann auch übermittelt worden.

Hinsichtlich der Forderungsbewertung werde auf den wirtschaftlichen Bericht der Firma R, „welcher auch die Grundlage für die Abzinsung der Forderung darstellte“, verwiesen. Dieser Bericht sei bereits im Rahmen des Betriebsprüfungsverfahrens dem Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart vorgelegt worden.

Die steuerliche Vertretung lege ferner ein Schreiben des Handelsdelegierten für K bei, „wo einerseits der Preisverfall im Bereich landwirtschaftlicher Flächen sowie auch die Gründe für diesen Preisverfall angeführt sind. Diese Situation wurde weiters dadurch verschärft, dass die Beitrittsverhandlungen Ks zur Europäischen Union hinausgezögert wurden.“

Festzuhalten sei, „dass das Darlehen seitens der Gutsverwaltung Dr.K.D. grundbücherlich an Grundstücken der Firma ALB abgesichert ist. Zum damaligen Zeitpunkt war es der Firmenleitung der Firma ALB wegen des Preisverfalles auf dem Grundstücksmarkt nicht möglich Grundstücke bzw. Liegenschaften, ohne erheblichen Wertverlust, zu veräußern, um Zins- bzw. Kapitale Dienstleistungen an die Gutsverwaltung Dr.K.D. zu erbringen. Die Gefahr

einer Insolvenz stand im Raum und im Rahmen der durchzuführenden Sanierungsschritte erklärte sich die Gutsverwaltung D zur Zinsfreistellung bereit.“

Hinsichtlich der Verwendung des Darlehensbetrages werde auf das Schreiben der Firma R samt beglaubigter Übersetzung verwiesen.

Nach Ansicht der steuerlichen Vertretung gehe aus der Berufung vom 10. August 2005 der betriebliche Zusammenhang der Darlehensgewährung eindeutig hervor und sei dieses Darlehen somit auch als notwendiges Betriebsvermögen zu qualifizieren.

Der Handelsdelegierte der Wirtschaftskammer Österreich für K teilte dem Bw. mit Schreiben vom 17. Oktober 2006 mit, er könne bestätigen, dass der Grundstücksmarkt für Ausländer in K aufgrund von gesetzlichen Bestimmungen äußerst eingeschränkt funktioniere.

„Auswirkungen dieser gesetzlichen Bestimmungen betreffen insbesondere landwirtschaftliche Flächen, für welche seit einigen Jahren sehr geringe Nachfrage besteht.

Aufgrund dieser Situation ist vor allem in diesem Bereich ein relativer Preisverfall in den letzten Jahren zu beobachten. Lediglich für Grundstücke in der unmittelbaren Umgebung größerer Städte wie z.B Z. und V und an der Küste hat sich ein Grundstückshandel entwickelt, der sich auch auf die Preissituation in diesem Bereich positiv ausgewirkt hat. Für landwirtschaftliche Flächen gilt dies nicht, da Ausländern der Erwerb dieser noch immer nicht gestattet ist.

Abschließend halte ich noch fest, dass es nicht absehbar ist, wann die gesetzlichen Restriktionen gelockert werden, da dies vom politischen Willen des Gesetzgebers bzw. vom Fortschritt der EU-Verhandlung abhängig ist.“

Die R teilte mit Schreiben vom 12. Oktober 2006 mit:

„Aufgrund ihres Antrags möchten wir Sie in unserer Funktion als Revisoren der Gesellschaft ALB AGL für das Jahr 2003 (Bemerkung: die Revision der Finanzberichte für die Jahre 2004 und 2005 haben wir nicht durchgeführt) darüber informieren, dass sich die ungünstigen Trends in der Geschäftsführung der Firma ALB AGL auch im Jahr 2003 und in den nachfolgenden Jahren fortgesetzt haben.

Wie wir in unserem Schreiben vom 24.05.2002 angegeben haben, konnten die durchgeführten Sanierungsmaßnahmen wegen der Krise in der Fleischindustrie, im Zusammenhang stehend mit der Krankheit Rinderwahnsinn (BSE), nicht zu einer Verbesserung des Geschäftsergebnisses führen. Die Gesellschaft hat im Jahre 2003 einen Verlust von 3.626 tausend kn erwirtschaftet. Nach den nicht revidierten Angaben der Gesellschaft betrugen die Verluste im Jahre 2004 1.846 tausend K. und 2005 2.553 tausend K..

Wegen dieser so ungünstigen Lage, verursacht durch die oben angegebene Tatsache, wurde beantragt, dass die Gutsverwaltung Dr.K.D. auf das Verrechnen und die Zahlung der Zinsen von der Firma ALB AG L für den bewilligten Kredit in der Höhe von ca. 1.816,000 EUR verzichtet. Das Darlehen wurde für die Restrukturierung der Gesellschaft, bzw. teils für Umlaufmittel (Kauf von Kühen und Mastkälbern), teils für die Anschaffung von Ausrüstung und Maschinen, teils für die Rückzahlung von bestehenden Krediten bewilligt.

Als Sicherheit für die Rückzahlung des Kredits wurde eine Hypothek auf das Eigentum der Gesellschaft ALB AG L eingetragen.

Wegen der Krise in der Fleischindustrie, verursacht durch das Auftauchen von BSE, hat das Eigentum der Gesellschaft, welches zur Viehzucht in der Region um L und Ve. Bu diente, damals seinen Handels-(Markt-) Wert verloren. Aus diesem Grund hat die Leitung der Gesellschaft damals befunden, dass ein Verkauf des Eigentums und die Rückzahlung des Kredits und der Zinsen der Gutsverwaltung Dr.K.D. nicht in seinem Geschäftsinteresse sei. "

Mit Schreiben vom 15. Mai 2008 gab die steuerliche Vertretung des Bw. weiters bekannt:

„Seitens des ... Steuerpflichtigen ist festzuhalten, dass die Firma ALB AG in den letzten Jahren unter großen Schwierigkeiten weitergeführt wurde. Der preisliche Aufschwung bei der landwirtschaftlichen Situation hat einerseits geholfen, die finanziellen Schwierigkeiten zu lindern, andererseits jedoch verhinderte die kr.e Gesetzgebung bzw. teilweise die restriktive Haltung der Europäischen Union landwirtschaftliche Produkte zu exportieren und somit vielleicht doch teilweise bessere Erträge zu lukrieren. Der Gutsverwaltung Dr.K.D. geht es vor allem darum, ihre Produkte nicht nur in Österreich abzusetzen, sondern auch in K und den angrenzenden jugoslawischen Nachfolgestaaten einen Absatzmarkt für landwirtschaftliche Produkte aufzubauen. Dadurch, dass die Firma ALB AG ehemals enteignete Flächen der Familie D bewirtschaftet, war das Interesse der Gutsverwaltung Dr.K.D. auch in dieser Richtung gegeben. Der Gutsverwaltung Dr.K.D. geht es in weiterer Folge auch darum, nachdem sie seit Jahren intensiv die Implementierung des seit Jahren bestehenden kr. Restitutionsgesetzes betreibt diese, von der Firma ALB AG gepachteten Grundflächen zurückzuerhalten. Eine Insolvenz der Firma ALB AG würde die Restitution landwirtschaftlicher Flächen an die Gutsverwaltung Dr.K.D. weiter verzögern...

Nach der Erlangung der Unabhängigkeit der Republik K wurde 1997 das Gesetz über die Restitution enteigneter Flächen verabschiedet. Die Gutsverwaltung Dr.K.D. hat einen Antrag auf Rückgabe enteigneten Vermögens gestellt. Dieser Antrag wurde beim Amt für vermögensrechtliche Angelegenheiten, Außenstelle L, unter der Nummer UPxxx16 am 20.6.1997 und UPxxx42 vom 25.6.1997 gestellt. Das Amt für vermögensrechtliche Angelegenheiten hat der Gutsverwaltung Dr.K.D. die Rückgabe zugestanden. Auf Grund eines

Einspruches der Republik K wurde seitens der zweiten instanzlichen Behörde die Angelegenheit an das erstinstanzliche staatliche Amt zur neuerlichen Beschlussfassung zurückgewiesen. Das erstinstanzliche Organ entschied neuerlich zu Gunsten der Gutsverwaltung Dr.K.D.. Auf Grund eines Einspruches der Republik K (Staatsanwaltschaft) ist das Verfahren in zweiter Instanz seit 25.5.2005 zur Entscheidung anhängig.

Nach Abschluss sämtlicher Restitutionsschritte erhält die Gutsverwaltung Dr.K.D. landwirtschaftliche Flächen, die sie beabsichtigt in den land- und forstwirtschaftlichen Betrieb der Gutsverwaltung in G einzugliedern.

Sobald die Gutsverwaltung Dr.K.D. Flächen in K erwirbt, ist die Bewirtschaftung dieser Flächen beabsichtigt, um den Markt in K und angrenzenden jugoslawischen Nachfolgestaaten mit in Österreich und K erzeugten Produkten verstärkt zu beliefern.

Durch einen Beitritt von K zur Europäischen Union (der in den nächsten Jahren zu erwarten ist) wird sich auch die wirtschaftliche Lage wesentlich verändern. Zollgrenzen bzw. bestehende Importbeschränkungen (wie z. B. beim Mais und Holz) werden aufgehoben. Lieferungen von Österreich nach K werden somit ohne kr. Zoll und Einfuhrabgaben durchgeführt. Dies wird sich wieder äußerst positiv auf den österreichischen Betrieb der Gutsverwaltung Dr.K.D. auswirken."

In der am 9. September 2008 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung erklärte der Bw. zunächst über Befragen durch den Vorsitzenden, dass einer Veröffentlichung der anonymisierten Entscheidung in der Findok keine wesentlichen Parteiinteressen (§ 10 Abs. 4b USFG) entgegenstehen.

Zur Frage des historischen Zusammenhanges zwischen dem Betrieb des Bw. und dem zu restituierenden Betrieb führte der Bw. aus, dass der Besitz in G und in Bu nach den Familienfideikommissen stets in einer Hand sein musste.

Der Bw. ergänzte über Vorhalt des Fideikommissgründungsdokuments vom 20. Mai 1887, das nur Liegenschaften in G umfasst, dass es offenbar auch ein vergleichbares Dokument für das Gut Bu geben müsse. Jedenfalls hätten sich beide Güter stets in einer Hand befunden und ergebe sich dies auch aus dem Testament der Großmutter.

Zur Frage nach der derzeitigen wirtschaftlichen Situation der ALB erklärt der Sohn des Bw., dass für 2008 bereits mit einem positiven Cashflow bei der ALB zu rechnen ist. Die Firma habe einen Obstgarten verkauft; bei weiteren Liegenschaften gebe es nach wie vor unterschiedliche Preisvorstellungen. Es hätten aber Grundflächen ertragreich verpachtet werden können. Es würden auch Zinszahlungen für den gegenständlichen Kredit stattfinden. Bisher seien derartige Zahlungen allerdings noch nicht erfolgt. Der Kredit sei verlängert worden. Der ALB

sei es gelungen, einige Verbindlichkeiten, etwa gegenüber der kr. Finanzverwaltung, abzubauen. Eine neue Entscheidung im Restitutionsverfahren sei noch nicht ergangen.

Zu den einzelnen strittigen Fragen:

Zur Frage der betrieblichen Veranlassung der Darlehenshingabe im Jahr 2000:

Der steuerliche Vertreter stellte über Befragen dar, dass wirtschaftlicher Eigentümer der Gutsverwaltung der Bw. und die Beteiligung an der ALB im Anlagenverzeichnis der Gutsverwaltung ausgewiesen sei. Die Darlehensforderung befinde sich als Forderung im Umlaufvermögen.

Seitens des Finanzamtes wurde darauf hingewiesen, dass bei einem § 4 (1)-Gewinnermittler gewillkürtes Betriebsvermögen nicht zulässig sei. Offensichtlich seien vom Betriebsprüfer diesbezüglich keine steuerlichen Konsequenzen gezogen worden. Freilich wäre eine allfällige Berichtigung der Bilanzen in den Streitjahren steuerlich ohne betragsmäßige Auswirkungen.

Der Sohn des Bw. führte zum Engagement bei der ALB aus, dass es in den 1990iger Jahren üblich gewesen sei, dass sich österreichische Firmen günstig bei osteuropäischen Unternehmen einkaufen. Der Bw. habe damit gerechnet, dass K gleichzeitig mit S der EU beitreten könne. Das Unternehmen in G verfüge nur über geringe Lagermöglichkeiten, während in Bu ausreichende Silos zur Verfügung stünden. So könnte von Bu aus der kr.e Markt beliefert werden.

Das Finanzamt betonte, dass die Aktien an der ALB nicht von der Gutsverwaltung G gehalten werden, sondern andere (natürliche und juristische) Personen Aktieninhaber seien. Es sei daher nicht klar, inwiefern hier Betriebsvermögen der Gutsverwaltung vorliege.

Der Sohn des Bw. führt aus, dass es immer klar gewesen sei, dass die Aktien für die Gutsverwaltung gehalten werden. Tatsache sei auch, dass die Beteiligung in der Bilanz der Gutsverwaltung ausgewiesen ist.

Die Beteiligung sei 1998 erworben worden. Es habe eine genaue Bewertung der ALB gegeben. Hieraus sei ersichtlich gewesen, dass eine Überschuldung (damals) nicht gegeben gewesen sei. Dies sei auch von den beteiligten Banken geprüft worden.

Eine Kapitalerhöhung bei der ALB sei 2000 nicht in Betracht gekommen, da dann durch den Bw. auch die Anteile der anderen Mitgesellschafter mitfinanziert werden hätten müssen. Daher sei es die wirtschaftliche Entscheidung des Bw. gewesen, ein Darlehen zu gewähren.

Der Darlehenszweck sei einerseits gewesen, Verbindlichkeiten bei der kr. Bank beziehungsweise bei anderen Gläubigern umzuschulden, zum anderen, Restrukturierungsmaßnahmen, etwa Personalabbau und Rinderankauf, zu finanzieren.

Die kr. Banken hätten auch noch bei noch besseren Sicherheiten nicht weniger Zinsen verrechnet.

Es habe sich niemand anderer an die Gutsverwaltung um eine entsprechende Finanzierung gewandt, sodass sich die Frage nach der Finanzierung eines fremden Dritten unter vergleichbaren Voraussetzungen nicht gestellt habe.

Zur Darlehensverlängerung bestehe eine Korrespondenz, das Darlehen sei mit gleich bleibenden Zinskonditionen befristet verlängert worden.

Neben der Forstverwaltung in G bestehe in G auch ein umfangreicher Landwirtschaftsbetrieb in Eigenregie.

In Bu befinde sich auch ein (fremder) sehr großer Holzverarbeitender Betrieb. Es sei daher gedacht worden, Holz von G nach Bu zu verbringen und dann etwa Parkett wieder nach Österreich zurück zu führen. Der g.er Betrieb würde nach Bu liefern, dort würden andere – Dritte – g.er Betriebe einkaufen. Das finde heute bereits tatsächlich statt.

Diese Lieferungen erfolgten an die ALB, von dieser werde dann in K weiter verkauft. Es werde aber von G auch an andere kr.e Firmen geliefert, die über entsprechende Bewilligungen verfügen.

Nach Ansicht des Finanzamtes habe die Fremdüblichkeit der Darlehenshingabe nicht dargestellt werden können.

Zur Frage der betrieblichen Veranlassung des Verzichts auf Darlehenszinsen im Jahr 2002:

Der steuerliche Vertreter führte zunächst aus, dass nach ständiger Rechtsprechung bei einem unverzinslichen Darlehen eine Abzinsung zu erfolgen habe. Zur Frage der Fremdüblichkeit des Verzichts auf Zinsen sei darauf zu verweisen, dass auf Grund der Verschlechterung des Werts der Sicherheiten eine Realisierung der Sicherheiten im Jahr 2002 als Folge eines Insolvenzverfahrens der ALB wirtschaftlich nicht sinnvoll gewesen wäre.

Das Finanzamt entgegnete, dass im Falle einer derartigen wirtschaftlichen Verschlechterung ein fremder Dritter die Zinsen gestundet und nicht auf sie verzichtet hätte.

Der Sohn des Bw. erläuterte, dass nach dem kr. Insolvenzrecht, wie sich dies aus dem Schreiben des Wirtschaftsprüfers entnehmen lässt, eine bloße Stundung die Insolvenzgefahr nicht beseitigt hätte.

Zunächst seien von der ALB dem Bw. Zinsen gezahlt worden, die Einstellung der Zahlungen sei erst später erfolgt.

Über Frage durch den Vorsitzenden, dass die offenen Verbindlichkeiten i. Z. m. den Zahlungsrückständen verglichen mit den anzunehmenden anderen, weit höheren

Verbindlichkeiten der ALB schwerlich allein Grund für ein Insolvenzverfahren sein können, erklärte der Sohn des Bw., diese Zinsenverbindlichkeit der ALB sei der möglicherweise letzte Tropfen vor einem Insolvenzverfahren gewesen.

Zur Frage der pfandrechtlichen Besicherung des Darlehens bzw. einem 2002 eingetretenen Wertverfall der Pfandsachen:

Der Sohn des Bw. verwies zur Frage der Bonität der Pfandgegenstände auf das Gutachten der kr. Bank aus dem Jahr 1998 anlässlich des Beteiligungserwerbs, in welchem auch auf die Frage des Wertes der Vermögen der ALB eingegangen worden sei. In weiterer Folge sei dann das aktenskundige Gutachten anlässlich der Darlehensgewährung im Jahr 2000 erstellt worden.

Über Befragung durch den Vorsitzenden ob der mit der Vorhaltsbeantwortung vom 7. Juni 2006 vorgelegte Text des Gutachtens Nr. X-X-2000 der vollständige Gutachtenstext sei, erklärt der steuerliche Vertreter, dies sei der Fall. Der Sohn des Bw. hielt es allerdings für möglich, dass es auch etwas Detaillierteres geben könne. Dieses Gutachten aus 2000 habe jedenfalls dem Bw. und der E Bank gereicht.

Über weiteren Vorhalt durch den Vorsitzenden, dass weder das Gutachten aus dem Jahr 2000 noch die Gutachtensergänzung aus dem Jahr 2006 nachvollziehbare Detailangaben zum Wert der einzelnen Pfandgegenstände enthalte, verwies der steuerliche Vertreter darauf, dass diese Gutachtensergänzung erst nach dem Erörterungsgespräch im Jahr 2006 rückwirkend auf das Jahr 2002 vorgenommen worden sei.

In dem Gutachten sind nach Angaben des Sohnes des Bw. sämtliche Grundstücke der ALB – allenfalls mit Ausnahme einiger weniger - enthalten. Die wertvollsten Flächen der ALB - rund 4 ha- befänden sich im Stadtgebiet von L. Vom Gutachter seien sehr wohl die unterschiedlichen Werte der einzelnen Grundstücke berücksichtigt und nicht bloß ein Durchschnittssatz auf alle Flächen angewendet worden.

Die Liste der Liegenschaften der ALB werde halbjährlich durchgegangen und der jeweilige Marktwert geprüft. Dieses Monitoring finde seit dem Jahr 2002 im Zusammenhang mit der Abwertung statt.

Das Finanzamt hielt die Bewertung 2002 und 2000 für nicht nachvollziehbar.

Das zweite hauptberufliche Mitglied des Berufungssenates hielt vor, dass laut dem Gutachten aus dem Jahr 2000 die Liegenschaften einen Gesamtwert von 4,081 Mio. DM gehabt haben sollen, sodass selbst bei einem behaupteten Wertverlust von 30 bis 40 %, somit von rund 1 Mio. DM, ein realisierbarer Wert von rund 3 Mio. DM verbliebe, was nahezu der gesamten Darlehenssumme von rund 3.3 Mio. DM entspreche. Die Darlehenssumme habe somit nahezu

zur Gänze Deckung auch in der verminderten Sicherheit gefunden, sodass ein fremder Dritter daher eine Verwertung einem Zinsverzicht vorgezogen hätte.

Hierauf entgegnete der Bw., dass durch die BSE-Krise der Wertverlust wesentlich höher gewesen sei. Der Sohn des Bw. räumte ein, dass bei einem österreichischem Schuldner wie vom Senatsmitglied dargestellt vorgegangen worden wäre. In K sei die Situation völlig anders, da eine entsprechende Rechtssicherheit bei einem Insolvenzverfahren nicht gegeben sei. Hier könne es Jahre dauern, bis es zu einer Realisierung komme und auch dann sei nicht sicher, welchen Wert man letztlich erhalte.

Über Vorhalt durch den Vorsitzenden, dass die Rechtssicherheit in K bei der Darlehenshingabe zwei Jahre davor kaum höher gewesen sein könne und daher dies bei der Beurteilung der Sicherheit bei der Darlehenshingabe mit zu berücksichtigen gewesen wäre, erklärte der Sohn des Bw., dass es in K zwischenzeitlich einen Regierungswechsel gegeben habe und zuvor größere Hoffnung in die Rechtsstaatlichkeit gesetzt worden seien.

Zur Frage, ob im Falle der Verneinung eines betrieblichen Zusammenhanges (negative) Einkünfte aus Kapitalvermögen vorliegen:

Der steuerliche Vertreter führte aus wie in den Schriftsätzen im Abgabenverfahren.

Das Finanzamt hielt dem entgegen, dass auch im Fall der Erzielung von Kapitaleinkünften die Fremdüblichkeit gegeben sein muss.

Zur Frage, ob es sich bei dem Gutsbetrieb G und dem Betrieb in Bu (nach einer Restitution) um einen einheitlichen Betrieb (mit zwei oder mehreren Betriebsstätten) oder um zwei getrennte Betriebe (unter einheitlicher Leitung) handeln werde:

Unstrittig ist, dass derzeit in K weder ein Betrieb noch eine Betriebsstätte der Gutsverwaltung G besteht.

Der steuerliche Vertreter verwies darauf, dass historisch das Gut G und das Gut Bu stets zusammen gehört hätten und Bu eine Betriebsstätte von G wäre.

Über Vorhalt durch den Vorsitzenden räumte der steuerliche Vertreter sein, es sei richtig, dass ein Eigentümer auch mehrere Betriebe haben könne.

Ein weiterer Vorhalt, dass bei der Entfernung von 160 Km über einen anderen Staat hinweg nicht von einem einheitlichen Betrieb mit zwei Betriebsstätten gesprochen werden könne, blieb durch den steuerlichen Vertreter unbeantwortet. Der Sohn des Bw. verwies darauf, dass im Falle des zu erwartenden Beitritts Ks zur EU K Gemeinschaftsgebiet wäre und die Entfernung über das Mitglied der EU S keine Rolle mehr spiele.

Zur Frage, wie der spätere Betrieb / die spätere Betriebsstätte in Bu konkret gestaltet (Rechtsform, Betriebsvermögen, Betriebsgegenstand,...) werden soll, führte der Sohn des Bw. aus, dass es mit dem Bw. geklärt sei, dass er in den Restitutionsantrag eintrete, so dass sichergestellt sei, dass das Vermögen in K weiterhin in einer Hand bleibe. Das Gleiche gelte auch für die Erbfolge in G, soweit dieses nicht ohne hin schon vorweg genommen worden sei. Die Eigentümeridentität bliebe daher erhalten.

Aus heutiger Sicht werde auch in K ein Einzelunternehmen geführt werden, wobei die endgültige Rechtsform sich jedoch dann erst nach Restitution ergeben werde und von den rechtlichen Rahmenbedingungen abhängen.

Es könne sein, dass sich dann der österreichische Betrieb und der kr.e Betrieb jeweils spezialisierten, um möglichst optimal zu wirtschaften.

Zur Frage, ob bei Verneinung eines Zusammenhanges mit einer inländischen Einkunftsquelle vorweggenommene Betriebsausgaben oder Aufwendungen in Zusammenhang mit einer Universalsukzession vorliegen, verwies das Finanzamt darauf, dass viele Informationen für die Annahme vorweggenommener Betriebsausgaben für einen in K zu gründenden neuen Betrieb fehlten und vieles unsicher sei. Daher könne man auch nicht von allfälligen vorweggenommenen Betriebsausgaben sprechen. So sei nicht einmal klar, wem allfällige vorweggenommene Betriebsausgaben zuzurechnen seien.

Der steuerliche Vertreter bezog sich auf das DBA Österreich-K, wonach der Bw. allfällige Unternehmensgewinne aus K in Österreich im Rahmen des Progressionsvorbehaltes versteuern müsste und nach der Rechtsprechung des VwGH Auslandsverluste zur Gänze zu berücksichtigen wären. Daher könne man allenfalls auch von vorweggenommenen Betriebsausgaben ausgehen.

Das Finanzamt beantragte abschließend, die Berufung als unbegründet abzuweisen, da auch nach den Ergebnissen der mündlichen Berufungsverhandlung keine andere steuerliche Betrachtungsweise Platz greifen könne.

Der steuerliche Vertreter ersuchte, der Berufung Folge zu geben. Es reiche auch ein bloß mittelbarer Zusammenhang, um von Betriebsvermögen zu sprechen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Auf Grund der Akten des Finanzamtes, des Arbeitsbogens der Außenprüfung sowie des Vorbringens der Parteien des zweitinstanzlichen Abgabenverfahrens und der Ergebnisse der mündlichen Berufungsverhandlung steht fest:

Sachverhalt

E. W, geb. Gräfin Ba, verwitwete Gräfin D stiftete – „von dem Wunsche beseelt..., dass sowohl mein Sohn I. als auch mein Sohn P. und deren sämtliche männliche Descendenz sowohl in U. als auch in K bleibend einen Immobilienbesitz erhalten“ - mit Testament vom 8. Feber 1881 zwei „Familien-Fideicommiss“, und zwar für das erste das Gut Se (U.) und für das zweite die Herrschaft G (heute Österreich) und das Gut Bu (heute K), um die Erinnerung an den Namen Ba durch den bleibenden Besitz einer Ba'schen Herrschaft zum Ausdruck zu bringen.

Graf P. D zu T war auf Grund des Testamentes vom 8. Feber 1881 seiner am 10. Juni 1882 verstorbenen Mutter jedenfalls berechtigt, hinsichtlich des Gutes G ein Fideikommiss zu gründen.

Im Sinne dieses Gründungsdokumentes gründete Graf P. D zu T mit Gründungsdokument vom 20. Mai 1887 für die Familie Graf D von T ein Erstgeburtshfideikommiss mit männlicher Nachfolge betreffend die Herrschaft G unter Anführung der hinzu gehörigen eingetragenen Güter (im damaligen U. und - auf Grund von Art. 27 des Staatsvertrages von Saint-Germain-en-Laye, StGBI. 303/1920 - heutigen Burgenland) mit den dazu gehörigen königl. kleinen Nutzungsrechten und Privilegien sowie hinsichtlich verschiedener Gebäude und Inventargegenstände.

Dieser Fideikommiss wurde von Franz Josef I., von Gottes Gnaden Kaiser von Österreich, König von Böhmen etc. und apostolischer König von Ungarn, am 3. Juni 1887 genehmigt.

Mit Gesetz der (deutschen) Reichsregierung vom 6. Juli 1938 über das Erlöschen der Fideikommiss und sonstiger gebundener Vermögen DRGBI. 1938 I 825 (GBIÖ 1938/254) wurden die Fideikommiss regelnden Bestimmungen der §§ 618 ff ABGB aufgehoben und erloschen die bis dahin bestehenden Fideikommiss. Gemäß § 2 dieses Gesetzes wurde das Fideikommissvermögen freies Vermögen des letzten Fideikommissbesitzers, wobei (§ 4 leg. cit.) Versorgungs- und Abfertigungsansprüche sowie Ansprüche ähnlicher Art, die vor dem Erlöschen des Fideikommisses bereits bestanden hatten, nicht berührt wurden. Die Einsetzung von Nacherben – außer durch Verfügung von Todes wegen – wurde unzulässig (§ 14 leg. cit.). Nach Wiedererlangung der Souveränität Österreichs wurde diese Aufhebung nicht rückgängig gemacht; zulässig blieb lediglich die fideikommissarische Substitution (§ 608 ABGB).

Zivilrechtliche Eigentümer der früher in Ungarn und heute in Österreich (Burgenland) gelegenen Gutsverwaltung Dr.K.D. nach dem Tod des Vaters des Bw. sind Dr.K.D., Ing.N.D. (Sohn), Mag.M.H. (Tochter) und die T Stiftung. Die Einkünfte aus der Gutsverwaltung D sind dem allein fruchtgenussberechtigten Bw., Dr.K.D., als wirtschaftlichem Eigentümer zuzurechnen.

Die Gutsverwaltung G befasst sich im Wesentlichen mit der Forstwirtschaft, daneben besteht in G auch „ein umfangreicher Landwirtschaftsbetrieb in Eigenregie“.

Offenbar wurde von Graf P. D zu T in Ausführung des Testamentes seiner Mutter auch ein weiterer Fideikommiss betreffend das im (damaligen und heutigen) K gelegene Gut Bu bei der Stadt L gegründet.

Sowohl das Gut G als auch das Gut Bu befanden sich auf Grund der Fideikomnisse sowie der nachfolgenden rechtlichen Bestimmungen im Besitz des Vaters des Bw.

Im Jahr 1947 wurde das Gut Bu dem Vater des Bw. vom Staat enteignet.

Nach der Erlangung der Unabhängigkeit der Republik K wurde 1997 das Gesetz über die Restitution enteigneter Flächen verabschiedet. Dr.K.D. hat einen Antrag auf Naturalrestitution hinsichtlich des im Jahr 1947 dem Vater des Bw. entschädigungslos enteigneten Familienbesitzes im nördlichen K gestellt.

Dieser Antrag wurde beim Amt für vermögensrechtliche Angelegenheiten, Außenstelle L, unter der Nummer UPxxx16 am 20. Juni 1997 und unter der Nummer UPxxx42 am 25. Juni 1997 gestellt. Das Amt für vermögensrechtliche Angelegenheiten hat Dr.K.D. die Rückgabe zugestanden.

Auf Grund eines Einspruches der Republik K wurde seitens der zweitinstanzlichen Behörde die Angelegenheit an das erstinstanzliche staatliche Amt zur neuerlichen Beschlussfassung zurückgewiesen. Das erstinstanzliche Organ entschied neuerlich zu Gunsten von Dr.K.D.. Auf Grund eines nochmaligen Einspruches der Republik K (Staatsanwaltschaft) ist das Verfahren in zweiter Instanz seit 25.5.2005 zur Entscheidung anhängig. Eine weitere Entscheidung wurde bislang nicht getroffen.

Um den Restitutionsvorgang zu erleichtern, hat der Bw. über sein kr.es Handelsunternehmen im Jahr 1998 wesentliche Anteile an der ALB erworben. Die 85%-ige Beteiligung an der ALB wird von Mitgliedern der Familie D gehalten. Formell Aktionär ist Dr.K.D., der teilweise treuhändig für die T Stiftung und die DG GmbH in K tätig ist. Die Anteile an der DG GmbH in K hält ebenfalls Dr.K.D..

Die ALB bewirtschaftet einen Großteil der seinerzeit enteigneten land- und forstwirtschaftlichen Flächen sowie Gebäude und Meierhofanlagen. Zweck des Anteilserwerbs war es zu verhindern, dass im Fall einer Naturalrestitution Probleme durch heutige Nutzer des enteigneten Vermögens (Landwirte, die enteignete Felder bewirtschaften, Mieter in enteigneten Wohnungen,...) entstehen. Das Engagement des Bw. bei der ALB dient primär dem Zweck, die Naturalrestitution zu ermöglichen. Die ALB soll der Mittelpunkt einer künftigen Gutsverwaltung in K werden, wie sie seit Jahrhunderten bestanden hat.

Das Stammkapital der ALB dürfte umgerechnet rund S 22 Mio. betragen haben.

Die regelmäßigen jährlichen Umsätze der Gutsverwaltung G betragen über S 30 Mio.

Die Umsätze mit der ALB in den Jahren 2000 bis 2002 betrugen etwa zwischen 5 und 10% der Gesamtumsätze der Gutsverwaltung.

Neben der ALB gibt es auch in K weitere Geschäftspartner, mit denen die Gutsverwaltung in größerem Umfang Handel betreibt.

Die ALB hatte bei der B Banka in K Darlehen aufgenommen, die zur Finanzierung der Ausstattung mit einem entsprechenden Vieh- und Maschinenbestand sowie zur Abdeckung bestanden habender Kredite dienten.

Da diese Kredite verglichen mit österreichischen Krediten sehr hoch verzinst waren, erfolgte 2000 eine Umschuldung in der Form, dass der Bw. bei der E Bank einen Kredit über 23.000.000 S aufnahm und seinerseits mit Vertrag vom 28.6.2000 der ALB zum Zweck der Rückzahlung des Darlehens samt Zinsen bei der B Banka einen Kredit über 3.333.333 DM gewährte, rückzahlbar „5 Jahre nach separater Vereinbarung“. Die Verzinsung sei „7% jährlich, veränderlich nach Euribor“, die Zinszahlung erfolge halbjährlich. Neben Blankowechseln erfolgte die Besicherung durch Begründung eines Pfandrechtes an den Immobilien der ALB.

Die Darlehensgewährung durch Dr.K.D. erfolgte einerseits um Verbindlichkeiten der ALB bei der B Banka umzuschulden, andererseits um Restruktierungsmaßnahmen bei der ALB, wie Personalabbau (Abfertigungen) und Rinderankäufe, zu finanzieren.

Die Zinsen, die die Gutsverwaltung selbst für das Darlehen bei der E Bank zahlen musste, wurden mit einem Gewinnaufschlag weiterverrechnet. Bei der E Bank waren 4,3% Zinsen zu zahlen, weiterverrechnet wurden 7%.

Die Forderungen an die ALB waren durch Hypotheken (in strittigem Umfang) abgesichert.

Im Zeitpunkt der Darlehensgewährung durch den Bw. im Jahr 2000 war die ALB nicht überschuldet. Die Darlehensgewährung anstelle einer allfälligen Kapitalerhöhung wurde durch den Mehrheitsgesellschafter gewählt, um nicht die Anteile der Minderheitsgesellschafter der ALB mitfinanzieren zu müssen.

Die ALB hat zunächst die vereinbarten Zinsen dem Bw. bezahlt. In weiterer Folge konnte die ALB ihren Zinsverpflichtungen gegenüber dem Bw. nicht mehr nachkommen, sodass die Aufwendungen des Bw. für den Zinsendienst die Zinseinnahmen überstiegen:

	<i>2000</i>	<i>2001</i>	<i>2002</i>
<i>Zinsaufwand K</i>	<i>54.133,47</i>	<i>90.322,98</i>	<i>73.085,93</i>
<i>Zinsertrag K</i>	<i>66.533,65</i>	<i>59.951,25</i>	<i>0,00</i>

Auf Grund mehrerer diesbezüglich geführter Gespräche und eines Schreibens der ALB vom 5. Oktober 2001 teilte der Bw. der ALB mit Schreiben vom 12. Oktober 2001 mit, er könne zwar keine verbindliche Zusage einer Stornierung der gesamten Zinsen für 2001 geben, werde aber für das gesamte Jahr 2001 „nur 50% der vertraglich vereinbarten Zinsen anrechnen“, wobei für die Bezahlung dieser Zinsen ein Aufschub bis in die zweite Jahreshälfte 2002 gegeben werde.

Nachdem die steuerliche Vertreterin der ALB in einem Schreiben vom 24. Mai 2002 an Dr.K.D. die drohende Insolvenzgefahr der ALB dargestellt und neben anderen Maßnahmen einen Verzicht auf weitere Zinszahlungen und eine teilweise Forderungsabschreibung vorgeschlagen hatte, erklärte der Bw. mit Schreiben vom 5. Juni 2002 an die ALB „für das Jahr 2002 und die folgenden Jahre, unter Umständen bis zur endgültigen Fälligkeit der Kredite, auf die Anrechnung von Zinsen zu verzichten. Erst mit Beginn des Jahres 2007 werden neuerliche Gespräche hinsichtlich einer etwaigen Verzinsung für die Restlaufzeit geführt“, da dies die einzige Möglichkeit sei, einen Konkurs abzuwenden.

In der Bilanz des den Gewinn nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 ermittelnden Gutsbetriebes des Bw. wurde daraufhin die noch offene, nunmehr (zumindest bis 2007) unverzinsten Forderung um 398.955,90 € abgezinst. Eine darüber hinausgehende Wertberichtigung infolge (teilweiser) Uneinbringlichkeit des Darlehenskapitals erfolgte nicht.

Das Darlehen wurde zwischenzeitig befristet mit unveränderten Konditionen betreffend die Verzinsung prolongiert.

Die wirtschaftliche Situation der ALB hat sich zwischenzeitig gebessert. So konnten Verbindlichkeiten, etwa gegenüber der kr. Finanzverwaltung, abgebaut werden. Für 2008 ist mit einem positiven Cash flow zu rechnen. Ein Obstgarten konnte durch die ALB verkauft werden; für die anderen verwertbaren Liegenschaften konnte sich jedoch zu den Preisvorstellungen der ALB kein Käufer finden. Es ist auch mit der Wiederaufnahme von Zinszahlungen an den Bw. zu rechnen; Zinsen sind jedoch seit 2002 noch keine zugeflossen.

Es kann nicht festgestellt werden, dass zum einen die Darlehenshingabe an die ALB – und in weiterer Folge der Verzicht auf eine Verzinsung – durch den Betrieb der Gutsverwaltung G veranlasst war und zum anderen die Pfandgegenstände zwischen dem Jahr 2000 und dem Jahr 2002 dermaßen an Wert verloren hätten, dass ihre Verwertung unwirtschaftlich gewesen wäre.

Der Bw. hat vielmehr deswegen das Darlehen hingegeben, um der ALB eine günstigere Finanzierungsmöglichkeit als bisher zu bieten, damit die ALB weiterhin die ihr zugeordnete Funktion, die zu restituierenden Grundstücke für eine spätere Rückgabe durch den Staat K freizuhalten, ausüben kann, und später auf die Zinsforderung verzichtet, um eine Insolvenz

der ALB – und damit den Verlust ihrer Funktion für das Restituierungsverfahren - zu vermeiden.

Nach Restitution ist durch den Bw. die Bewirtschaftung der zurückgestellten Flächen beabsichtigt, um den Markt in K und in den angrenzenden Staaten mit in Österreich und in K erzeugten Produkten verstärkt zu beliefern. Das Vermögen in G und in Bu soll sich in einer Hand befinden; die Rechtsform und die nähere Ausgestaltung des wirtschaftlichen Engagements der Familie D in K sind jedoch offen. Beabsichtigt ist möglicherweise eine Spezialisierung an den einzelnen Standorten. Die von der ALB freigehaltenen Liegenschaften sollen später zur Erzielung von betrieblichen Einkünften und nicht zur privaten Lebensführung verwendet werden.

G ist von Bu über 160 Straßenkilometer entfernt, die Strecke führt über einen dritten Staat (S). Österreich und S sind Mitglieder der EU, K strebt eine Mitgliedschaft in der EU an.

Beweiswürdigung

Der dargestellte Sachverhalt ist im Wesentlichen – mit Ausnahme der im Folgenden behandelten Punkte - unstrittig.

Zu den strittigen Punkten:

Betriebliche Veranlassung der Darlehenshingabe und des Verzichts auf Zinsen

Darlehen

Der Bw. ermittelt den Gewinn gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1988.

Betriebsvermögen ist im Rahmen der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 leg. cit. nur das notwendige Betriebsvermögen, das ist die Summe aller im (wirtschaftlichen) Eigentum des Betriebsinhabers stehenden Wirtschaftsgüter, die dem Betrieb objektiv zu dienen bestimmt sind und dem Betrieb auch tatsächlich dienen (vgl. z.B. VwGH 19. 11. 1998, 96/15/0051).

Eine Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft gehört dann zum notwendigen Betriebsvermögen, wenn sie den Betriebszweck des Beteiligten fördert oder wenn zwischen diesem und der Kapitalgesellschaft enge wirtschaftliche Beziehungen bestehen (vgl.

Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke, MSA EStG [1.3.2004], § 4 Anm. 12 „Beteiligungen“).

Eine Darlehensforderung gehört dann zum notwendigen Betriebsvermögen, wenn bei der Hingabe des Darlehens betriebliche Interessen im Vordergrund stehen. Ist die Darlehensgewährung betrieblich veranlasst, ist auch der entsprechende Darlehensverlust steuerlich beachtlich (vgl. *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke*, MSA EStG [1.3.2004], § 4 Anm. 82 „Darlehensforderung, Darlehensverlust“).

Verträge zwischen einander Nahestehenden (wozu auch der Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft einerseits und die Kapitalgesellschaft andererseits gehören) werden für den Bereich des Steuerrechts nur anerkannt, wenn sie

- nach außen ausreichend klar zum Ausdruck kommen,
- einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und
- unter einander Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären.

Der Fremdvergleich ist grundsätzlich anhand von Leistungsbeziehungen zwischen einander fremd gegenüberstehenden Personen vorzunehmen, wobei von deren üblichem Verhalten in vergleichbaren Situationen auszugehen ist (VwGH 1. 12. 1992, 92/14/0149).

Es kann nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenats nicht gesagt werden, dass der Bw. im Rahmen der Gutsverwaltung G einem ihm nicht nahe stehenden Geschäftspartner unter den gleichen Umständen wie der ALB ein Darlehen in diesem Umfang gewährt hätte.

Die Geschäftsbeziehungen zwischen der Gutsverwaltung in G und der ALB machten etwa 5% bis 10% der Gesamtumsätze der Gutsverwaltung in G aus.

Dass bei einem jährlichen Gesamtumsatz der Gutsverwaltung von jeweils über 30 Millionen S einem Geschäftspartner, mit dem die Geschäftsbeziehungen etwa 5% bis 10% der Gesamtumsätze betragen, ein Darlehen von 23 Millionen S gewährt wird, um die weitere Zusammenarbeit zu sichern, entspricht nicht der wirtschaftlichen Erfahrung.

Selbst wenn das Darlehen effektiv pfandrechtlich gesichert gewesen wäre, ist eine – aus Sicht der Gutsverwaltung G - betriebliche Veranlassung der Darlehenshingabe nicht erkennbar.

Die von der steuerlichen Vertretung geschilderten Motive – Vermarktung von Produkten der österreichischen Gutsverwaltung G in K bzw. umgekehrt – machen ein derartiges finanzielles Engagement nicht betriebsnotwendig. Hierfür hätte es andere Möglichkeiten – gegebenenfalls Wechsel des Geschäftspartners – gegeben.

Es wurde auch in der mündlichen Berufungsverhandlung eingeräumt, dass die Gutsverwaltung G in K nicht nur mit der ALB, sondern auch mit anderen kr. Unternehmen Geschäftsbeziehungen pflege. Diese Geschäftsbeziehungen hätten ebenfalls – ohne das risikoreiche finanzielle Engagement bei der ALB – ausgebaut werden können. Auch für die Holzverarbeitung in K – derzeit ein EU-Drittland – war ein derartiges Engagement bei der ALB nicht betriebsnotwendig.

Abgesehen davon, dass auf Grund der bestehenden Handelsschranken die Holzverarbeitung in einem rund 160 km entfernten Werk in einem Drittland (bei in der räumlichen Nähe von G befindlichen Holz verarbeitenden Betrieben aller Größenordnungen) nicht unbedingt sinnvoll

erscheint, beweist schon der Umfang der Geschäftsbeziehungen mit der ALB, dass es sich hier um keinen wesentlichen Geschäftszweig der Gutsverwaltung G handeln kann. Auch die Silierung von in G erzeugten Produkten in Bu ist gleichermaßen zu sehen.

Die Gutsverwaltung G hat sich auch bei keinem anderen Geschäftspartner in einem annähernd ähnlichen Umfang finanziell engagiert. Dass offenbar niemand anderer an die Gutsverwaltung G herangetreten ist, um eine entsprechende Finanzierung zu erhalten, spricht noch nicht für die Fremdüblichkeit der Darlehensgewährung. Dass ein fremder Dritter unter gleichen Bedingungen von der Gutsverwaltung G das Darlehen erhalten hätte, wurde im Übrigen nicht einmal in der mündlichen Berufungsverhandlung behauptet.

Zutreffend ist, dass sich zahlreiche österreichische Unternehmen in Osteuropa bei dortigen Unternehmen eingekauft haben. Allerdings handelte sich es hierbei entweder um wesentlich größere Unternehmen als die Gutsverwaltung G oder um entsprechend vorsichtigere Engagements.

Darüber hinaus ist es nicht vorstellbar, dass einem fremden Dritten bloß auf das äußerst knappe „Gutachten“ aus 2000 hinaus ein Darlehen in der streitgegenständlichen Größenordnung gewährt worden wäre.

Da der Gewinn der Gutsverwaltung G nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 – und nicht nach § 5 leg. cit. – ermittelt wird, kommt die Aufnahme des Darlehens in die Bücher des Bw. als allfälliges gewillkürtes Betriebsvermögen nicht in Betracht.

Bemerkt wird, dass die in der mündlichen Berufungsverhandlung geäußerte Auffassung des steuerlichen Vertreters, es reiche auch ein mittelbarer Zusammenhang mit dem Betrieb, um von Betriebsvermögen zu sprechen, zwar für gewillkürtes, nicht aber für notwendiges Betriebsvermögen zutreffend ist (vgl. vgl. *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke*, MSA EStG [1.3.2004], § 4 Anm. 9).

Zinsverzicht

Selbst wenn die Hingabe des Darlehens fremdüblich betrieblich veranlasst gewesen sein sollte, kann jedenfalls in dem Verzicht auf Zinsen eine fremdübliche Vorgangsweise nicht erblickt werden.

Fremdüblich wäre diesfalls eine Stundung oder Reduzierung der Zinsen, nicht aber ein gänzlicher Verzicht auf den Zinsenanspruch, zumal den Bw. selbst ein Zinsenaufwand für die Finanzierung des an die ALB abgegebenen Darlehens trifft.

Dieser Zinsenverzicht ist nur durch die besondere Funktion der ALB für das Restituierungsverfahren (siehe unten) und daher dem – verständlichen - Interesse des Bw. an deren Erhaltung erklärbar.

Eine gemeinsame Sanierungsaktion für die ALB durch mehrere, auch der ALB nicht nahe stehende Gläubiger erfolgte nicht.

Selbst wenn der Wert der zur Besicherung des Darlehens herangezogenen Gegenstände zwischen 2000 und 2002 eine beachtliche Änderung erfahren haben sollte (dazu gleich im Folgenden), ist der gänzliche Verzicht auf die Zinsen durch den Bw. – aus betrieblicher Sicht der Gutsverwaltung G – nicht verständlich:

Nach den Angaben des Gutachters habe der abgewertete Wert der Pfandgegenstände im Jahr 2002 noch immer nahezu gänzlich der gesamten Darlehensforderung entsprochen und erscheint daher das Risiko, im Falle einer Aufrechterhaltung einer Zinsforderung die Insolvenz des Darlehensschuldners und die Verwertung der Pfandgegenstände in Kauf nehmen zu müssen, nicht so groß, dass gänzlich auf eine Verzinsung verzichtet werden hätte müssen. Wenn in der mündlichen Berufungsverhandlung behauptet wird, der Wertverlust infolge der BSE-Krise sei noch höher gewesen, ist zum einen entgegenzuhalten, dass sich der Gutachter bei der Neuermittlung des Wertes ausdrücklich auf die BSE-Krise bezog, und zum anderen damit vom Bw. selbst die Werte des Gutachters in Frage gestellt werden.

Auch der Hinweis des Sohnes des Bw. in der mündlichen Berufungsverhandlung auf eine mangelnde Rechtssicherheit in K überzeugt nicht: Dass die Rechtssicherheit in Österreich voraussichtlich höher als in K ist, mag sein. Dieser Umstand bestand jedoch bereits bei der Darlehenshingabe 2000 und ist nicht erst 2002 eingetreten. Ein sorgfältiger Kaufmann hätte daher die geringere Rechtssicherheit bereits bei der Darlehensgewährung 2000 in seine Überlegungen mit einbezogen und entweder das Darlehensengagement nicht getätigt oder weitere effektive Sicherheiten verlangt. Der Regierungswechsel in K mag zu Änderungen geführt haben; dass sich dadurch die Rechtssicherheit von 2000 auf 2002 wesentlich zu Ungunsten verglichen mit 2000 geändert haben soll, ist eine nicht weiter belegte Annahme.

Warum bei einem Stammkapital der ALB von rund 22 Millionen Schilling und offenbar hohen sonstigen Verbindlichkeiten neben der Darlehensverbindlichkeit ein Verzicht auf eine Verzinsung des Darlehens gegenüber einer Stundung der aufgelaufenen – vergleichsweise geringen – Zinsen unumgänglich gewesen sein soll, um eine Insolvenz zu vermeiden, ist mit dem möglicherweise „letzten Tropfen, der das Fass zum Überlaufen bringt“, auch nicht wirklich geklärt.

Bemerkt wird schließlich, dass bei Annahme einer betrieblichen Forderung und der weiteren Annahme einer – sich in den wegen Insolvenzgefahr ausbleibenden Zinszahlungen manifestierenden – Gefährdung der Zahlung nicht nur der Zinsen, sondern auch des Darlehens selbst, nach den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung nicht nur eine

Abzinsung infolge Unverzinslichkeit, sondern auch eine Wertberichtigung der Darlehensforderung vorzunehmen gewesen wäre.

Pfandrechtliche Sicherung bzw. Wertverfall

Dem Vorbringen, die Pfandrechte hätten innerhalb von zwei Jahren derart an Wert verloren, dass eine Verwertung der Pfandobjekte unwirtschaftlich gewesen wäre, kann nicht gefolgt werden.

Das Finanzamt hat in seiner Stellungnahme vom 18. Juli 2006 und in der mündlichen Berufungsverhandlung zutreffend darauf hingewiesen, dass das vorgelegte Schätzungsgutachten über den Verkehrswert der verpfändeten Grundstücke nicht nachvollziehbar ist, da letztlich nach Aufzählung der Grundstücke und Wiedergabe allgemeiner Ausführungen nur ein nach Ansicht des Gutachters gegebener Gesamtwert ausgewiesen wurde.

Wenn die steuerliche Vertretung in ihrer Äußerung vom 15. November 2006 meint, hier handle es sich bloß um einen Auszug, ist darauf zu verweisen, dass einerseits am 24. April 2006 dem Bw. aufgetragen wurde, die seinerzeitigen Bewertungsgutachten (und nicht einen Auszug) in Übersetzung vorzulegen und andererseits sich den vorgelegten Kopien kein Hinweis auf eine andere, ausführlichere Fassung des Gutachtens entnehmen lässt. Die steuerliche Vertretung hat ihre Behauptung auch nicht mit Vorlage einer allfälligen anderen Fassung des Gutachtens gestützt. In der mündlichen Berufungsverhandlung wurde eingeräumt, dass der vollständige Text des Gutachtens der Abgabenbehörde übermittelt worden ist.

Es kann nicht festgestellt werden, dass im Zeitpunkt der Darlehenshingabe eine entsprechende werthaltige pfandrechtliche Besicherung bestanden hat.

Als Beweismittel stehen hierfür nur das wenig brauchbare Gutachten aus 2000 sowie der Umstand, dass nach Angaben von Ing.N.D. im Jahr 1998 beim Erwerb der Anteile der ALB deren Bonität von der Bank geprüft worden sei, zur Verfügung. Auch wenn die ALB im Jahr 2000 noch nicht insolvenzgefährdet war, bedeutet dies nicht, dass das hingebene Darlehen ausreichend besichert gewesen ist.

Auch wenn man dem Vorbringen des Bw. folgte, dass im Jahr 2000 eine geeignete pfandrechtliche Sicherstellung bestand hat, wäre freilich das Fehlen einer solchen im Jahr 2002 nicht nachgewiesen.

Die jeweils bloß sehr allgemein gehaltenen Ausführungen in den vorgelegten Unterlagen zu einem behaupteten Wertverfall der Pfandsachen zwischen der Darlehenshingabe im Jahr 2000 und dem Jahr 2002 vermögen den konkreten Wertverfall nicht zu belegen.

Bereits im Frühjahr 1996 war bekannt, dass im Vereinigten Königreich 10 Personen an einer neuen Variante der Creutzfeldt-Jakob-Krankheit gestorben seien und ein Zusammenhang zwischen dieser neuen Krankheit und der Bovinen Spongiformen Enzephalopathie (BSE) nicht ausgeschlossen werden könne. Wenngleich die bei den europäischen Verbrauchern dadurch hervorgerufene massive Vertrauenskrise in Bezug auf Rindfleisch und Rindererzeugnisse nicht gleichmäßig verlaufen ist, war die BSE-Problematik schon im Jahr 2000 durchaus ein Thema und fehlen konkrete Angaben darüber, wann und warum nach dem Jahr 2000 in K der Rindfleischmarkt derart gegenüber dem Jahr 2000 eingebrochen sein soll, dass die verpfändeten Grundstücke mit darauf befindlichen Gebäuden so sehr im Wert gefallen wären.

Ein bestimmter Wertverfall der zur Besicherung herangezogenen Sachen ist durchaus möglich, da es in der Natur der Sache liegt, dass der Wert von Liegenschaften Schwankungen unterworfen ist. Es kann auch sein, dass die so genannte BSE-Krise für eine vorübergehende Wertminderung mitverantwortlich war.

Nicht nachzuvollziehen ist jedoch, dass es sich um einen derartig anhaltenden Wertverfall gehandelt haben soll, der dauerhaft einer wirtschaftlichen Verwertung der Pfandrechte entgegengestanden wäre. Wie auch die Entwicklung in Österreich und in den anderen Mitgliedstaaten der Europäischen Gemeinschaften gezeigt hat, war der Einbruch im Rindfleischmarkt von vorübergehender Dauer und führte nicht zu einer bleibenden Entwertung von für die Rindfleischerzeugung benötigtem Vermögen.

Darüber hinaus hatte die so genannte BSE-Krise zwar Einfluss auf den Rindfleischmarkt, nicht aber auf die anderen Produktionszweige der ALB, wie die Milchkuhhaltung, die Hühnermast oder Obstproduktion sowie den Betrieb eines großen Mischfutterwerks, den Ackerbau sowie den Klein- und Großhandel, vor allem mit land- und forstwirtschaftlichen Produkten. Daher kann selbst ein vorübergehender Wertverlust der für die Schlachtviehrinderhaltung genutzten Wirtschaftsgüter nicht zu einem Wertverlust der gesamten Pfandsachen der ALB im angegebenen Umfang von 30% bis 40% geführt haben.

In welchem Umfang die zur Besicherung dienenden Liegenschaften verwertbares Bauland darstellen, lässt sich weder dem Gutachten für 2000 noch der Stellungnahme des Gutachters für 2002 entnehmen. Daher ist auch ein allfälliger Einfluss der Entwicklung der Baulandpreise durch Verkäufe der Stadt L auf den Wert der zur Besicherung dienenden Liegenschaften nicht nachvollziehbar, zumal der Gutachter selbst darlegt, dass die Mehrheit der gegenständlichen Liegenschaften landwirtschaftlich genutzt wird.

Schließlich wäre von einem Gutachten zu erwarten, dass bei der Bewertung vorhersehbare Umstände, wie die durch die BSE-Krise in Europa (schon vor 2000) mögliche vorübergehend

beeinträchtigte Entwicklung des Rindfleischmarkts, der beabsichtigte Beitritt von K zur Europäischen Union oder die mögliche Entwicklung von Preisen für Bauland angemessen berücksichtigt werden.

Wenn in der mündlichen Berufungsverhandlung ins Treffen geführt wurde, dass ein Schätzwert nicht dem tatsächlich erzielbaren Wert entsprechen müsse, so ist dies zwar grundsätzlich zutreffend, ein für Zwecke der Sicherstellung von Pfandrechten erstelltes Gutachten entspricht jedoch nur dann den Anforderungen an ein solches Gutachten, wenn die bei einer Verwertung voraussichtlich erzielbaren Realisationswerte festgestellt werden.

Ein sorgfältiger Kaufmann würde kein Darlehen in der streitgegenständlichen Größenordnung hingeben, wenn der tatsächlich bei einer Versilberung (unter Berücksichtigung möglicher vorhersehbarer Wertänderungen und der örtlichen Rechtslage) zu erwartende Wert der Pfandsachen nicht wenigstens seinen Forderungen an den Darlehensschuldner entspräche.

Wie schon mehrfach gesagt: Entweder war die ursprüngliche Bewertung unzutreffend oder der behauptete Wertverfall ist nicht in dieser Form eingetreten.

Bei den Informationen der ALB ist zu würdigen, dass es sich dabei um jenes Unternehmen handelt, dem das Darlehen gegeben wurde und dessen Aktien mehrheitlich vom Bw. gehalten werden. Aber auch die ALB bestätigt, dass der Immobilienmarkt nach einem Einbruch wieder das seinerzeitige Niveau erreicht hat.

Wenn zu dem vom Gutachter im Jahr 2006 für das Jahr 2002 ermittelten Werten behauptet wird, diese trügen dem Wertverlust durch die BSE-Krise nicht angemessen Rechnung, wird vom Bw. selbst die Qualifikation des Gutachters in Frage gestellt.

Was die Ausführungen des Handelsdelegierten anlangt, so ist nicht ersichtlich, dass die von ihm genannten Umstände, die eine Verwertung von Liegenschaften erschweren, erst nach der Darlehenshingabe eingetreten wären. Entweder wurden diese Umstände bei der seinerzeitigen Bewertung berücksichtigt, dann können diese keine Entwertung zwei Jahre später bewirken, oder bereits die seinerzeitige Bewertung war unzutreffend.

Das Gutachten aus 2000 ist ebenso wenig wie die Erläuterung des Gutachters aus 2006 für 2002 nachvollziehbar. Aus der bloßen Angabe von Liegenschaften mit ihrer Größe ist es nicht möglich, den Wert der einzelnen Wirtschaftsgüter im Jahr 2000 sowie allfällige Wertänderungen konkret nachzuvollziehen. Daher bleiben die Hinweise auf die BSE-Krise sowie auf Preisveränderungen im Bauland in Bezug auf eine konkrete Veränderung des Versilberungswertes jedes einzelnen Pfandgegenstandes bloße Vermutungen.

Der Unabhängige Finanzsenat geht daher davon aus, dass – wenn der ursprünglich im Jahr 2000 angenommene Wert zutreffend gewesen sein sollte – eine dauernde Wertminderung der

Pfandsachen in einem Umfang, dass die Darlehenssumme und die aufgelaufenen Zinsen nicht gedeckt gewesen wären, nicht eingetreten ist.

Wie oben ausgeführt, wäre in einem Fremdvergleich zu erwarten gewesen, dass dem Darlehensschuldner zwar vorübergehende Zahlungserleichterungen gewährt werden und bei einem Wertverfall der Pfandgegenstände diese nicht sofort verwertet worden wären, aber mit einem endgültigen Verzicht entsprechend zugewartet wird.

Der Verzicht ist nur daraus erklärbar, dass die zur Restitution notwendige ALB in ihrer Existenz nicht – durch ein allfälliges Insolvenzverfahren – gefährdet werden hätte sollen. Die Motivation dafür lag jedoch nicht in fremdüblichen betrieblichen Überlegungen der Gutsverwaltung G, sondern im Restitutionsverfahren.

Einkünfte aus Kapitalvermögen

Das streitgegenständliche Darlehen wurde jedoch nicht nur nicht aus – im Zusammenhang mit dem österreichischen Gutsbetrieb – betrieblichen Gründen gegeben, sondern es diente auch nicht der Erzielung von Einkünften aus Kapitalvermögen durch den Bw.

Auch für die Erzielung von Einkünften aus Kapitalvermögen – Differenz zwischen den vom Bw. selbst an die E Bank gezahlten Zinsen und den dem Bw. ursprünglich von der ALB zugestandenen Zinsen – wäre eine fremdübliche Gestaltung zur steuerlichen Anerkennung erforderlich.

Hier entspricht die Vorgangsweise, einerseits selbst Finanzierungszinsen zahlen zu müssen, andererseits aber keine Schritte zur Durchsetzung des Zinsenanspruchs zu setzen, sondern auf diesen zumindest teilweise zu verzichten, (siehe oben) nicht jener, die zwischen einander nicht nahe stehenden Partnern gepflogen worden wäre, abgesehen davon, dass nach den vorstehenden Ausführungen auch nicht gesagt werden kann, dass das Darlehen auch einem fremden Dritten gewährt worden wäre.

Verdecktes Grund- oder Stammkapital

Da im Jahr 2000 vorhandene Verbindlichkeiten der ALB zur Reduzierung der Zinsenbelastung umgeschuldet bzw. Mittel zur Restrukturierung der ALB zugeführt wurden, jedoch im Jahr 2000 eine Insolvenzgefahr der ALB nicht im Raum stand, kann die Darlehenshingabe an die ALB im Jahr 2000 nicht als verdecktes Grund- oder Stammkapital angesehen werden. Auch wurde in der mündlichen Berufungsverhandlung bekräftigt, dass eine Kapitalerhöhung durch den Bw. nicht beabsichtigt war.

Erfolgte der Verzicht auf die Zinsenforderung im Jahr 2002 durch den Bw., der die Mehrheitsanteile an der ALB hält, causa societatis, führt dies zur Übertragung des Buchwertes (Teilwertes) auf die Beteiligung an der Gesellschaft (vgl. *Zorn*, Verzicht des Gesellschafters

einer Kapitalgesellschaft auf nicht voll werthaltige Forderungen, SWK 33/2005, S 913, m.w.N.; *König*, Einlagen in Körperschaften nach dem BBG 2007, taxlex 2007, 366). Bei einer – wie hier nach der Ansicht des Unabhängigen Finanzsenats - im Privatvermögen gehaltenen Beteiligung ist der Wertverlust grundsätzlich steuerlich unbeachtlich (vgl. *Kirchmayr*, Forderungsverzicht eines Gesellschafters; Neue Akzente durch den BFH, ÖStZ 1-2/1998, 3).

Eigentlicher Darlehenszweck

Der Bw. stellt selbst mehrfach zutreffend dar, dass das Engagement bei der ALB nicht primär für den Gutsbetrieb in G als solchen von wirtschaftlicher Bedeutung ist, sondern letztlich dem Zweck dient, Ansprüche Dritter von den zu restituierenden Liegenschaften fern zu halten und damit eine Restitution – und die spätere Entfaltung einer eigenen unmittelbaren betrieblichen Tätigkeit in K - erst zu ermöglichen.

Der Bw. hat deswegen das Darlehen hingegeben, um der ALB eine günstigere Finanzierungsmöglichkeit als bisher zu bieten, damit die ALB weiterhin die ihr primär zugedachte Funktion, die zu restituierenden Grundstücke für eine spätere Rückgabe durch den Staat K freizuhalten, ausüben kann. Dabei ging es ihm nicht um den Ausbau der geschäftlichen Beziehungen des Gutsbetriebs G mit der ALB oder um die Erzielung von Einkünften aus Kapitalvermögen, sondern erfolgte die Darlehenshingabe als Mehrheitsgesellschafter der ALB.

Der Bw. hat später auf die Zinsforderung verzichtet, um eine Insolvenz der ALB zu vermeiden, da in diesem Fall ihre Funktion für das Restituierungsverfahren verloren ginge. Der Bw. musste aus seiner Sicht alles unternehmen, um die ALB wirtschaftlich am Leben zu erhalten und ging diese Überlegung der Sicherung der Zinsforderung – wie dies gegenüber einem fremden Unternehmen der Fall gewesen wäre - voran.

Vorweggenommene Betriebsausgaben

Allgemeines

Ist die Eröffnung eines Betriebes ernsthaft beabsichtigt, können Betriebsausgaben bereits vor Betriebseröffnung anfallen (vorweggenommene oder vorbereitende Betriebsausgaben), selbst wenn es tatsächlich nicht zur Eröffnung des Betriebes kommt (vergebliche Betriebsausgaben). Die zielstrebige Vorbereitung der Betriebseröffnung muss erkennbar sein. Es genügt, Aufwendungen zur Gewinnung der notwendigen Betriebsmittel zu machen. Die bloße Möglichkeit der späteren Verwendung eines Wirtschaftsgutes auch für betriebliche Zwecke reicht noch nicht aus. Die Vorbereitungshandlungen müssen für die Außenwelt erkennbar sein. Vorweggenommene Aufwendungen stellen keine Betriebsausgaben dar, wenn ersichtlich

ist, dass die Ziele nicht auf einen Betrieb als Einkunftsquelle gerichtet waren (vgl. *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke*, MSA EStG [1.3.2004], § 4 Anm. 57 m.w.N.).

Der Unabhängige Finanzsenat teilt, wie oben dargestellt, die Ansicht des Finanzamtes, das Engagement des Bw. in K – und bei der ALB – diene der Rückgabe enteigneter Güter an den Bw.

Allerdings muss diese Motivation – und hierin folgt der Unabhängige Finanzsenat nicht dem Finanzamt – einer steuerlichen Beachtlichkeit von Aufwendungen nicht grundsätzlich entgegenstehen:

Auch wenn sich der Bw. sittlich verpflichtet fühlt, den Familienbesitz wieder zusammenzuführen, stünde dies ertragsteuerlich nicht einem Betriebsausgabenabzug entgegen, wenn die Ausgaben zielgerichtet auf die Schaffung einer weiteren Einkunftsquelle gerichtet sind und kein Abzugsverbot entgegensteht.

Aufwendungen in Zusammenhang mit einer Universalsukzession

Da es sich um die Erlangung des dem Vater des Bw. enteigneten Vermögens handelt, ist allerdings zunächst zu prüfen, ob ertragsteuerlich unbeachtliche (vgl. *Atzmüller/Krafft* in *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke*, MSA EStG [1.10.2006], § 20 Anm. 96 „Erbanfall“ m.w.N., *Jakom/Baldauf*, EStG, 1. Auflage, § 90 Rz. 95 „Erbanfall“ m.w.N.; *Doralt/Kofler*, EStG, 11. Auflage, § 20 Tz. 163 „Erbschaft“) Aufwendungen in Zusammenhang mit einem nicht einkommensteuerbaren Erbanfall vorliegen.

So hat in seinem noch zur Rechtslage des Einkommensteuergesetzes 1972 ergangenen (auf Grund inhaltsgleicher Regelung auch auf das EStG 1988 anwendbaren) Erkenntnis vom 19.9.1990, 89/13/0021, der Verwaltungsgerichtshof dezidiert zum Ausdruck gebracht, dass der Erwerb von Nachlassvermögen durch den Erben keine Einnahme im Sinne des Einkommensteuergesetzes darstelle, weil dieser Zufluss nicht unter eine der Einkunftsarten des § 2 Abs. 3 EStG falle.

Auch im Erkenntnis vom 3.7.1991, 91/14/0108, wurde vom VwGH ausgesprochen, dass im Zusammenhang mit einem Erbanfall entstandene Kosten (aus Erbauseinandersetzungen, Erbschaftsregelungen, Zahlungen von Pflichtteilen oder aus einer Aufnahme von Krediten zur Befriedigung von Pflichtteilsansprüchen) lediglich die private Vermögenssphäre des Erben betreffen (vgl. *Hofstätter/Reichel*, EStG-Kommentar, § 4 Abs. 4 EStG 1988 allgemein, Tz 36, Stichwort „Pflichtteil“ und § 20, Tz. 5 unter „Erbanfall“).

Vermögensvermehrungen durch Erbschaften finden in der einkommensteuerlich unbeachtlichen Privatsphäre des Erben statt, auch wenn das Nachlassvermögen ganz oder zum Teil der Einkunftserzielung dient. Aufwendungen des Erben, die mit dem Erwerb von

Nachlassvermögen in Zusammenhang stehen, sind daher grundsätzlich weder Betriebsausgaben noch Werbungskosten (i. d. S. auch UFS [Wien], Senat 5, 25.10.2005, RV/0993-W/04).

Die Aufwendungen in Zusammenhang mit der Restitution betreffen nicht dem Bw. selbst enteignetes Vermögen oder den entgeltlichen Erwerb fremden Vermögens für Zwecke der Einkünfteerzielung, sondern es handelt sich um die Erlangung des dem Vater des Bw. enteigneten Vermögens, sodass eine allfällige Restituierung an den Bw. einem Erbanfall vergleichbar wäre und daher damit verbundene Aufwendungen nach der dargestellten Lehre und Rechtsprechung ertragsteuerlich nicht abzugsfähig sind (siehe die zu einem vergleichbaren Fall ergangene Berufungsentscheidung UFS [Graz], Senat 2, 8.1.2008, RV/0016-G/05).

Aber selbst wenn nicht von einem (möglichen) unentgeltlichen Erwerb im Wege der Universalsukzession als Erbe, sondern von einem (möglichen) Anschaffungsvorgang ausgegangen wird, liegen keine vorweggenommenen Betriebsausgaben vor:

Kein Zusammenhang mit dem bestehenden Betrieb

Grundsätzlich sind Aufwendungen bei dem Betrieb zu berücksichtigen, der zur Leistung verpflichtet ist und sie auch tatsächlich leistet. Die Ermittlung der Ausgaben erfolgt für jeden einzelnen Betrieb gesondert, es sei denn mehrere Betriebe sind als einheitlicher Betrieb anzusehen (vgl. *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke*, MSA EStG [1.3.2004], § 4 Anm. 60).

Zwei oder mehrere land- und forstwirtschaftliche Betätigungen können einen einzigen einheitlichen Betrieb oder auch getrennte Betriebe darstellen (vgl. VwGH 10. 9. 1975, 1300/73).

Betrieb ist eine wirtschaftliche Einheit, die sich aus der Summe aller Wirtschaftsgüter bzw. sachlicher Produktionsmittel und Tätigkeiten bzw. menschlicher Arbeitskraft zusammensetzt, die in einer organisatorisch zusammengefassten Form einem bestimmten erwerbswirtschaftlichen totalgewinnfähigen Zweck im Bereich der Land- und Forstwirtschaft, eines freien Berufes oder einer sonstigen selbständigen Arbeit oder im gewerblichen Bereich dienen. Der Betrieb kann aus verschiedenen relativ selbständigen Untereinheiten (Teilbetrieben) zusammengesetzt sein (vgl. *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke*, MSA EStG [1.3.2004], § 4 Anm. 2).

Für einen einheitlichen Betrieb (mit Teilbetriebsbereichen) sprechen nach Rz. 411 EStR 2000 insbesondere folgende Umstände:

- Wirtschaftliche Über- und Unterordnung zwischen den Betrieben (z.B. Herstellungs- und Handelsbetrieb sind weitgehend miteinander verflochten),
- Hilfsfunktion eines Betriebes gegenüber dem anderen,
- Einheitliche Betriebsaufschrift sowie räumliche Verflechtung,
- Verwendung gleicher Rohstoffe, gleicher Anlagen und desselben Personals,
- Einheitliches Leistungsprogramm sowie räumliche Nähe.

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenats kann nicht von einem einheitlichen Gutsbetrieb G und den (später zurückzuerhaltenen) Gütern in K ausgegangen werden.

Der Bw. schreibt selbst etwa in seinem Memo vom 20. Jänner 2005, dass in K eine „künftige Gutsverwaltung“, „wie sie seit Jahrhunderten bestanden hat“, etabliert werden soll, geht aber andererseits – etwa in seinem Schreiben an die ALB vom 5. Juni 2002, aber auch in diesem Memo – von einer „rechtlichen Einheit“ mit der Verwaltung in G aus.

Aus Punkt I des Fideikommissgründungsdokuments betreffend die Herrschaft G ergibt sich, dass die im früheren ungarischen Comitat V. gelegene g.er Herrschaft dem nach § 627 ABGB a. F. zwingend zu errichten gewesenen Inventar ausschließlich Liegenschaften im heutigen Bundesland Burgenland umfasste.

Eine rechtliche Einheit der Herrschaft G mit dem Gut Bu im Sinne eines einheitlichen Betriebes im heutigen steuerlichen Sinn dürfte niemals bestanden haben, was sich auch aus dem Umstand ergibt, dass die geborene Gräfin Ba in ihrem Testament beide Einheiten gesondert ansprach.

Dass dem Testament zufolge hinsichtlich der Herrschaft G mit dem Gut Bu ein einziger Familienfideikommiss durch die geborene Gräfin Ba gestiftet wurde, führt nicht dazu, dass zwischen den beiden Einheiten eine „rechtliche Einheit“ bestand. Ein Fideikommiss (Familienfideikommiss) war eine Anordnung, „kraft welcher ein Vermögen für alle künftige, oder doch für mehrere Geschlechtsfolger, als ein unveräußerliches Gut der Familie erklärt wird“ (§ 618 ABGB a. F.) mit der Besonderheit, dass das Eigentum des Fideikommissvermögens zwischen allen Anwärtern und dem jeweiligen Fideikommiss-Inhaber geteilt war, wobei letzterem das „Obereigentum“ und das „Nutzungseigentum“ zukam (§ 629 ABGB a. F.). Gegenstand eines Fideikommisses konnten daher durchaus auch mehrere Betriebe im heutigen steuerlichen Sinn sein.

Ein (historischer) Zusammenhang der Gutsverwaltung in K mit der Gutsverwaltung in Österreich in der Weise, dass es sich hierbei um eine einzige organisatorische Einheit gehandelt hätte, ist – abgesehen von dem damals gegebenen Umstand, dass Eigentümer

beider Güter der Vater des Bw. war – nicht ersichtlich. Wenn für das Gut Bu ein weiterer Fideikommiss durch Graf P. D zu T gegründet worden sein sollte, spräche dies für die bereits im Testament von 1881 zum Ausdruck kommende Trennung der beiden Einheiten unter einem einzigen (Nutzungs)Eigentümer.

Von einem (späteren) einheitlichen Betrieb im heutigen steuerlichen Sinn mit Betriebsstätten in G und in Bu kann schon auf Grund der fehlenden räumlichen Nahebeziehung – Entfernung (über S) mehr als 160 km - zwischen G und Bu nicht ausgegangen werden. Auch innerhalb Österreichs spräche eine derartige Entfernung gegen einen einheitlichen Betrieb; selbst wenn Österreich, S und K der EU angehören werden und Handels- und Zollschranken weggefallen sind, läge kein einheitlicher Betrieb vor.

Bu wäre daher nicht Betriebsstätte von G, sondern ein eigenständiger Betrieb im steuerlichen Sinn, wenn auch beide Betriebe im Familieneigentum stünden.

Daher sind die Aufwendungen in Zusammenhang mit der Restituierung nicht dem österreichischen Betrieb in G zuzurechnen.

Gründung eines neuen Betriebs

Wie oben ausgeführt, können Betriebsausgaben, die bereits vor Betriebseröffnung anfallen, abgezogen werden, wenn die Eröffnung eines Betriebes ernsthaft beabsichtigt ist, selbst wenn es tatsächlich nicht zur Eröffnung des Betriebes kommt.

Der Bw. hat zwar glaubhaft dargestellt, dass die zurückzustellenden Güter im Wesentlichen nicht der Lebensführung der Familie des Bw. in K dienen, sondern zur Einkünfteerzielung eingesetzt werden sollen, allerdings ist völlig offen, wie dieser Betrieb konkret ausgestaltet sein soll.

Es ist derzeit nicht absehbar, ob restituiert wird und in welchem Umfang und von wem das restituierte Vermögen zur Einkünfteerzielung verwendet werden wird.

Es steht daher etwa auch nicht fest, in welcher Rechtsform dieser Betrieb geführt werden soll, und wer letztlich Eigentümer oder Gesellschafter sein wird. Auch die weitere Konzeption des Betriebes ist sehr unkonkret.

Der Zusammenhang mit einer möglichen zukünftigen Einkunftsquelle des Bw. wäre daher auch - einen Anschaffungsvorgang unterstellt - somit zu ungewiss, um von vorweggenommenen Betriebsausgaben sprechen zu können.

Daher könnten die Aufwendungen auch im Fall der Annahme eines Anschaffungsvorganges ertragsteuerlich keine Berücksichtigung finden.

Zusammenfassung

Der Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 2000 bis 2002 konnte daher nicht Folge gegeben werden, da die Darlehensgewährung an die ALB durch die Gutsverwaltung G sowie der Verzicht auf die Verzinsung des (von der Gutsverwaltung G selbst mit Fremdmitteln finanzierten und Zinsaufwendungen verursachenden) Darlehens nicht aus betrieblichen Gründen erfolgte und Aufwendungen für die Restitution eines dem Vater des Bw. enteigneten Vermögens als in Zusammenhang mit einem unentgeltlichen Erwerb im Wege der Universalsukzession stehend ertragsteuerlich nicht abzugsfähig sind.

Wien, am 23. September 2008