



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Hofrat Mag. Alfred Peschl und die weiteren Mitglieder Hofrätin Dr. Monika Kofler, Prok. Peter Falle und Günter Benischek über die Berufung der GmbH., Adresse, vertreten durch Zethofer Helmut, Steuerberater, 1160 Wien, Neulerchenfelderstraße 65/9, vom 15. November 2002 gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 1. Bezirk vom 12. September 2002 betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 1997 und 1998 sowie Haftung für Kapitalertragsteuer gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 für das Jahr 1997 nach der am 28. Mai 2008 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe (Kapitalertragsteuer 1997) sowie den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches. Die Berechnung erfolgt in Euro. Die beigelegten Berechnungsblätter in Schilling dienen der Erläuterung.

Entscheidungsgründe

Mit Notariatsakt vom 14.6.1973 gründete Gründer, Beruf1, gemeinsam mit GH, Beruf2, als Gründungshelfer, der seine Anteile treuhändig für Gründer hielt, die GmbH., in der Folge mit Bw. bezeichnet. Gegenstand des Unternehmens war der Erwerb und die Verwaltung von Liegenschaften und sonstigen Vermögensgegenständen. Als erste Geschäftsführer wurden

Gründer und GH bestellt. Die Bw. wurde mit Generalversammlungsbeschluss vom 3.4.1978 als übernehmende Gesellschaft mit der Ü-GmbH. als übertragender Gesellschaft verschmolzen.

Das Anlagevermögen der Bw. zum 31.12.1996 setzte sich wie folgt zusammen:

Immateriälgüter	2.801,00	ATS
Gebäude	1.523.856,00	ATS
Geschäftsausstattung	65.824,00	ATS
Kraftfahrzeuge	2,00	ATS
Beteiligungen	562.500,00	ATS
BetGmbH	33.600.000,00	ATS
Summe	35.754.983,00	ATS

In den Jahren 2001 und 2002 fand bei der Bw. eine u.a. die Umsatzsteuer, Körperschaftsteuer und Kapitalertragsteuer jeweils die Jahre 1997 bis 1999 betreffende Betriebsprüfung statt. Bei dieser wurden zu Tz. 21 unter der Überschrift „Schenkung der Wohnung in Ort“ folgende Feststellungen getroffen:

Bis ins Jahr 1997 befand sich im Betriebsvermögen der GmbH_ eine Liegenschaft in Ort, Adresse Whg. Mit Schenkungsvertrag vom 24.10.1986 (gemeint 1996) wurde diese Liegenschaft von der Fa GmbH_ , vertreten durch die Alleingesellschafterin und Geschäftsführerin Dr. NN VN an Hr. LG VN2 übertragen. Frau Dr. NN und Hr. LG VN2 sind Lebensgefährten. Mit Vertrag vom 18.2.1997 wurde für Fr. Dr. NN das lebenslängliche Fruchtgenussrecht eingeräumt. In der Bilanz zum 31.12.1997 wurde diese Schenkung als Anlagenverkauf mit dem Buchwert von 688.922,00 ATS dargestellt (Gegen-Konto Verrechnungskonto Dr. NN)

Laut Schätzungsgutachten erstellt von Mag. Schätzer im November 2001 beträgt der Verkehrswert der Liegenschaft zum Stichtag 31.12.1997 3.500.000,-.

Die verdeckte Ausschüttung beträgt für

1997

3.500.000,00

Weiters wurde zu Tz. 23 unter der Überschrift „Mietaufwand und Spesen f. Wohnung Ort“ folgende Feststellung getroffen:

Trotz Schenkung der Wohnung in Ort an den Lebensgefährten der Gesellschafterin Hr. LG VN2 im Jahre 1996 wurden in den Jahren 1998 und 1999 Mitaufwendungen und Spesen für diese Wohnung aufwandswirksam verbucht und Vorsteuern geltend gemacht. Die geltend gemachten Vorsteuern 1998 in Höhe von S 1.118,34 und 1999 in Höhe von S 5.067,88 sind nicht anzuerkennen. Die verdeckte Ausschüttung beträgt für:

1998

1999

<i>Mitaufwand Punkt 3.</i>	<i>11.183,45</i>	<i>41.250,87</i>
<i>10 % USt</i>	<i>1.118,35</i>	<i>4.125,09</i>
	<i>12.301,80</i>	<i>45.375,96</i>
<i>Spesen Pkt. 2</i>		<i>11.424,07</i>
<i>USt lt Konto</i>		<i>942,80</i>
	<i>12.301,80</i>	<i>57.742,83</i>

Die Betriebsprüfung stellte noch weitere verdeckte Ausschüttungen fest. Laut Tz. 26 betrug die Summe der verdeckten Ausschüttungen für die Jahre 1997 bis 1999

	<i>1997</i>	<i>1998</i>	<i>1999</i>
<i>verdeckte Ausschüttung</i>	<i>3.544.422,10</i>	<i>117.672,60</i>	<i>321.261,83</i>
<i>25 % KEST</i>	<i>886.105,53</i>	<i>29.418,15</i>	<i>80.315,46</i>

Laut Tz. 27 sollte die im Zusammenhang mit den verdeckten Ausschüttungen anfallende Kapitalertragsteuer von der Gesellschafterin getragen werden, weshalb diese als Forderung zu aktivieren sei.

Die verdeckte Ausschüttung wurde dem Gewinn der Bw. außerbilanzmäßig hinzugerechnet, wobei 1997 eine Kürzung um 688.922,00 ATS erfolgte, weil in der Bilanz zum 31.12.1997 der Schenkung der Wohnung in Ort mit einem Entnahmewert von 688.922,00 ATS (Buchwert) bereits Rechnung getragen worden war.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Betriebsprüfung und setzte die Körperschaft-Umsatz- und Kapitalertragsteuer für die Jahre 1997 bis 1999 in entsprechender, nachfolgend dargestellter Höhe fest:

	<i>1997</i>	<i>1998</i>	<i>1999</i>
Umsatzsteuer	-€ 5.074,60	-€ 3.371,95	-€ 3.791,34
Körperschaftsteuer	€ 73.474,12	€ 1.815,59	€ 1.749,96
Kapitalertragsteuer	€ 64.395,83	€ 2.137,89	€ 5.836,72

Gegen diese Bescheide hat die Bw. berufen und beantragt, die Bescheide dahingehend abzuändern, dass die Schenkung der Eigentumswohnung an VN2 LG nicht die Folgen einer verdeckten Gewinnausschüttung auslöst. In eventu stellte die Bw. den Antrag auf Verschiebung eines Betrages in Höhe der stillen Reserven der Eigentumswohnung als Veräußerungsgewinn auf das folgende Veranlagungsjahr 1998. Weiters beantragte die Bw. die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung.

Begründend führte die Bw. aus, 1977 habe Gründer sämtliche Geschäftsanteile an der Ü-GmbH, die eine Eigentumswohnung mit der Adresse der_Wohnung, erworben. Die Ü-GmbH sei in der Folge auf die GmbH- verschmolzen worden, deren Alleingesellschafter wiederum Gründer gewesen sei. Die Bw. habe die Eigentumswohnung gegen ein Entgelt von zuletzt 2.000,00 ATS monatlich an Gründer vermietet, der dort seine Wochenenden und Urlaube

verbrachte. Nach dem Tod des Alleingeschafters am 14.8.1988 erbte dessen einzige Tochter, Dr. VN NN , unter anderem den Geschäftsanteil an der Bw. und wurde deren Geschäftsführerin. Die Bw. stellte nach Übernahme der Geschäftsführung durch Dr. NN diese die „scheinhalber betriebene Vermietung der Eigentumswohnung in Ort_ gänzlich ein“. Die Eigentumswohnung sei ab September 1988 ausschließlich für die privaten Zwecke von Dr. NN verwendet worden. Die mit der Eigentumswohnung verbundenen Aufwendungen seien weiterhin von der Bw. getragen worden.

Mit Schenkungsvertrag vom 24.10.1996 habe die Bw., vertreten durch deren Geschäftsführerin Dr. NN deren Lebensgefährten VN2 LG die Eigentumswohnung im Wege eines Schenkungsvertrages übertragen.

Mit Vertrag vom 18.2.1997 räumte VN2 LG seiner Lebensgefährtin Dr. NN unentgeltlich ein lebenslanges Fruchtgenussrecht an der geschenkten Eigentumswohnung ein. Dr. NN habe sich in diesem Vertrag verpflichtet, die gesamten auf die Eigentumswohnung entfallenden Betriebs- und Erhaltungskosten sowie die Kosten der Errichtung und Verbücherung dieses Vertrages zu übernehmen. Tatsächlich seien die Betriebs- und Erhaltungskosten, die Vertragserrichtungskosten, die Eintragungsgebühr sowie die Schenkungssteuer von der Bw. bezahlt worden.

Nach Wiedergabe der Feststellungen der Betriebsprüfung und Darstellung der in der Folge vom Finanzamt erlassenen Bescheide erklärte die Bw., die Schenkung von Vermögen durch eine Kapitalgesellschaft an eine dem Gesellschafter nahe stehende Person wäre grundsätzlich eine steuerlich relevante Vermögensverschiebung, welche die Folgen einer verdeckten Gewinnausschüttung auslösen könne. Die steuerlichen Folgen einer verdeckten Gewinnausschüttung hätten durch die Schenkung an VN2 LG am 24.10.1996 nur eintreten können, wenn die Eigentumswohnung der Bw. in diesem Zeitpunkt noch wirtschaftlich zuzurechnen und Bestandteil des Betriebsvermögens der Bw. gewesen sei.

Würden Wirtschaftsgüter von der Gesellschaft „für einen Anteilsinhaber“ angeschafft, so liege nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes bereits im Zeitpunkt der Anschaffung eine verdeckte Ausschüttung in Höhe der Anschaffungskosten vor. Eine Anschaffung „für den Anteilsinhaber“ liege vor, wenn die Wohnung in besonderem Ausmaß auf die konkreten Bedürfnisse des Anteilsinhabers ausgerichtet sei und von vornherein eine betriebliche Veranlassung nicht unterstellt werden könne. Der Anteilsinhaber sei in diesem Fall wirtschaftlicher Eigentümer des primär in seinem Interesse angeschafften Wirtschaftsgutes.

Die Bw. habe 1977 die Anteile an der Ü-GmbH mit der „darin befindlichen Eigentumswohnung in Ort “ erworben, um mit dieser Gesellschaft zu verschmelzen. wie aus der seinerzeitigen Anwaltskorrespondenz hervorgehe, sei diese Vorgangsweise aus verkehrssteuerlicher Sicht

vorteilhaft gewesen. Die von Gründer entrichteten Mieteinnahmen hätten bei weitem nicht gereicht, um die mit der Eigentumswohnung verbundenen Ausgaben zu decken. Gründer habe die Eigentumswohnung ausschließlich für private Zwecke verwendet. Diese sei ausschließlich in dessen Interesse als Wochenend- und Urlaubsdomizil erworben worden. Deshalb sei bereits in der Anschaffung der Eigentumswohnung eine verdeckte Gewinnausschüttung zu erblicken und habe die Bw. daher kein wirtschaftliches Eigentum an der Eigentumswohnung besessen. Die Gewinnausschüttung habe somit bereits im Jahr 1977 stattgefunden. Die Schenkung der Wohnung im Jahr 1996 an VN2 LG habe „lediglich den Übergang des grundbücherlichen Eigentums“ dargestellt, aber nicht erneut eine verdeckte Gewinnausschüttung bewirken können. Der Umstand, dass Dr. NN einen gesellschaftsrechtlich „zumindest bedenklichen Schenkungsvertrag unterfertigte und sich damit der Geschäftsführerhaftung aussetzte, zeigt, dass sie die Eigentumswohnung eher als ihr Eigenvermögen denn als Betriebsvermögen“ der Bw. betrachtet habe. Der Umstand, dass in den Jahren 1977 bis 1996 die Betriebs- und Erhaltungskosten sowie die AfA und Zinsen von der Bw. getragen worden seien, spreche nicht gegen diese Argumentation, weil die Bw. auch nach der Schenkung die Aufwendungen weiter getragen habe.

Der Verwaltungsgerichtshof habe auch bei Körperschaften eine außerbetriebliche Sphäre anerkannt. Nach den Körperschaftsteuer-Richtlinien wäre bei Aufgabe einer betrieblichen Nutzung und Aufnahme einer als Liebhaberei zu qualifizierenden Fremdvermietung eine Entnahme anzunehmen. Spätestens ab der „Einstellung der fiktiven Vermietung im September 1988 und der anschließenden Privatnutzung durch die erbliche Tochter des bisherigen Alleingesellschafters“ liege eine Verlagerung aus dem Betriebsvermögen in die außerbetriebliche Sphäre vor. Darauf wäre der Entnahmebestand des § 6 Z 4 EStG anzuwenden gewesen, sodass es im Jahr 1988 zur Gewinnrealisierung gekommen wäre. Durch die Schenkung an VN2 LG habe die von der erlassenden Behörde (im Jahr 1997) angenommene „Gewinnrealisierung daher nicht neuerlich ausgelöst werden“ können.

Selbst wenn eine verdeckte Gewinnausschüttung angenommen würde, wäre der gemeine Wert der Eigentumswohnung niedriger. Die Bewertung des Finanzamtes gründe sich auf ein Gutachten des Immobiliensachverständigen Mag. Schätzer_ zum 31.12.1997 sowie auf allgemeine Erkundigungen der Betriebsprüferin über Liegenschaftskaufpreise im Raum Ort_. Im Zuge der Betriebsprüfung sei seitens des Steuerpflichtigen ein Schreiben des mit der Veräußerung der Eigentumswohnung durch VN2 LG beauftragten Immobilienmaklers, Makler Immobilien, vorgelegt worden. Danach sei bei den „Bauten“, zu denen die geschenkte Eigentumswohnung zähle, im Hinblick auf die schlechte Bauweise, die hohen Reparatur- und Betriebskosten und die nicht mehr zeitgemäße Ausstattung (Substandard) lediglich ein Kaufpreis von 1,4 bis 1,6 Mio. ATS zu erzielen. Darüber hinaus sei „bei der Ermittlung der

Höhe einer verdeckten Gewinnausschüttung zu berücksichtigen, dass die von der Bw. bisher getragenen Betriebs- und Erhaltungskosten entfallen. Diese Ausgaben hätten im Durchschnitt der Jahre 1996 bis 1998 63.546,26 ATS betragen. Kapitalisiert mit 5,5 % Zinssatz über die vom Immobiliensachverständigen Mag. Schätzer_ unterstellte technische Restlebensdauer von 56 Jahren ergebe das (ohne Valorisierung) einen Barwert zum 31.12.1997 von 1.097.764,38 ATS. Die verdeckte Gewinnausschüttung wäre daher im Wege des Vorteilsausgleiches um diese in der Zukunft anfallenden Aufwendungen zu kürzen. Schließlich wendete die Bw. ein, in den Jahren 1996 und 1997 sei ein Verlustabzug nicht zulässig gewesen. Die Bestimmung des § 8 Abs. 2 KStG unterstelle einen Veräußerungsvorgang zu fremdüblichen Bedingungen. Dementsprechend habe die Betriebsprüfung dem körperschaftsteuerpflichtigen Einkommen einen gedachten Veräußerungsgewinn hinzurechnet. Gemäß § 117 Abs. 7 Z 2 EStG bestehe jedoch die Möglichkeit, die Verschiebung der steuerlichen Erfassung eines Veräußerungsgewinnes auf das Veranlagungsjahr 1998 insoweit zu beantragen, als ein Verlustabzug von einem bei der Veranlagung für die Kalenderjahre 1996 und 1997 zu berücksichtigenden Veräußerungsgewinn abzuziehen wäre. Der Antrag auf Anwendung dieser Verschiebungsregel sei bereits im Rahmen der Betriebsprüfung mitgeteilt worden und werde hiermit wiederholt.

Das Finanzamt erließ hinsichtlich der Berufung gegen die Umsatzsteuerbescheide, den Körperschaftsteuerbescheid 1999 und die Kapitalertragsteuerbescheide 1998 und 1999 einen Mängelbehebungsauftrag. Als Mangel gewertet wurde das Fehlen der Erklärung, in welchen Punkten der Bescheid angefochten wird, der Erklärung, welche Änderungen beantragt werden und der Begründung angesehen.

Die Bw. wiederholte in der Folge ihr Berufungsvorbringen.

Zu der Berufung hat die Betriebsprüfung Stellung genommen und erklärt, durch die Entscheidung des damaligen Alleingesellschafters Hr. Gründer- sei die Wohnung in die Bücher aufgenommen und als Betriebsvermögen behandelt worden. Der Entschluss, ein Wirtschaftsgut als gewillkürtes Betriebsvermögen zu behandeln, werde durch die buchmäßige Behandlung dokumentiert. Im Zuge der Betriebsprüfung sei auch argumentiert worden, dass die Bw. die Wohnung in Ort für ihre Geschäfte und die Knüpfung von Kontakten benötige. Bei der Betriebsprüfung der Jahre 1988 bis 1990 sei die betriebliche Notwendigkeit der Wohnung in Ort nicht beanstandet worden. Es sei zu keiner Änderung der Bemessungsgrundlage für die Jahre 1988 bis 1990 gekommen. Zum Vorteilsausgleich wurde angemerkt, dass es keinerlei vertragliche Vereinbarungen gebe. Es sei nicht nachvollziehbar, dass für zu Unrecht geltend gemachte Ausgaben ein Vorteilsausgleich für „in Zukunft“ wegfallende Ausgaben vorliege. Der Wert der Liegenschaft in Ort sei in einem Gutachten ermittelt worden, das durch den Sachverständigen Mag. Schätzer_ im Jahr 2001 zum Stichtag 31.12.1997 im Auftrag der

Abgabepflichtigen erstellt worden sei. Das Eigentum am Grundstück sei unbelastet an den Lebensgefährten der Alleingesellschafterin VN2 LG übertragen worden. Das lebenslange Fruchtgenussrecht für die Alleingesellschafterin Dr. VN NN sei erst später eingeräumt worden. § 117 Abs. 7 Z. 2 EStG sehe eine Verschiebung von Veräußerungs-, Aufgabe- oder Liquidationsgewinnen ins Veranlagungsjahr 1998 vor. Da es sich um eine Ausschüttung handle, sei die Bestimmung nicht anzuwenden.

Die Bw. wiederholte ihr Vorbringen und erklärte, dass „die Stellung nehmende Betriebsprüfung auch hinsichtlich der betrieblichen Veranlassung der laufenden Aufwendungen nicht der Auffassung der Betriebsprüfung für die Jahre 1988 bis 1990 gefolgt sei. Mit dem Hinweis auf die Aufnahme in die Bücher und die Behandlung als „gewillkürtes Betriebsvermögen“ verkenne die Betriebsprüfung, dass ein derartiger Sachverhalt auch den vom Verwaltungsgerichtshof entschiedenen Fällen zugrunde gelegen sei. Zu der aufgeworfenen Frage, ob das Unterhalten der Eigentumswohnung in Ort als Liebhaberei anzusehen sei, habe sich die Betriebsprüfung in ihrer Stellungnahme ebenso wenig geäußert wie zur Frage des Vorteilsausgleichs. Die Verschiebungsregel des § 117 Abs. 7 Z. 2 EStG sei nach dem klaren Wortlaut des § 117a Abs. 2 EStG auch auf Gewinne aus der Aufdeckung stiller Reserven bei Grundstücken und Gebäuden anzuwenden. Im Falle einer unterpreisigen Veräußerung wäre ein zusätzlicher Veräußerungsgewinn anzusetzen gewesen, der verschiebbar gewesen wäre.

Das Finanzamt erließ abweisende Berufungsvorentscheidungen.

Die Bw. brachte dagegen „Berufung“ ein, welche als Vorlageantrag anzusehen ist, wiederholte ihr Berufungsvorbringen und stellte den Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat.

Aus dem Arbeitsbogen der Betriebsprüfung wird Folgendes festgestellt:

Mag. Schätzer_, allgemein beeideter und gerichtlich zertifizierter Sachverständiger für Immobilienverwaltung und Immobilienvermittlung, hat im Auftrag von Frau Dr. VN NN zum Stichtag 31.12.1997 ein Gutachten über den Verkehrswert der gegenständlichen Eigentumswohnung AdresseWohn erstellt.

Diesem ist zunächst folgende Beschreibung zu entnehmen:

Die gegenständliche Wohnung liegt in einer Wohnanlage am AdrWhg in Ort . Die Wohnanlage liegt auf der Sonnenseite in unmittelbarer Stadtnähe, das Zentrum ist zu Fuß in ca. 10 Minuten erreichbar.

Die Wohnanlage besteht aus 7 Wohnhäusern und ist eine Ferienappartementanlage mit nahezu ausschließlich Freizeitwohnsitzen. Das Gebäude wurde in den Jahren 1971/72 errichtet bzw. fertig gestellt. Die Parifizierung erfolgte 1973. Der Verkauf der einzelnen Einheiten erfolgte ab dem Jahr 1972. Die Häuser befinden sich in einem durchschnittlichen äußeren Zustand. Die Bausubstanz entspricht dem damaligen Stand der Technik, in Sachen Energieeinsparung sind allerdings Investitionen in den nächsten Jahren unabdinglich. Speziell die Fenster und die Außentüren entsprechen nicht mehr dem Stand der Technik. Die Eindeckung des Gebäudes ist in Blech ausgeführt, wobei teilweise die Eindeckung zu erneuern ist und auch eine zeitgemäße Isolierung einzubringen wäre. Die Beheizung erfolgt über eine zentrale Heizung mit Heizöl leicht, wobei eine Erneuerung der Heizkörper in nächster Zeit bevorsteht. Das Gebäude ist an das öffentliche Wasser- und Kanalnetz der Gemeinde Ort_ angeschlossen. Die Stromversorgung erfolgt durch die Stadtwerke Ort .

(es folgt eine Beschreibung der Flächen).

Die Wohnung liegt im Erdgeschoß des Hauses E und ist nach Nordwesten ausgerichtet. Die Einrichtung der Wohnung ist zum überwiegenden Teil seit der Errichtung der Wohnanlage vorhanden. Es handelt sich großteils um eingebaute Möbel, die gesamte Einrichtung ist in gepflegtem und gebrauchsfähigem Zustand. Die Einrichtung ist aber nicht Gegenstand der Bewertung.

Der Bodenwert wurde mit 1.119.964,00 ATS bestimmt. Das Alter des Objektes wurde mit 25 Jahren, die technische Lebensdauer mit 81 Jahren angenommen, sodass sich eine technische Restlebensdauer von 56 Jahren errechnet.

Der Sachverständige führte weiter aus:

Die Wohnung im Haus Nr. liegt im Erdgeschoß direkt oberhalb der Garagen. Es sind daher 4 Garagentore unterhalb der Wohnung, welche eine merkbare Geräuschbeeinträchtigung darstellen. Die Garagen sind überhaupt nicht wärmeisoliert, sodass im Winter die Beheizung stark beeinträchtigt ist. Die Terrasse an der Westseite ist schon etwas abgesenkt (ca. 10 cm), was eine beeinträchtigte Nutzung nach sich zieht. In der Stützmauer der Terrasse sind die

Müllkübel integriert, was in den Sommermonaten auf der Terrasse phasenweise zu einer Geruchsbelästigung führt. Die nordseitigen Räume sind nur im Hochsommer sonnenbestrahlt, die westseitige Terrasse ist in Richtung Hahnenkamm und Zentrum ausgerichtet und bietet einen wunderschönen Ausblick. Im Haus sind insgesamt 6 Wohnungen. Alle Wohnungen verfügen über ein gemeinsames Stiegenhaus. Im Keller sind Abstellräume. Die Wohnanlage wird von einem Hausmeisterehepaar betreut.

Sodann bestimmte der Sachverständige die Gebäudewerte (für die Wohnung und die Garage) in Höhe von 2.713.200,00 ATS. Die den Wert negativ beeinflussenden Umstände wurden mit 10 % angesetzt (sehr hohe Nebenkosten wegen Bausubstanz – 390.816,00 ATS) und ein Sachwert der Liegenschaft in Höhe von 3.517.348,00 ermittelt.

Das Wohnrecht für Dr. VN NN wurde unter Zugrundelegung eines Zinssatzes von 4 %, einer fiktiven erzielbaren Monatsmiete von 12.600,00 ATS und eines Sterbefaktors von 19.9680 in Höhe eines Barwertes von 2.948.884,00 ATS ermittelt. Der fiktive Mietzins pro Quadratmeter Nutzfläche wurde in Höhe von 140,00 angenommen, wobei der Sachverständige anmerkte, dass der Mietzins für eine ganzjährige Vermietung gerechnet werde, da in Ort in dieser Lage die Ferienwohnungen mit mehr als 200,00 ATS pro m² vermietet werden.

Aufgrund der dargestellten Annahmen gelangte der Sachverständige zu einem Verkehrswert der Liegenschaft zum 31.12.1997 in Höhe von 568.464,00 ATS (Sachwert minus Wohnrecht).

Im Arbeitsbogen findet sich weiters ein Schreiben mit folgendem Inhalt:

Betrifft: Wohnung Ort

Sehr geehrter Herr LG

Lieber VN2 !

Bezug nehmend auf den Auftrag, Deine Wohnung in Ort AdrBez zu verkaufen erlaube ich mir Dich über die aktuelle Situation zu informieren. Nach 16 Besichtigungsterminen hat sich folgendes Bild ergeben.

Die so genannten „Bauten“, in denen sich auch Deine Wohnung befindet, sind in der Branche verschrienen wegen ihrer schlechten Bauweise. Daraus ergeben sich hohe Reparatur- und Betriebskosten. Weiters sind die Wohnungen nicht mehr den heutigen Erfordernissen entsprechend (Bäder- und Küchensituation).

Speziell in Deiner Wohnung wurde seit 25 Jahren nichts mehr renoviert, sodass der jetzige Zustand eher Substandard entspricht.

Deine ursprüngliche Preisvorstellung von 2,5 Mio ATS entspricht daher nicht mehr dem realen Marktwert.

Sollte ich mich weiterhin um den Verkauf Deiner Wohnung bemühen, müsstest du den Preis

auf 1,4 bis 1,6 Mio ATS reduzieren.

In Erwartung Deiner geschätzten Stellungnahme verbleibe ich

Mit freundlichen Grüßen

Makler

Makler *eh*

Ort , 02.06.2000

Gemäß Punkt X. des Schenkungsvertrages vom 24.10.1996 sollte dessen Rechtswirksamkeit durch die Genehmigung nach dem Bundesland Landesgrundverkehrsgesetz aufschiebend bedingt sein.

Mit 18.2.1997 wurde Dr. VN NN durch VN2 LG das lebenslange Fruchtgenussrecht an der gegenständlichen Wohnung eingeräumt, wobei dieses insofern beschränkt war, als sich VN2 LG die Mitbenützung der gesamten Nutzfläche der Wohnung und des Pkw-Abstellplatzes vorbehalten hat und Dr. NN das Mitbenützungsrecht sowohl bürgerlich wie auch außerbürgerlich nur mit Zustimmung des VN2 LG an Dritte Personen übertragen durfte. Dr. NN verpflichtete sich dazu, die gesamten auf die Wohnung entfallenden Betriebs- und Erhaltungskosten zur Gänze zu bezahlen. Entgeltlichkeit wurde daher insoweit angenommen, als Dr. NN auch jenen Teil der Betriebskosten übernommen hat, der zufolge der Mitbenützung auf VN2 LG entfallen würde. Diese Eigenleistung wurde mit 1.500,00 ATS monatlich festgesetzt, d.s. 18.000,00 ATS jährlich.

Den Akten des Finanzamtes für Gebühren ist Folgendes zu entnehmen:

Der Wert der Gegenleistung der Einräumung des Wohnrechtes durch VN2 LG an Frau Dr. NN wurde mit 270.000,00 ATS bewertet (Betriebskosten wie oben für 15 Jahre) und die Gebühr entsprechend festgesetzt. Dem Akt ist ferner zu entnehmen, dass die Wohnung als sog. „Freizeitwohnsitz“ verwendet werden durfte.

In der Abgabenerklärung zur Bemessung der Grunderwerbsteuer (auf Grundlage des Einheitswertes in Höhe von 345.279,00 ATS) wurde das Grundstück vom Notar als „Mietwohngrundstück“ bezeichnet. Die grundverkehrsbehördliche Genehmigung wurde offenbar am 12. März 1997 erteilt und war 1997 rechtskräftig.

Das Finanzamt Ort Ort2 hat aufgrund eines Ersuchens um Durchführung ergänzender Ermittlungen folgende Auskünfte erteilt:

Beim Bezug habenden Objekt – in Ort unter Bauten bekannt – handelt es sich um ein Bauobjekt mit einer Vielzahl von Eigentumswohnungen in exklusiv gelegener Lage in der Nähe zum Schloss XY mit angrenzendem Golfplatz. Die Bauten wurden 1971 und 1972 errichtet. Die Wohnungen wurden seinerzeit als „gut/sehr gut + 15 %“ mit ATS 2.472/m² Nutzfläche

bewertet. Die Standardannahme war und ist „gut + 5 %“ mit ATS 1.890,00/m². Sowohl im Bauakt als auch im Bewertungsakt ist kein Hinweis auf Baumängel zu finden, es wurde dahingehend nie Berufung erhoben oder ein Antrag gestellt. Als Errichterfirma konnte eine Firma Z aus Ort3 erhoben werden, genauere Daten gibt es leider auf Grund der langen Zeit nicht mehr.

Über weiteres Ersuchen teilte das Finanzamt Ort Ort2 mit, dass die 1.890,00 öS für die Einheitswertberechnung herangezogen wurden und verdeutlichen sollten, dass die Wohnungen als „gut“ bewertet wurden. Ein Schreiben der Bewertungsstelle wurde beigelegt, welches die Angaben bestätigte, weiters verschiedene Abgabenerklärungen, denen Vergleichsverkaufspreise von Immobilien in derselben Anlage wie folgt zu entnehmen waren:

Jahr	Anteil	Preis	durch Zähler	Preis/Anteil
1994	95/4450	1.800.000,00	durch 95	18.947,37
1997	80/4450	2.950.000,00	durch 80	36.875,00
1999	74/4450	2.500.000,00	durch 74	33.783,78
1999	121/4450	4.000.000,00	durch 121	33.057,85
1999	81/4450	2.900.000,00	durch 81	35.802,47
2001	82/4450	3.500.000,00	durch 82	42.682,93
			Summe	201.149,40
durch Anzahl Verkäufe				6
pro Anteil erzielt im Durchschnitt				33.524,90
Anteil gegenständliche Immobilie				
	96/4450	33.524,90	mal 96	3.218.390,39

Der Bw. wurde Gelegenheit zur Stellungnahme zu dem wie oben bekannt gegebenen Wert der Eigentumswohnung sowie den Angaben des Finanzamtes Ort Ort2 eingeräumt.

Der Gewinn- und Verlustrechnung 1996 der Bw. ist zu entnehmen, dass sich die in diesem Jahr erzielten Leistungserlöse wie folgt aufgliedern:

Mieterlöse 10 %	120.000,00	ATS
Mieterlöse 20 %	55.000,00	ATS
	175.000,00	ATS

Auch im Jahr 1995 wurden Leistungserlöse nur aus Vermietung erzielt. Mieterlöse wurden auch 1997 bis zum Verkauf der Eigentumswohnung samt Garagenplatz mit der Adresse Wohnung2 erzielt.

Die Berufungen betreffend Umsatzsteuer 1997 bis 1999, Körperschaftsteuer 1999 und Kapitalertragsteuer 1998 und 1999 wurden in der am 28. Mai 2008 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung zurückgezogen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Berufung betreffend Körperschaftsteuer 1997 und 1998:

Gemäß § 8 Abs. 2 KStG idGF ist es für die Ermittlung des Einkommens ohne Bedeutung, ob das Einkommen

- im Wege offener oder verdeckter Ausschüttungen verteilt oder entnommen oder
- in anderer Weise verwendet wird.

Verdeckte Ausschüttungen sind alle außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung gelegenen Zuwendungen einer Körperschaft an Anteilsinhaber, die das Einkommen der Körperschaft vermindern und ihre Wurzel in der Anteilsinhaberschaft haben. Dabei kann die Zuwendung eines Vorteils auch darin gelegen sein, dass eine dem Anteilsinhaber nahe stehende Person begünstigt wird. Eine verdeckte Ausschüttung ist daher auch dann anzunehmen, wenn Dritte auf Grund eines Naheverhältnisses zum Anteilsinhaber eine in der Anteilsinhaberschaft wurzelnde Zuwendung erhalten (vgl. VwGH vom 1.3.2007, 2004/15/0096).

Streit besteht gegenständlich zunächst darüber, ob durch die Schenkung einer in Ort gelegenen, der Bw. gehörenden Eigentumswohnung im Jahr 1997 an den Lebensgefährten der Gesellschafterin, somit an eine dieser nahe stehende Person, wodurch das Vermögen der Bw., der stille Reserven entzogen wurden, geschmälert wurde, eine verdeckte Ausschüttung an die Gesellschafterin erfolgt ist.

Während das Finanzamt eine nicht näher konkretisierte betriebliche Nutzung der gegenständlichen Eigentumswohnung annimmt, erklärt die Bw., diese sei zunächst zum Schein an den ersten Gesellschafter vermietet und seit 1988 ohne Entgelt von Dr. NN privat genutzt worden, weshalb spätestens ab dem Jahr 1988 eine Verlagerung der Eigentumswohnung aus dem Betriebsvermögen der Bw. in deren außerbetriebliche Sphäre vorliege. Darauf „wäre der Entnahmebestand des § 6 Z 4 EStG anzuwenden gewesen, sodass es im Jahr 1988 zur Gewinnrealisierung gekommen wäre.“ Durch die Schenkung an VN2 LG habe die Gewinnrealisierung nicht neuerlich ausgelöst werden können.

Dazu wird bemerkt, dass der im Gesellschaftsvertrag festgelegte Unternehmensgegenstand der Bw. u.a. der Erwerb und die Verwaltung von Liegenschaften war. Die Bw. hat Leistungserlöse in den Jahren 1995 bis 1997 lediglich aus der Vermietung einer weiteren in ihrem Eigentum befindlichen Wohnung sowie einer Garage erzielt. Die verschenkte Eigentumswohnung in Ort war nach dem Vorbringen der Bw. weder ein besonders repräsentatives Gebäude noch speziell auf die Wohnbedürfnisse des Gesellschafters abgestellt (vgl. VwGH vom 16.5.2007, 2005/14/0083), zumal die Wohnung als Zweitwohnsitz genutzt werden konnte und laut Gutachten des Sachverständigen vermietet werden hätte können. Der

Verkauf von Wohnungen in derselben Anlage beweist, dass auch ein Verkauf zu einem über den Anschaffungskosten liegenden Preis möglich gewesen wäre. Dies trifft sogar zu, wenn man den von der Bw. selbst angeführten niedrigeren Wert zugrunde legen würde. Die exklusive Lage machte die Eigentumswohnung zu einer Immobilie, die jederzeit Ertrag bringend genutzt werden hätte können. Von einer Liebhaberei konnte daher weder hinsichtlich der Anschaffung noch der Übernahme der laufenden Kosten die Rede sein. Der Gesellschaft wurden lediglich aufgrund der Nichtbezahlung von Entgelten ab 1988 die aus einer Vermietung erzielbaren Erträge entzogen.

Die Gesellschafterin war durch die Nichtbezahlung von Entgelten nicht, wie die Bw. ausführt, „wirtschaftliche Eigentümerin“ der Immobilie geworden. Wirtschaftlicher Eigentümer ist nämlich in der Regel der zivilrechtliche Eigentümer. Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist ein Auseinanderfallen von zivilrechtlichem und wirtschaftlichem Eigentum dann anzunehmen, wenn ein anderer als der zivilrechtliche Eigentümer die positiven Befugnisse, die Ausdruck des zivilrechtlichen Eigentums sind (Gebrauch, Verbrauch, Veränderung, Belastung, Veräußerung) auszuüben in der Lage ist und wenn er zugleich den negativen Inhalt des Eigentumsrechtes, nämlich den Ausschluss Dritter von der Einwirkung auf die Sache, auch gegenüber dem zivilrechtlichen Eigentümer auf Dauer, d.h. auf die Zeit der möglichen Nutzung, geltend machen kann.

Bei der Beurteilung des wirtschaftlichen Eigentums kommt besonderes Gewicht auch der Frage zu, wem die Chance von Wertsteigerungen, wem das Risiko von Wertminderungen zukommt (vgl. VwGH vom 12.12.2007, 2006/15/0123).

Das der Körperschaftsbesteuerung zugrunde liegende Trennungsprinzip bedingt grundsätzlich die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen Gesellschaft und Gesellschafter. Als Folge dessen kann auch das wirtschaftliche Eigentum einer Gesellschaft an einem Wirtschaftsgut nicht schon im Hinblick auf die Einflussmöglichkeit des (Allein)Gesellschafters in Frage gestellt sein (vgl. VwGH vom 21.9.2006, 2006/15/0236).

Da die Alleingesellschafterin gleichzeitig Geschäftsführerin war, konnte sie die Eigentumswohnung nutzen. Eine Belastung oder Veräußerung hätte sie jedoch nur in ihrer Eigenschaft als Geschäftsführerin der Bw. vornehmen können. Selbst wenn man annehmen würde, dass die Eigentumswohnung der Bw. deren außerbetrieblichem Bereich zuzurechnen wären, handelt es sich aufgrund des Trennungsprinzips um Vermögen der Bw., auf das auch Gläubiger der Bw. Zugriff gehabt hätten, wenn diese ihren Verpflichtungen nicht nachgekommen wäre. Dem entsprechend wurde die Schenkung auch nicht durch die Gesellschafterin als solche, sondern durch die Bw., vertreten durch Dr. NN als deren Geschäftsführerin vorgenommen. Der Bw. ist daher auch die Chance von Wertsteigerungen und das Risiko von Wertminderungen zugekommen.

Durch die Entnahme der Eigentumswohnung erfolgte eine außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung gelegene Zuwendung der Bw. an die damalige Anteilsinhaberin. Das Einkommen der Körperschaft wurde vermindert durch die Begünstigung einer der Anteilsinhaberin nahe stehende Person, nämlich des Lebensgefährten. Die dadurch verwirklichte verdeckte Ausschüttung war daher Dr. VN NN zuzurechnen.

Die Bw. hat weiters bezüglich der Höhe der anzusetzenden verdeckten Ausschüttung eingewendet, dass gemäß dem Schreiben des Makler im Hinblick auf die schlechte Bauweise, die hohen Reparatur- und Betriebskosten und die nicht mehr zeitgemäße Ausstattung (Substandard) lediglich ein Kaufpreis von ATS 1,4 bis 1,6 Mio. zu erzielen sei. Dieser Bewertung wird seitens des Berufungssenates im Hinblick auf das vorliegende Sachverständigen Gutachten und die bei zeitnahen Vergleichsverkäufen in der gegenständlichen Anlage erzielten Veräußerungserlöse nicht gefolgt. Erfahrungsgemäß bestimmen der Erhaltungszustand der Bausubstanz und die Lage den Preis, wenn nicht besondere Umstände vorliegen. Das Gutachten des Sachverständigen ist begründet und berücksichtigt auch Wertminderungen.

Die Bw. verweist auf jährliche Betriebs- und Erhaltungskosten in Höhe 63.546,26 ATS im Durchschnitt der Jahre 1996 bis 1998. Die Umlegung dieser Kosten, kapitalisiert mit einem Zinssatz von 5,5 % auf die „unterstellte technische Restlebensdauer von 56 Jahren“ ergebe einen Barwert zum 31.12.1997 von 1.097.764,38 ATS. Die verdeckte Gewinnausschüttung sei im Wege eines Vorteilsausgleiches um diese in der Zukunft anfallenden Aufwendungen zu kürzen.

Die in den Jahren 1996 bis 1998 angefallenen, von der Bw. gemeinsam angeführten Betriebs- und Erhaltungskosten lassen ohne genaue Aufgliederung und Darlegung des künftigen Bedarfes keinen Schluss auf die zukünftig anfallenden Kosten zu. Darüber hinaus vertritt der Berufungssenat die Auffassung, dass Betriebskosten den Veräußerungserlös einer Immobilie nur schmälern, wenn diese übermäßig hoch sind, was gegenständlich nicht nachgewiesen wurde, und dass erhöhte Erhaltungskosten bereits bei der Erstellung des Gutachtens berücksichtigt wurden. Das Gutachten hat für „sehr hohe Nebenkosten wegen Bausubstanz“ einen Betrag von 390.816,00 ATS Wert mindernd angesetzt.

Die tatsächlich erfolgten Veräußerungen in derselben Anlage lassen einen Schluss auf die erzielbaren Erlöse zu, wobei der erste Verkauf im Jahr 1994 vor dem Beitritt Österreichs zur Europäischen Union erfolgt ist. Errechnet man einen Mittelwert aus allen Grundstücksverkäufen von 1994 bis 2001 (unter Berücksichtigung des höchsten und des geringsten Preises) so errechnet sich ein Mittelwert von rund 33.500,00 ATS pro Anteil, wobei die Preise von 1997 bis 1999 annähernd stabil waren. Dies entspricht bei 96 Anteilen der gegenständlichen Immobilie einem Wert von rund 3.200.000,00 ATS. Nach Ansicht des Berufungssenates liegt daher

in dieser Höhe eine verdeckte Ausschüttung vor. Diese hat sich, vermindert um den in der Gewinn- und Verlustrechnung ausgewiesenen Buchwert, auf den handelsrechtlichen Gewinn der Bw. ausgewirkt, weshalb außerbilanzmäßig eine Korrektur in dieser Höhe zu erfolgen hatte.

Gemäß § 117 Abs. 7 Z. 1 EStG (Verfassungsbestimmung) ist bei der Veranlagung für die Jahre 1996 und 1997 ein Verlustabzug (§ 18 Abs. 6 und 7) nicht zulässig. In den Kalenderjahren 1989 und 1990 entstandene Verluste sind, soweit sie nicht bis zur Veranlagung 1995 abgezogen worden sind, zu je einem Fünftel bei den Veranlagungen der Jahre 1998 bis 2002 abzuziehen.

Gemäß § 117 Abs. 7 Z. 2 EStG kann der Steuerpflichtige in Fällen, in denen ein Verlust aus vorangegangenen Jahren von einem bei der Veranlagung für die Kalenderjahre 1996 oder 1997 zu berücksichtigenden Veräußerungs-, Aufgabe- oder Liquidationsgewinn abzuziehen wäre, beantragen, dass die steuerliche Erfassung des betreffenden Veräußerungs-, Aufgabe- oder Liquidationsgewinnes insoweit auf das Veranlagungsjahr 1998 verschoben wird.

Gemäß § 117a Abs. 2 EStG ist § 117 Abs. 7 Z. 2 auch auf Gewinne aus der Aufdeckung stiller Reserven bei Anteilen an einer Körperschaft von mehr als 10 % sowie bei Grundstücken und Gebäuden anzuwenden, wenn in all diesen Fällen die Voraussetzungen des § 12 Abs. 2 vorliegen. Eine Verschiebung der steuerlichen Erfassung schließt die Anwendung des § 12 aus.

Gemäß § 6 Z 4 EStG idgF sind Entnahmen mit dem Teilwert im Zeitpunkt der Entnahme anzusetzen.

Gemäß § 12 Abs. 1 EStG idgF konnten, wenn Anlagevermögen veräußert wurde, die dabei aufgedeckten stillen Reserven von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder den Teilbeträgen der Anschaffungs- oder Herstellungskosten im Sinne des § 10 Abs. 7 zweiter Satz des im Wirtschaftsjahr der Veräußerung angeschafften oder hergestellten Anlagevermögens abgesetzt werden. Stille Reserven sind die Unterschiedsbeträge zwischen den Veräußerungserlösen und den Buchwerten der veräußerten Wirtschaftsgüter.

Gemäß § 12 Abs. 2 EStG idgF war eine Übertragung nur zulässig, wenn

1. das veräußerte Wirtschaftsgut im Zeitpunkt der Veräußerung mindestens sieben Jahre zum Anlagevermögen dieses Betriebes gehört hat und
2. das Wirtschaftsgut, auf das stille Reserven übertragen werden sollen, in einer inländischen Betriebsstätte verwendet wurde; § 10 Abs. 2 letzter Satz war anzuwenden.

Die in Z 1 genannte Frist betrug 15 Jahre für Grundstücke oder Gebäude, auf die stille Reserven übertragen wurden und für Gebäude, die nach § 8 Abs. 2 abgeschrieben wurden.

Die Bw. hat die Anwendung der Verschiebungsregel beantragt. Die Betriebsprüfung hat in ihrer Stellungnahme die Anwendung der Verschiebungsregel abgelehnt. Dem ist das Finanzamt gefolgt.

Der Regierungsvorlage zum Strukturanpassungsgesetz 1996 (ÖStZ 7/96) ist zu entnehmen, dass zur Herstellung der Liquidität für den Bundeshaushalt bereits für die Jahre 1996 bis 1998 (richtig: 1996 und 1997) bei der Veranlagung für diese Jahre kein Verlustabzug zulässig sein sollte. Der Abzug von Verlusten aus den Jahren 1989 und 1990 sollte auf das Jahr 1998 verschoben werden und eine Fünfjahresverteilung vorgesehen werden, der Abzug später entstandener Verluste sollte sich verschieben; diese Verluste sollten in Hinkunft zeitlich unbegrenzt vorgetragen werden können.

Die Sonderregelung des § 117 Abs. 7 Z. 2 EStG sollte gewährleisten, dass Verlustvorträge, die in den Jahren 1996 und 1997 gegen Gewinne aus der Veräußerung oder der Beendigung eines Betriebes vorgetragen werden könnten, nicht bleibend verloren gehen.

Die Einfügung des § 117a Abs. 2 EStG wurde im Begutachtungsentwurf zum Abgabenänderungsgesetz 1996 (ÖStZ 22/96) damit begründet, dass die im Strukturanpassungsgesetz im Zusammenhang mit der Sistierung der Verlustvorträge für die Jahre 1996 und 1997 vorgesehene Verschiebung von „Sondergewinnen“ in das Jahr 1998 auf weitere Fälle der Aufdeckung qualifizierter stiller Reserven ausgeweitet werden sollte. Als solche sollten stille Reserven aus der Veräußerung von Grundstücken samt Gebäuden sowie von umfangreicheren Gebäuden gelten, die über einen längeren Zeitraum (Maßstab sollte die Behaltefrist des § 12 Abs. 2 sein) angesammelt wurden. Sollte von dieser neu eröffneten Verschiebungsmöglichkeit Gebrauch gemacht werden, sollte ein weiterer Aufschub der Steuerpflicht im Wege der Bildung einer steuerfreien Übertragungsrücklage nach § 12 Abs. 5 im Jahr 1998 ausgeschlossen werden.

Im gegenständlichen Fall wurde die Entnahme, vermindert um den bereits berücksichtigten Buchwert, außerbilanzmäßig dem Gewinn der Bw. hinzugerechnet und dadurch der Gewinn erhöht. Bei der Hinzurechnung handelt es sich um aufgedeckte stille Reserven eines Grundstückes bzw. Gebäudes.

Obwohl keine Veräußerung erfolgt ist, wurde die Entnahme durch die Bestimmung des § 6 Z 4 EStG idgF im gegenständlichen Fall wie eine Veräußerung behandelt, weil der angesetzte Teilwert der Eigentumswohnung dem Verkehrswert entspricht, der bei einer fremdüblichen Veräußerung bezahlt worden wäre. Die Folgen der verdeckten Ausschüttung auf den Gewinn der Bw. sind daher dieselben wie im Falle einer Veräußerung. Die Bestimmung des § 117a Abs. 2 EStG ist daher nach Ansicht des Berufungssenates in verfassungskonformer Interpretation analog auf die erfolgte Entnahme anzuwenden.

Der Berufung hinsichtlich Körperschaftsteuer 1997 konnte daher hinsichtlich der Höhe des Hinzurechnungsbetrages teilweise stattgegeben und dem Antrag auf Verschiebung der Besteuerung des dadurch entstandenen Gewinnes in das Kalenderjahr 1998 entsprochen werden.

Die Besteuerungsgrundlagen der Körperschaftsteuer für die Jahre 1997 und 1998 waren entsprechend anzupassen.

Berufung betreffend Kapitalertragsteuer 1997:

Gemäß § 93 Abs. 1 EStG idGF wird bei inländischen Kapitalerträgen (Abs. 2) sowie bei im Inland bezogenen Kapitalerträgen aus Forderungswertpapieren (Abs. 3) die Einkommensteuer durch Abzug vom Kapitalertrag erhoben (Kapitalertragsteuer).

Gemäß § 93 Abs. 2 Z. 1 lit. a EStG idGF liegen inländische Kapitalerträge vor, wenn der Schuldner der Kapitalerträge Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz im Inland hat oder Zweigstelle im Inland eines Kreditinstituts ist und es sich um Gewinnanteile (Dividenden), Zinsen und sonstige Bezüge aus Aktien, Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung handelt.

Gemäß § 95 Abs. 2 EStG idGF ist der Empfänger der Kapitalerträge der Schuldner der Kapitalertragsteuer. Die Kapitalertragsteuer ist durch Abzug einzubehalten. Der zum Abzug Verpflichtete (Abs. 3) haftet dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer.

Bezüglich des Vorliegens einer verdeckten Ausschüttung wird auf die Begründung betreffend Körperschaftsteuer 1997 verwiesen. Da lediglich das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung und deren Höhe strittig ist – nicht jedoch der Steuersatz – und der Berufungssenat der Bw. dem Grunde nach nicht gefolgt ist, kann eine weitergehende Begründung entfallen. Die Bemessungsgrundlage der Kapitalertragsteuer war jedoch der Höhe nach dem festgestellten fremdüblichen Preis der entnommenen Eigentumswohnung in Höhe von 3.200.000,00 ATS anzupassen.

Der Berufung konnte daher hinsichtlich Kapitalertragsteuer 1997 teilweise stattgegeben werden.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Die Bemessungsgrundlagen für die Körperschaftsteuer 1997 und 1998 wurden wie folgt berechnet:

1997

Einkünfte aus Gewerbebetrieb laut Bescheid	3.106.103,00
abzüglich Korrektur (Wert der Wohnung in Ort statt 3,5 nunmehr 3,2 Mio.)	-300.000,00
Einkünfte aus Gewerbebetrieb laut UFS	2.806.103,00
Verschiebung der stillen Reserven laut Antrag	-2.555.500,00
Einkommen	250.603,00
	d.s. € 18.212,03

Kontrollrechnung:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb laut Erklärung	255.103,00
Vorsteuermindernde Einkünfte	-4.500,00
zu versteuerndes Einkommen	250.603,00

1998

Einkünfte aus Gewerbebetrieb laut Bescheid	-429.168,00
Verschiebung der stillen Reserven laut Antrag	2.555.500,00
Einkommen	2.126.332,00

d.s. € 154.526,57

Die Bemessungsgrundlagen für die Kapitalertragsteuer 1997 und die Kapitalertragsteuer 1997 betragen daher insgesamt:

Kapitalertragsteuer 1997

laut Bescheid		Korrektur vA	laut UFS
3.544.422,10	ATS	-300.000,00	3.244.422,10
			€
257.583,20	EUR	-21.801,85	235.781,35

KEst 25 %

laut UFS

886.105,53	ATS	811.105,53
64.395,80	EUR	€ 58.945,34

Beilage: 4 Berechnungsblätter

Wien, am 5. Juni 2008