



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., W., gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 8/16/17 betreffend Körperschaftsteuer 1993 bis 1995, Gewerbesteuer 1993 und Kapitalertragsteuer 1993 bis 1995 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die Bescheide betreffend Körperschaftsteuer 1993 und Gewerbesteuer 1993 werden abgeändert.

Der Bescheid betreffend Körperschaftsteuer 1994 wird abgeändert.

Der Bescheid betreffend Körperschaftsteuer 1995 bleibt unverändert.

Der Bescheid betreffend Kapitalertragsteuer über den Prüfungszeitraum 1.1.1993 bis 31.12.1995 wird aufgehoben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind im Anschluss an die Begründung zu den einzelnen bekämpften Abgabenbescheiden ausgeführt und bilden einen Bestandteil des Bescheidspruches. Auf die beiliegenden Berechnungsblätter der Betriebsprüfung, entnommen dem Arbeitsbogen GBp Nr. 117119/97, wird verwiesen.

Entscheidungsgründe

Die Bw. wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 30.1.1986 als

E. gegründet. Betriebsgegenstand ist u.a. die Erzeugung von Metall- und Stahlwaren, Karosseriebeschlägen, der Apparatebau und das Emaillieren von Metallwaren. Im berufungsgegenständlichen Zeitraum war die Bw. im Bereich des

U. tätig.

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

Seit 22.6.2007 ist die Bw. wegen Vermögenslosigkeit von Amts wegen im Firmenbuch gelöscht.

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

An der Bw. sind L., Ing. WV. (verstorben am 8.4.1996) und die

K.GmbH GmbH beteiligt. An dieser sei der Steuerberater Dr.C. . zu 100% beteiligt. Dieser sei sowohl der steuerliche Vertreter der Firma Kl., der

K.GmbH GmbH und der Bw. gewesen.

Mit Kaufvertrag vom 21.12.1993 seien von der F. GmbH zwei Grundstücke in Lf.. erworben worden. An der F. GmbH seien Manfred A. zu 10 % und die Sch. zu 90% beteiligt gewesen. Der Kaufpreis habe S 12,500.000,00 betragen und sei durch Banküberweisung in zwei Teilbeträgen entrichtet worden. Die F. GmbH sei als Auffanggesellschaft für die in Konkurs befindliche Firma Kb. (Gesellschafter sind Fr. und P. Kb.) gegründet worden und habe das Objekt 1988 aus der Konkursmasse um S 4, 500.000,00 erworben. Bis zur Weiterveräußerung an die Bw. sei es an die Kl. GmbH (Gesellschafter XXX., die Söhne des Fr. und der P. Kb.) verpachtet worden. Bilanziell habe die Anschaffung ihren Niederschlag in der Geltendmachung eines Investitionsfreibetrages im Jahr 1993 für "Betriebsgebäude auf eigenem Grund", der Geltendmachung einer Absetzung für Abnutzung in den Jahren 1994 und 1995 und der außerplanmäßigen Abschreibung von "Rechtsberatungskosten" im Jahr 1994 sowie weiters einer Teilwertabschreibung zum 31.12.1994 auf S 3,000.000,00 gefunden. Laut Darstellung der Geschäftsführerin sei das Objekt vom damaligen zweiten Geschäftsführer angeschafft worden, weil der Kaufpreis so günstig gewesen sei und eine Verlegung des Unternehmens nach Lf. geplant gewesen sei. WV. sei in der Gegend um Lf. aufgewachsen und habe aufgrund einer starken Bindung zu seiner früheren Heimat auch eine Wohnsitzverlegung in Erwägung gezogen. Das Gebäude habe vormals einer Weinhandelsfirma gedient, die in den Kellerräumen teilweise Weintanks installiert hatte, aber es seien auch Hallen vorhanden gewesen, die man zu einem

Schlossereiunternehmen habe umfunktionieren wollen. Auf Grund von Umplanungsarbeiten eines Architekten habe sich jedoch herausgestellt, dass das erworbene Objekt für den geplanten Zweck absolut nicht geeignet gewesen sei. Es seien Anstrengungen unternommen worden, die Liegenschaft ehestmöglich zu veräußern. Da die Nachfrage nicht sehr groß gewesen sei, musste dieses jedoch an die Kl. GmbH im Jahre 1996 um S 1,500.000,00 verkauft werden. Die Betriebsprüfung vertrat die Auffassung, dass das Gebäude weder zum notwendigen noch zum gewillkürten Betriebsvermögen zu zählen sei, da es niemals für Betriebszwecke genutzt worden sei. Die betriebliche Nutzung sei auch nicht geplant gewesen, da ein ordentlicher Kaufmann vor Anschaffung eines Objektes prüfen würde, ob dieses für einen sinnvollen Einsatz im Betrieb geeignet sei. Hinsichtlich der Teilwertabschreibung von Grund und Gebäude im Jahr 1994 von S 12, 987.500,00 auf nunmehr S 3,000.000,00 führte die Betriebsprüfung folgendes aus: Stelle man die Anschaffungskosten von rund S 13 Mio. dem Veräußerungserlös von nur S 1,5 Mio. gegenüber und betrachte man den Zeitraum zwischen Ankauf im Dezember 1993 und Verkauf im April 1996, so sei der Wert der Liegenschaft, folge man der Argumentation der Bw., in diesem Zeitraum um 88,5% gesunken. Dies sei schon deshalb unwahrscheinlich, weil laut Einheitswertbescheid zum 1.1.1994 der Einheitswert S 3, 591.000,00 betrage. Ein weiteres Indiz gegen die beabsichtigte betriebliche Nutzung sei, dass das Grundstück der Kl. GmbH unentgeltlich zur Nutzung überlassen worden sei und es trotz eines Räumungsvergleichs nie zur tatsächlichen Räumung gekommen sei.

Gegen die in der Folge ergangenen Bescheide betreffend Körperschaftsteuer Gewerbesteuer und Kapitalertragsteuer für die Jahre 1993 bis 1995 wurde fristgerecht berufen und als Begründung sinngemäß folgendes ausgeführt:

Die Bw. habe um einen Gesamtkaufpreis von S 12,500.000,00 4.016 m² Bauland und 1.379 m² Baulandbetriebsgebiet, also insgesamt 5.395 m² erworben, die mit 3.002 m² Hallen und 576 m² Garagen bebaut gewesen seien. Dies ergebe einen Kaufpreis von S 3.500,00 per m² Hallenfläche ohne Grundanteil.

1994 habe die Bw. mit der Planung für die Adaptierung der Hallen für Produktionszwecke begonnen. Da sich hierbei Schwierigkeiten ergeben hätten, insbesondere seien die geplanten Umbaukosten überstiegen worden, sei eine Teilwertabschreibung vorgenommen worden. Da aufgrund des Todes von WV. im Jahre 1996 die gesamte Tätigkeit der Bw. eingeschränkt habe werden müssen und für die Hallen keine Verwendungsmöglichkeit mehr bestanden habe, seien diese durch einen "Notverkauf" an die Kl. GmbH abgestoßen worden. Die Behauptung der Betriebsprüfung, die Hallen seien für den Betrieb der Bw. ungeeignet gewesen, sei unzutreffend. Es handle sich um Industriebauten, die sowohl als Produktions- als auch als Lagerhalle

verwendbar gewesen seien und daher objektiv und subjektiv für die Bw. geeignet gewesen seien. Wenn nun die Auftragslage der Bw. im U-Bahn Bau nicht im erwarteten Ausmaß eingetroffen sei, so handelte es sich um eine Entwicklung, die erst nach Ankauf der Hallen eingetreten sei. Die Behauptung der Betriebsprüfung, dass Liegenschaften nur in Ausnahmefällen einem Preisverfall unterliegen, sei ebenfalls falsch. Nach dem Realitätenboom der letzten Jahre seien sowohl die Miet- als auch die Kaufpreise stark gefallen, wobei gebrauchte Industriegebäude ab dem Jahr 1996 fast unverkäuflich gewesen seien. Auch aus diesen Gründen sei daher eine Teilwertabschreibung gerechtfertigt gewesen. Da das Objekt für Betriebszwecke angeschafft worden sei, stehe daher auch der Investitionsfreibetrag zu. Hinsichtlich der von der Betriebsprüfung festgestellten verdeckten Gewinnausschüttung führte die Bw. aus, dass den Anteilsinhabern keine geldwerten Vorteile zugeflossen seien. Die Bw. habe den Kaufpreis mittels Überweisung an den Verkäufer bezahlt.

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

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

Die Bw. führte mit Schriftsatz vom 14.8.1998 ergänzend aus:

Grund für die Teilwertabschreibung seien Schwierigkeiten beim geplanten Umbau gewesen, insbesondere die Höhe der Umbaukosten. Zur Erläuterung, dass das Objekt für Zwecke der Bw. geeignet war, wurde ein "Raumprogramm" des Architekten vorgelegt. Die Betriebsprüfung habe außer einer allgemeinen Behauptung keine Beweise für Preisentwicklungen vorgelegt. Die Anschaffungskosten der Liegenschaft hätten S 12, 470.078,00 betragen, was bei einer Gesamtfläche der Hallen von 3.002 m² einem Preis per Halle von S 4.154,00 entspreche und sei daher durchaus günstig. Da den Gesellschaftern kein geldwerter Vorteil zugeflossen sei, liege auch keine verdeckte Gewinnausschüttung vor. Weiters wurde ein Bestellschein der Wiener Linien U233/94 vom 30.9.1994 als Beilage vorgelegt.

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

Das "Raumprogramm" des Architekten sei mit Juni 1994 datiert, für den Zeitraum davor gebe es keine nach außen dokumentierten Aktivitäten der Bw. hinsichtlich einer betrieblichen Nutzung des Objektes. Die Teilwertabschreibung auf einen Wert von S 3,000.000,00 sei für die Betriebsprüfung nicht nachvollziehbar. Gegen die Behauptung der Bw., es habe sich beim Verkauf der Liegenschaft um einen Notverkauf gehandelt, spreche die Tatsache, dass das Objekt zwar über ein Immobilienbüro verkauft werden sollte, der Vermittlungsauftrag aber nachweislich nur telefonisch erteilt worden sei, keine Besichtigung des Grundstückes erfolgt sei und auch keine Inserate aufgegeben worden seien. Da eine rentable Nutzung des Objektes durch die Gesellschaft von vornherein auszuschließen gewesen sei, sei die von der Gesellschaft getätigte Investition nach Ansicht der Betriebsprüfung gesellschafterbezogen.

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

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

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

Weiters wurden von der Geschäftsführerin Unterlagen bezüglich des Verkaufs der Liegenschaft im Jahr 1996 angekündigt, da sie sich, entgegen der Behauptung der Betriebsprüfung, der Vermittlungsauftrag sei nur mündlich erteilt worden, erinnern könne, dass es Schriftverkehr gegeben habe. In der Folge wurde die Kopie eines Schreibens an ein Immobilienbüro vom 12.4.1996 (Postaufgabeschein vom 22.4.1996) vorgelegt, wonach die Bw. vom Ver-

mittlungsauftrag zurücktrete, da keine Kaufinteressenten (angebotener Verkaufspreis S 2.000.000,00) namhaft gemacht worden seien.

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

Laut Bescheid des für die Bewertung der Liegenschaft zuständigen Finanzamtes betrug der Einheitswert zum 1.1.1994 S 3, 591.000,00. Die Gesamtfläche betrug 11.089 m².

Laut Auskunft eben dieses Finanzamtes betrug der Kaufpreis für Bauland in der Gegend Lf. im Jahr 1993 ca. S 300,00.

Mit Vorhalt vom 11.2.2009 wurde die Bw. aufgefordert folgende Fragen zu beantworten:

Wie groß war die Produktionsstätte in X?

Welche Vorteile wurden in der Produktionsverlegung nach Lf. gesehen?

Da die Bw. beim Z. Bau in X tätig war müssten schon vor Ankauf Überlegungen angestellt worden sein hinsichtlich: Materialbeschaffung, Transportwege von bzw. nach X , Weiterbeschäftigung der bisherigen Arbeitnehmer, wie kommen diese nach Lf. , gibt es an der neuen Produktionsstätte genügend qualifizierte Arbeitnehmer um die geplante Produktionsausweitung durchführen zu können. Wie waren diesbezüglich die Absichten der Bw.?

Welche Umstände sprachen im Jahr 1993 dafür, eine „Ausweitung des Betriebes“ ins Auge zu fassen?

Ist es richtig, dass der Grundstückskauf auf Vermittlung des Steuerberaters der Bw. und der Kl. GmbH sowie mittelbar Beteiligten an der Bw. Dr. C. zu Stande kam? Wenn nein: wie hat die Bw. davon erfahren, dass bei der F. GmbH ein Grundstück zum Verkauf steht, wenn ja, ist nach wie vor nicht außer Acht zu lassen, dass von der gesamten Transaktion letztlich alle Beteiligten profitieren sollten: die Bw. durch die Geltendmachung von Teilwertabschreibung und Investitionsfreibetrag und die Kl. GmbH durch den äußerst günstigen Erwerb einer Liegenschaft, die immer schon in Familienbesitz der Familien Kb. war und von der GmbH auch jahrelang für ihren Geschäftszweig, teilweise sogar ohne Pachtzahlung, weiterhin genutzt wurde.

Am behaupteten „Notverkauf“ bestehen nach wie vor Zweifel, u.a. wegen der zeitlichen Nähe des Todes des Ing. WV. am **7.4.1996** und des Verkaufes am **22.4.1996**. Lt. vorgelegtem Schreiben der Bw. an das beauftragte Immobilienbüro vom **12.4.1996** wird mit diesem Tag

der Rücktritt vom Vermittlungsauftrag erteilt, mit der Begründung, dass keine Interessenten namhaft gemacht werden konnten. Es ist doch sehr unwahrscheinlich, innerhalb von fünf Tagen Kaufinteressenten für ein Betriebsgrundstück dieser Größe mit bereits vorhandener Bausubstanz zu finden.

Von der Bw. wurden im Zuge der Berufung zwei Kontoauszüge des Kontos Nr. 238-114-014/00 bei der B. lautend auf die

E. . vom 6.12.1993 und vom 21.12.1993 vorgelegt. Diese sollten als Nachweis dazu dienen, dass der Kaufpreis von S 3,000.000.- und S 9,500.000.- an die F. GmbH überwiesen wurde. Während der Kontoauszug vom 6.12. **nach** der Überweisung einen Stand von -S 1,074.663,12 ausweist, beträgt der alte Kontostand am 21.12. **vor** der Überweisung S + 10.019.824,97. Sie werden daher ersucht, sämtliche Zu- und Abflüsse auf diesem Konto im genannten Zeitraum und vor dem 6.12., die zum genannten Kontostand an diesem Tag führten, belegmäßig nachzuweisen, um die Mittelherkunft für den Kaufpreis zu klären.

Dazu führte die Bw. sinngemäß folgendes aus:

Hinsichtlich der Begründung für die Teilwertabschreibung wurde auf die Berufung verwiesen. Die Anschaffung sei eine Fehlmaßnahme gewesen, weil die tatsächlichen Verhältnisse im Anschaffungszeitpunkt vom damaligen Geschäftsführer unzutreffend beurteilt worden seien. Eine Grobkostenschätzung der Umbaukosten habe den geplanten Rahmen überstiegen.

Die Produktionsstätte in X habe diverse Nachteile gehabt. Das Be- und Entladen sei auf Grund der Lage des Betriebes schwierig gewesen. Die Lärmentwicklung bei der Produktion habe zu Problemen mit den Anrainern geführt. Weiters habe es keine Parkplätze für Kunden und Dienstnehmer gegeben. Es seien nur etwa 1000 m² zur Verfügung gestanden.

Lf. sei auch deshalb vorteilhaft gewesen, weil die in X produzierten Fassadenplatten zur Emaillierung nach S. transportiert werden mussten, während man sich bei der Produktion im in der Nähe gelegenen Lf. Transportwege erspart hätte. Schließlich sei auch die Produktion vier Jahre später tatsächlich nach R. verlegt worden. Dort seien 2.500 m² zur Verfügung gestanden

Dr. C. sei zu keinem Zeitpunkt direkt oder mittelbar am Unternehmen beteiligt gewesen. Ob der Grundstückskauf tatsächlich auf die Vermittlung von Dr. Czajka zustande gekommen sei, sei der Bw. nicht bekannt.

Ein Vorteil aus dem Investitionsfreibetrag sei nicht erzielt worden, da dieser mangels Einhaltung der Behaltefrist steuerpflichtig aufzulösen war.

Auch die Teilwertabschreibung habe keine endgültige Auswirkung gehabt, da sonst der Verlust zur Gänze beim Verkauf des Grundstückes wirksam geworden wäre.

Ein Pachtzins sei deshalb nicht vereinbart worden, weil im Gegenzug ein Räumungsvergleich abgeschlossen worden sei.

Wann der Auftrag an das Immobilienbüro erteilt worden sei, könne nicht mehr gesagt werden, jedenfalls aber vom ehemaligen Geschäftsführer.

Belege der Jahr 1993 bis 1995 seien keine mehr vorhanden, aber die Buchhaltung. Aus dieser lasse sich eruieren, dass zwischen 6.12.1193 und 21.12.1993 S 12,922.200.- auf dem Konto der Bw. eingegangen seien.

Auf Anregung des zuständigen Finanzamtes wurden von der Betriebsprüfung weitere Ermittlungen angestellt und dem Unabhängigen Finanzsenat mit Schriftsatz vom 22.4.2009 zur Kenntnis gebracht. Darin wird vorgebracht, dass die F. GmbH gemeinsam mit den Brüdern Kb. am 15.2.1986, am 26.5.1988 und am 14..9.1989 Hypothekardarlehen aufgenommen habe, für die die Liegenschaft haftete. Aus diesen Darlehensaufnahmen wird geschlossen, dass die Sch. treuhänderisch für die Brüder Kleinbauer tätig geworden sei. Weiters sei auffallend, dass die F. GmbH im Versteigerungsverfahren die einzige Bieterin für die Liegenschaft gewesen sei. Die Pfandrechte für die L.B.

seien auch beim Verkauf an die Kl. noch nicht im Grundbuch gelöscht gewesen.

Der Berechnung des Einkommens für die Jahre 1993 und 1994 wurden die im Arbeitsbogen abgelegten und als Beilage angeführten Berechnungen der Betriebsprüfung bezüglich Gewerbe- und Körperschaftsteuerrückstellung zu Grunde gelegt, da lt. Auskunft des zuständigen Finanzamtes die die berufungsgegenständlichen Jahre betreffenden Aktenteile nicht mehr auffindbar seien.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Köprerschaftsteuer, Gewerbesteuer

Lt. Betriebsprüfung gehört die Liegenschaft weder zum notwendigen noch zum gewillkürten Betriebsvermögen, weil ein objektiver Einsatz nicht erkennbar gewesen sei und ein ordentlicher Kaufmann vor der Anschaffung die Möglichkeit des Einsatzes und die Notwendigkeit prüfen werde. Daher seien die Anschaffungskosten nicht fremdüblich. Bei der Gegenüberstellung der Anschaffungskosten zum 21.12.1993 und dem Veräußerungserlös vom 30.4.1996 würde sich ein Wertverfall von 88,5% ergeben. Ein fremder Dritter würde aber bei Erwerb des Grundstückes einen höheren Wert ansetzen als in den Bilanzen 1994 und 1995

ausgewiesen. Lt. der Niederschrift über die Schlussbesprechung (S.7) sei auf Grund der dargestellten Firmenzusammenhänge das Wirtschaftsgut aus der Prüferbilanz auszuscheiden und die Anschaffungskosten als verdeckte Gewinnausschüttung zu behandeln. Wollte man der Argumentation der Bw. folgen, müsste man allerdings mit zumindest an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit feststellen, welche „privaten“ bzw. außerbetrieblichen Interessen die **Bw.** am Kauf der Liegenschaft hatte und ob den Gesellschaftern aus dem Kauf ein vermögenswerter Vorteil entstanden ist. Tatsache ist, dass das Grundstück durch den Verkauf im Jahre 1996 an die Kl. GmbH wieder in das Eigentum jener Familie gelangte, der es vor deren Konkurs gehörte. Die Betriebsprüfung ermittelte ergänzend mehrere Darlehensaufnahmen der Brüder Kb. gemeinsam mit der F. GmbH und zieht daraus den Schluss, dass die Sch., die Mehrheitseigentümerin, der F. GmbH, treuhänderisch für die Brüder Kb. tätig geworden sei. Auch sei auffallend, dass die F. die einzige Bieterin im Versteigerungsverfahren gewesen sei. Der Betriebsprüfung ist insoweit zuzustimmen, als diese Vermutung nahe liegt, jedoch ein besonderes Naheverhältnis der **Fide** GmbH zur **Klosterberg** GmbH bedeuten würde. Für die Frage jedoch, ob das Grundstück aus dem Betriebsvermögen der Bw. auszuscheiden ist, müssten Feststellungen getroffen werden, dass die **Bw.** ein nicht durch den Betrieb veranlasstes Interesse hatte, das Grundstück von der F. zu erwerben. Das von der Betriebsprüfung in der Niederschrift dargestellte Firmengeflecht reicht dazu nicht aus, weil keine Feststellungen darüber getroffen wurden, welches Interesse die **Bw.** daran haben sollte, dass das Grundstück wieder an die Familie Kb. zurückgeführt wird. Ein Naheverhältnis **der Bw.** zur Familie Kb. konnte nicht festgestellt werden. Dass sowohl die Bw. als auch die Firma Kl. den gleichen Steuerberater hatten und diese Firma ihren Sitz an der gleichen Adresse wie dieser hatte mag Zufall sein oder nicht reicht aber nicht als Begründung dafür, dass die Bw. die Kl. begünstigen wollte.

Von der Betriebsprüfung wurden folgende Tatsachen festgestellt:

1. Die vor dem Kauf durch die Bw. bestellten Pfandrechte wurden nicht gelöscht. 2. Die Bw. war nur außerbücherliche Eigentümerin. 3. Die Kl. hat das Grundstück weiterhin genutzt. 4. Die Bw. hat das Grundstück schließlich an die Kl. um S 1,5 Mio., unter dem festgestellten Einheitswert, verkauft. Aus diesen Tatsachen zieht die Betriebsprüfung den Schluss, dass die Bw. im Zeitpunkt des Kaufes nicht die Absicht hatte das Grundstück betrieblich zu nutzen sondern der Kauf gleichsam nur zwischengeschaltet war, weil von vornherein geplant gewesen sei, dass Grundstück an die Kl. zu verkaufen. In diesem Fall müsste allerdings der Nachweis erbracht werden, dass die Bw. bereits im Zeitpunkt des Abschlusses des Kaufvertrages gemeinsam mit der F. mit dem Vorsatz gehandelt hat, das Grundstück wieder der Familie Kb. zukommen zu lassen (vgl. Ritz, BAO, Tz. 1 zu § 23). Diese Schlussfolgerung muss, wie bereits dargestellt, an dem nicht nachweisbaren Naheverhältnis **der Bw.** zur

Familie Kb. scheitern. Maßgeblich ist nicht die Nahebeziehung der F. zur Kl., sondern der Bw. zur F. einerseits und zur Kl. andererseits. Richtig ist, dass die Tatsachen 1-2 Zweifel an der Fremdüblichkeit aufkommen lassen. Da der damalige Geschäftsführer jedoch bereits verstorben ist, lässt sich im nachhinein nicht mehr aufklären, warum es zu diesen Sachverhalten kam. Der Abschluss eines Räumungsvergleiches bzw. die andauernde Nutzung durch die Kl. könnte mit den einen gewissen Zeitraum erfordernden Planungs- und Umbauarbeiten erklärt werden. Auch die Hintergründe für die Vereinbarung einer unentgeltlichen Nutzung kann im Nachhinein nicht mehr geklärt werden. Der Verkauf im Jahre 1996 liegt außerhalb des Prüfungszeitraumes.

Es ist nicht unglaublich, dass die Bw. tatsächlich die Verlegung des Betriebsstandortes beabsichtigte. Dies führte schon die ehemalige Geschäftsführerin in der mündlichen Verhandlung vom 4.12.2003 unter dem Hinweis aus, dass sich in der Nähe in S. ein Emaillierungswerk befunden habe. Der ehemalige Geschäftsführer G.V. untermauerte diesen Gesichtspunkt in der Vorhaltsbeantwortung vom 17.3.2009 unter Hinweis auf die kürzeren Transportwege. Nachvollziehbar ist die Begründung, dass es auf Grund der örtlichen Gegebenheiten in Wien zu Problemen mit den Anrainern, etwa wegen Lärmbelästigung, gekommen sei. Schließlich wurde auch der Betrieb tatsächlich, wenn auch einige Jahre später, von X nach R. verlegt. Ein Wirtschaftsgut aber, das dazu bestimmt ist, dem Betrieb dauernd zu dienen, ist zum abnutzbaren Anlagevermögen zu zählen.

Der Grundwert von Grund und Boden i.H. von S 517.422.- und das „Betriebsgebäude auf eigenem Grund“ i.H. von S 12,470.078 wurden daher zu Recht in der Bilanz zum 31.12.1993 aktiviert. Der geltend gemachte Investitionsbetrag i. H. von S 3,741.023 steht zu.

In den Jahren 1994 und 1995 wurden folgende Abschreibungen vorgenommen (Abschnitt II der Niederschrift über die Schlussbesprechung): 1994: S 987.500.- betr. Betriebsgebäude auf eigenem Grund und S 65.000 betr. „Rechtsberatungskosten Architekt“; 1995: S 1,500.000.- betr. „Betriebsgebäude.“

Gemäß § 6 Zif. 1 EStG 1988 in der im Berufungszeitraum geltenden Fassung ist abnutzbares Anlagevermögen mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten vermindert um die Absetzung für Abnutzung nach den §§ 7 und 8 anzusetzen. Bei den Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens gilt nach der Rechtsprechung die Vermutung, dass die Anschaffungskosten dem Teilwert entsprechen, weil von einem Kaufmann angenommen werden kann, dass er - Fehlmaßnahmen ausgenommen- grundsätzlich nicht mehr für ein Wirtschaftsgut aufwendet, als dieses für seinen Betrieb tatsächlich wert ist. Die Abschreibung auf den niedrigeren Teilwert ist grundsätzlich nur dann anzuerkennen, wenn der Steuerpflichtige daran kann, dass und in welcher Höhe zwischen Anschaffungszeitpunkt und Bilanzstichtag wesentliche

Umstände eingetreten sind, welche die Annahme rechtfertigen, dass am Bilanzstichtag die Wiederbeschaffungskosten in nicht unerheblichem Umfang unter den ursprünglichen Anschaffungskosten liegen oder dass sich die Anschaffung als Fehlmaßnahme erwiesen hat. Je kürzer der zeitliche Abstand zwischen Anschaffungszeitpunkt und Bilanzstichtag ist, desto stärker wirkt die Vermutung der Übereinstimmung von Teilwert und Anschaffungskosten und desto größer sind die an den Nachweis einer Teilwertminderung zu stellenden Anforderungen (vgl. z.B. VwGH vom 10.8.2005, Zl. 2002/13/0037).

Die Bw. begründet die Teilwertabschreibung in der Berufung vom 27.2.1998 damit, dass die Auftragslage beim U-Bahn-Bau nicht im erwarteten Ausmaß eingetroffen sei. Nur dann wären zusätzliche Investitionen sinnvoll gewesen.

Abgesehen davon, dass die Bw. nicht näher ausführt wie hoch das erwartete Ausmaß hätte sein müssen, um Investitionen im Hinblick auf die Standortverlegung zu rechtfertigen, widerspricht diesem Vorbringen auch der im Arbeitsbogen der Betriebsprüfung befindliche Bestellschein U233/94 der WL.“ vom 30.9.1994 (auf den auch von der Bw. im ergänzenden Schriftsatz vom 14.8.1998 in anderem Zusammenhang und als Beilage vorgelegt verwiesen wird), der auf das Anbot vom 15.6.1994 Bezug nimmt und in dem Stations- und Innenausbauarbeiten bei der XX im Wert von S 189,667.830,18 bestellt werden. Die Arbeiten wurden auch, wie aus dem ebenfalls vorhandenen Übergabeprotokoll vom 11.10.1996 ersichtlich ist, durchgeführt. Gerade also in dem Jahr in dessen Bilanz die Bw. eine Teilwertabschreibung i. H. von S 9,987.500.- mit einer offensichtlich nicht vorhersehbaren Verschlechterung der Auftragslage zu rechtfertigen versucht, wurde an sie ein Auftrag von nicht unbeträchtlicher Höhe vergeben.

Schon in der Berufung und auch zuletzt in der Vorhaltsbeantwortung vom 17.3.2009 versucht die Bw. die Anschaffung der Liegenschaft insoweit als Fehlinvestition darzustellen, als die von dem beauftragten Architekten errechneten Umbaukosten für die auf dem Grundstück befindlichen Lagerhallen in Produktionshallen über dem „gesteckten“ Rahmen gelegen seien. Diesen Ausführungen ist nicht zu entnehmen, wie hoch die maximalen Umbaukosten, hätten sein dürfen, die die Bw. in Kauf genommen hätte, um die von ihr angeführten Vorteile der Standortverlegung, wie z.B. die Nähe zum Emaillierungswerk in S. und keine Lärmbelästigung für Anrainer, auszugleichen. Auch werden in der Berufung über die Höhe der prognostizierten Umbaukosten keine Angaben gemacht. Es ist somit nicht nachvollziehbar dass die zu erwartenden Umbaukosten eine Teilwertabschreibung in der durchgeführten Höhe rechtfertigen sollen. Im Übrigen holt ein ordentlicher Kaufmann, nach den Erfahrungen des täglichen Lebens wohl auch ein Nichtunternehmer schon bei kleineren Bauprojekten, daher umso mehr bei Projekten dieser Größenordnung, mehrere Anbote ein, um sich letztlich für das

kostengünstigste und zugleich zweckentsprechendste zu entscheiden. Auf Grund eines Anbotes daher die gesamte Anschaffung bereits als Fehlmaßnahme zu sehen ist daher auch unter diesem Gesichtspunkt verfrüht. Die Entwertung des Wirtschaftsgut in der von der Bw. durchgeführten Höhe wurde daher auch mit dieser Begründung nicht nachgewiesen oder zumindest glaubhaft gemacht (vgl. VwGH vom 10.8.2005, Zl. 2002/13/0037).

Die Anschaffung der Liegenschaft als Fehlmaßnahme zu interpretieren könnte nur dann gelingen, wenn die tatsächlichen Verhältnisse zum Anschaffungszeitpunkt unzutreffend beurteilt worden wären (vgl. Doralt/Mayer, EStG Tz. 146). Demgegenüber brachte aber die Geschäftsführerin in der mündlichen Verhandlung vom 4.12.2003 vor, dass eine mögliche Fehlinvestition in Kauf genommen worden sei, weil der Kaufpreis so günstig gewesen sei. Wenn aber die Anschaffung unter diesem Gesichtspunkt erfolgt ist, so müssen sämtliche Versuche, diese als Fehlmaßnahme darstellen zu wollen, zum Scheitern verurteilt sein.

Auf den Seiten 3 und 4 der Berufung führt die Bw. folgendes aus: "Nach dem Realitätenboom sind in den letzten Jahren sowohl die Miet- wie auch die Kaufpreise stark gefallen, wobei Industriegebäude ab dem Jahr 1996 fast unverkäuflich sind. Auf Basis der allgemeinen, zum Erwerbstag nicht absehbaren Preisentwicklung und der über dem gesteckten Rahmen liegenden Umbaukosten, ist daher eine Teilwertabschreibung gerechtfertigt. Ob diese richtig ermittelt wurde, hat die Behörde nicht festgestellt." Dazu ist zunächst festzuhalten, dass die Nachweispflicht bzw. Glaubhaftmachung der dauernden Entwertung die Bw. trifft. Soweit diese als Rechtfertigung für die Teilwertabschreibung in den Jahren 1994 und 1995 die nicht absehbare Preisentwicklung auf dem Realitätenmarkt ab dem Jahr 1996 ins Treffen führt, so ist darauf zu verweisen, dass der Teilwert ein objektiver Wert ist, der auf der allgemeinen Verkehrsauffassung beruht, wie sie in der Marktlage am Bilanzstichtag ihren Ausdruck findet, wobei alle Erwägungen außer Betracht zu bleiben haben, die erst mit Vorgängen nachfolgender Wirtschaftsjahre in Zusammenhang stehen (VwGH vom 18.12.1990, Zl. 89/14/0091). Ein allfälliger Preisverfall ab dem Jahr 1996, auf den die Bw. verweist, kann daher keine Auswirkungen auf den Teilwert der Liegenschaft zum 31.12.1994 und zum 31.12.1995 haben.

Auch unter dem Gesichtspunkt, dass, je kürzer der zeitliche Abstand zwischen Anschaffungszeitpunkt und Bilanzstichtag, zu dem die Entwertung eingetreten sein soll, ist, die Vermutung dafür spricht, dass der Teilwert den Anschaffungskosten entspricht, gelang es der Bw. nicht nachzuweisen, dass zu den entsprechenden Bilanzstichtagen eine Entwertung in der in den Bilanzen angeführten Höhe eingetreten ist.

Hinsichtlich der Einkommensermittlung wird auf Tz. 33 und 39 des Betriebsprüfungsberichtes sowie die im Arbeitsbogen abgelegte Berechnung der Gewerbe- und

Körperschaftsteuerrückstellung verwiesen. Bei der Berechnung des Einkommens lt. Tz. 39 entfallen die, wie bereits ausgeführt wurde, die außerbilanzmäßigen Hinzurechnungen nach Tz. 36 und 37 (verdeckte Ausschüttungen).

Die Gewerbesteuerrückstellung wurde mit 12,24 % geschätzt, da die Gewerbesteuerrückstellung lt. Betriebsprüfung i.H. von S 824.214,23 12,24 % der Summe von S 6.732676,24 entspricht. Dieser Summe entspricht nunmehr der Betrag von S 2.991.653,24, sodass sich daraus eine Rückstellung von S 366.178,35 ergibt. Das Einkommen beträgt somit S 2.625.474,89 (rund €190.745,25) und das zu versteuernde Einkommen S 2.567.554,89 (rund € 186.537,26). Dies ergibt bei einem Steuersatz von 30 % eine Steuerschuld von S 770.247 (rund € 55.960).

Gewerbesteuer 1993

Der Gewinn aus Gewerbebetrieb ändert sich so wie unter „Körperschaftsteuer 1993“ beschrieben. Der Gewinn aus Gewerbebetrieb beträgt daher S 2.625.474,89 (rund € 190.745,25), gerundet somit S 2.625.400, der Meßbetrag (4,5%) somit 118.143. Bei einem Hebesatz von 310% beträgt die Gewerbesteuer somit gerundet S 366.243.- (rund € 26.608.-)

Körperschaftsteuer 1994

Hinsichtlich der Körperschaftsteuer 1994 (Tz. 39 des Betriebsprüfungsberichtes) entfällt, wie noch auszuführen sein wird, die außerbilanzielle Hinzurechnung der Architektenkosten i. H. von S 65.000.-.

Hinsichtlich des Einkommens für das Jahr 1994 entfällt die außerbilanzmäßige Hinzurechnung der Architektenkosten, sodass das Einkommen S 11 061.200.- (rund € 803.615,14) beträgt. Dies ergibt bei einem Steuersatz von 34 % eine Abgabenschuld von € 273.229.-.

Kapitalertragsteuer 1993 bis 1995

Die Betriebsprüfung vertrat die Ansicht, dass die Anschaffung der Liegenschaft sowie der darauf befindlichen Gebäude nicht durch den Betrieb veranlasst gewesen sei und behandelte daher die Anschaffungskosten im Jahr 1993 sowie die Kosten für den Architekten im Jahr 1994 als verdeckte Gewinnausschüttung an die Gesellschafter WV., L. und die K.GmbH GmbH.

Eine verdeckte Gewinnausschüttung gemäß § 8 KStG liegt dann vor, wenn einem Gesellschafter oder einer einem Gesellschafter nahe stehenden Person ein vermögenswerter Vorteil zugewendet wird.

Die Betriebsprüfung begründete das Vorliegen einer verdeckten Gewinnausschüttung damit, dass die Anschaffung nicht betrieblich sondern durch private Interessen bedingt gewesen sein

soll. Die Betriebsprüfung trifft jedoch keine Feststellungen darüber, welche privaten Interessen die Bw. daran gehabt haben soll, das Grundstück zu erwerben. Die Betriebsprüfung geht davon aus, dass das Ziel der Grundstückstransaktion, von der Ersteigerung durch die F. GmbH bis zum Verkauf durch die Bw. an die Kl. GmbH, gewesen sei, das Grundstück wieder der Familie Kb. zukommen zu lassen. Daher hätte sie Feststellungen darüber treffen müssen, ob eine Nahebeziehung der Gesellschaft oder der Gesellschafter der Bw. zur Firma Kl. bestanden habe. Solche Feststellungen wurden nicht getroffen. Dass an der K.GmbH GmbH Dr. C. zu 100 % beteiligt war und dieser auch der Steuerberater der Bw. und der Kl. GmbH war, reicht, wie auch der VwGH im Erkenntnis vom 27.2.2008, Zl. 2004/13/0031 ausgeführt, nicht als Begründung dafür, dass der Kauf der Liegenschaft durch die Bw. gesellschaftsrechtlich veranlasst gewesen sein soll. Da, wie immer wieder betont wurde, die Kl. GmbH Nutznießer der gesamten Transaktion gewesen sein soll, hätten Feststellungen darüber getroffen werden müssen, inwiefern diese in einer Nahebeziehung zur Bw. steht. Im Erkenntnis vom 14.12.2005, Zl. 2002/13/0022 betont der VwGH, dass eine verdeckte Gewinnausschüttung begrifflich nur dann vorliegen kann, wenn die Vorteilszuwendung an einen Anteilsinhaber oder eine diesem nahe stehende Person erfolgt. Da nicht einmal dieses Naheverhältnis ausreichend begründbar ist, erübrigen sich Ausführungen darüber, welcher Art die Vorteilszuwendung gewesen sein soll.

Demzufolge stellen auch die mit der Umbauplanung in Zusammenhang stehenden Kosten für den Architekten keine verdeckte Gewinnausschüttung dar.

Der Bescheid betreffend Kapitalertragsteuer über den Prüfungszeitraum 1993 bis 1995 war daher ersatzlos aufzuheben.

Auf die Durchführung einer mündlichen Verhandlung wurde vom ehemaligen Geschäftsführer Ing. G.V. verzichtet.

Die zusätzlichen Ermittlungen der Großbetriebsprüfung Wien wurden der Bw. aus verfahrensökonomischen Gründen nicht zur Kenntnis gebracht, weil sie nicht geeignet waren, den bisherigen Standpunkt der Betriebsprüfung zu stützen. Wenn sich die Bw. daher dazu nicht äußern konnte, wurde sie in keinem Recht verletzt.

Wien, am 20. Jänner 2010