



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Wien  
Senat 3

GZ. RV/0965-W/04

RV/0966-W/04

## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Dkfm. Dr. Peter J. Hofbauer & Partner Wirtschaftsprüfungs KEG, gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 23. Bezirk betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 1995 und 1996, Umsatzsteuer für die Jahre 1995 und 1996, Haftung für Kapitalertragsteuer für die Jahre 1995 und 1996 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die Bescheide betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 1995 und 1996 und Umsatzsteuer für die Jahre 1995 und 1996 werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als Beilagen angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Bescheide betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer für die Jahre 1995 und 1996 werden aufgehoben.

### **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, einem Wirtschaftsprüfer oder einem Steuerberater 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**

Der Betriebsgegenstand der Bw. (vormals Y-GmbH, nunmehr A-GmbH) war Bauplanung und Bauüberwachung. Das Stammkapital wurde von den Geschäftsführern B. und C. gehalten. Die folgenden berufungsgegenständlichen, im BP-Bericht vom 24. Juni 2002 dargestellten, Feststellungen wurden anlässlich einer die Abgabenerhebungszeiträume 1994 bis 1996 betreffenden Betriebsprüfung (BP) getroffen.

1. Philosophie Meeting / Philosophieworkshop (Tz 17, 34, 37, 43, 45 BP-Bericht) – betrifft Körperschaftsteuer 1995, Umsatzsteuer 1995 und Kapitalertragsteuer 1995:

Diese in Tz 34 des BP-Berichtes beschriebene Feststellung betrifft die Teilnahme der beiden Gesellschafter-Geschäftsführer B. und C. an einem *"Philosophie Meeting bzw. 3 Tages Philosophieworkshop"* im Jahr 1995. Es seien zwei Rechnungen des beauftragten Unternehmens D-GmbH vorgelegt worden. Die Rechnung vom 18. August 1995 über den Betrag von brutto S 18.000,00 (€ 1.308,11) betreffe die Kosten für Unterkunft, Verpflegung und Bergführer auf einer Berghütte in Österreich. Die zweite Rechnung vom 31. August 1995 über den Betrag von brutto S 141.235,20 (€ 10.263,96) betreffe die Trainerleistungen und die Reisekosten des Trainers. Die Veranstaltung sei nicht ausschließlich der Behandlung diverser Zukunftsfragen der Unternehmungen der E-Gruppe gewidmet gewesen, sondern es habe auch Inhalte allgemeiner Natur, wie z.B. gemeinsame Bergtouren unter Inanspruchnahme eines Bergführers gegeben, so dass nach Ansicht der BP das steuerliche Aufteilungsverbot für solche "gemischten" Aufwendungen zu greifen habe und die gesamten Aufwendungen in Höhe von brutto S 159.235,20 (€ 11.572,07) zur Gänze keine Betriebsausgaben, sondern eine verdeckte Ausschüttung darstellten. Die Kapitalertragsteuer (22 %) in Höhe von S 35.032,00 (€ 2.545,87) werde von den Gesellschaftern getragen (Tz 37, Tz 45 BP-Bericht).

Im Bereich der Körperschaftsteuer für das Jahr 1995 wurde der Betrag von S 159.235,20 (€ 11.572,07) bei der Berechnung des Einkommens hinzugerechnet (Tz 43 BP-Bericht). Im

Bereich der Umsatzsteuer für das Jahr 1995 wurde der von diesem Betrag ausgehend errechnete Vorsteuerabzug in Höhe von S 26.539,00 (€ 1.928,66) versagt (Tz 17).

## 2. Veranstaltung Milleniumfahrt 1996 (Tz 33, Tz 17) – betrifft Umsatzsteuer 1996 und Körperschaftsteuer 1996:

In Tz 33 des BP-Berichtes befindet sich die Feststellung, dass die Bw. gemäß der zwischen ihr und dem F-Club am 16. Jänner 1996 geschlossenen Vereinbarung die Durchführung einer vom 10. Juli 1996 bis 14. Juli 1996 stattgefundenen Oldtimerfahrt (Milleniumfahrt 1996 und Millenium Sternfahrt 1996) unterstützt habe. Die Bw. habe sich verpflichtet, notwendige Maßnahmen zur Erstellung von Drucksorten (Einladungen, Urkunden) unentgeltlich zu veranlassen. Dafür habe ihr der F-Club Werbemöglichkeiten gestattet. Nicht durch Sponsoring abgedeckte Kosten seien vom F-Club zu tragen gewesen. Der Bw. seien diverse Kosten, wie Reisespesen, Mietaufwand, Inserate, Werbeaufwendungen und Verpflegung in Rechnung gestellt worden, für die sie den Vorsteuerabzug in Höhe von insgesamt S 54.375,40 (€ 3.951,61) geltend gemacht habe. Nach Ansicht der BP sei der F-Club der wirtschaftliche Auftragnehmer der diversen Lieferungen und Leistungen gewesen, so dass der Bw. kein Vorsteuerabzug zustehe. Die angefallenen Kosten seien *"Durchlaufposten"*.

Da der Verein im Jahr 1996 nicht vorsteuerabzugsberechtigt gewesen sei, sei offenbar dieser Weg gewählt worden, um die Kostenbelastung für den F-Club so gering wie möglich zu halten. Im Bereich der Umsatzsteuer für das Jahr 1996 wurde aufgrund dieser Feststellung der Betrag an abziehbarer Vorsteuer um S 54.375,40 (€ 3.951,61) vermindert (Tz 17 BP-Bericht). Im Bereich der Körperschaftsteuer für das Jahr 1996 wurde eine Passivierung dieses Betrages vorgenommen (Tz 27 BP-Bericht).

## 3. Beteiligung G-GmbH (Tz 30, Tz 37) – betrifft Körperschaftsteuer 1996 und Kapitalertragsteuer 1995:

Die Bw. habe sich im Jahr 1991 mit S 35.000.000,00 (€ 2.543.549,20) an der G-GmbH beteiligt, wobei sie treuhändig für die beiden Gesellschafter B. und C. je S 5.125.000,00 (€ 372.448,28) gehalten habe. Im Jahr 1994 hätten die Gesellschafter ihre Anteile um S 13.000.000,00 (€ 944.746,84) an die Bw. verkauft und dabei einen Vorausgewinn (Agio) von S 2.750.000,00 (€ 199.850,29) erzielt, wobei der Zufluss des Geldes im Jahr 1995 erfolgt sei. Im Jahr 1996 sei die gesamte Beteiligung an der G-GmbH verkauft worden. Es sei ein Gesamtgewinn von S 8.547.000,00 (€ 621.134,71) erzielt worden. Auf die von den Gesellschaftern ursprünglich gehaltene Beteiligung entfalle ein anteiliger Gewinn von 24,42 %.

Somit entfalle auf die von ihnen gehaltene Beteiligung für den gesamten Zeitraum ein anteiliger Gewinn von S 2,503.050,00 (€ 181.903,74). Unter Berücksichtigung, dass die Beteiligung jedoch schon vorzeitig (1994) an die Bw. verkauft worden sei und daher nur 4 Jahre gehalten worden sei, entfalle bei jahresweiser Umrechnung nur ein anteiliger Gewinn von S 1,668.700,00 (€ 121.269,16). Demgegenüber sei von den Gesellschaftern bereits 1994 ein Gewinn von S 2,750.000,00 (€ 199.850,29) durch die Veräußerung an die Bw. erzielt worden, wobei der Differenzbetrag von S 1,081.300,00 (€ 78.581,14) im Jahr des Zuflusses (1995) eine verdeckte Ausschüttung darstelle. Die Kapitalertragsteuer (22 %) in Höhe von S 270.325,00 (€ 19.645,28) werde von den Gesellschaftern getragen (Tz 37). Durch die verdeckte Ausschüttung seien die Buchwerte der Beteiligung um das selbe Ausmaß zu korrigieren, so dass sich der Veräußerungsgewinn im Jahr 1996 um S 1,081.300,00 (€ 78.581,14) erhöhe.

4. Verkauf Objekt X. (Tz 31, Tz 37) – betrifft Körperschaftsteuer 1996 und Kapitalertragsteuer 1996:

Die Bw. habe laut dem am 10. Dezember 1996 beim Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern angezeigten Kaufvertrag vom 2. Dezember 1996 die Liegenschaft X. an B. um S 3,000.000,00 (€ 218.018,50) verkauft. Im BP-Verfahren sei aufgrund nachstehender Liegenschaftsbewertung ein angemessener Verkaufspreis (Verkehrswert) in Höhe von S 6,276.000,00 (€ 456.094,71) ermittelt worden. Der Unterschiedsbetrag in Höhe von S 3,276.000,00 (€ 238.076,20) stelle eine verdeckte Ausschüttung dar und sei der Kapitalertragsteuer in Höhe von 25 % zu unterziehen. Die Kapitalertragsteuer werde vom Gesellschafter getragen (Tz 37).

Liegenschaftsbewertung laut BP: Die Liegenschaft befinde sich in einer Schutzzone (Biedermeier-Ensemble). Sie sei von der Bw. im Jahr 1988 um S 3,134.144,00 (€ 227.767,13) erworben worden, wobei für Grund und Boden ein Betrag von S 560.000,00 (€ 40.696,79) ausgeschieden worden sei. Die Liegenschaft habe eine Grundfläche von 334 m<sup>2</sup> und sei bebaut. Im Jahr 1988 sei die gesamte Liegenschaft von einer Sanierungsgemeinschaft zum Kategorie D-Mietzins angemietet und umfangreich saniert bzw. ausgebaut worden. Die Sanierungskosten inklusive Dachbodenausbau hätten S 4,561.106,00 (€ 331.468,50) (ohne Architektenleistungen) betragen. Der Restbuchwert 1996 habe S 2,196.000,00 (€ 159.589,54) betragen. Die Liegenschaft werde seit der Sanierung von der Sanierungsgemeinschaft zur Gänze als Büro untervermietet, wobei der Mietzins S 720.000,00 (€ 52.324,44) betrage. Gegen Zahlung einer Option von S 4,360.800,00 (€ 316.911,70) im Jahr 2005 werde die

Liegenschaft vom Hauptmieter (Sanierungsgemeinschaft) wieder frei und es könne in der Folge der Eigentümer selbst den angemessenen Mietzins lukrieren. Substanzwert: Grund und Boden:  $334 \text{ m}^2 \times S 9.000,00 (\text{€ } 654,06) = S 3.006.000,00 (\text{€ } 218.545,54)$ . Die Annahme von  $S 9.000,00 (\text{€ } 654,06)$  pro  $\text{m}^2$  ergebe sich aus Vergleichswerten ähnlicher Objekte ebenfalls aus der Schutzzone bzw. aus den Angaben des B., der selbst  $S 9.000,00 (\text{€ } 654,06)$  angenommen habe. Für die Bebauung werde ein Abschlag von 15 % angenommen da die Liegenschaft entsprechend den Schutzonenbestimmungen bebaut und der Dachboden ausgebaut sei. Ein höherer Abschlag scheine daher nicht gerechtfertigt. Das Gebäude sei wegen der sehr aufwändigen und umfangreichen Herstellungs- und Sanierungsaufwendungen als neuwertig zu betrachten. Die Nettomietfläche betrage  $408 \text{ m}^2$  (laut Einreichplan bei der Baupolizei: Parterre  $144 \text{ m}^2$ , Oberstock  $150 \text{ m}^2$ , Dachgeschoß  $114 \text{ m}^2$ , Kellergeschoß  $50 \text{ m}^2$ ). Die Errichtungskosten pro  $\text{m}^2$  würden mit  $S 16.000,00 (\text{€ } 1.162,77)$  (Keller  $S 6.000,00 (\text{€ } 436,04)$ ) angenommen. Somit betrage der Gebäudewert insgesamt  $S 6.828.000,00 (\text{€ } 496.210,11)$ . Obwohl das Gebäude als neuwertig zu betrachten sei, seien doch eine Wertminderung wegen des Alters der tragenden Teile und eine Wertminderung wegen verlorenem Bauaufwand im Ausmaß von 10 % vorzunehmen. Der dadurch verminderte Gebäudewert betrage somit  $S 6.145.200,00 (\text{€ } 446.589,10)$ . Der Sachwert in Höhe von  $S 8.700.300,00 (\text{€ } 632.275,46)$  ergebe sich aus dem Wert des Grund und Bodens in Höhe von  $S 2.555.100,00 (\text{€ } 185.686,36)$  und dem Wert des Gebäudes in Höhe von  $S 6.145.200,00 (\text{€ } 446.589,10)$ . Vom vorläufigen Sachwert werde noch ein Abschlag von 25 % für die gesamte Liegenschaft abgezogen und damit dem Umstand Rechnung getragen, dass sich die Liegenschaft in einer Schutzzone befinde. Der gerundete Sachwert betrage  $S 6.525.000,00 (\text{€ } 474.190,24)$ . (Würde man Restbuchwert  $S 2,4 \text{ Mio} + S 4,5 \text{ Mio}$  Sanierung abzüglich 10 % Schutzzone berechnen, käme man auf ca.  $6,2 \text{ Mio}$  als Kontrollwert). Ertragswert: Der Kapitalisierungszinssatz werde unter Berücksichtigung der Nutzung des Objektes als Büro und eines mittleren Risikos für den Ertrag aus dem Realbesitz und einer guten bis sehr guten Lage in Wien mit maximal 5 % angenommen. Es werde damit der Empfehlung von Kranewitter, Liegenschaftsbewertung, Seite 96, entsprochen. Weiters werde der Ertragswert unter der Annahme ermittelt, dass im Jahr 2005 der Eigentümer von der Option Gebrauch machen werde und ab dem Zeitpunkt der marktübliche Mietzins erzielt werde. Marktüblicher Mietzins sei derzeit der von der Sanierungsgemeinschaft im Jahr 1989 vereinbarte Untermietzins von  $S 720.000,00 (\text{€ } 52.324,44)$ . Für den Ertragswert werde dieser Mietzins herangezogen und nicht valorisiert. Der Abschlag für Verwaltung, Mietausfallwagnis und Instandhaltung des Objektes sei mit insgesamt 5 % berechnet. Der angepasste Mietzins betrage somit  $S 684.000,00 (\text{€ } 50.700,00)$ .

49.708,22). Der derzeitige Hauptmietzins im Jahr betrage netto S 25.406,00 (€ 1.846,33). Die Restnutzungsdauer werde mit 80 Jahren angenommen, da das Objekt neuwertig sei. Der Unternehmer selbst habe eine Restnutzungsdauer von 100 Jahren seinen Berechnungen zugrunde gelegt. Berechnung: Hauptmietzins von Dezember 1996 bis Juni 2005 = S 218.068,00 (€ 15.847,62). Der Vervielfältiger betrage 19,60, somit S 13.406.400,00 (€ 974.281,08). Der Abzinsungsfaktor für 8,5 Jahre betrage bei 5 % Verzinsung 0,6607, somit S 8.857.608,00 (€ 643.707,48). Davon müsse der abgezinst Optionsbetrag in Abzug gebracht werden. Dieser betrage S 2.881.181,00 (€ 209.383,59). Der Ertragswert betrage somit gerundet S 5.976.000,00 (€ 434.292,86) zuzüglich Hauptmietzins gerundet S 218.000,00 (€ 15.842,68), somit insgesamt S 6.194.000,00 (€ 450.135,53). Bei diesem Objekt werde der Ertragswert eine wesentlich größere Bedeutung haben als der Substanzwert, so dass ein Verhältnis von Ertragswert : Substanzwert im Ausmaß von 3 : 1 herangezogen werde. Es ergebe sich demnach ein Verkehrswert von gerundet € 6.276.000,00 (€ 456.094,71). Die Erfolgsänderung aus dieser Feststellung betrage S 3.276.000,00 (€ 238.076,20).

In der gegen die auf Grundlage der BP-Feststellungen erlassenen Abgabenbescheide erhobenen Berufung vom 9. Mai 2003 brachte die Bw. folgendes vor:

Den Ausführungen werde die Feststellung vorangestellt, dass die Repräsentanten der Bw. und ihre steuerliche Vertretung während der BP den Eindruck gewonnen hätten, dass zur Kompensation der bei der Bw. durch gesetzlich zustehende Investitionsbegünstigungen entstandenen Verlustsituation von der BP mit allen Mitteln versucht worden sei, ein Mehraufkommen zu erzielen, um über den Umweg einer unterstellten verdeckten Ausschüttung die Verlustvorträge aufzubrechen und darüber hinaus Kapitalertragsteuer vorzuschreiben.

#### 1. Philosophie Meeting / Philosophieworkshop:

Der von der BP vertretenen Auffassung, dass diese Ausgabe keine Betriebsausgabe sei, sei zur Gänze zu widersprechen, da aus dem aktenkundigen Programm hervorgehe, dass am Ende des dritten Tages ab 17 Uhr zum Ausgleich Klettern im nahe gelegenen Klettergarten vorgeschlagen und auch durchgeführt worden sei. Die vom Prüfer gebrauchte Formulierung *"gemeinsame Bergtouren"* (Mehrzahl!) *"unter Inanspruchnahme eines Bergführers"* sei also das einzige Element, das der BP als Argument diene, um den Betriebsausgabencharakter zu verneinen. Mit Ausnahme der Mittagspausen seien zweieinhalb ganze Tage sowie der erste Abend ausschließlich betrieblichen Themen (Firmenstrategie, Arbeitsschwerpunkte, Aufgabenerfüllung Bauträger- und Technikbereich, Corporate Identity) gewidmet gewesen.

Abgesehen davon, dass der Betriebsausgabencharakter gegeben sei, sei die Behandlung des Betrages als verdeckte Ausschüttung rechtswidrig. Die Voraussetzungen für das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung seien laut Rz 751 Körperschaftsteuerrichtlinien das Bestehen einer Eigentums- oder Nahebeziehung zu einer Körperschaft, das objektive Tatbild der Bereicherung des Anteilsinhabers oder einer ihm nahe stehenden Person zu Lasten der Körperschaft und das subjektive Tatbild einer auf Vorteilsgewährung gerichteten Willensentscheidung. Dieses subjektive Tatbild fehle hinsichtlich dieser Ausgaben vollständig. Darüber hinaus komme es im Bereich der verdeckten Ausschüttungen auf die Frage des Aufteilungsverbotes – wovon die BP selbst spreche – nicht an, so dass die Vorschreibung von Kapitalertragsteuer zu Unrecht erfolgt sei. Insoweit Aufwendungen der Körperschaft – wenn auch allenfalls nur im untergeordneten Ausmaß – betrieblich und nicht durch ein Naheverhältnis zwischen der Körperschaft und dem Vorteilsempfänger veranlasst seien, bleibe für die Annahme einer verdeckten Ausschüttung in Höhe der gesamten Aufwendung kein Raum. Es sei somit festzustellen, dass die Sachverhaltserforschung seitens der BP unvollständig gewesen sei und die Darstellung in der Tz 34 so *"hergerichtet wurde"*, wie sie eine übergeordnete Instanz oder der VwGH gerne lesen würden. Darüber hinaus sei es absolut fremdüblich, dass Unternehmen ihre Manager in harten Kursen, die auch durchaus körperliche Anstrengung verlangten, testen würden, um zu sehen, welche Risikobereitschaft und Belastbarkeit die Vorstände bzw. Geschäftsführer hätten.

## 2. Veranstaltung Milleniumfahrt:

Sinn und Zweck der Vereinbarung vom 16. Jänner 1996 sei es gewesen, der Bw. eine entsprechende Plattform für Werbemaßnahmen zu schaffen. Ziel sei es gewesen, die Veranstaltung für Werbezwecke zu nutzen und nicht den F-Club zu unterstützen. So sei es unter anderem möglich gewesen, auf der Festwochenbühne vor dem Rathaus im Rahmen einer zweistündigen Veranstaltung mit 20.000 Besuchern akustisch für die Bw. zu werben sowie Werbetransparente zu platzieren. Dies sei vom F-Club deshalb gestattet worden, da die Bw. die Drucksorten etc. bezahlt habe, wobei auf sämtlichen Drucksorten ebenfalls das Firmenlogo der Bw. aufgeschienen sei. Da die Drucksorten etc. von der Bw. in Auftrag gegeben worden seien, sei daher auch die Bw. Auftraggeber und es stehe der Vorsteuerabzug zu. Schon bei Abschluss der Vereinbarung mit dem Verein sei festgehalten worden, dass Kostenüberhänge vom Verein zu tragen seien, und zwar gemäß der seitens des Vereins abgegebenen Garantieerklärung. Hätte die Bw. mit dem Verein über die Werbemöglichkeiten eine Vereinbarung abgeschlossen, hätte der Verein dafür eine Rechnung ohne Umsatzsteuer gelegt und da der Verein nicht unternehmerisch tätig gewesen sei, wäre der Bw. ein Aufwand

entstanden, der Körperschaftsteuermindernd gewesen wäre. Der in Rede stehende Vorsteuerbetrag entspreche bei 34 % Körperschaftsteuer einem Werbeaufwand von rund S 160.000,00 (€ 11.627,65), der gemessen an der Werbemöglichkeit, zweifellos gerechtfertigt gewesen wäre. Somit sei die Republik Österreich zweifellos durch diese Vorgehensweise nicht geschädigt. Es werde beantragt, den Abzug des Vorsteuerbetrages in Höhe von insgesamt S 54.375,40 (€ 3.951,61) zuzulassen.

### 3. Beteiligung G-GmbH:

Hierzu sei vorab an den Beginn der Kooperation mit der J-GmbH zurückzugehen.

In der aktenkundigen Rahmenvereinbarung sei die Aufgabentrennung zwischen der E-Gruppe, vertreten durch die damalige L. und der M. geregelt. Mit der ebenfalls aktenkundigen Vereinbarung vom 19. September 1999 und anlässlich der Abtretung der Anteile errichteten Vereinbarung vom 14. Dezember 1994 werde festgehalten, dass die L. sowohl für die Bw. als auch für die Gesellschafter die Anteile im Wesentlichen treuhändig halte. Weiters sei vereinbart gewesen, dass den persönlichen Gesellschaftern für die Ermöglichung der Projektaufträge ein Entgelt, das nach Maßgabe des Projektes zu definieren sei (laut Vereinbarung 1991), in der Höhe von maximal 30% des Rohertrages je zur Hälfte fällig bei Verkauf des Projektes, spätestens jedoch am 31. Dezember 1996, zustehe. Die BP negiere diese Vereinbarung und auch die Tatsache, dass der Bw. die Summe von S 25,402.000,00 (€ 1,846.035,33) an Honoraren zugeflossen sei, wovon den Gesellschaftern maximal 30 % je zur Hälfte zugestanden wären. Im Interesse der Bw. hätten die Gesellschafter auf diesen Projektentgeltsanteil verzichtet und hätten im Jahr 1994 gegen das inkriminierte Agio auf diesen Anteil des Rohertrages verzichtet. Darüber hinaus sei die Argumentation der BP nicht stichhaltig. Ein Erfolg oder Gewinn entstehe erst mit dem Zeitpunkt des Verkaufes. Dieser Verkauf habe im Jahr 1996 stattgefunden. Weshalb eine pro rata temporis-Gewinnentstehung unterstellt werde, sei nicht einsichtig, denn der Gewinn könne nur im Zeitpunkt des Verkaufes entstehen. Wenn die Meinung der BP richtig sein würde, dass eine lineare Wertsteigerung eines Firmenwertes anzunehmen sei, müsse man sich die Frage stellen, wieso es an der Börse auch Kursverluste gebe und nicht nur steigende Kurse. Wäre die Einstellung der BP richtig, wäre es ja für das Unternehmen besser gewesen, die Beteiligung länger zu halten, weil dann linear jedes Jahr die Beteiligung mehr wert geworden wäre. Insofern müsste man mit den Feststellungen der BP ja zufrieden sein, weil sonst wäre im schlimmeren Falle von der BP ein Verkauf nach 6 Jahren unterstellt worden und der fiktive Gewinn womöglich zu versteuern gewesen. Darüber hinaus sei festzustellen, dass aus dem Umkehrschluss der ständigen



VwGH-Rechtsprechung hinsichtlich der Werthaltigkeit von Beteiligungen, die besage, dass auch bei sinkenden Firmenwerten oder Beteiligungswerten erst nach 3 Jahren eine Teilwertabschreibung möglich sei, sich ergebe, dass auch bei steigendem Wert die Bewertung steuerlich gleich bleibend vorzunehmen sei. Die Art der Bewertung durch die BP gehe an der Realität des Geschäftslebens und der Betriebswirtschaft vorbei. Insgesamt liege der letztendlich von der Bw. nur aus der Veräußerung der Anteile (ohne Honorare) erzielte Gewinn nur geringfügig unter dem von der BP angenommenen Agio von S 2,750.000,00 (€ 199.850,29) (Gewinn laut BP S 2,503.050,00 (€ 181.903,74)), wobei zu bemerken sei, dass die Gewinnerwartung zum Zeitpunkt der Agiovereinbarung aufgrund der Verträge mit M. ursprünglich höher gewesen sei. Die Preisfestsetzung sei daher objektiv im Fremdvergleich gerechtfertigt. Weiters sei auch hier festzustellen, dass die Zahlung an die Gesellschafter betrieblich veranlasst gewesen sei, dem Drittvergleich stand halte und somit nach Rz 760 der Körperschaftsteuerrichtlinien für die Annahme einer verdeckten Ausschüttung kein Raum bleibe. Daraus ergebe sich, dass die von der BP ermittelte Kapitalertragsteuer in ihrer Höhe unrichtig sei sowie die Ermittlung des Veräußerungsgewinnes 1996 ebenfalls zu korrigieren sei. Der VwGH lasse bei der Frage der verdeckten Gewinnausschüttung einen gewissen Spielraum zu (siehe zuletzt VwGH 27.7.1999, 94/14/0018), so dass eine geringfügige Abweichung vom Gewinnanteil lt. BP 24,42% zu dem erzielten Agio von 26,83% somit von 2,41% auch als unerheblich bezeichnet werden könne. Es sei den Gesellschaftern darüber hinaus nicht zuzurechnen, dass der von der Bw. erzielte Gewinn geringfügig hinter den vertraglich begründeten Erwartungen geblieben sei. Es werde daher beantragt, die Berichtigung des Buchwertes laut BP in Höhe von S 1,081.300,00 (€ 78.581,14) auf Null vorzunehmen und keine Kapitalertragsteuer vorzuschreiben.

#### 4. Verkauf Objekt X.:

Einleitend sei die Feststellung vorangestellt, dass die Geschäftsgrundlage auf Seiten der Bw. jene war, einen Gewinn an freier Liquidität durch den Kaufpreis und die Realisierung eines vernünftigen Wertes zur Entlastung der Betriebsfinanzierung an Stelle eines praktisch ertragslosen Hauses zu erzielen und auf Seite des kaufenden Geschäftsführers der Erwerb einer Anlage mit Langzeitperspektive, die nach Beendigung des Nutzungsrechtes der Sanierungsgemeinschaft, um den Preis einer langen ertragslosen Durststrecke, doch noch attraktive Mieteinnahmen zu erzielen. Die Feststellungen und Annahmen der BP würden diese Geschäftsgrundlagen geradezu ins Umgekehrte drehen. Es seien keine Reserven zur Abdeckung der steuerlichen Auswirkungen vorhanden und es wäre die Transaktion nie durchgeführt worden, hätten beide Teile mit den Mehrbelastungen, wie sie die BP ermittle,

gerechnet. Die Feststellungen bzw. Annahmen der BP seien aber in mehrfacher Hinsicht zu ergänzen bzw. es seien daraus resultierende Richtigstellungen vorzunehmen. Zur Ermittlung des Substanzwertes durch die BP: Bei der Ermittlung des Substanzwertes spreche die BP von einem Quadratmeterpreis für den Grundwert von S 9.000,00 (€ 654,06) und behaupte, B. selbst habe diese Summe angenommen. Diese Behauptung sei falsch. Wahr sei vielmehr, dass nach Meinung des selbst sachverständigen Geschäftsführers der Bw. der Grundwert für frei bebaubare Grundstücke im Durchschnitt zwischen S 8.000,00 (€ 581,38) bis S 10.000,00 (€ 726,73) pro m<sup>2</sup> sei. Nachdem die Liegenschaft aber bebaut sei, das Gebäude selbst dem Denkmalschutz unterliege, weiters im Hinblick auf die mietvertragliche Bindung sowie dass durch die Schutzzonenbestimmung praktisch eine nicht gegebene Abbruchmöglichkeit des Gebäudes vorliege, sei der Freigrundwert für unbebaute Grundstücke nicht mit einem Abschlag von 15 %, wie von der BP angenommen, sondern mit einem Abschlag von bis zu 90 % zu rechnen. Dies entspreche auch dem Wertansatz in den Büchern der Bw. für Grund und Boden in Höhe von S 560.000,00 (€ 40.696,79), der sich aus der Aufteilung der seinerzeitigen Anschaffungskosten auf Grund und Boden und Gebäude ergeben hätte und dem von der vorherigen BP auch nicht widersprochen worden sei. Die Bewertung des Gebäudes durch die BP erfolge anhand von nicht näher spezifizierten Schätzpreisen und es werde immer wieder wiederholt, es seien sehr aufwändige und umfangreiche Herstellungen und Sanierungsaufwendungen vorgenommen worden und daher wäre das Gebäude als neuwertig zu bezeichnen. Völlig unerwähnt bleibe die Tatsache, dass das Gebäude im Jahre 1842 errichtet und dass mit den Sanierungsarbeiten im Jahre 1989 begonnen worden sei und somit eine normale Abnutzung zumindest bis zum Dezember 1996 vorzunehmen sei. Da der Aufwand den Umfang nach § 18 MRG (ohne Dachgeschossausbau) nicht überstiegen habe, wäre sogar eine Zehntelabschreibung denkbar, weil eine längere reparaturfreie Bestanddauer der Arbeiten nicht anzunehmen sei. Worin die "Aufwändigkeit" der Sanierung bestehen sollte, werde von der BP weder dargelegt, noch sei dies nachvollziehbar. Das Gebäude sei so saniert worden wie es technisch und stadtbildpflegerisch geboten gewesen sei, nicht mehr und nicht weniger. Die technische Ausstattung sei zweckmäßig, aber eher einfach. Aus heutiger Sicht müsste sie für eine Büronutzung wesentlich besser sein. Es fehlten z.B. Klimatisierung oder zumindest Lüftung, strukturierte Verkabelung oder Doppelboden und die Fenster würden dem Altbestand entsprechen. Weshalb keine Normalabschreibung vorgenommen werde, sondern eine Wertminderung wegen verlorenem Bauaufwand im Ausmaß von 10 %, sei aus den Ausführungen der BP nicht zu erkennen. Darüber hinaus sei der Ansatz des Neubaugebäudewertes überhaupt rechtswidrig. Sowohl im BP-Bericht (als auch in den

vorhergehenden Besprechungen) ignoriere die BP, dass es nach ständiger Rechtsprechung des VwGH (zuletzt VwGH 25.4.2002, 99/15/0255) im Steuerrecht den Begriff der Mieterinvestitionen gebe. Diese Mieterinvestitionen seien auf die voraussichtliche Nutzungsdauer beim Mieter abzuschreiben. Bei Einschätzung der Nutzungsdauer seien zukünftige Verhältnisse nur insoweit zu berücksichtigen, als sich diese in der Gegenwart bereits verlässlich voraussehen lassen würden (siehe auch VwGH 17.11.1992, 92/14/0141). Im Zuge einer von den selben prüfenden Personen ausgelösten und durchgeführten BP bei dieser Sanierungsgemeinschaft sei es zu einer Entscheidung der Abgabenbehörde zweiter Instanz gekommen, die sich genau an diese Rechtsprechung des VwGH gehalten habe und die Abschreibung der Sanierungsgemeinschaft auf die zu erwartende Projektdauer von 15 Jahren vorgenommen habe, da der Vermieter der Sanierungsgemeinschaft die Aufkündigung des Mietvertrages im Jahre 2005 bereits im Jahre 2000 schriftlich abgegeben habe. Wenn es nun steuerlich einen eigenen Aktivwert der Mieterinvestition gebe, könne das nur bedeuten, dass steuerrechtlich die Ausgaben des Mieters nicht im Zeitpunkt der Verausgabung durch den Mieter dem Vermieter automatisch zuwachsen würden. Genau dieses unterstelle aber die BP, wenn sie für den Zeitpunkt der Entnahme einen Gebäudewert in Höhe der Neubaukosten abzüglich eines Abschlages anrechne. Bei der Ermittlung des Substanzwertes sei daher von den Buchwerten der Gesellschaft auszugehen, die zum 31. Dezember 1996 für Grund und Boden S 560.000,00 (€ 40.696,79) und für das Gebäude S 2,196.000,00 (€ 159.589,54) betragen hätten, gesamt sohin S 2,756.000,00 (€ 200.286,33). Die Zurechnung der Mieterinvestitionen einerseits zu den Mietern und andererseits zum Vermieter (und zwar gleichzeitig) sei rechtswidrig. Die Zurechnung an den Vermieter sei steuerrechtlich erst dann vorzunehmen, wenn für die getätigten Mieterinvestitionen der Vermieter an die Mieter die vereinbarte Entschädigungssumme zum 30. Juni 2005 bezahle. Wäre der Standpunkt der BP richtig, würde der Vermieter für ein und dieselbe Investition einmal Kapitalertragsteuer zahlen und im Jahr 2005 die Entschädigung wirtschaftlich ein zweites Mal bezahlen. Ergänzend sei angemerkt, dass selbst wenn der Standpunkt der BP richtig sein sollte, mit den vorgenommenen Abschlägen weder eine ausreichende Normalabschreibung, die bis zum Jahre 1996 4 % p.a. betragen habe, Berücksichtigung finden würde, noch dem Umstand ausreichend Rechnung getragen würde, dass das Gebäude in einer Schutzzone liege und darüber hinaus die Funktionalität eines alten Gebäudes nicht mit einem modernen, neu errichteten Gebäude verglichen werden könne, woran auch der immer wiederkehrende Hinweis, es wäre sehr aufwändig und umfangreich hergestellt und umgebaut worden, nichts zu ändern vermöge. Zusätzlich werde zu diesen Ausführungen noch auf das aktenkundige

Gutachten des N. vom Juli 2000 verwiesen, worin eine ausreichende Projektbeschreibung und auch eine Bewertung vorgenommen werde. Zur Ermittlung des Ertragswertes durch die BP: Als Kapitalisierungszinssatz werde einer Empfehlung von Kranewitter entsprochen und dieser mit 5 % angenommen. Dieser Abzinsungsfaktor sei zu gering. Der Marktwert sei im Jahr 1996 bei 6,5 % gelegen, wobei zum Beweis dafür auf die veröffentlichten Geschäftsberichte von P. und M. hinzuweisen sei. Die Restnutzungsdauer werde mit 80 Jahren angenommen und ein lediglich mit 5 % bemessener Abschlag für Verwaltung, Mietausfallswagnis und Instandhaltung des Objektes vom damaligen Jahresmietzins von S 720.000,00 (€ 52.324,44) abgezogen. Diese Restnutzungsdauer für ein in der Substanz 160 Jahre altes Haus und der Instandhaltungsanteil seien wirklichkeitsfremd. Die Annahme einer "ewigen" Rente (finanzmathematisch kämen 80 Jahre einer ewigen Rente gleich) sei ungerechtfertigt bzw. müssten bei einer 80jährigen Restnutzungsdauer die Instandhaltungskosten des Objektes mit 10 % sowie das Mietausfallswagnis mit einem weiteren Abschlag von 5 % bewertet werden. Darüber hinaus werde für den Zeitraum der niedrigeren Miete, d.h. für den Zeitraum Dezember 1996 bis Juni 2005 die Miete nicht abgezinst und letztlich werde dem Umstand, dass der Erwerber für 8,5 Jahre praktisch ertraglos sei, überhaupt keine Rechnung getragen, denn es müsse die Differenz der tatsächlichen Miete zur Jahresmiete, die die Sanierungsgemeinschaft in dieser Zeit erziele, abgezinst und als "Negativmiete" beim Ertragswert abgezogen werden. Die Mietdifferenz betrage S 658.594,00 (€ 47.861,89), die abgezinst mit 5 % (wie BP) auf 8,5 Jahre den Gegenwartswert von S 4,152.812,82 (€ 301.796,68) ergebe, woraus sich – gehe man vom Ertragswert laut BP von S 6,194.000,00 (€ 450.135,53) aus – ein tatsächlicher Ertragswert von S 2,041.187,18 (€ 148.338,86) errechne. Diese Berechnung würde dem Umstand ausreichend Rechnung tragen, dass für den Erwerber der Liegenschaft diese 8,5 Jahre praktisch ertraglos sei. Da beide Werte unter dem Kaufpreis in Höhe von S 3,000.000,00 (€ 218.018,50) gelegen seien, liege keine verdeckte Ausschüttung vor, wie dies von den Vertragsparteien vor Abschluss des Kaufvertrages gedacht worden sei. Würden diese Berechnungen mit dem marktkonformen Renditefaktor von 6,5 % durchgeführt, ergebe sich noch ein niedrigerer Ertragswert, ebenso bei einem realistischen Erhaltungsanteil von mindestens 10 % und Mietausfall von weiteren 5 %. Auch hier sei auf die Rz 760 der Körperschaftsteuerrichtlinien hinzuweisen. Es sei von der BP nicht beanstandet worden, dass der Geschäftsführer die Liegenschaft gekauft habe. Somit sei die Ausgabe betrieblich veranlasst und es sei ebenfalls keine verdeckte Ausschüttung zu unterstellen. Letztlich erscheine der Schluss, dass bei diesem Objekt der Ertragswert eine wesentlich größere Bedeutung haben würde als der Substanzwert und daher ein Verhältnis Substanzwert zu

Ertragswert im Ausmaß von 3:1 herangezogen werde, nicht schlüssig, wenn auf der Vorseite des BP-Berichtes das Gebäude als neuwertig bezeichnet werde. Es werde daher beantragt, alle zu dieser Textziffer getroffenen Feststellungen der BP zu verwerfen und die körperschaftsteuerlichen sowie die kapitalertragsteuerlichen Auswirkungen mit Null anzusetzen.

Die BP nahm mit Schreiben vom 30. September 2003 zur Berufung Stellung wie folgt:

Eingangs verwehrten sich der Prüfer und der Gruppenleiter der BP gegen den in der Berufung geäußerten Vorwurf, es sei ihnen um die Erzielung eines Mehrergebnisses bei der Bw. gegangen und teilten mit, dass sie sich zu jeder Zeit des Verfahrens an die in der Bundesabgabenordnung normierten Prinzipien des Legalitätsgrundsatzes und der Amtswegigkeit gehalten hätten.

#### 1. Philosophie Meeting / Philosophieworkshop:

Im Zuge der mehrere Jahre dauernden Prüfung seien von der Bw. lediglich Unterlagen wie im Arbeitsbogen (Seiten 378 bis 399) vorgelegt worden, die ein gemischtes Programm belegen würden. Es sei immer behauptet worden, dass es keine weiteren Unterlagen geben würde. Wenn nunmehr im Oktober 2002, also beinahe ein halbes Jahr nach der Schlussbesprechung eine weitere Unterlage auftauche, dann liege die Vermutung nahe, dass diese zum Zeitpunkt der BP noch nicht existent gewesen sei. Ausdrücklich werde auf die Rechnung vom 18. August 1995 hingewiesen, in der für den Zeitraum 16. bis 19. Juli 1995 Unterkunft, Verpflegung und Bergführer verrechnet worden seien. Daraus gehe zweifelsfrei hervor, dass der Bergführer nicht nur für eine kurze untergeordnete Tätigkeit benötigt worden sei. *"Auf Grund der im Zuge der BP vorgelegten Unterlagen ist ein Überwiegen der betrieblichen Veranlassung zu negieren."*

#### 2. Veranstaltung Milleniumfahrt:

Nach Ansicht der BP sei der Sachverhalt im BP-Bericht ausreichend dargestellt. Ergänzend werde lediglich erwähnt, dass der F-Club der Veranstalter gewesen sei und nicht die Bw., der F-Club zumindest damals nicht vorsteuerabzugsberechtigt gewesen sei und der Geschäftsführer der Bw. bei einer Vorbesprechung gesagt habe, dass er diese Umsatzsteuernachforderung dem Verein in Rechnung stellen würde. Es sei der BP auch mitgeteilt worden, dass sowohl der Geschäftsführer als auch der steuerliche Vertreter der Bw. führende Funktionen im Verein innehatten. Selbst unter der Annahme, dass die Bw. die Auftraggeberin der betreffenden Leistungen gewesen wäre, stelle die Weitergabe dieser

Leistungen an den Verein gegen Erbringung von Werbeleistungen durch den Verein einen tauschähnlichen Umsatz dar, der bei der Bw. der Umsatzsteuer zu unterziehen sei. Dies bewirke keine Änderung in der Höhe der festzusetzenden Umsatzsteuer, da eine zum Vorsteuerabzug berechtigende Rechnung diesfalls vorliege.

### 3. Beteiligung G-GmbH:

In der Berufung würden einige Vereinbarungen genannt und als aktenkundig bezeichnet. Die BP stelle fest, dass eine Vereinbarung vom 19. September 1999 nicht aktenkundig sei und der BP auch nicht während der Prüfung vorgelegt worden sei. Offenbar handle es sich dabei um die Vereinbarung vom 19. September 1991. Ebenso sei die so genannte "Rahmenvereinbarung" nicht aktenkundig. Bekannt sei lediglich ein Aktenvermerk aus dem Jahr 1991, der in Punkt 4 lit. a laute: *"Bw. bezahlt an B. und C. als Entgelt für Bereitstellung und Aufrechterhaltung der Haftung eine Haftungsprovision von 50% der üblichen Bankprovisionen, fällig bei Verkauf des Projektes, spätestens jedoch am 31.12.1996."*

Lit.b laute: *"Bw. bezahlt an B. und C. für die Ermöglichung der Projektaufträge ein Entgelt, das nach Maßgabe des Projekterfolges noch zu definieren ist, in der Höhe von maximal 30 % des Rohertrages je zur Hälfte, fällig bei Verkauf des Projektes, spätestens jedoch am 31.12.1996."*

Angemerkt werde, dass auf diesen Aktenvermerk die Judikatur bezüglich Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen anzuwenden sei. Keine Vereinbarung sei vorgelegt worden, in der auf diesen Projektentgeltanteil verzichtet worden und statt dessen im Jahr 1994 ein Agio von S 2,750.000,00 (€ 199.850,29) von den Gesellschaftern beim Verkauf der GmbH-Anteile an die Bw. lukriert worden sei. Der BP seien diesbezüglich keine Vereinbarungen bekannt. Über diesen Vorgang gebe es lediglich Zahlungsbelege. Es sei auch in dem Aktenvermerk aus 1991 kein Punkt über die Ermittlung eines eventuellen Kaufpreises aufgenommen. Wie sich dieses Agio ermittle sei nirgends ersichtlich, auch die Berufung enthalte darüber keine weiteren Angaben. Erst im Zuge der Abfassung dieser Stellungnahme sei über Aufforderung der BP ein Aktenvermerk vom 14. Dezember 1994 vorgelegt worden. Darin sei im Punkt 2 vermerkt, dass der Aktenvermerk vom 19. September 1991 aufgehoben werde. Im Punkt 3 sei vermerkt, dass für die Erlangung der Verfügungsmacht an den Anteilen, die von B. und C. zum Nominale von je S 5 Mio. erworben worden seien, ein Agio von 30 % des oben erwähnten Nominales. Dies entspreche einer 10%igen Wertsteigerung pro Jahr. Dafür werde auf eine gesellschaftsvertraglich festgelegte Wertsteigerung von 11.29 % p.a. verzichtet. Als Nachweis dieser neuen Behauptung habe die BP die angesprochene "Rahmenvereinbarung"

vom 10. September 1991 verlangt. Dort heiße es unter § 3 "Veräußerung" in Abs. 2, dass eine Projektverwertung jedenfalls dann stattfinden solle, sobald auf Grundlage des Berechnungsschemas dieser Prognoserechnung eine Eigenkapitalrendite von über 11,20 % vor Steuern erreicht sei. Die in diesem Absatz angefurte Beilage 3, aus der das oben Gesagte rechnerisch hervorgehen solle, sei trotz mehrmaligen Ersuchens der BP bis dato nicht vorgelegt worden. Nach Ansicht der BP gehe schon aus der Rahmenvereinbarung eindeutig hervor, dass die zu erzielende Eigenkapitalrendite insgesamt 11,29 % berschreiten müsse und nicht p.a., wie es in der Berufung behauptet werde. Unter Berücksichtigung der oben angefurten Judikatur könne man auch zum Schluss kommen, dass mangels eindeutig klarer nach außen in Erscheinung tretender Vereinbarungen der gesamte Agio-Betrag und nicht nur der von der BP pro rata temporis aufgeteilte Betrag zu einer verdeckten Ausschüttung führen müsse. Dies gelte umso mehr, als die Gesellschafter sich bereits 1994 anteilig einen höheren Gewinn auszahlen hätten lassen, als am Ende des Projektes insgesamt zu erzielen gewesen sei. Sollte eine jahresweise Aufteilung des Gewinnes als nicht dem Geschäftsleben und der Betriebswirtschaft entsprechend beurteilt werden, wie die Bw. auf einmal behauptete, obwohl der jetzt vorgelegte Aktenvermerk genau das unterstelle, dann müsste nach Ansicht der BP wegen fehlender konkreter Vereinbarungen und Berechnungen der gesamte Betrag als verdeckte Ausschüttung beurteilt werden. Ein Blick in die Bilanzen der G-GmbH ergebe, dass bis inklusive 1994 ein Verlust von insgesamt S 120,587.504,00 ( 8,763.435,68) erwirtschaftet worden sei und bis Beendigung des Projektes 1996 insgesamt S 143,947.720,00 ( 10,461.088,78) an Verlusten angefallen seien. Schon allein aufgrund dieser Zahlen müsste die Wertsteigerung der Anteile besonders detailliert dargestellt werden. Es könne wohl der BP nicht zum Vorwurf gemacht werden, dass sie den Gesamtgewinn auf die Dauer der Anteilshaltung umgelegt habe, wenn – wie nunmehr aus dem Aktenvermerk ersichtlich – schon seinerzeit eine jährliche Gewinnsteigerung von zumindest 10 % unterstellt worden sei. Sollte diese jährliche Aufteilung wiederum nicht zulässig sein, so sei nach Ansicht der BP der gesamte Vorausgewinn (Agio) von S 2,750.000,00 ( 199.850,29) als verdeckte Ausschüttung zu betrachten.

#### 4. Verkauf Objekt X.:

Anlässlich einer Besprechung mit dem steuerlichen Vertreter am 15. April 2002 sei der BP ein Aktenvermerk vorgelegt worden, aus dem hervorgehe, dass auf Grund der Vorstellungen der BP bezüglich eines angemessenen Kaufpreises für dieses Objekt und der daraus resultierenden finanziellen Konsequenzen nach Ansicht des B. die zwischen ihm und der Bw. vereinbarten Geschäftsgrundlagen der Transaktion wegfallen würden: *"Weder bei der Bw.*

*noch bei B. bestanden für zusätzliche Aufwendungen in steuerlicher Hinsicht Reserven und wäre die Transaktion nie durchgeführt worden, hätten beide Teile mit Mehrbelastungen daraus gerechnet. Die Bw. und B. behalten sich daher vor, den Kaufvertrag vom 10.12.1996 durch Rückkauf mit wirtschaftlicher Wirkung ex tunc rückgängig zu machen und die wechselseitigen Vorteile und Nachteile, die in der Zwischenzeit eingetreten sind, rückabzuwickeln."* Da in der Berufung diesbezüglich nichts mehr enthalten sei, gehe die BP nunmehr davon aus, dass die Bw. von der Erfolglosigkeit des angeführten Aktenvermerkes überzeugt sei. Da in der Berufung wiederum nichts Neues vorgebracht werde (siehe z.B. den 90 %igen Abschlag für bebauten Grund und Boden), verweise die BP auf die ausführliche Darstellung in der Tz 31 des BP-Berichtes. Für Detailfragen werde auf die einschlägige Fachliteratur und die von der Judikatur anerkannten Bewertungsmethoden des Liegenschaftsbewertungsgesetzes verwiesen.

Die Bw. erstattete mit Anbringen vom 31. Oktober 2003 eine Gegenäußerung zur Stellungnahme der BP und brachte darin folgendes vor:

#### 1. Philosophie Meeting / Philosophieworkshop:

Es sei der BP zuzustimmen, dass die Prüfung unsägliche mehrere Jahre lang gedauert habe, was aber nachweislich nicht aus Verschulden der Bw. geschehen sei. Nach Abschluss der Vor-BP – die Niederschrift sei am 17. Dezember 1996 betreffend die Jahre 1991 bis 1993 verfasst worden – sei die Durchführung einer Folge-BP festgestanden. Der Prüfungsauftrag für die Jahre 1994 bis 1996 trage das Datum 20. April 1998. Der Prüfungsbeginn sei am 18. Mai 1998 erfolgt. Am 6. Juli 1998 sei in den Geschäftsräumlichkeiten der Bw. eine Besprechung mit dem Prüfer und dessen Gruppenleiter erfolgt, in der über Einzelfragen gesprochen worden sei. Da aber zu diesem Zeitpunkt die Prüfung noch nicht zur Gänze abgeschlossen gewesen sei, sei diese Besprechung auch keine Vorschlussbesprechung gewesen. Das nächste Zusammentreffen mit den beiden Prüfungsorganen sei dann rund 3 Jahre später, am 11. Juni 2001, erfolgt. Anlässlich dieser Besprechung hätten sich die Feststellungen der BP herauskristallisiert. Wesentlichster Punkt sei die Bewertung des Objektes X. gewesen. Danach sei eine Besprechung am 28. Juni 2001 erfolgt. Mit Schreiben vom 13. Juli 2001 seien neue Vorstellungen der BP hinsichtlich des Wertes des Objektes X. sowie die Meinung der BP zum Philosophiemeeting unter Verweis auf die Einkommensteuerrichtlinien festgehalten worden. Am 3. August 2001 sei eine weitere Besprechung erfolgt, in der angekündigt worden sei, hinsichtlich des Objektes X. seitens der Bw. eine externe Begutachtung zu überlegen. Am 31. August 2001 sei eine Vorschlussbesprechung im Beisein des Geschäftsführers der Bw. erfolgt,



in der ab 5. November 2001 ein Termin beim damaligen Leiter des Finanzamtes in Aussicht gestellt worden sei. Aufgrund diverser interner Meinungsverschiedenheiten zwischen der BP und dem Finanzamt sei keine Schlussbesprechung beim damaligen Leiter des Finanzamtes erfolgt. Dafür sei für Anfang 2002 ein Termin beim Leiter der BP vereinbart und auch durchgeführt worden. Auch dieses Gespräch habe zu keiner Annäherung der Standpunkte geführt, worauf es am 15. April 2002 ohne Beisein des Geschäftsführers der Bw. zu einer abschließenden Besprechung in den Kanzleiräumen der steuerlichen Vertretung gekommen sei. Am 12. Juli 2002 sei der steuerlichen Vertretung das Konzept des BP-Berichts, datiert mit 24. Juni 2002, übergeben worden. Die steuerliche Vertretung habe ein Bewertungsgutachten betreffend die Liegenschaft X. an die BP übergeben. Am 10. Oktober 2002 sei die Nachreichung des Ablaufes des Philosophietrainings erfolgt. Danach habe es bis zum 10. April 2003 gedauert bis der BP-Bericht postalisch an die steuerliche Vertretung übermittelt worden sei. Die Veranlagungen der Jahre 1994 bis 1996 seien ebenfalls im April 2003 erfolgt. Ohne weiter vermuten zu wollen, was die Verzögerungen im Ablauf der BP verursacht haben könnte und warum es zwischen Schlussbesprechung und Veranlagung ein ganzes Jahr gedauert habe, sei die Behauptung der BP, die Bw. hätte behauptet, es würde keine weiteren Unterlagen zum Philosophietraining geben, unrichtig. Die entsprechenden Rechnungen seien diesem Anbringen beigelegt und es werde ersucht, sich darüber ein Bild zu machen. Wie aus der Textierung der Rechnung vom 18. August 1995 hervorgehe, seien für Unterkunft, Verpflegung und Bergführer pauschal netto S 15.000,00 (€ 1.090,09) verrechnet worden. Woraus die BP zweifelsfrei ablesen könne, dass der Bergführer nicht nur für eine kurze untergeordnete Tätigkeit benötigt worden sei, sei nicht erklärlich. Die zweite Rechnung vom 31. August 1995, die den Philosophieworkshop zum Inhalt habe und netto einen Betrag von netto S 117.696,00 (€ 8.553,30) ausweise, beweise nämlich genau das Gegenteil, und zwar, dass das Teamtraining im Vordergrund gestanden habe und nicht der Bergführer. Darüber hinaus werde darauf hingewiesen, dass es sich um einen Sachverhalt gehandelt habe, der Mitte des Jahres 1995 stattgefunden habe und es in der Schlussbesprechung vom April 2002 noch nicht gelungen gewesen sei, die BP vom Betriebsausgabencharakter zu überzeugen und deshalb danach die Unterlagen durchgeforstet worden seien. Die "Vermutung", dass die Unterlage zum Zeitpunkt der BP noch nicht existent gewesen sei, gebe den Geist und das Klima wieder, in dem die BP stattgefunden habe. Selbst wenn zur Aufklärung des Sachverhaltes das veranstaltende Unternehmen D-GmbH später aufgefordert worden wäre, den Ablauf darzustellen, würde diese nichts an der Fehleinschätzung der BP verändern. In

eventu werde beantragt, den Geschäftsführer der D-GmbH zum Ablauf des Workshops als Zeugen zu befragen.

## 2. Veranstaltung Milleniumfahrt:

Die Feststellung der BP, dass der steuerliche Vertreter der Bw. eine führende Funktion im F-Club inne gehabt hätte, sei unrichtig. Er sei zu dem damaligen Zeitpunkt in überhaupt keiner Funktion im F-Club tätig gewesen, sondern sei Rechnungsprüfer gewesen. Dieses Amt habe keine Funktion für den F-Club bedeutet, wie es sich aus den Statuten dieses Vereines ableiten lasse. Darüber hinaus sei der Hinweis der BP, dass der Geschäftsführer der Bw. die Umsatzsteuernachforderung dem F-Club in Rechnung stellen würde, welcher als weitere Information für die Oberbehörde oder als was immer gedacht sei, nicht verständlich. Da der F-Club eine Garantie für den nicht bedeckten Teil übernommen habe, sei es wohl selbstverständlich und entspreche es den wirtschaftlichen Gepflogenheiten, dass eine etwaige Umsatzsteuernachforderung ebenfalls von dieser Garantieverpflichtung umfasst sei. Im Übrigen werde auf die Berufungsausführungen verwiesen.

## 3. Beteiligung G-GmbH:

Hierzu werde einleitend festgestellt, dass es sich bei dem in der Berufung angeführten Datum 19. September 1999 um einen Tippfehler gehandelt habe, was der BP bereits anlässlich von weiteren Vorhalten im Zuge der Berufungsbearbeitung mitgeteilt worden sei. In der Berufung auf Seite 4, dritte Zeile von oben, sei das Datum richtigerweise der 19. September 1991 und nicht 1999, wie dies auch die BP selbst in ihrer Stellungnahme festhalte. Hinsichtlich der so genannten "Rahmenvereinbarung" sei festzuhalten, dass diese bereits im Zuge der Vor-BP Gegenstand umfangreicher Erörterungen gewesen sei. Sie sei selbstverständlich - ebenso wie der Aktenvermerk vom 14. Dezember 1994 - der BP vollinhaltlich vorgelegen. Es entspreche der negativen Grundtendenz der BP, das Nichtvorfinden dieser Unterlagen der Bw. in die Schuhe zu schieben. Es wäre aber vielmehr zu prüfen, ob das Fehlen dieser Unterlagen oder die behauptete Unkenntnis darüber nicht in die Zeit der Untätigkeit der BP zwischen Ende 1996 und Mitte 1998 wie in der nachfolgenden dreijährigen Untätigkeit bis Mitte 2001 zu suchen sei. Eine gründliche Nachschau der Behörde im eigenen Bereich wäre zweifellos gerechtfertigt. Da diese Unterlagen stets Grundlagen der Buchführung gewesen seien, wäre es völlig unverständlich, weshalb diese erst nach Abfassung der Berufung über Aufforderung der BP vorgelegt hätten werden sollen. Der Hinweis, dass auf diese Aktenvermerke die Judikatur bezüglich Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen anzuwenden sei, sei unverständlich, da bei beiden Aktenvermerken die Unterschriften der beteiligten Personen

notariell beglaubigt worden seien. Welcher Nachweis für die Ernsthaftigkeit des Handelns der beteiligten Personen werde von der BP noch verlangt?

Zu der von der BP monierten Beilage 3 sei festzustellen, dass von der steuerlichen Vertretung seit Monaten versucht werde, diese aufzufinden, sowohl in den Geschäftspapieren der Bw. als auch beim Geschäftspartner G-GmbH. Es werde nochmals darauf hingewiesen, dass die Vereinbarungen mit der G-GmbH vom September 1991 stammten und in der Vor-BP vollständig abgehandelt worden seien. Sie seien damit aus der Sicht der Bw. als erledigt anzusehen. Dass die Beilage 3 nicht mehr aufzufinden sei, könne nach dieser langen Zeit nicht verwundern, zumal sie rein deklarative Bedeutung gehabt habe und am rechtlichen und wirtschaftlichen Gehalt der Vereinbarung nichts ändere. Sie enthalte lediglich den Rechengang für die vereinbarte Rendite und sei damit nicht prüfungsrelevant. Da sie aber den Prüfungsorganen in der Vor-BP zur Verfügung gestanden sei und Eingang in das Prüfungsergebnis gefunden habe, sei eine Neuaufrollung dieser unwichtigen Unterlage völlig überflüssig und sollte die BP prüfen, ob sich diese Unterlagen nicht doch in ihren Akten finden ließen. Absolut wirklichkeitsfremd sei die Meinung der BP, dass die Eigenkapitalrendite insgesamt 11,20 % überschreiten müsse und dieser Prozentsatz nicht pro Jahr erzielt werden müsse. Die Schlussfolgerung, dass es sich *"mangels eindeutig klarer und nach außen in Erscheinung tretender Vereinbarungen"* (wobei wie oben erwähnt offensichtlich die notariell beglaubigten Unterschriften der BP zu wenig seien) um eine verdeckte Ausschüttung handle, sei so wie die weiteren Schlussfolgerungen und Überlegungen der BP zurückzuweisen. Der Hinweis auf die erwirtschafteten Verluste der G-GmbH sei ebenfalls tendenziös. Es sei erwiesen, dass das Projekt mit Gewinn verkauft worden sei, weshalb der Hinweis auf Verluste unnötig sei, noch dazu weil diese Verluste größtenteils auf gesetzlich eingeräumte Investitionsbegünstigungen zurückzuführen seien. Der erzielte Gewinn stehe ebenfalls fest und es werde im Übrigen auf die Berufungsausführungen verwiesen.

#### 4. Verkauf Objekt X.:

Auch hier erfolgt eine tendenziöse Darstellung seitens der BP. Die nunmehr zitierte Vereinbarung, die am 15. April 2002 übergeben worden sei, sei inhaltlich auch in der Berufung auf Seite 5 enthalten. Dass in der Berufung dieser Aktenvermerk nicht mehr enthalten sei, sei somit falsch. Darüber hinaus sei die Feststellung, dass in der Berufung *"wiederum nichts Neues vorgebracht wird"* ebenfalls unrichtig. Die BP habe sich mit dem Vorbringen hinsichtlich des Baujahres des Gebäudes sowie mit der Tatsache, dass die Renovierung des Gebäudes wirtschaftlich der Sanierungsgemeinschaft zugerechnet werde und bei der Ermittlung des

Wertes seitens der BP dieser Wert nochmals beim Verkauf angesetzt werde, nicht auseinandergesetzt. Ebenso habe sie sich nicht mit dem Vorbringen, dass die Ausgabe betrieblich veranlasst gewesen sei und dass in dem Fall keine verdeckte Ausschüttung zu unterstellen sei, nicht auseinandergesetzt. Es sei nicht einmal erwähnt worden, dass ein Bewertungsgutachten des N. vorliege. Es sei also in Wahrheit wohl so, dass sich die BP von der Erfolglosigkeit ihrer eigenen Vorbringen überzeugt habe, da die *"massiven Argumente"*, die in der Berufung enthalten seien, nicht einmal erwähnt würden.

In der Stellungnahme vom 23. Jänner 2004 zur Gegenäußerung der Bw. zur Stellungnahme der BP zur Berufung führte die BP folgendes aus:

1. Philosophie Meeting / Philosophieworkshop:

Es werde neuerlich darauf verwiesen, dass der BP ergänzende Unterlagen (Zeit- und Themenplan für die Veranstaltung) erst nach der Schlussbesprechung übermittelt worden seien. Ungeachtet dessen bestehe weiterhin das steuerliche Aufteilungsverbot, das vom Dienststellenleiter der BP in einer Vorbesprechung dem Gesellschafter-Geschäftsführer B. und dem steuerlichen Vertreter erläutert worden sei.

2. Veranstaltung Milleniumfahrt:

Es werde auf die Begründung im BP-Bericht und die Stellungnahme der BP zur Berufung verwiesen.

3. Beteiligung G-GmbH:

Anlässlich der Verfassung der Stellungnahme zur Berufung habe die BP ergänzend Unterlagen zu diesem Berufungspunkt erbeten. Daraufhin sei am 6. August 2003 die so genannte "Rahmenvereinbarung" vom 19. September 1991 übergeben worden. Darin sei eine "Beilage 3" angesprochen, aus der die für die Gesamtbeurteilung wesentliche Prognoserechnung hervorgehen solle. Diese sei in der Folge ebenfalls abverlangt worden, habe aber nicht beigeschafft werden können. Nunmehr werde von der Bw. behauptet, dass diese Unterlage schon der Vor-BP zur Verfügung gestanden wäre. Dies entspreche nicht den Tatsachen, da die Unterlage zu diesem Zeitpunkt noch nicht prüfungsrelevant gewesen sei.

Weiters verwies die BP auf die Aufbewahrungsfrist gemäß § 132 Abs. 1 BAO und teilte mit, dass eine notarielle Beglaubigung nicht auf den Inhalt der Vereinbarung Bezug nehmen würde.

#### 4. Verkauf Objekt X.:

Die Bw. habe sich im Zuge der BP geweigert, ein Sachverständigengutachten über den Verkaufswert der Liegenschaft vorzulegen. B. habe der BP mitgeteilt, er sei selbst ausreichend versiert, um darüber befinden zu können und habe der BP eine von ihm selbst erstellte Berechnungsgrundlage übergeben. Die BP habe daraufhin unter Beachtung des Parteiengehörs eine eigenständige Bewertung vorgenommen. Erst nach der Schlussbesprechung sei der BP ein Gutachten übergeben worden, auf das nicht mehr eingegangen werden habe können. Auch nach Durchsicht des Gutachtens halte die BP an ihrer Bewertung der Liegenschaft fest.

Die Berufung wurde mit Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes vom 7. April 2004 als unbegründet abgewiesen.

Die Bw. stellte mit Anbringen vom 10. Mai 2004 einen Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde II. Instanz. Darin brachte sie im Wesentlichen vor, dass auch in der Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes nicht auf ihre Ausführungen in der Berufungsschrift und in der Gegenäußerung zur Stellungnahme der BP zur Berufung Bezug genommen worden sei.

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

1. Philosophie Meeting / Philosophieworkshop – betrifft Körperschaftsteuer 1995, Umsatzsteuer 1995 und Kapitalertragsteuer 1995:

Die Bw. wendet sich gegen die von der BP vorgenommene Beurteilung des für ein im Jahr 1995 stattgefundenes Philosophie Meeting (Geschäftsführer-Workshop) aufgewendeten Betrages in Höhe von brutto S 159.235,20 (€ 11.572,07) als eine unter das steuerliche Aufteilungsverbot fallende gemischte Aufwendung.

Gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988, BGBl. Nr. 400/1988 idF BGBl. Nr. 680/1994, sind Betriebsausgaben die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind.

Aufwendungen sind betrieblich veranlasst, wenn die Leistung, für die die Ausgaben erwachsen, ausschließlich oder doch vorwiegend aus betrieblichen Gründen (im Interesse des Betriebes) erbracht wird. Die Frage der betrieblichen Veranlassung ist unter Bedachtnahme auf die Verkehrsauffassung zu beurteilen. Ein bloß mittelbarer Zusammenhang mit dem Betrieb genügt, um betriebliche Veranlassung annehmen zu können. Wird der mittelbare

Zusammenhang allerdings von einem in erster Linie die persönliche Sphäre betreffenden Faktor überlagert, so wird der Veranlassungszusammenhang unterbrochen. Dabei ist ein strenger Maßstab anzulegen; es gilt die typisierende Betrachtungsweise (vgl. VwGH 29.6.1995, 93/15/0112).

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge nicht abgezogen werden.

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a) EStG 1988 betrifft das Abzugsverbot unter anderem Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen.

Aus § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a) EStG 1988 ergibt sich das so genannte Aufteilungsverbot, welches darin besteht, dass Aufwendungen mit einer privaten und betrieblichen Veranlassung nicht abzugsfähig sind (Hinweis E 10.9.1998, 96/15/0198) (vgl. VwGH 5.7.2004, 99/14/0064).

Gerade bei Aufwendungen, die auch in den Kreis der privaten Lebensführung fallen können, muss ein strenger Maßstab angelegt und eine genaue Unterscheidung vorgenommen werden (Hinweis E 18.3.1992, 91/14/0171). Soweit sich Aufwendungen für die Lebensführung und Aufwendungen beruflicher Natur nicht einwandfrei trennen lassen, ist entsprechend dem Aufteilungsverbot der gesamte Betrag nicht abzugsfähig (Hinweis Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, Tz 9 ff zu § 20) (vgl. VwGH 22.12.2004, 2002/15/0011).

Das Aufteilungsverbot dient dem Interesse der Steuergerechtigkeit. Es soll dadurch vermieden werden, dass ein Steuerpflichtiger aufgrund der Eigenschaft seines Berufes eine Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen herbeiführen und somit Aufwendungen der Lebensführung steuerlich abzugsfähig machen kann. Dies wäre ungerecht gegenüber jenen Steuerpflichtigen, die eine Tätigkeit ausüben, welche eine solche Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen nicht ermöglicht, und die derartige Aufwendungen aus ihrem bereits versteuerten Einkommen tragen müssen (Hinweis: Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, Tz 10 zu § 20) (vgl. VwGH 9.7.1997, 93/13/0296).

Bei der Abgrenzung der betrieblich bedingten Aufwendungen von den Kosten der Lebensführung ist eine typisierende Betrachtungsweise anzuwenden. Nicht die konkrete tatsächliche betriebliche Nutzung, sondern die typischerweise zu vermutende Nutzung ist als allein erheblich anzusehen. Für Aufwendungen, die auch in den Kreis der privaten

Lebensführung fallen, ist ein strenger Maßstab anzulegen (Hinweis: Magreiter, Das Aufteilungsverbot und Abzugsverbot im Einkommensteuerrecht, ÖStZ 1/84, 3 und 9) (vgl. VwGH 28.2.1995, 91/14/0231).

Nach der höchstgerichtlichen Rechtsprechung dürfen bei Reisen allgemein interessierende Programmpunkte nicht mehr Zeit in Anspruch nehmen, als während der regelmäßigen beruflichen Betätigung als Freizeit verwendet wird. Hierbei ist auf eine "Normalarbeitszeit" von durchschnittlich acht Stunden täglich abzustellen (Hinweis E 26.6.1990, 89/14/0125; E 17.11.1992, 92/14/0150). Dementsprechend sind die Kosten von Reisen, deren Gegenstand ein so genanntes "Mischprogramm" ist (im Hinblick auf das Aufteilungsverbot zur Gänze) dem Bereich der privaten Lebensführung zuzuordnen (Hinweis: E 21.10.1986, 86/14/0031; E 6.11.1990, 90/14/0176) (vgl. VwGH 21.10.1993, 92/15/0150).

Diese Erwägungen des Höchstgerichtes zur betrieblichen Veranlassung von Reisen können aufgrund der Vergleichbarkeit des berufsgegenständlichen Sachverhaltes Philosophie Meeting mit dem Sachverhalt Reise als Richtlinie für die rechtliche Würdigung herangezogen werden.

Ob den Teilnehmern an dem in der Zeit von 16. Juli 1995 bis 19. Juli 1995 auf einer Berghütte in Österreich stattgefundenen Philosophie Meeting tatsächlich ein Mischprogramm geboten wurde, wie die BP argumentiert, ist anhand der vorliegenden Unterlagen zu beurteilen.

Laut der Rechnung vom 18. August 1995 wurden der Bw. von der D-GmbH für "*Unterkunft, Verpflegung und Bergführer*" brutto S 18.000,00 (€ 1.308,11) verrechnet. Laut der Rechnung vom 31. August 1995 wurden der Bw. für die Leistungen des Trainers und dessen Reisekosten brutto S 141.235,20 (€ 10.263,96) verrechnet.

Aus den von der BP angesprochenen, im Arbeitsbogen der BP (Seiten 378 bis 399) befindlichen Unterlagen kann nicht verlässlich auf ein Mischprogramm geschlossen werden. Es handelt sich dabei um einen "*Auszug*" (Vermerk des Prüfers auf der ersten Seite) einer von der D-GmbH nach der Durchführung des Philosophie Meetings erstellten Dokumentation, die keinerlei Angaben über Programmpunkte und zeitlichen Ablauf der Veranstaltung enthält. Allein aus dem Umstand, dass sich darin unter anderem auch Fotos befinden, welche die Veranstaltungsteilnehmer beim Bergsteigen zeigen, kann nicht auf ein Mischprogramm geschlossen werden.

Der Ablauf der Veranstaltung ist in einem mit 24. Juni 1995 datierten Schreiben der D-GmbH an die Bw., welches von der Bw. erstmals als Beilage zur Berufung vorgelegt wurde, detailliert dargestellt.

Der von der BP in ihrer Stellungnahme zur Berufung geäußerte Verdacht der nachträglichen Anfertigung dieses Schreibens kann nicht als sinnvoller Beitrag zur Sachverhaltsaufklärung aufgefasst werden, zumal der Prüfer in diesem Zusammenhang selbst den Begriff "*Vermutung*" gebraucht.

Dazu ist anzumerken, dass das Vorbringen der Bw., man habe nach Abschluss der BP nochmals die Unterlagen durchforstet, in Anbetracht der langen Prüfungsdauer und der Tatsache, dass die Bw. mit weitaus folgenreicheren BP-Feststellungen konfrontiert war, nicht als unglaublich abgetan werden kann.

Daher sowie insbesondere auch aufgrund der Tatsache, dass keine die Vermutung der BP bestätigenden Ermittlungsergebnisse vorliegen, kann es nicht als erwiesen angesehen werden, dass das Schreiben vom 24. Juni 1995 erst nachträglich angefertigt wurde.

Dabei ist auch zu bedenken, dass der D-GmbH, einer renommierten Veranstalterin derartiger Managerseminare, nicht ohne konkrete Beweise die Ausstellung von Gefälligkeitsdokumenten für Kunden unterstellt werden kann. Weiters wäre die Annahme, dass die D-GmbH die programmatische Gestaltung von Veranstaltungen so anlegen würde, dass die Ausgaben dafür von ihren Kunden nicht als Betriebsausgaben abgesetzt werden könnten, geradezu lebensfremd.

Auch die Argumentation der BP, dass aus der Rechnung vom 18. August 1995 zweifelsfrei hervorgehen würde, dass der Bergführer nicht nur für eine kurze untergeordnete Tätigkeit benötigt worden sei, ist nicht nachvollziehbar. Dies deshalb, da Inhalt dieser Rechnung über den Betrag von brutto S 18.000,00 (€ 1.308,11) einen Pauschalbetrag für "*Unterkunft, Verpflegung und Bergführer*" betrifft und daraus nicht entnommen werden kann, welcher Betrag auf die Leistungen des Bergführers entfällt. Außerdem wäre es nicht sachgerecht, diese Rechnung isoliert zu betrachten und daraus Schlüsse zu ziehen. Neben dieser Rechnung gibt es noch die Rechnung vom 31. August 1995, mit welcher der Bw. für die Leistungen des Trainers und dessen Reisekosten brutto S 141.235,20 (€ 10.263,96) verrechnet wurden. Wie die Bw. zutreffend vorbringt, ist bereits die Preisgestaltung ein Indiz dafür, dass bei der Veranstaltung nicht die sportliche Betätigung des Bergsteigens im Vordergrund stand.



Dem Schreiben der D-GmbH vom 24. Juni 1995 ist der detaillierte Zeit- und Themenplan für die Veranstaltung zu entnehmen. Das Programm für den 16. Juli 1995 war: Treffpunkt 17:00 Uhr am Parkplatz, Aufstieg zum Veranstaltungsort (ca. 1 Stunde), ca. 19:00 Uhr Abendessen, anschließend Workshop-Eröffnung mit Themenorientierung und Zielfestlegung. Das Programm für den 17. Juli war: Von 8:00 Uhr bis 12:30 Uhr und von 14:30 Uhr bis 19:00 Uhr Workshop Unternehmensentwicklung, Analyse der Situation, werterhaltende Maßnahmen, Strategien der Veränderung, Marktpositionierung. Das Programm für den 18. Juli 1995 war: 8.00 Uhr bis 12:30 Uhr und 14:00 Uhr bis 16:00 Uhr (17:30 Uhr) Workshop Unternehmensentwicklung, Mitarbeitermaßnahmenplanung, Umsetzungsstrategien. *"Als Ausgleich zur Themenbearbeitung schlagen wir ab 17:00 Uhr eine Outdoor-Aktivität vor: Klettern im naheliegenden Klettergarten mit dem Thema: "Mit voller Kraft zu neuen Zielen."*" Das Programm für den 19. Juli 1995 war: 8.00 Uhr bis 14:00 Uhr Workshop Unternehmensentwicklung, Aufgaben der Geschäftsführung, Controlling der Umsetzung, Mittagessen.

Aufgrund des im Veranstaltungsprogramm dargelegten Zeitablaufes ist eindeutig davon auszugehen, dass der betriebliche Zweck im Vordergrund stand und daher nicht von einem Mischprogramm ausgegangen werden kann.

Im Schreiben vom 24. Juni 1995 ist ausgeführt, dass die Berghütte vom veranstaltenden Unternehmen als Veranstaltungsort vorgeschlagen worden sei, da dieses Haus einen eigenen Seminarraum habe, in dem eine konzeptionelle Unternehmensplanung in Abgeschiedenheit durchgeführt werden könne, was sich schon bei anderen Kunden bewährt habe. Ein ortskundiger Bergführer sei aus Organisations- und Sicherheitsgründen engagiert worden. Diese Erwägungen können als durchaus plausibel angesehen werden. Da es für die abgabenrechtliche Beurteilung ausschließlich auf die zeitliche Komponente ankommt, kann aus den Elementen Veranstaltungsort und Möglichkeit zum Bergsteigen jedenfalls nicht auf das Vorliegen eines Mischprogrammes geschlossen werden.

Die rechtliche Würdigung des vorliegenden Sachverhaltes führt zum Ergebnis, dass der im Jahr 1995 für das Philosophie Meeting, an dem B. und C. teilnahmen, aufgewendete Betrag in Höhe von netto S 132.696,00 (€ 9.643,39) als Betriebsausgabe gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988 abzugsfähig ist. Da keine verdeckte Ausschüttung im Sinne des § 8 Abs. 2 KStG 1988 vorliegt, unterliegt dieser Betrag nicht der Kapitalertragsteuer. Der Abzug der Vorsteuer in Höhe von S 26.539,00 (€ 1.928,66) ist gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 zulässig.

2. Veranstaltung Milleniumfahrt – betrifft Umsatzsteuer 1996 und Körperschaftsteuer 1996:

Die Bw. wendet sich gegen die Versagung des Abzuges von Vorsteuer in Höhe von S 54.375,40 (€ 3.951,61), welche laut BP-Bericht mit der Qualifizierung der zugrunde liegenden Ausgaben als durchlaufende Posten begründet wurde.

Gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994, BGBl. Nr. 663/1994, kann der Unternehmer die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuer abziehen.

Gemäß § 4 Abs. 3 UStG 1994 gehören Beträge, die der Unternehmer im Namen und für Rechnung eines anderen vereinnahmt und verausgabt (durchlaufende Posten) nicht zum Entgelt.

Diese Vorschrift spricht den Umfang des Entgelts aus der Sicht des Unternehmers an. Aus der Sicht des Abnehmers handelt es sich bei diesen Beträgen in der Regel ohnehin nicht um solche, die er aufwendet, um die Leistung des Unternehmers zu erhalten, sondern damit dieser sie an einen anderen weiterleitet. Schon nach allgemeinen Grundsätzen sind daher echte durchlaufende Posten nicht zum Entgelt zu rechnen. Die Vorschrift hat insoweit nur klarstellende Bedeutung, findet sich aber auch in der 6. MWSt-RL (Art. 11 Teil A Abs. 3 lit. c). Da durchlaufende Posten im fremden Namen verausgabt werden, können sie begrifflich nicht eine an den Unternehmer erbrachte Leistung betreffen. Dem Unternehmer steht daher auch kein Vorsteuerabzug zu (vgl. VwGH 16.12.1986, 84/14/0110). Der Begriff des durchlaufenden Postens ist im Einkommensteuer- und Umsatzsteuerrecht gleich auszulegen (vgl. VwGH 22.10.1991, 91/14/0034). Ein echter durchlaufender Posten ist nur gegeben, wenn die Vereinnahmung und die Verausgabung sowohl für fremde Rechnung als auch im fremden Namen erfolgen. Voraussetzung ist somit, dass der Unternehmer nicht einen eigenen Anspruch geltend macht und eine eigene Verbindlichkeit erfüllt, sondern für einen anderen tätig wird. Er darf somit weder Gläubiger noch Schuldner, sondern nur Mittelsmann sein (vgl. VwGH 5.10.1976, 648/76). Ein durchlaufender Posten kann nicht angenommen werden, wenn der Unternehmer selbst in einen Leistungsaustausch eingeschaltet ist, dh eine Leistung erbringt und hierfür ein Entgelt erhält. Durchlaufende Posten können daher nur bejaht werden, wenn der Unternehmer außerhalb der Leistungsbeziehung steht. Die Frage, ob ein durchlaufender Posten vorliegt, hängt daher eng mit der Zurechnung von Leistungen zusammen. Für den, der nicht selbst leistet, sondern nur Leistungen vermittelt, ist das Leistungsentgelt nur durchlaufender Posten. Die Frage, ob Vermittlung oder Eigenleistung vorliegt, ist daher für die Beurteilung von durchlaufenden Posten von Bedeutung (vgl. VwGH

29.10.1979, 2045/78). Es ist allerdings bei Geschäften des täglichen Lebens nicht erforderlich, dass der Unternehmer nach außen erkennbar im fremden Namen auftritt. Wie im Zivilrecht sind solche Geschäfte auch umsatzsteuerlich dem zuzurechnen, den sie angehen, dh jener Person, von der der Handelnde Vertretungsmacht hat. Der Begriff des durchlaufenden Postens wird damit wesentlich erweitert (vgl. Ruppe, Umsatzsteuergesetz Kommentar, 3. Auflage, WUV Universitätsverlag, § 4, Tz 125-129).

Das UStG 1994 kennt jedoch – im Gegensatz zur Regelung des § 4 Abs. 3 UStG 1972 - keine fiktiven durchlaufenden Posten mehr. Soweit die fraglichen Beträge daher nicht echte Durchlaufposten darstellen, sind sie nunmehr Entgeltsbestandteil (vgl. Ruppe, Umsatzsteuergesetz Kommentar, 3. Auflage, WUV Universitätsverlag, § 4, Tz 135).

Für die rechtliche Beurteilung des Sachverhaltes kommt dem Inhalt der am 16. Jänner 1996 zwischen der Bw. und dem F-Club geschlossenen Vereinbarung maßgebliche Bedeutung zu.

Die Bw. hatte sich mit dieser Vereinbarung verpflichtet, den Verein bei der Durchführung einer Milleniumfahrt 1996 und Millenium Sternfahrt 1996 finanziell zu unterstützen. Die entsprechende Formulierung lautet: *"Die Bw. wird in diesem Zusammenhang die notwendigen Maßnahmen zur Erstellung der erforderlichen Drucksorten wie Einladungen, Plakate, Urkunden, Programme und dgl. ohne Entgelt veranlassen sowie die Verpflegung der Teilnehmer bzw. die jeweiligen Festveranstaltungen für die Teilnehmer ebenfalls ohne Entgelt übernehmen. Die Bw. trägt die Kosten dieser Maßnahmen selbst, ist jedoch berechtigt, jedoch nicht verpflichtet, zur Deckung dieser Kosten Dritte als Sponsoren zu gewinnen und Sponsorbeiträge entgegenzunehmen."*

Als Gegenleistung dafür wurden der Bw. Werbemaßnahmen – konkret: *"... die Anbringung von Werbedarstellungen, insbesondere des Logos der Bw., im Programm sowie auf den bezug habenden Drucksorten, soweit tunlich"* gestattet.

Gemäß dem letzten Punkt der Vereinbarung übernahm der F-Club für den Fall, dass die der Bw. entstehenden Kosten nicht durch dritte Sponsoren bedeckt werden könnten, die Garantie, der Bw. den Ausfall zu ersetzen.

Anhand des Vereinbarungsinhaltes ist davon auszugehen, dass die Bw. aufgrund der von ihr eingegangenen Verpflichtung bei der Inanspruchnahme der betreffenden Leistungen von Dritten im eigenen Namen und auf eigene Rechnung und nicht bloß als Mittelsperson für den F-Club tätig wurde. Es bestand keine unmittelbare Rechtsbeziehung zwischen den die Leistungen erbringenden Dritten und dem F-Club. Eine solche bestand jedoch zwischen der

Bw. und den die Leistungen erbringenden Unternehmen. Es erfolgte keine Weiterverrechnung der betreffenden Entgelte an den F-Club. Die Bw. erfüllte mit der Zahlung der Entgelte eine eigene Schuld, da sie selbst in den Leistungsaustausch eingeschaltet war und nicht als Mittelsperson für den F-Club agierte.

Im Hinblick auf die oben dargestellte Rechtslage vermag allein der Umstand, dass die Leistungen letztendlich dem F-Club zugute kamen, nicht die Qualifikation der dafür aufgewendeten Beträge als durchlaufende Posten zu bewirken.

Insoweit die Ausführungen der BP den Verdacht einer bloß aus steuerlichen Gründen gewählten missbräuchlichen Gestaltung oder einer verdeckten Ausschüttung anklingen lassen, ist anzumerken, dass ein derartiger Vorwurf weder mittels schlüssiger Argumente konkretisiert noch durch entsprechende Ermittlungsergebnisse belegt wurde.

Auch die Tatsache, dass laut BP-Bericht im körperschaftsteuerlichen Bereich zu diesem Sachverhalt zu Recht keinerlei Feststellungen getroffen wurden, weist auf die Inkonsequenz der BP in Argumentation und Vorgehensweise hin.

Die rechtliche Würdigung des vorliegenden Sachverhaltes führt zum Ergebnis, dass der im Zusammenhang mit der Veranstaltung Milleniumfahrt im Jahr 1996 angefallene Vorsteuerbetrag in Höhe von S 54.375,40 (€ 3.951,61) gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 abzugsfähig ist. Im Bereich der Körperschaftsteuer für das Jahr 1996 wird die Passivierung dieses Betrages rückgängig gemacht.

### 3. Beteiligung G-GmbH – betrifft Körperschaftsteuer 1996 und Kapitalertragsteuer 1995:

Die Bw. wendet sich gegen die Feststellung einer verdeckten Ausschüttung in Höhe von S 1,081.300,00 (€ 78.581,14) im Jahr 1995 und die Erhöhung des Veräußerungsgewinnes um diesen Betrag im Jahr 1996 im Zusammenhang mit den von der BP als fremdunüblich beurteilten Veräußerungsvorgängen betreffend die Beteiligung an der G-GmbH.

Gemäß § 8 Abs. 2 KStG 1988, BGBl. Nr. 401/1988 idF BGBl. Nr. 922/1994, 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 (vgl. VwGH 30.5.2001, 99/13/0024).

Unter einer verdeckten Ausschüttung versteht man alle nicht ohne weiteres als Ausschüttung erkennbaren Zuwendungen (Vorteile) einer Körperschaft an die unmittelbar oder mittelbar beteiligten Personen, die zu einer Gewinnminderung bei der Körperschaft führen und die dritten, der Körperschaft fremd gegenüberstehenden Personen nicht gewährt werden (vgl. VwGH 30.10.2003, 99/15/0072).

Eine verdeckte Ausschüttung setzt einen subjektiven, auf Vorteilsgewährung gerichteten Willensentschluss der Körperschaft voraus (Hinweis E 3.8.2000, 94/15/0159). Die Absicht der Vorteilsgewährung kann sich schlüssig aus den Umständen des Einzelfalles ergeben (vgl. VwGH 31.3.2004, 99/13/0260).

Eine objektiv gegebene Vorteilsgewährung indiziert bereits den subjektiven, auf Vorteilsgewährung gerichteten Willensentschluss des Abgabepflichtigen (Hinweis Doralt/Ruppe, Steuerrecht I/5, 269).

Verträge zwischen Kapitalgesellschaften und deren Gesellschaftern werden an jenen Kriterien gemessen, die für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen entwickelt wurden. Die Vereinbarung muss demnach nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen werden. Die genannten Anforderungen an Verträge zwischen der Gesellschaft und ihrem Gesellschafter müssen im Zeitpunkt des behaupteten Vertragsabschlusses vorliegen (vgl. VwGH 8.2.2007, 2004/15/0149).

Der berufungsgegenständliche Sachverhalt ist dahingehend zu untersuchen, ob bzw. inwieweit es durch die Vorgänge im Zusammenhang mit der Veräußerung der Beteiligung an der G-GmbH zu den Gewinn der Bw. mindernden nicht fremdüblichen Vorteilsgewährungen an die Gesellschafter-Geschäftsführer B. und C. kam.

Dafür sind die tatsächlich stattgefundenen Vorgänge in ihrer zeitlichen Abfolge heranzuziehen und ihre Auswirkungen im Hinblick auf die dargestellte Rechtslage zu beurteilen.

Die Bw. beteiligte sich im Jahr 1991 mit S 35.000.000 (€ 2.543.549,20) an der G-GmbH, wobei sie für die beiden Gesellschafter B. und C. je S 5.125.000,00 (€ 372.448,28) treuhändig hielt. Die für die Gesellschafter treuhändig gehaltenen Anteile im Betrag von insgesamt S 10.250.000,00 (€ 744.896,55) entsprachen 29,2857 % der Anteile an der G-GmbH.

Im Jahr 1994 verkauften B. und C. ihre Anteile an der G-GmbH. an die Bw. um S 13,000.000,00 (€ 944.746,84). Der sich für die Gesellschafter ergebende - von der BP im Hinblick auf die zwei Jahre später von der Bw. vorgenommene Veräußerung der gesamten Beteiligung an der G-GmbH als Vorausgewinn (Agio) behandelte - Gewinn aus dieser Veräußerung betrug S 2,750.000,00 (€ 199.850,29).

Die Gesellschafter erzielten damit, gemessen am Nennwert, aus der Veräußerung ihrer Anteile einen Gewinn, von 26,8292 %.

Als die Bw. im Jahr 1996 die nunmehr zu 100 % in ihrem Eigentum befindlichen Anteile an der G-GmbH veräußerte, erzielte sie einen Gewinn in Höhe von S 8,547.000,00 (€ 621.134,71). Die Bw. erzielte damit, gemessen am Nennwert, 24,42 % Gewinn aus der Veräußerung ihrer Anteile an eine dritte Person.

Bereits anhand der rechnerischen Gegenüberstellung der Auswirkungen der Anteilsveräußerung der Gesellschafter an die Bw. einerseits und der Bw. an eine dritte Person andererseits muss, zumal der erstgenannte Vorgang im Effekt nur einen geringfügig höheren Gewinn der Gesellschafter zur Folge hatte als der zweitgenannte Vorgang, bei objektiver Betrachtung das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung bezweifelt werden.

Angesichts dieser geringfügigen Diskrepanz kann nicht davon ausgegangen werden, dass der vom Gesetzgeber für das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung vorausgesetzte subjektive, auf Vorteilsgewährung gerichtete Willensentschluss der Körperschaft gegeben war.

Im Übrigen sind die im Sachverhaltsteil dieser Berufungsentscheidung wiedergegebenen Vorbringen der Bw. zu den wirtschaftlichen Hintergründen zu diesem Berufungspunkt nicht nur logisch nachvollziehbar, sondern auch glaubwürdig. Soweit auf relevante Dokumente Bezug genommen wurde, liegen diese vor und bestätigen die Angaben der Bw. betreffend die betriebliche Bedingtheit und Fremdüblichkeit der Vorgehensweise im Zusammenhang mit den Veräußerungsvorgängen.

Die rechtliche Würdigung des vorliegenden Sachverhaltes führt zum Ergebnis, dass im Zusammenhang mit den Veräußerungsvorgängen betreffend die Beteiligung an der G-GmbH keine der Kapitalertragsteuer unterliegende verdeckte Ausschüttung gemäß § 8 Abs. 2 KStG 1988 in Höhe von S 1,081.300,00 (€ 78.581,14) im Jahr 1995 vorliegt. Die im Bereich der Körperschaftsteuer für das Jahr 1996 von der BP vorgenommene Erfolgsänderung wird rückgängig gemacht.

#### 4. Verkauf Objekt X. – betrifft Körperschaftsteuer 1996 und Kapitalertragsteuer 1996:

Die Bw. wendet sich gegen die von der BP im Zusammenhang mit dem im Jahr 1996 getätigten Verkauf der Liegenschaft X. an den Gesellschafter-Geschäftsführer B.

festgestellte verdeckte Ausschüttung in Höhe von S 3,276.000,00 (€ 238.076,20).

Zur Rechtslage betreffend die verdeckte Ausschüttung (§ 8 Abs. 2 KStG 1988) wird auf die Ausführungen zum Berufungspunkt 3. verwiesen.

Die gegenständliche Feststellung der BP stützt sich auf die Annahme, dass der von der Bw. vom Gesellschafter-Geschäftsführer B. verlangte Kaufpreis für die Liegenschaft X. in Höhe von S 3,000.000,00 (€ 218.018,50) nicht dem Verkehrswert, welcher von ihr mit S 6,276.000,00 (€ 456.094,71) ermittelt wurde, entsprochen habe.

Das Vorbringen der Bw., dass der im Jahr 1996 getätigte Verkauf der von ihr im Jahr 1988 erworbenen Liegenschaft X. an B., zumal diese Liegenschaft durch das bis zum Jahr 2005 bestehende Nutzungsrecht der Sanierungsgemeinschaft, die einen Mietzins von jährlich bloß S 25.406,00 (€ 1.846,33) zu entrichten hatte, praktisch ertraglos war, wegen des Gewinnes an Liquidität getätigt worden sei und daher betriebliche Gründe gehabt habe, ist glaubwürdig.

Aus der Tatsache, dass die Bw. durch den Verkauf der Liegenschaft Geldmittel für den Betrieb zur Verfügung bekam, kann allerdings nicht von vorne herein geschlossen werden, dass der konkrete Kaufpreis fremdüblich war.

Ob die von der Bw. behauptete Fremdüblichkeit des Kaufpreises tatsächlich gegeben war, bedarf einer Beurteilung aller damit in Zusammenhang stehenden Sachverhaltselemente im Kontext. Bei dieser Beurteilung ist von den realen Gegebenheiten zum Verkaufszeitpunkt im Jahr 1996 auszugehen.

Dabei ist zu berücksichtigen, dass B. für den Erwerb der Liegenschaft X. neben dem im Jahr 1996 an die Bw. zu entrichtenden Kaufpreis in Höhe von S 3,000.000,00 (€ 218.018,50) den im Jahr 2005 an die Sanierungsgemeinschaft zu entrichtenden Optionsbetrag in Höhe von S 4,360.800,00 (€ 316.911,70) und somit insgesamt S 7,360.800,00 (€ 534.930,20) aufzuwenden hatte.

Weiters bedarf die Tatsache, dass sich auf dem Grundstück ein in der Substanz aus dem Jahr 1842 stammendes, unter Denkmalschutz stehendes Gebäude (Biedermeier-Ensemble) befindet, was einen die Gestaltungs- und Verwertungsmöglichkeiten dauerhaft

einschränkenden und daraus resultierend auch den Kaufpreis beeinflussenden Faktor darstellt, einer entsprechenden Berücksichtigung.

Ein weiteres gewichtiges, den Kaufpreis auf dem freien Immobilienmarkt aus der Perspektive der Verkäuferin negativ beeinflussendes Sachverhaltselement ist die Tatsache, dass die Liegenschaft zum Verkaufszeitpunkt im Jahr 1996 über den Zeitraum von 8,5 Jahren hinweg mit dem Mietrecht der Sanierungsgemeinschaft belastet und somit für diesen Zeitraum nur mit jährlich S 25.406,00 (€ 1.846,33) an Ertrag zu rechnen war.

Angesichts dieses langen praktisch ertraglosen Zeitraumes und der Beschränkungen durch den Denkmalschutz ist es nicht vorstellbar, dass sich überhaupt eine größere Anzahl potentieller Käufer für die Liegenschaft interessiert hätte. Daher kann nicht angenommen werden, dass es zu einer marktwirtschaftlichen Konkurrenzsituation gekommen wäre.

Unter den gegebenen Rahmenbedingungen wäre, hätte man die Liegenschaft im Jahr 1996 auf dem freien Immobilienmarkt angeboten, zweifellos der Anschein eines Notverkaufes erweckt worden, was den Kaufpreis erheblich gedrückt hätte.

Es ist zu untersuchen, ob der von der BP ermittelte Verkehrswert zum Verkaufszeitpunkt im Jahr 1996 in Höhe von S 6,276.000,00 (€ 456.094,71) sachgerecht ist.

Die von der BP bei der Ermittlung des Substanzwertes zugrunde gelegte Annahme eines Quadratmeterpreises für Grund und Boden von S 9.000,00 (€ 654,06) pro m<sup>2</sup> erscheint stark überhöht. Von der BP wurde auf das dazu von der Bw. erstattete Vorbringen, dass dieser Preis für frei bebaubare Grundstücke gegolten habe und aus diesem Grunde keinesfalls auf das gegenständliche, mit einem unter Denkmalschutz stehenden und somit nicht abbrechbaren Gebäude bebaute, Grundstück umgelegt werden könne, nicht eingegangen. Es erfolgte auch keine Auseinandersetzung mit der Tatsache, dass die Anschaffungskosten für Grund und Boden bei der Bw. seit dem Erwerb der Liegenschaft im Jahr 1988 mit S 560.000,00 (€ 40.696,79) zu Buche standen und dieser Ansatz von einer vorherigen BP für richtig befunden wurde. Der bloße Hinweis der BP auf *"Vergleichswerte ähnlicher Objekte"* ist mangels näherer Ausführungen nicht verifizierbar.

Inwieweit es durch die seit dem Erwerb der Liegenschaft durch die Bw. im Jahr 1988 am denkmalgeschützten nicht abbrechbaren Gebäude von der Sanierungsgemeinschaft vorgenommenen Sanierungs- und Baumaßnahmen, welche ohnehin bei der Bewertung des Gebäudes durch die BP Berücksichtigung fanden, auch gleichzeitig zur Erhöhung des Wertes



von Grund und Bodens gekommen wäre (wie die BP argumentiert), wurde nicht nachvollziehbar dargelegt.

Der nicht näher begründeten Argumentation der BP, dass seit 1989 umfangreiche und aufwändige Sanierungsmaßnahmen vorgenommen worden seien, kann nicht gefolgt werden, da die von ihr selbst angeführten Errichtungskosten von S 16.000,00 (€ 1.162,77) pro m<sup>2</sup> (Keller S 6.000,00 (€ 436,04)) diese Qualifizierung widerlegen.

Angesichts der für Bürogebäude relativ niedrigen Errichtungskosten ist das – ebenfalls von der BP nicht kommentierte - Vorbringen der Bw., dass das Gebäude lediglich den technischen und stadtbildpflegerischen Vorgaben entsprechend saniert worden und keine darüber hinaus gehenden aufwändigeren Maßnahmen (wie Einbau von Klimaanlage und Lüftung, strukturierter Verkabelung, Doppelböden) gesetzt worden seien, glaubwürdig.

Bei der Ermittlung des Gebäudewertes wurde weiters der Umstand, dass das Gebäude im Jahr 1842 errichtet und im Jahr 1989 mit der Sanierung begonnen wurde, nicht angemessen berücksichtigt, da der von der BP wegen des Alters der tragenden Teile und verlorenem Bauaufwand angesetzte Abschlag im Ausmaß von 10 % einer normalen Abnutzung nicht gerecht wird.

Zum Vorbringen der Bw., dass die BP bei ihrer Bewertung vom Neugebäudewert ausgegangen sei und nicht beachtet habe, dass die Mieterinvestitionen von der Sanierungsgemeinschaft auf 15 Jahre abzuschreiben waren und die steuerliche Zurechnung der Mieterinvestitionen an den nunmehrigen Vermieter B. erst bei Bezahlung der vereinbarten Entschädigungssumme (Option) an die Sanierungsgemeinschaft in Höhe von S 4,360.800,00 (€ 316.911,70) am 30. Juni 2005 vorgenommen werden könne, wurde von der BP nicht Stellung genommen.

Dazu ist anzumerken, dass die im Zusammenhang mit der Veräußerung der Liegenschaft X. gewählte Gestaltung von der BP nicht beanstandet wurde.

Das Vorbringen der Bw., dass die Restnutzungsdauer des Gebäudes von der BP mit 80 Jahren wirklichkeitsfremd sei, ist in Anbetracht der Tatsache, dass das Gebäude in der Substanz (tragende Teile) aus dem Jahr 1842 stammt und mit relativ geringem Aufwand saniert wurde, nach der Lebenserfahrung als zutreffend zu beurteilen.

Ebenso ist das Vorbringen der Bw., dass aufgrund der Faktoren Alter und kostengünstige Sanierung auch der von der BP angesetzte Abschlag im Ausmaß von insgesamt 5 % für Verwaltung, Mietausfallwagnis und Instandhaltung des Gebäudes zu niedrig sei, realistisch.

Schließlich können auch die Ausführungen der Bw., dass die "Wartezeit" auf angemessene Mieteinnahmen von 8,5 Jahren von der BP bei ihrer Ertragswertberechnung nicht entsprechend einbezogen worden sei, im Kontext betrachtet nicht einfach abgetan werden.

Bei Gesamtbetrachtung der Sachlage zeigt sich, dass die von der Bw. erstatteten Vorbringen, mit denen sich die BP in ihrer Stellungnahme zur Berufung nicht argumentativ auseinandersetzte, keinesfalls von der Hand zu weisen sind.

Da die Ansätze der BP eine ausreichende Berücksichtigung der Besonderheiten des Objektes sowie der Gegebenheiten zum Verkaufszeitpunkt im Jahr 1996 vermissen lassen, kann der von der BP ermittelte Verkehrswert in Höhe von S 6,276.000,00 (€ 456.094,71) nicht als angemessen erachtet werden.

Abgesehen von den Besonderheiten des konkreten Falles muss generell in Erwägung gezogen werden, dass sich die Ergebnisse der Bewertung einer bebauten Liegenschaft stets in einer gewissen Bandbreite bewegen, da eine solche Bewertung ein nur bis zu einem gewissen Grad schematisierbarer Vorgang ist.

Die BP setzte sich mit dem von der Bw. in Auftrag gegebenen Bewertungsgutachten des allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen N. vom Juli 2002, in welchem ein Wert von S 2,400.000,00 bzw. € 175.000,00 ausgewiesen ist, inhaltlich nicht auseinander und beharrte lediglich auf der Richtigkeit ihrer eigenen Liegenschaftsbewertung.

Dieser Aspekt führt - in Verbindung mit dem Umstand, dass die aufgrund der nicht angemessenen Berücksichtigung der Besonderheiten des konkreten Falles zweifellos zu einem überhöhten Ergebnis führende Bewertung der BP nicht als sachgerecht erachtet werden kann, - zur Überzeugung, dass der im nachvollziehbaren Gutachten des allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen N. ausgewiesene Wert die größere Wahrscheinlichkeit für sich hat.

Überdies ist davon auszugehen, dass die BP, falls sie davon überzeugt gewesen wäre, dass der Sachverständige N. ein "Gefälligkeitsgutachten" für die Bw. erstellt hätte, ihrerseits auf die Erstellung eines Gutachtens durch einen anderen gerichtlich beeideten Sachverständigen für Liegenschaftsbewertung hingewirkt hätte.

Die Abwägung aller zum Verkaufszeitpunkt im Jahr 1996 zu berücksichtigenden Umstände führt zur Überzeugung, dass der von der Bw. von B. insgesamt für den Erwerb der Liegenschaft X. mit dem unter Denkmalschutz stehenden Gebäude verlangte Gesamtbetrag in

Höhe von S 7,360.800,00 (€ 534.930,20), welcher sich aus dem an die Bw. entrichteten Kaufpreis in Höhe von S 3,000.000,00 (€ 218.018,50) und dem an die Sanierungsgemeinschaft im Jahr 2005 zu entrichtenden Optionsbetrag in Höhe von S 4,360.800,00 (€ 316.911,70), welcher eine Ablöse für die Sanierungsaufwendungen darstellte, zusammensetzte, fremdüblich war.

Die rechtliche Würdigung des vorliegenden Sachverhaltes führt somit zum Ergebnis, dass im Zusammenhang mit der Veräußerung der Liegenschaft X. an B. keine der Kapitalertragsteuer unterliegende verdeckte Ausschüttung gemäß § 8 Abs. 2 KStG 1988 in Höhe von S 3,276.000,00 (€ 238.076,20) im Jahr 1996 vorliegt. Im Bereich der Körperschaftsteuer für das Jahr 1996 wird die Hinzurechnung dieses Betrages rückgängig gemacht.

Daher war spruchgemäß zu entscheiden.

Beilagen: 4 Berechnungsblätter

Wien, 27. Juli 2007