



GZ. RV/1549-W/02

GZ. RV/1550-W/02

## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat am 4. Dezember 2003 über die Berufung der Bw. gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 8., 16. und 17. Bezirk, vertreten durch Mag. Silvia Pruckner, betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 1993 bis 1995, Gewerbesteuer für das Jahr 1993, Kapitalertragsteuer für die Jahre 1993 bis 1995 nach in Wien durchgeführter mündlicher Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### **Rechtsbelehrung**

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

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

### **Entscheidungsgründe**

Die Bw. wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 30.1.1986 als E. Warenhandelsges.m.b.H gegründet. Betriebsgegenstand ist u.a. die Erzeugung von Metall- und Stahlwaren, Karosseriebeschlägen, der Apparatebau und das Emaillieren von Metallwaren. Im berufungsgegenständlichen Zeitraum war die Bw. im Bereich des Wiener U-Bahn-Baues tätig.

Mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom 28.12.2001 wurde über das Vermögen der Bw. der Konkurs eröffnet.

Im Zuge einer für den Zeitraum 1993 bis 1995 durchgeführten Betriebsprüfung wurden folgende Feststellungen getroffen:

An der Bw. sind folgende Gesellschafter beteiligt:

- L.V.
- W.V.
- K.B.GmbH

An der K.B.GmbH sei Dr.C. zu 100% beteiligt. Dieser sei sowohl der steuerliche Vertreter der Firma K., der K.B.GmbH und der Bw. gewesen. Überdies habe die K.B.GmbH die gleiche Geschäftsanschrift.

Mit Kaufvertrag vom 21.12.1993 seien von der F. GmbH zwei Grundstücke in L. erworben worden. Der Kaufpreis habe S 12,500.000,00 betragen und sei durch Banküberweisung in zwei Teilbeträgen entrichtet worden. Die F. GmbH sei als Auffanggesellschaft für die in Konkurs befindliche Firma K. (Gesellschafter F. und P.K.) gegründet worden und habe das Objekt 1988 aus der Konkursmasse um S 4, 500.000,00 erworben. Bis zur Weiterveräußerung an die Bw. sei es an die K.B.GmbH (Gesellschafter R. und Dr.F.K., die Söhne des F. und der P.K.) verpachtet worden. Bilanziell habe die Anschaffung ihren Niederschlag in der Geltendmachung eines Investitionsfreibetrages im Jahr 1993 für "Betriebsgebäude auf eigenem Grund", der Geltendmachung einer Absetzung für Abnutzung in den Jahren 1994 und 1995 und der außerplanmäßigen Abschreibung von "Rechtsberatungskosten" im Jahr 1994 sowie weiters einer Teilwertabschreibung zum 31.12.1994 auf S 3,000.000,00 gefunden. Laut Darstellung der Geschäftsführerin L.V. sei das Objekt vom damaligen zweiten Geschäftsführer W.V. angeschafft worden, weil der Kaufpreis so günstig gewesen sei und eine Verlegung des Unternehmens nach L. geplant gewesen sei. W.V. sei in der Gegend um L. aufgewachsen und habe aufgrund einer starken Bindung zu seiner früheren Heimat auch eine Wohnsitzverlegung nach L. in Erwägung gezogen. Das Gebäude habe vormals einer Weinhandelsfirma gedient, die in den Kellerräumen teilweise Weintanks installiert hatte, aber es seien auch Hallen vorhanden gewesen, die man zu einem Schlossereiunternehmen habe umfunktionieren wollen. Auf Grund von Umplanungsarbeiten eines Architekten habe sich jedoch herausgestellt, dass das erworbene Objekt für den geplanten Zweck absolut nicht geeignet gewesen sei. Es seien Anstrengungen unternommen worden, die Liegenschaft ehestmöglich zu veräußern. Da die Nachfrage nicht sehr groß gewesen sei, musste diese jedoch an die K.B.GmbH im Jahre 1996 um S 1,500.000,00 verkauft werden. Die Betriebsprüfung vertrat die Auffassung, dass das Gebäude weder zum

notwendigen noch zum gewillkürten Betriebsvermögen zu zählen sei, da es niemals für Betriebszwecke genutzt worden sei. Die betriebliche Nutzung sei auch nicht geplant gewesen, da ein ordentlicher Kaufmann vor Anschaffung eines Objektes prüfen würde, ob dieses für einen sinnvollen Einsatz im Betrieb geeignet sei. Hinsichtlich der Teilwertabschreibung von Grund und Gebäude im Jahr 1994 von S 12, 987.500,00 im Jahr 1993 auf nunmehr S 3.000.000,00 führte die Betriebsprüfung folgendes aus: Stelle man die Anschaffungskosten von rund S 13 Mio. dem Veräußerungserlös von nur S 1,5 Mio. gegenüber und betrachte man den Zeitraum zwischen Ankauf im Dezember 1993 und Verkauf im April 1996, so sei der Wert der Liegenschaft, folge man der Argumentation der Bw., in diesem Zeitraum um 88,5% gesunken. Dies sei schon deshalb unwahrscheinlich, weil laut Einheitswertbescheid zum 1.1.1994 der Einheitswert S 3, 591.000,00 betrage. Ein weiteres Indiz gegen die beabsichtigte betriebliche Nutzung sei, dass das Grundstück der K.B.GmbH unentgeltlich zur Nutzung überlassen worden sei und es trotz eines Räumungsvergleichs nie zur tatsächlichen Räumung gekommen sei.

Gegen die in der Folge ergangenen Körperschaft-, Gewerbe- und Kapitalertragsteuerbescheide wurde fristgerecht berufen und als Begründung sinngemäß folgendes ausgeführt:

Die Bw. habe um einen Gesamtkaufpreis von S 12.500.000,00 4.016 m<sup>2</sup> Bauland und 1.379 m<sup>2</sup> Baulandbetriebsgebiet, also insgesamt 5.395 m<sup>2</sup> erworben, die mit 3.002 m<sup>2</sup> Hallen und 576 m<sup>2</sup> Garagen bebaut gewesen seien. Dies ergebe einen Kaufpreis von S 3.500,00 per m<sup>2</sup> Hallenfläche ohne Grundanteil.

1994 habe die Bw. mit der Planung für die Adaptierung der Hallen für Produktionszwecke begonnen. Da sich hierbei Schwierigkeiten ergeben hätten, insbesondere seien die geplanten Umbaukosten überstiegen worden, sei eine Teilwertabschreibung vorgenommen worden. Da aufgrund des Todes von W.V. im Jahre 1996 die gesamte Tätigkeit der Bw. eingeschränkt habe werden müssen und für die Hallen keine Verwendungsmöglichkeit mehr bestanden habe seien diese durch einen "Notverkauf" an die K.B.GmbH abgestoßen worden. Die Behauptung der Betriebsprüfung, die Hallen seien für den Betrieb der Bw. ungeeignet gewesen, sei unzutreffend. Es handle sich um Industriebauten, die sowohl als Produktions- als auch als Lagerhalle verwendbar gewesen seien und daher objektiv und subjektiv für die Bw. geeignet gewesen seien. Wenn nun die Auftragslage der Bw. im U-Bahn Bau nicht im erwarteten Ausmaß eingetroffen sei, so handelt es sich um eine Entwicklung, die erst nach Ankauf der Hallen eingetreten sei. Die Behauptung der Betriebsprüfung, dass Liegenschaften nur in Ausnahmefällen einem Preisverfall unterliegen, sei ebenfalls falsch. Nach dem Realitätenboom der letzten Jahre seien sowohl die Miet- als auch die Kaufpreise stark gefallen, wobei gebrauchte Industriegebäude ab dem Jahr 1996 fast unverkäuflich gewesen seien. Auch aus diesen Gründen sei daher eine Teilwertabschreibung gerechtfertigt gewesen. Da das Objekt für Betriebszwecke angeschafft

worden sei, stehe daher auch der Investitionsfreibetrag zu. Hinsichtlich der von der Betriebsprüfung festgestellten verdeckten Gewinnausschüttung führte die Bw. aus, dass den Anteilsinhabern keine geldwerten Vorteile zugeflossen seien. Die Bw. habe den Kaufpreis mittels Überweisung an den Verkäufer bezahlt.

In der Stellungnahme der Betriebsprüfung zur Berufung vertrat diese im wesentlichen die gleiche Auffassung wie im Betriebsprüfungsbericht und führte ergänzend aus:

Wenn die Bw. darauf verweise, Grund für die 1994 vorgenommene Teilwertabschreibung seien die hohen Umbaukosten sowie das Ableben von W.V., wodurch die Bw. in erhebliche Termenschwierigkeiten gekommen sei, so sei anzumerken, dass W.V. erst 1996 verstorben sei. Der Realitätenboom betreffe nur den Großraum Wien in Zusammenhang mit der geplanten Weltausstellung. Für ähnliche Entwicklungen sowie für den angeblichen Preisverfall in L. biete die Bw. keine Nachweise.

Die Bw. führte mit Schriftsatz vom 18.8.1998 ergänzend aus:

Grund für die Teilwertabschreibung seien Schwierigkeiten beim geplanten Umbau gewesen, insbesondere die Höhe der Umbaukosten. Zur Erläuterung, dass das Objekt für Zwecke der Bw. geeignet war, wurde ein "Raumprogramm" des Architekten vorgelegt. Die Betriebsprüfung habe außer einer allgemeinen Behauptung keine Beweise für Preisentwicklungen vorgelegt. Die Anschaffungskosten der Liegenschaft hätten S 12, 470.078,00 betragen, was bei einer Gesamtfläche der Hallen von 3.002 m<sup>2</sup> einem Preis per Halle von S 4.154,00 entspreche und sei daher durchaus günstig. Da den Gesellschaftern kein geldwerter Vorteil zugeflossen sei, liege auch keine verdeckte Gewinnausschüttung vor.

Die Betriebsprüfung gab wiederum eine ergänzende Stellungnahme ab und führte sinngemäß folgendes aus:

Das "Raumprogramm" des Architekten sei mit Juni 1994 datiert, für den Zeitraum davor gebe es keine nach außen dokumentierten Aktivitäten der Bw. hinsichtlich einer betrieblichen Nutzung des Objektes. Die Teilwertabschreibung auf einen Wert von S 3.000.000,00 sei für die Betriebsprüfung nicht nachvollziehbar. Gegen die Behauptung der Bw., es habe sich beim Verkauf der Liegenschaft um einen Notverkauf gehandelt, spreche die Tatsache, dass das Objekt zwar über ein Immobilienbüro verkauft werden sollte, der Vermittlungsauftrag aber nachweislich nur telefonisch erteilt worden sei, keine Besichtigung des Grundstückes erfolgt sei und auch keine Inserate aufgegeben worden seien. Da eine rentable Nutzung des Objektes durch die Gesellschaft von vornherein auszuschließen gewesen sei, sei die von der Gesellschaft getätigte Investition nach Ansicht der Betriebsprüfung gesellschafterbezogen.

In der über Antrag der Partei am 4. Dezember 2003 durchgeführten mündlichen Verhandlung führte diese ergänzend folgendes aus:

Entgegen der Behauptung des Betriebsprüfers habe keine Nahebeziehung des Geschäftsführers W.V. zu L. bestanden. Er sei in Wien geboren, aufgewachsen und habe auch ständig dort gewohnt. Zum Nachweis für dieses Vorbringen wurden die Geburtsurkunde, das Reifeprüfungszeugnis, das Meisterprüfungszeugnis, der Führerschein sowie der Reisepass des Geschäftsführers vorgelegt. Es habe auch keine verwandtschaftlichen Beziehungen zu der Familie K. gegeben, ein erstmaliger Kontakt sei anlässlich der Besichtigung der Liegenschaft erfolgt. Eine Wohnsitzverlegung nach L. sei nicht geplant gewesen, hingegen eine Ausweitung der Betriebsstätten. Vom Vorhandensein des Grundstückes in L. habe die Bw. durch Dr.C. erfahren. Das Risiko einer allfälligen Fehlinvestition sei in Kauf genommen worden, weil der Kaufpreis so günstig gewesen sei. Überdies habe W.V. auf Grund seiner Fachkenntnis als Baumeister die grundsätzliche Eignung des Grundstückes feststellen können. Warum mit der K.B.GmbH kein Pachtzins vereinbart worden sei, könne nicht mehr festgestellt werden, möglicherweise im Gegenzug dafür, dass ein Räumungsvergleich abgeschlossen worden sei, wonach die K.B.GmbH, die Liegenschaft bis 30.6.1995 geräumt übergeben hätte müssen.

In Schrems, somit in räumlicher Nähe, habe sich ein Emaillierungswerk der Bw. befunden. Die Produktionsstätte sei letztlich nach Rannersdorf verlegt worden.

Weiters wurden von der Geschäftsführerin Unterlagen bezüglich des Verkaufs der Liegenschaft im Jahr 1996 angekündigt, da sie sich, entgegen der Behauptung der Betriebsprüfung, der Vermittlungsauftrag sei nur mündlich erteilt worden, erinnern könne, dass es Schriftverkehr gegeben habe. In der Folge wurde die Kopie eines Schreibens an ein Immobilienbüro vom 12.4.1996 (Postaufgabeschein vom 22.4.1996) vorgelegt, wonach die Bw. vom Vermittlungsauftrag zurücktrete, da keine Kaufinteressenten (angebotener Verkaufspreis S 2,000.000,00) namhaft gemacht worden seien.

Für die rechtliche Würdigung des vorliegenden Sachverhaltes sind weiters folgende dem Akteninhalt zu entnehmende Feststellungen von Bedeutung:

- Laut Bescheid des für die Bewertung der Liegenschaft zuständigen Finanzamtes betrug der Einheitswert zum 1.1.1994 S 3, 591.000,00. Die Gesamtfläche betrug 11.089 m<sup>2</sup>.
- Laut Auskunft eben dieses Finanzamtes betrug der Kaufpreis für Bauland in der Gegend L. im Jahr 1993 ca. S 300,00.
- Aus dem im Akt befindlichen Grundbuchsauszug ergibt sich, dass von einer Gesamtfläche von 11.157 m<sup>2</sup>, 5.114 m<sup>2</sup> als Baufläche und 6.043 m<sup>2</sup> landwirtschaftlich genutzt werden.

- Bei der Firma K., die, bevor sie 1985 in Konkurs ging, Eigentümerin der Liegenschaft war, wurden in den Jahren 1974 bis 1981 ungeklärte Vermögenszuwächse in beträchtlicher Höhe festgestellt, die sich in Guthabenständen auf Sparbüchern in Millionenhöhe (bis zu S 28 Mio.) manifestierten. Mit Urteil des Kreisgerichtes Krems vom 11.9.1986 wurde F.K. wegen schweren gewerbsmäßigen Betruges durch den Verkauf von nachgemachtem Wein in den Jahren 1979 bis 1985 verurteilt. Der Konkurs wurde mangels kostendeckenden Vermögens aufgehoben. Bei einer Hausdurchsuchung im Jahr 1989 wurden wiederum Bankguthaben in Millionenhöhe festgestellt, deren Verbleib zum Teil ungeklärt blieb.

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

Gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1988 ist Gewinn der durch doppelte Buchführung zu ermittelnde Unterschiedsbetrag zwischen dem Betriebsvermögen am Schluss des Wirtschaftsjahres und dem Betriebsvermögen am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres.

Von wesentlicher Bedeutung für die Gewinnermittlung ist daher die Zuordnung der in einem Betrieb vorhandenen Wirtschaftsgüter. Dienen diese dem notwendigen oder gewillkürten Betriebsvermögen, so sind sie entweder Anlage- oder Umlaufvermögen und es stehen alle steuerlichen Begünstigungen, die die Betriebsvermögenseigenschaft voraussetzen, zu. Sind sie zum Anlagevermögen zu zählen, so stehen Investitionsfreibetrag, Absetzung für Abnutzung und allenfalls Teilwertabschreibung, falls der Teilwert niedriger ist als die Anschaffungs- oder Herstellungskosten, zu.

Im gegenständlichen Fall hat die Bw. das mit Kaufvertrag vom 21.12.1993 erworbene Grundstück in L. steuerlich als Betriebsvermögen gewertet und daher die Anschaffungskosten in der Bilanz aktiviert, einen Investitionsfreibetrag und die Absetzung für Abnutzung geltend gemacht. Weiters wurde im Jahr 1994 eine Teilwertabschreibung durchgeführt.

Von der Betriebsprüfung wurde die Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen jedoch aus den im Sachverhalt näher dargestellten Gründen in Zweifel gezogen.

Grundsätzlich ist festzuhalten, dass das notwendige Betriebsvermögen alle jene Wirtschaftsgüter umfasst, die schon ihrer objektiven Beschaffenheit nach dem Betrieb zu dienen bestimmt sind und ihm auch tatsächlich dienen. Es handelt sich also um Wirtschaftsgüter, die auf Grund ihrer Beschaffenheit und unter Bedachtnahme auf die Verhältnisse des Betriebes nach der Verkehrsanschauung nur dem Betrieb zugerechnet werden können. Maßgebend sind die Zweckbestimmung, die Besonderheiten des Betriebes und die Verkehrsauffassung (vgl. Einkommensteuerhandbuch, Quantschnigg/Schuch, § 4 Tz.11).

Die Bw. vertritt die Auffassung, dass das Grundstück und die darauf befindlichen Hallen im Zeitpunkt der Anschaffung für den Betrieb geeignet gewesen seien. Diese Eignung habe durch

den Geschäftsführer, der gelernter Baumeister gewesen sei, festgestellt werden können. Tatsächlich stellte sich aber auf Grund eines "Raumordnungsprogrammes" eines Architekten im Folgejahr heraus, dass der Umbau der Hallen mit einem erheblichen finanziellen Mehraufwand verbunden gewesen wäre. Überdies waren laut Projektbeschreibung des Architekten eine Reihe von Vorfragen ungeklärt, wie die verkehrstechnische Erschließung, Einvernehmen mit dem Arbeitsinspektorat, da Arbeitsplätze unter Niveau projektiert waren, die Energieversorgung, bauphysikalische Maßnahmen, wie Feuchtigkeitsisolierung der Arbeitsstätten bedingt durch unterirdische Anordnung der für die Weinlagerung genutzten Hallen. Ungeklärt sei weiters die tatsächliche Widmung durch die Gemeinde. Dieser vom Architekten projektierte nicht unbeträchtliche Aufwand läßt daher den Schluss zu, dass der Geschäftsführer gerade auf Grund seiner Fachkenntnis als gelernter Baumeister erkennen hätte müssen, dass das Grundstück für Zwecke des Betriebes nicht geeignet war.

Bis Juni 1994 (Zeitpunkt des "Raumordnungsprogrammes") wurden keinerlei nach außen erkennbare Aktivitäten hinsichtlich einer betrieblichen Nutzung der Liegenschaft unternommen. Hingegen wurde am 12.1.1994 zwischen der Bw. und dem bisherigen Pächter, der K.B.GmbH ein Vergleich geschlossen, wonach diese verpflichtet sei, die Liegenschaft bei sonstiger Exekution bis 30.6.1995, geräumt von Fahrnissen dem Eigentümer zu übergeben. Ein Pachtzins wurde jedoch nicht vereinbart. Die K.B.GmbH konnte somit die Liegenschaft für ihre Zwecke eineinhalb Jahre lang unentgeltlich weiter nutzen, war also in zweifacher Hinsicht begünstigt. Die unentgeltliche Nutzungsüberlassung kann somit nicht "im Gegenzug dafür erfolgt sein, dass die K.B.GmbH das Grundstück nach eineinhalb Jahren geräumt übergeben sollte". Die unentgeltliche Nutzungsüberlassung für den bereits im vorhinein bestimmten Zeitraum von eineinhalb Jahren ist daher als völlig unüblich zu betrachten, zumal ja die K.B.GmbH an die F.GmbH sehrwohl Pachtzins zahlte. Ein ordentlicher Kaufmann hätte unter fremdüblichen Bedingungen sehrwohl versucht, aus der brach liegenden Liegenschaft (d.h. für seine betrieblichen Zwecke unbrauchbaren Liegenschaft) "Kapital zu schlagen", indem er aus dieser zumindest Pachtzins lukriert.

Die Bw. begründet den Kauf vor allem damit, dass der Kaufpreis so günstig gewesen sei. Bei einem Gesamtkaufpreis von S 12.500.000,00 seien insgesamt 5.395 m<sup>2</sup> Bauland bzw. Baulandbetriebsgebiet erworben worden, was bei 3002 m<sup>2</sup> Hallen- und 576 m<sup>2</sup> Garagenfläche einen Kaufpreis von S 3.500,00 per m<sup>2</sup> Hallenfläche, ohne Grundanteil, ergebe. In der Bilanz zum 31.12.1993 wurde der "Grundwert bebaut mit Gebäude" mit S 498.000,00 angesetzt, der "Gebäudewert" mit S 12.002.000,00. Laut Einheitswertbescheid zum 1.1.1994 wurden der Bw. Grundstücke im Gesamtausmaß von 11.089 m<sup>2</sup> zugerechnet. Es wurden also 11.089 m<sup>2</sup> um S 12.500.000,00 und nicht bloß, wie in der Berufung und in der Bilanz dargestellt, 5.395 m<sup>2</sup>

erworben. Der Ansatz von S 12,500.000,00 ist daher schon aus diesem Grund unrichtig. Ein Grundwert von S 498.000,00 ergibt bei einer bebauten Fläche von 5.395 m<sup>2</sup> einen Kaufpreis von S 92,3 pro m<sup>2</sup>. Ein ortsüblicher Kaufpreis von S 300,00 pro m<sup>2</sup> für Bauland ergibt jedoch einen Grundwert von S 1, 618.500,00, dementsprechend niedriger, nämlich S 10,881.500,00 ist der Gebäudewert. Warum daher der Kaufpreis für die Hallen, nämlich S 12,500.000,00, sollte tatsächlich ein Grundstückspreis von S 92,30 bezahlt worden sein, "günstig" war, ist nicht nachvollziehbar. Im Übrigen konnte die Bw. trotz Ankündigung eines Gutachtens im Zuge der Betriebsprüfung (siehe Niederschrift über die Schlussbesprechung, S.6) die Preisgünstigkeit der Hallen nicht, z.B. anhand von Vergleichsobjekten, nachweisen.

In der Berufung wird der Verkauf der Liegenschaft (Kaufvertrag vom 22.4.1996) als "Notverkauf" dargestellt. Der Geschäftsführer W.V. sei am 7.4.1996 verstorben, wodurch die Bw. in erhebliche Schwierigkeiten geraten sei, da die von der Gemeinde mit Pönale vorgegebenen Fertigstellungstermine nicht eingehalten worden seien und Fremdleistungen zugekauft werden mussten. Der Verkauf sei auch zur Gewinnung von Liquidität erfolgt. Laut Gegenäußerung der Bw. vom 14.8.1998 habe die Pönale für die Fristüberschreitung S 18.393.552,34,00 betragen. Einem Ansuchen um Bauzeitverlängerung sei bis zu diesem Zeitpunkt nicht stattgegeben worden. Im Hinblick auf eine drohende Pönale im eben dargestellten Ausmaß erscheint jedoch der Verkauf um S 1,500.000,00 nicht als zielführendes Mittel "zur Gewinnung von Liquidität". In der mündlichen Verhandlung stellte die Geschäftsführerin im Gegensatz zu den Ausführungen in der Berufung fest, dass finanzielle Bedrängnis kein Grund für den Verkauf gewesen sei. Umso mehr stellt sich daher die Frage, warum das Grundstück angesichts der beträchtlichen firmeninternen Schwierigkeiten nur zwei Wochen nach dem Tod des Geschäftsführers an die K.B.GmbH verkauft worden ist. Im Hinblick darauf, dass das Grundstück über die Beteiligten an der K.B.GmbH letztendlich wieder im Eigentum jener Familie stand, der es ursprünglich gehört hatte, sind sowohl der Verkaufspreis, der gegenüber dem Anschaffungspreis einen Preisverfall von 88,5% betragen würde (vgl. Niederschrift über die Schlussbesprechung, S. 6) als auch die Umstände des Verkaufes als nicht fremdüblich zu bezeichnen: es wurde zwar ein Vermittlungsauftrag erteilt, jedoch nur mündlich und es erfolgte seitens des Immobilienbüros nicht einmal eine Besichtigung der Liegenschaft. Ein erkennbares Interesse der Bw., das Grundstück zum höchstmöglichen Preis zu verkaufen, lag daher nicht vor. Weiters konnte von der Bw. der Wertverfall im Zeitraum Dezember 1993 bis April 1996 nicht nachgewiesen werden. Die auf der Liegenschaft befindlichen Hallen mögen zwar für die Bw. wertlos gewesen sein, einem fremden Dritten wäre die Liegenschaft bei einem Kaufpreis von S 12,500.000,00 aber mit Sicherheit nicht um S 1,500.000,00 angeboten worden. Das von der Bw. am 15.12.2003 vorgelegte Schriftstück bezüglich der Kündigung des



einem Immobilienbüro erteilten Vermittlungsauftrages kann die Zweifel an der Ernsthaftigkeit der Verkaufsabsicht an andere allfällige Interessenten ebenfalls nicht entkräften. Ungewöhnlich ist hingegen die zeitliche Nähe des mit 12.4.1996 datierten Schreibens zum Tod des Geschäftsführers am 7.4.1996.

Sowohl die Umstände des Kaufes als auch des Verkaufes sowie die zwischenzeitige unentgeltliche Nutzung durch den bisherigen Pächter legen daher den Schluss nahe, dass die gegenständliche Grundstückstransaktion durch außerbetriebliche Gründe motiviert war.

Da sowohl gemäß § 8 EStG 1988 als auch gemäß § 10 EStG 1988 die Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen Voraussetzung für die Gewährung der Absetzung für Abnutzung bzw. des Investitionsfreibetrages sind, stehen diese daher nicht zu.

Gleiches gilt für die von der Bw. für das Jahr 1994 beantragte Teilwertabschreibung. Gemäß § 6 Zif.1 und Zif. 2 lit.a EStG 1988 kann sowohl abnutzbares als auch nicht abnutzbares Anlagevermögen mit dem Teilwert angesetzt werden, sofern dieser niedriger ist, als die Anschaffungs- oder Herstellungskosten. Voraussetzung ist daher auch in diesem Fall die Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen.

Von der Betriebsprüfung wurde der Kaufpreis für die Liegenschaft im Jahr 1993 als verdeckte Gewinnausschüttung dem Gewinn hinzugerechnet. Gemäß § 8 Abs.2 KStG 1988 ist es für die Einkommensermittlung eine Körperschaft ohne Bedeutung, ob das Einkommen im Wege offener oder verdeckter Ausschüttungen verteilt wird. Verdeckte Ausschüttungen sind alle außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung gelegenen Zuwendungen einer Körperschaft an Anteilsinhaber, die das Einkommen der Körperschaft zu Unrecht vermindern und ihre Wurzel in der Anteilsinhaberschaft haben. Die Zuwendung eines Vorteils an einen Anteilsinhaber kann auch darin gelegen sein, dass eine dem Anteilsinhaber nahe stehende Person begünstigt wird (vgl VwGH vom 26.9.2000, ZI. 98/13/0107). Als nahe stehende Personen sind primär solche anzusehen, die mit dem Anteilsinhaber persönlich (familiär, verwandtschaftlich oder freundschaftlich) verbunden sind, aber auch geschäftliche Verbindungen und beteiligungsmäßige Verflechtungen begründen ein Nahestehen (vgl . Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly, KStG 1988, § 8 Tz.776).

Zwar konnte eine verwandtschaftliche Beziehung zwischen den Gesellschaftern und der Familie K. nicht nachgewiesen werden. Tatsache ist aber, dass Dr.C., der über die K.B.GmbH an der Bw. beteiligt ist, sowohl Steuerberater der Familie K., der K.B.GmbH und der Bw. war, und daher bereits seit den Zeiten des sog. "Weinskandals" Einblick in den betrieblichen und auch privaten Bereich seiner Klienten, insbesondere der Familie K., haben musste. Die K.B.GmbH hatte sogar den gleichen Firmensitz wie der Steuerberater. Er hat schließlich auch

den Grundstückskauf vermittelt. Unzweifelhaft wurde die K.B.GmbH sowohl durch die unentgeltliche Nutzung der Liegenschaft als auch durch den im Verhältnis zum Kaufpreis, den die Bw. entrichten musste, äußerst geringen Kaufpreis begünstigt. Zudem gelangte die Familie K. über die Beteiligten an der K.B.GmbH wieder in den Besitz jenes Grundstückes, das ihr vor Konkurseröffnung gehörte. Eine Nahebeziehung zwischen der K.B.GmbH über den an ihr zu 100% Beteiligten Dr. C. zur K.B.GmbH ist also nicht von der Hand zu weisen. Dass der Kaufpreis an die Verkäuferin bezahlt wurde und keine (direkten) Zuwendungen an die Gesellschafter erfolgten (vgl. Berufung S. 7) macht ja gerade des Wesen der verdeckten Gewinnausschüttung aus.

Es war daher wie im Spruch zu entscheiden.

Wien, 18. Dezember 2003