



GZ. RV/0104-F/06,
miterledigt RV/0105-F/06,
RV/0201-F/06

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Peter Steurer und die weiteren Mitglieder Dr. Wolfgang Kofler, Prok. Bernd Feldkircher und Mag. Gerda Danzl-Gabl im Beisein der Schriftführerin Veronika Pfefferkorn über die Berufungen der Bw., Gde L, S-Weg 5a, vertreten durch die Wr & Partner Wirtschaftstreuhand und Steuerberatungs GmbH, Gde L, A-Straße 23, vom 19. Oktober 2005 bzw. vom 17. August 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes Feldkirch, vertreten durch Mag. Thomas Huemer, vom 21. September 2005 bzw. vom 28. Juli 2006 betreffend Körperschaftsteuer für das Jahr 2001 und 2005, Vorauszahlungen an Körperschaftsteuer für 2006 und Folgejahre sowie vom 20. September 2005 betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 für das Jahr 2001 nach der am 3. Juli 2008 in 6800 Feldkirch, Schillerstraße 2, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

- 1) Den Berufungen betreffend Körperschaftsteuer für das Jahr 2001 und 2005 sowie Haftung für Kapitalertragsteuer gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 für das Jahr 2001 wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben betragen:

Körperschaftsteuerbescheid 2001			
<i>Die festgesetzte Körperschaftsteuer im Jahr 2001 beträgt Das Einkommen im Jahr 2001 beträgt</i>	1,108.842,00 S	80.582,69 €	3,591.376,00 S
<i>Berechnung der Körperschaftsteuer in Schilling:</i>			
<i>Einkünfte aus Gewerbebetrieb Verrrechenbare Verluste der Vorjahre</i>		14,649.994,00 S	- 284.489,00 S
<i>Gesamtbetrag der Einkünfte</i>		14,365.505,00 S	
<i>Verlustabzug</i>		- 10,774.129,00 S	
<i>Einkommen</i>		3,591.376,00 S	

<i>Die Körperschaftsteuer vom Einkommen beträgt: Gem. § 22 KStG 1988.....34,00% von 3.591.400,00 S</i>	1.221.076,00 S
<i>Anrechenbare Mindestkörperschaftsteuer</i>	- 112.234,00 S
<i>Körperschaftsteuer</i>	1.108.842,00 S
<i>Haftung- und Zahlungsbescheid 2001</i>	
<i>Verdeckte Gewinnausschüttung 2001</i>	555.947,00 €
<i>Die Kapitalertragsteuer beträgt: 25% von 555.947,00 €</i>	138.986,00 €
<i>Körperschaftsteuerbescheid 2005</i>	
<i>Die festgesetzte Körperschaftsteuer im Jahr 2005 beträgt Das Einkommen im Jahr 2005 beträgt</i>	29.509,04 € 118.036,17 €
<i>Berechnung der Körperschaftsteuer:</i>	
<i>Einkünfte aus Gewerbebetrieb</i>	174.829,29 €
<i>Gesamtbetrag der Einkünfte</i>	174.829,29 €
<i>Verlustabzug</i>	- 56.793,12 €
<i>Einkommen</i>	118.036,17 €
<i>Die Körperschaftsteuer vom Einkommen beträgt: Gem. § 22 KStG 1988.....25,00% von 118.036,17 €</i>	29.509,04 €
<i>Körperschaftsteuer</i>	29.509,04 €

2) Die Berufung betreffend Vorauszahlungen an Körperschaftsteuer für 2006 und Folgejahre wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Vorauszahlungsbescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die berufungsführende Gesellschaft mbH (vormals SH GmbH; Firmenänderung mit Stichtag 23. August 2001; in der Folge kurz: Bw.) ist in der Produktion von Baugruppen für diverse Maschinenhersteller verschiedenster Branchen sowie in der Produktion und dem Handel von E und Modernisierungen für S-Maschinen tätig.

In dem mit 9. September 2005 datierten Bericht über das Ergebnis einer die Jahre 2001 bis 2003 erfassenden abgabenbehördlichen Prüfung wurden in hier interessierender Hinsicht folgende Feststellungen getroffen (vgl. Tz 1, 2 des Berichtes):

Die SH GmbH habe ihr betriebliches Engagement in Österreich beendet, da die österreichische Tochter mit ihrem Produktprogramm nicht mehr in das Unternehmenskonzept der SH Gruppe gepasst habe.

Mit 20. Juli 2001 seien sämtliche Geschäftsanteile der SH GmbH (an deren Stammkapital von 3 Mio. S hielt bis dahin die S AG Anteile von 2.999.000,00 S sowie JG Anteile von 1.000,00 S) an W SZ übertragen worden. Mit gleichem Datum seien sämtliche Liegenschaften der SH GmbH an W SZ zum Restbuchwert laut Bilanz (Grund und Boden: 93.813,21 €; Gebäude: 451.698,00 €; gesamt: 545.511,21 €) übertragen worden.

Werde mit einem Anteilsinhaber bereits vor dem Anteilserwerb eine unangemessene Vereinbarung getroffen, die mit der späteren Stellung als Anteilsinhaber in einem engen zeitlichen Zusammenhang stehe, so sei die Leistungsbeziehung auf Fremdüblichkeit zu prüfen. Verträge zwischen Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern seien an jenen Kriterien zu messen, die für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen entwickelt worden seien. Maßstab für das Ausmaß einer verdeckten Ausschüttung sei der Fremdvergleich, dh. der verwirklichte Sachverhalt sei mit einem Vorgang, wie er unter Wegdenken der Eigentümereigenschaft oder der Nahebeziehung üblich sei, zu vergleichen.

Bestehe eine erhebliche Abweichung zwischen dem Veräußerungspreis und dem Quadratmeterpreis der angrenzenden Grundstücke, lasse dieser Umstand auf die Absicht einer Vorteilsgewährung für den Gesellschafter schließen. Werde die betriebsnotwendige Liegenschaft von der Gesellschaft an den Anteilsinhaber veräußert und rückgepachtet, sei zu prüfen, ob und unter welchen Bedingungen das Geschäft zwischen völlig Fremden zustande kommen würde und welchen Wert ein unbeteiligter Dritter in diesem Fall aufwenden würde (Verweis auf VwGH 23.11.1977, 410, 618/77).

Veräußere eine Körperschaft ein Grundstück an den Anteilsinhaber zu einem unangemessen niederen Preis, liege eine verdeckte Ausschüttung vor (Verweis auf VwGH 26.9.1985, 85/14/0051).

Ein Fremdvergleich habe ergeben, dass durch die Übertragung sämtlicher Liegenschaften zum Restbuchwert laut Bilanz eine Zuwendung von Vermögensvorteilen an den Alleingesellschafter W SZ erfolgt sei. Der enge zeitliche Zusammenhang der Leistung der Gesellschaft (Verkauf der Liegenschaften) mit der Begründung des Gesellschaftsverhältnisses (Übernahme sämtlicher Anteile mit selbem Datum) führe zu einer Änderung zugunsten fremdüblicher Konditionen. Es sei ein fehlender Ertrag der Körperschaft aus der Übertragung sämtlicher Liegenschaften an den Alleingesellschafter W SZ aufgrund eines unangemessen niedrigen Kaufpreises gegeben, was zu einer verdeckten Gewinnausschüttung in Höhe von 616.861,79 € führe [508.709,88 € (Gewinn bisher) + 616.861,79 € (verdeckte Gewinnausschüttung) = 1.125.571,67 € (Gewinn laut BP)]. Die Kapitalertragsteuer der verdeckten Gewinnausschüttung errechne sich mit 154.215,00 € (25% von 616.861,79 €). Diesbezüglich sei eine Forderung gegen Gesellschafter und eine Verbindlichkeit gegen Finanzamt in der Bilanz einzustellen.

Die Berechnungen im Einzelnen mit einer Zusammenfassung der Stellungnahme der steuerlichen Vertretung der Bw. vom 12. Juli 2005 anlässlich der Schlussbesprechung vom 7. Juli 2005 seien der Beilage (zum gegenständlichen BP-Bericht vom 9. September 2005) zu entnehmen; auf die diesbezüglichen Ausführungen der Prüferin sowie auf das genannte Schreiben von der steuerlichen Vertretung der Bw. wird an dieser Stelle verwiesen (siehe dazu auch weiter unten).

Diesen Feststellungen der Prüferin folgend nahm das Finanzamt mit Bescheid vom 21. September 2005 gemäß § 303 Abs. 4 BAO das Verfahren betreffend der Veranlagung der Bw. zur Körperschaftsteuer für das Jahr 2001 wieder auf und erließ für dieses Jahr einen entsprechend geänderten Körperschaftsteuerbescheid (datiert mit 21. September 2005). Mit Haftungs- und Zahlungsbescheid vom 20. September 2005 zog das Finanzamt die Bw. zur Haftung für die auf die verdeckte Gewinnausschüttung entfallende Kapitalertragsteuer heran.

Die Bw. erhob gegen den genannten Körperschaftsteuerbescheid 2001 bzw. Haftungs- und Zahlungsbescheid das Rechtsmittel der Berufung. Im Berufungsschriftsatz vom 19.

Oktober 2005 führte die steuerliche Vertretung der Bw. dazu im Wesentlichen Folgendes aus:
Mit Kaufvertrag vom 20. Juli 2001 habe die SH GmbH an W SZ, Gd H, A-Gasse 12a, die Liegenschaften mit den Einlagezahlen xxx, yyy und zzz, alle Grundbuch L, zum Preis von 7,506.403,00 S verkauft. Dies habe dem Buchwert in der Bilanz der SH GmbH entsprochen. Ebenfalls mit Vertrag vom 20. Juli 2001, eine juristische Sekunde nach Verkauf der Liegenschaft (Verweis auf Pkt. III. des Abtretungsvertrages), hätten die Gesellschafter der SH GmbH, nämlich die S AG, G A, und JG, Ga K, die Gesellschaftsanteile der SH GmbH an W SZ abgetreten.

Die Berufung stütze sich im Wesentlichen darauf, dass

- es sich grundsätzlich bei diesem Geschäft um ein Rechtsgeschäft unter Fremden handle,
- für die Besteuerungsgrundlage der Verkaufspreis maßgeblich sei; eine Verschiebung des Kaufpreises zwischen der Liegenschaft einerseits und dem Betrieb andererseits habe nicht stattgefunden;
- da sowohl der Liegenschaftsverkauf, als auch der Verkauf des Betriebes zum Buchwert erfolgt sei, hatte der Wert des Betriebes bei Verschieben des Kaufpreises von der Liegenschaft auf den Betrieb negativ sein müssen;
- das Kapital des Betriebes zum Zeitpunkt des Kaufes sei in etwa ausgeglichen gewesen und der Kaufpreis habe 1,00 S betragen;
- alle Kaufpreise seien einvernehmlich mit den Eigentümern der SH GmbH bestimmt worden.

Zur Aussage im Betriebsprüfungsbericht, wonach die SH GmbH ihr betriebliches Engagement in Österreich beendet habe, da die österreichische Tochter mit ihrem Produktprogramm nicht mehr in das Unternehmenskonzept der SH Gruppe gepasst habe, sei zu bemerken, dass laut Pkt. I. (6) des Abtretungsvertrages vom 20. Juli 2001 die Vertragsparteien ausdrücklich erklärt hätten, dass sowohl seitens der Unternehmensgruppe S als auch seitens des übernehmenden Gesellschafters der Wunsch bestehe, die bisherigen Geschäftsbeziehungen nach Möglichkeit weiterzuführen; diesbezüglich werde sich die S AG bemühen, ohne jedoch dazu verpflichtet zu sein, dass auch weiterhin die bisherigen Vertragspartner aus der Sgruppe Teile von Maschinen

von der Gesellschaft beziehen und ihren diesbezüglichen Bedarf jeweils rechtzeitig im Voraus bekannt geben würden; im Sinne der bisherigen Übung würde weiterhin zwischen den Unternehmen eine offene Kommunikation praktiziert werden. Dies bedeute, dass sich die Sgruppe keineswegs aus dem Geschäft - wie dies von der SH GmbH geführt worden sei - zurückziehen habe wollen. Vor allem sei daraus abzuleiten, dass die Sgruppe ohne Druck und ohne zeitliche Eile die Anteile an der SH GmbH verkaufen habe wollen. Diese Geschäftsgrundlage bestehe bis zum heutigen Tag und es würden laufend Geschäfte, die auch das Kerngeschäft der S AG beträfen, in der SZ GmbH weitergeführt.

Dass auch andere Geschäftsfelder zu den traditionellen Geschäftsfeldern hinzugekommen seien, heiße nicht, dass dieser Betrieb dadurch für die S AG uninteressant geworden sei. Es sei auch keinesfalls daraus abzuleiten, dass die S AG in irgendeiner Art unter Druck gestanden sei, die SH GmbH unter Preis abzustoßen. Was immer die Betriebsprüfung aus diesem Satz ableiten wolle, die Schlussfolgerung, dass die S AG bereit gewesen sei, den Betrieb der SH GmbH unterpreisig abzugeben, woraus sich womöglich ein Verkauf des Gesamtvermögens (Liegenschaft und Betrieb) zum Buchwert ergeben habe können, sei durch nichts belegt und entbehre jeder logischen Grundlage.

Weiters habe die Betriebsprüfung ausgeführt, dass mit einem Anteilsinhaber bereits vor dem Anteilserwerb eine unangemessene Vereinbarung getroffen worden sei, die mit der späteren Stellung als Anteilsinhaber in einem engen zeitlichen Zusammenhang stehe und so die Leistungsbeziehung auf Fremdüblichkeit zu prüfen sei. Die Betriebsprüfung unterlasse es, zu begründen, weshalb bei den vorliegenden Verträgen eine unangemessene Vereinbarung vorliege. Werde ein Betrieb und eine Liegenschaft zu einem zweifellos günstigen Preis erworben, so lasse sich daraus nicht ableiten, dass es sich um eine unangemessene Vereinbarung handle. In erster Linie sei zu beachten, dass die Verträge zwischen Fremden abgeschlossen worden seien. Die S AG einerseits und Herr SZ anderseits ständen in keinerlei gesellschaftlichem Verhältnis zueinander. Es könne unmöglich sein, dass jeder günstige Kauf deshalb als unangemessen bezeichnet werde, weil er zu einem Preis erzielt werde, der am Markt üblicherweise etwas höher liege. Erst wenn es zu einer unbegründeten Verschiebung des Kaufpreises zwischen der Liegenschaft und dem Betrieb gekommen sei, könne von einer unangemessenen Vereinbarung gesprochen werden. Die Betriebsprüfung habe aber keinerlei Feststellungen dazu getroffen, ob eine Unangemessenheit in dieser Beziehung vorliege. Bei der Schlussbesprechung sei diese Ansicht ausführlich dargelegt worden und hätte grundsätzlich Einigkeit in der Überlegung bestanden, dass eine Verschiebung nur dann stattgefunden habe können, wenn der Wert des Betriebes geringer als 1,00 S gewesen wäre.

Zum Wert des Betriebes erklärte die steuerliche Vertretung der Bw. wie folgt:

In den meisten Bewertungsverfahren fließe in die Bewertung sowohl der Substanzwert als

auch der Ertragswert eines Unternehmens ein. Die Kapitalentwicklung der SH GmbH habe sich folgendermaßen dargestellt:

<i>1997</i>	<i>+ 115.274,00 €</i>	
<i>1998</i>	<i>+ 17.051,00 €</i>	
<i>1999</i>	<i>- 269.604,00 €</i>	
<i>2000</i>	<i>- 273.927,00 €</i>	
<i>2001</i>	<i>+ 206.048,00 €</i>	
<i>Die dazugehörenden Verluste bzw. Gewinne hätten wie folgt betragen:</i>		
<i>1997</i>	<i>+ 21.052,00 €</i>	
<i>1998</i>	<i>- 98.222,00 €</i>	
<i>1999</i>	<i>- 286.655,00 €</i>	
<i>2000</i>	<i>- 4.323,00 €</i>	
<i>2001</i>	<i>+ 469.668,00 €</i>	<i>(398.074,00 € lfd. Ergebnis 71.594,00 € an Bewertungsreserve)</i>

Aus der Kapitalentwicklung ergebe sich, dass vom 1. Jänner 2001 bis 31. Dezember 2001 das Kapital von - 273.927,00 € auf + 206.048,00 € angestiegen sei. Dies bedeute, dass - eine lineare Entwicklung vorausgesetzt - zum Verkaufszeitpunkt das Kapital in etwa ausgeglichen gewesen sei. Stille Reserven im Anlagevermögen seien in diese Überlegung nicht einbezogen worden. Beim Maschinenpark der SH GmbH seien stille Reserven sicherlich in erheblichem Umfang ermittelbar gewesen.

Noch stärker in Richtung positiven Wert zeige die Entwicklung der Gewinngrößen. Bei sämtlichen Bewertungsverfahren werde versucht, eine Gewinnprognose für die Zukunft zu erstellen. Meist behelfe man sich dadurch, dass entweder ein Durchschnittswert der letzten Jahre herangezogen werde, verlässlicher erscheine (im Sinne einer Prognose aus der Entwicklung der Ergebnisse der Vorjahre), die Ergebnisse der Zukunft vorherzusagen. Die Entwicklung zeige im konkreten Fall ein eindeutiges Bild.

Der Umstand, dass die Ergebnisse im Jahre 2002 + 300.829,46 € und im Jahre 2003 + 386.402,00 € betragen hätten, deute ebenfalls daraufhin, dass hier keine Durchschnittsbetrachtung angebracht gewesen sei, sondern eine Schätzung des Ergebnisses auf Grund der Entwicklung im Jahre 2001. Würde man hier eine Nachhaltigkeit von fünf bis acht Jahren, wie dies üblich sei, unterstellen, so sei der Ertragswert der SH GmbH mit eigenem Wert jenseits von 1 Mio. Euro festzusetzen gewesen. Dem gegenüber könne eingewendet werden, dass das Ergebnis des Jahres 2001 zum Zeitpunkt des Verkaufes, nämlich am 20. Juli 2001, noch nicht vollständig bekannt gewesen sei. Dies sei sicher richtig, jedoch zu glauben, dass der Eigentümer nicht erkannt habe, dass die Entwicklung in eine sehr positive Richtung gehe, könne nicht ernstlich vertreten werden. Dies umso mehr, als die SH GmbH laufend verpflichtet gewesen sei, "reportings" bei der S AG über den aktuellen Geschäftsstand abzuliefern. Es sei sowohl aus dem Kapital, als auch aus der Gewinnentwicklung jedenfalls davon auszugehen,

dass ein positiver Wert des tätigen Unternehmens SH GmbH vorgelegen und dass dies der Verkäuferin (S AG) auch bewusst gewesen sei. Auf Grund dieser Ausführungen werde die Meinung vertreten, dass die stillen Reserven (Firmenwert), die mit der SH GmbH veräußert wurden, sogar höher gewesen seien, als die in der Liegenschaft beinhalteten stillen Reserven. Den Ausführungen im BP-Bericht "*Besteht eine erhebliche Abweichung zwischen dem Veräußerungspreis und dem Quadratmeterpreis der angrenzenden Grundstücke, lässt dieser Umstand auf die Absicht einer Vorteilsgewährung für den Gesellschafter schließen. Wird die betriebsnotwendige Liegenschaft von der Gesellschaft an den Anteilsinhaber veräußert und rückgepachtet, ist zu überprüfen, ob und unter welchen Bedingungen das Geschäft zwischen völlig Fremden zustande gekommen wäre und welchen Wert ein unbeteiligter Dritter in diesem Fall aufgewendet hätte*" wird Folgendes entgegnet:

Gehe man im Sinne der obigen Ausführungen davon aus, dass sowohl die Liegenschaft als auch der Betrieb zu einem (unbestritten) günstigen Preis von Herrn SZ erworben wurden, so sei eben von einem günstigen Kauf, aber trotzdem von einem realen Geschäft und nicht von einer willkürlichen Verschiebung des Kaufpreises zwischen einzelnen Kaufkomponenten auszugehen. In diesem Sinne sei der übliche Quadratmeterpreis unerheblich und komme es lediglich auf den tatsächlich vereinbarten und bezahlten Kaufpreis an.

Betrachte man den Sachverhalt von Seiten der S AG, so trage diese tatsächlich einen Verlust, den die Betriebsprüfung nunmehr bei der SZ GmbH zusätzlich zu versteuern gedenke. Dies führe letztendlich zu einer nicht gerechtfertigten Steuerbelastung, da ein Gewinn erzeugt werde, der sich weder in den wirtschaftlichen Gegebenheiten noch im vereinbarten Kaufpreis widerspiegle.

Aus den obigen Ausführungen gehe hervor, dass auch das Argument der Betriebsprüfung "*Veräußert eine Körperschaft ein Grundstück an den Anteilsinhaber zu einem unangemessen niedrigen Preis, liegt eine verdeckte Gewinnausschüttung vor*" ins Leere gehe. Der Ausdruck "*unangemessen*" sei eben deshalb im vorliegenden Fall unangebracht, weil es sich zwar um einen günstigen Kaufpreis handle, im Sinne der obigen Ausführungen aber nicht um einen "*unangemessenen*" Kaufpreis.

Weiters werde im BP-Bericht Folgendes ausgeführt: "*Ein Fremdvergleich ergab, dass durch die Übertragung sämtlicher Liegenschaften zum Restbuchwert laut Bilanz eine Zuwendung von Vermögensvorteilen an den Alleingesellschafter W SZ erfolgt sind. Der enge zeitliche Zusammenhang der Leistung der Gesellschaft (Verkauf der Liegenschaften) mit der Begründung des Gesellschaftsverhältnisses (Übernahme sämtlicher Anteile mit selbem Datum) führt zu einer Änderung zu Gunsten fremdüblicher Konditionen. Es ist ein fehlender Ertrag der Körperschaft aus der Übertragung sämtlicher Liegenschaften an den Alleingesellschafter W SZ auf Grund eines unangemessenen niedrigen Kaufpreises gegeben, was zu einer verdeckten Gewinnausschüttung führt.*"

Diese Überlegungen würden versuchen, zu suggerieren, dass W SZ als Käufer der Liegenschaft und des Betriebes darauf Einfluss genommen habe, dass eine Verschiebung des Kaufpreises von der Liegenschaft hin zum Betrieb stattgefunden habe.

Woraus die Betriebsprüfung diese Meinung ableite, sei aus dem Betriebsprüfungsbericht nicht zu entnehmen und habe sich die Betriebsprüfung trotz Ersuchens in der Schlussbesprechung mit dieser Frage offensichtlich nicht näher beschäftigt.

Auf Grund der einfachen Überlegung, dass eine Verschiebung zu Gunsten des Betriebes nur dann stattgefunden habe können, wenn dieser tatsächlich einen negativen Verkehrswert gehabt habe, und unter Zugrundelegung der oben angeführten Überlegungen sei daher die Meinung der Betriebsprüfung für die Bw. nicht nachvollziehbar.

Was die Bewertung der Liegenschaft anbelange, werde auf die Stellungnahme vom 12. Juli 2005 und die darin angeführten Begründungen verwiesen. Hinsichtlich der "neuen" Bewertung der Betriebsprüfung seien noch folgende Ergänzungen zu treffen:

Die Betriebsprüfung stelle wie folgt fest: *"Gemäß Stellungnahme der Gemeinde liegt der Quadratmeterpreis in dieser Gegend zwischen 160,00 € und 240,00 € pro m². Das gegenständliche Objekt befindet sich in zentraler Lage im Baumischgebiet, ca. 500 m vom Zentrum entfernt. Auf Grund der Nähe zum Zentrum und der Größe ist davon auszugehen, dass der Wert des Grundstückes an der oberen Preisgrenze liegt."*

Gerade zu diesem Sachverhalt werde darauf hingewiesen, dass ein Industrie-(Gewerbe-)Betrieb in dieser Lage falsch platziert sei. Gerade deshalb sei von einer falschen Bebauung dieses Grundstückes auszugehen und jedenfalls von einer Entwertung des Grundstückes wegen falscher Bebauung auszugehen. Um den Bodenwert zu realisieren, sei jedenfalls eine andere Bebauung (und dadurch ein Abbruch des bestehenden Gebäudes) vorausgesetzt. Ein Bebauungsabschlag sei deshalb entgegen der Meinung der Betriebsprüfung jedenfalls vorzunehmen.

Im Übrigen sei darauf hinzuweisen, dass die Betriebsprüfung offensichtlich Quadratmeterpreise von der Gemeinde erfragt habe, die für den heutigen Tag gelten würden. Es sei richtig, von den Quadratmeterpreisen des Jahres 2001 auszugehen.

Wenn die Betriebsprüfung noch darauf hinweise, dass auf Grund der Größe und der Lage des Grundstückes insbesondere für Wohnbauträger größeres Interesse bestehen dürfte, so gestehe sie damit ein, dass der Wert des Grundstückes nur durch eine andere Bebauung zu realisieren sei. Zentrumsnähe heiße deshalb bei dieser Bebauung nach Meinung der Bw. nicht, dass die hohen, für zentrumsnahe Wohngrundstücke herrschenden Preise eingesetzt werden könnten.

Was die Bewertung des Gebäudes anbelange, so sei zuerst festzustellen, dass die Betriebsprüfung ohne weiteres von einer optimalen Vermietung für die nächsten 25 Jahre ausgehe. Dies sei nicht zulässig, da nicht davon ausgegangen werden könne, dass ein Mieter, der die-

ses Gebäude optimal nutzen könne, für die nächsten 25 Jahre auch mit Sicherheit zur Verfügung stehe. Es sei daher, um die Miete verlässlich prognostizieren zu können, ein gewisser Abschlag von der derzeit bezahlten Miete für die Zukunft anzunehmen. Es werde diesbezüglich auf die Stellungnahme vom 12. Juli 2005 verwiesen.

Die Betriebsprüfung gehe bei ihren Berechnungen von einem Abzinsungssatz von 5% aus und begründe dies mit einer derzeit herrschenden Niedrigzinsperiode. Bei einer unterstellten Nutzungsdauer von 25 Jahren könne nicht eine derzeit herrschende Niedrigzinsphase in die Zukunft prognostiziert werden; es erscheine daher ein Abzinsungssatz von 6% gerechtfertigt. Was die Restnutzungsdauer von 25 Jahren anbelange, so gehe die Betriebsprüfung offensichtlich von einer technischen Restnutzungsdauer aus, welche mit einer wirtschaftlichen Restnutzungsdauer nicht zu vergleichen sei. Bei einem Bau, der seit dem Jahre 1970 in verschiedenen Bauetappen und in verschachtelter Bauweise zustande gekommen sei, sei die wirtschaftliche Restnutzungsdauer entsprechend zu kürzen. Insbesondere seien die Reparaturen und Instandhaltungen, welche in der Zukunft sicherlich notwendig würden, von der Betriebsprüfung mit 15% Bewirtschaftungskosten nicht entsprechend berücksichtigt worden. So gehe zB Ross-Brachmann, Seite 306, bei seinen Ausführungen zum Ertragswert von einer durchschnittlichen wirtschaftlichen Nutzungsdauer für Industriebauten in der Größenordnung von 30 bis 40 Jahren aus. Daraus werde ersichtlich, dass in näherer Zukunft sicherlich größere Reparaturen, Umbauten und Instandsetzungen auf den Eigentümer zukommen würden.

Denke man insbesondere an die Nutzungsdauer eines Flachdaches, welches in den 70-iger, 80-iger Jahren gemacht worden sei, so seien in näherer Zukunft größere Sanierungskosten zu erwarten.

Abschließend sei noch zu bemerken, dass es nicht angehe, dass ein Buchverlust in der Höhe von 21.186,00 €, welcher von der Betriebsprüfung im Gebäude ermittelt worden sei, nicht zum Ansatz gebracht werde, währenddessen die "stillen Reserven" im Grundstück angesetzt würden.

Die abschließende Frage, warum die S AG Liegenschaft und Betrieb zu diesem Preis verkauft habe, sei bei den Kaufverhandlungen nicht hinterfragt worden und sei es auch nicht im Interesse von Herrn SZ, die Wertfeststellung der S AG zu hinterfragen. Der Umstand, dass erfahrungsgemäß größere Liegenschaften, insbesondere mit starker Verbauung, vergleichsweise zu kleineren Liegenschaften eher günstiger gekauft und verkauft würden, möge bei diesen Überlegungen eine Rolle gespielt haben.

Nach Einholung der Stellungnahme der Betriebsprüferin vom 23. Februar 2006 zum Berufungsschriftsatz erließ das Finanzamt die abweisende Berufungsvorentscheidung vom 30. März 2006, auf deren Begründung an dieser Stelle verwiesen wird.

Mit Schriftsatz vom 2. Mai 2006 stellte die Bw. einen Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz, womit die Berufung wiederum als unerledigt galt. Im Vorla-geantrag verwies die steuerliche Vertretung der Bw. auf ihre Stellungnahme vom 12. Juli 2005 bzw. auf den Berufungsschriftsatz vom 19. Oktober 2005 und führte unter Vorlage eines Be-wertungsgutachtens von EH vom April 2006 ergänzend Folgendes aus:

In der Berufungsvorentscheidung werde ausgeführt, dass eine verdeckte Ausschüttung grundsätzlich nicht nur bei einer bereits bestehenden Beteiligung, sondern auch bei einer Leistung möglich sei, welche vor oder zugleich mit der Begründung des Gesellschaftsverhält-nisses erbracht werde und ihren Grund in jenem Gesellschaftsverhältnis habe. Diese Ausfüh-rungen seien grundsätzlich richtig, jedoch habe es die Finanzbehörde unterlassen, in ihrer Berufungsvorentscheidung darzutun, weshalb eine Leistung vor oder zugleich mit der Be-gründung des Gesellschaftsverhältnisses erbracht worden sei und ihren Grund in jenem Ge-sellschaftsverhältnis habe.

Hiezu sei festzustellen, dass der Verkauf des gesamten Betriebes (Liegenschaft plus Betrieb) insgesamt zum Gegenwert von 1,00 S erfolgt sei. Dies sei einerseits dadurch bewerkstelligt worden, dass die Liegenschaft mit ihrem Buchwert an den zukünftigen Gesellschafter W SZ verkauft und der Restbetrieb zu 1,00 S ebenfalls an Herrn W SZ übertragen worden sei. Insgesamt könne man daher sagen, dass der Gesamtbetrieb um 1,00 S oder - wie bereits in der Berufung ausgeführt worden sei - ca. zum Buchwert des Gesamtunternehmens veräußert worden sei.

Daraus sei abzuleiten, dass die Verkäufer den Gesamtwert des Unternehmens ca. mit dem gesamten Buchwert gleichgesetzt hätten.

Da daher die Veräußerung des Gesamtbetriebes [Liegenschaft und Betrieb insgesamt ca. zum Buchwert (0,00)] erfolgt sei, könne der gesamte Aktivierungswert beim Käufer (in der Vermietung und Verpachtung und in der GmbH) auch nur den Wert von 1,00 S (Buchwert) annehmen. Einfacher ausgedrückt: Der gesamte Aktivierungswert könne immer nur dem ge-samten Kaufpreis entsprechen.

Nur eine Verschiebung des Wertes (bzw. der Kaufpreise) von der Liegenschaft auf den Betrieb bzw. umgekehrt, würde eine vom Buchwert abweichende Aktivierung zur Folge haben.

Da von Herrn SZ das angeschaffte Vermögen zwingend zu den Anschaffungskosten (§ 6 EStG) zu aktivieren gewesen sei, sei dem Vermögensgegenstand der Liegenschaft in der Vermietung und Verpachtung zwingend der Kaufpreis laut Vertrag beizulegen (§ 16 Abs. 1 Z 8a EStG).

Sowohl von der Betriebsprüfung als auch in der Berufungsvorentscheidung werde offensichtlich angenommen, dass die Liegenschaft mehr wert gewesen sei als der Buchwert und dass auf Grund eines (zukünftigen) Gesellschaftsverhältnisses der Wert beim Verkauf zu niedrig angesetzt worden sei.

Es werde wohl niemand ernstlich in Erwägung ziehen, dass eine Liegenschaft deshalb billiger

verkauft werde, weil diese an einen zukünftigen Gesellschafter der GmbH verkauft werde.

Dies könnte höchstens dann der Fall sein, wenn die Liegenschaft zu billig und der Betrieb zu teuer verkauft worden sei. Eine solche Wertverschiebung sei weder von der Betriebsprüfung noch in der Berufungsvorentscheidung behauptet worden. Dies stelle aber den einzigen Fall dar, in dem ein Verkäufer - ohne sich selbst zu schädigen - die Liegenschaft billiger verkaufen und trotzdem den richtigen Gesamtpreis erzielen hätte können.

Bereits in der Berufung sei zu erklären versucht worden, dass dieser Fall nur dann vorliegen könne, wenn der Betrieb tatsächlich einen negativen Wert gehabt hätte (geringerer Wert als Buchwert).

Offensichtlich sei diese Überlegung in der Berufungsvorentscheidung nicht berücksichtigt worden. Es werde ausgeführt: Im Übrigen ist der Ansatz eines fremdüblichen Wertes bei der Veräußerung des Grund und Bodens durch die SH GmbH an W SZ nach Ansicht des Finanzamtes jedenfalls zwingend vorzunehmen - unabhängig von der Bewertung des Unternehmens bei der Ermittlung des Verkaufspreises bei der Abtretung der Anteile an der SH GmbH.

Diese Ausführung lasse eben den Umstand außer Acht, dass zwingend nur der Kaufpreis für den Gesamtbetrieb aktiviert werden könne. Lasse man nämlich den Wert des Unternehmens bei der Wertermittlung für die Liegenschaft außer Acht, so ergebe sich letztendlich ein höherer Aktivierungswert als der gesamte Kaufpreis. Dies sei aber deshalb ausgeschlossen, weil die Gesamtveräußerung eindeutig unter Fremden zustande gekommen sei und Herr SZ jedenfalls bei der Ermittlung des Gesamtkaufpreises noch nicht als Gesellschafter der GmbH mitbestimmen habe können.

Da aber - wie in der Berufung bereits ausführlich dargelegt - ein negativer Wert des Betriebes nicht in Frage komme, sei eine solche Wertverschiebung von der Liegenschaft zum Betrieb offensichtlich nicht erfolgt.

Hinsichtlich der Bewertung der Liegenschaft werde nochmals mit Nachdruck darauf hingewiesen, dass der Betriebsprüfung bei der Bewertung der Gesamtliegenschaft ein entscheidender Fehler unterlaufen sei. Wie im Schreiben vom 12. Juli 2005 unter Punkt I. 2. bereits dargestellt worden sei, sei einerseits ein Sachwert für den Grund und Boden ermittelt und in einem zweiten Schritt der Ertragswert der Gesamtliegenschaft hinzugezählt worden, ohne zu berücksichtigen, dass in dem Ertragswert der Gesamtliegenschaft nochmals der Ertragswert des Grund und Bodens enthalten sei. Der Wert des Grund und Bodens sei daher doppelt berücksichtigt worden. Die Bewertung werde so aufrechterhalten, wie dies im ob zitierten Schreiben bereits dargelegt worden sei. Es sei weiters zu beachten, dass im Verkaufspreis der Wert nicht in einen Grundwert und einen Gebäudewert zerlegt worden sei, weshalb es auch nicht statthaft sei, dass die Betriebsprüfung den Grundwert und den Gebäudewert getrennt bewerte. Dies werde auch in der Berufungsvorentscheidung gemacht und deshalb sei ein

"*fiktiver, geringfügiger Buchverlust*" in der Höhe von 21.186,00 € (nicht ATS) nicht berücksichtigt worden.

Auf Grund der Unsicherheit in der Bewertung der Liegenschaft habe man von Mag. Elmar Hagen, gerichtlicher beeideter Sachverständiger für Immobilienwesen in L, ein Gutachten über die betreffende Liegenschaft anfertigen lassen; um die Vergleichbarkeit zu erhalten, sei der genannte Gutachter ersucht worden, die Bewertungsmethode möglichst an der durch die Betriebsprüfung gewählten Methode zu orientieren. Der Gutachter komme in seinem Gutachten zum Schluss, dass der Wert der Liegenschaft bei ca. 780.000,00 € liege. Obwohl von Seiten der Bw. die Meinung vertreten werde, dass die Bewertung der Liegenschaft eigentlich mit der Rechtsfrage und der Beurteilung dieses Falles nichts zu tun habe, möge dieses Gutachten auch Aufschluss darüber geben und der Erkenntnis dienen, dass der aktivierte Liegenschaftswert nicht derart erheblich vom tatsächlichen Wert abweiche, wie dies offensichtlich von der Betriebsprüfung angenommen worden sei.

Mit Schriftsatz vom 17. August 2006 erhob die Bw. noch Berufung gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2005 sowie gegen den Bescheid betreffend Vorauszahlungen an Körperschaftsteuer für 2006 und Folgejahre jeweils vom 28. Juli 2006. Begründend verwies die steuerliche Vertreterin der Bw. auf den obgenannten Vorlageantrag betreffend Körperschaftsteuer 2001 und erklärte, dass die Höhe der für 2005 zur Verfügung stehenden Verlustvorträge direkt von dieser Berufung (Körperschaftsteuer 2001) abhänge.

Das Finanzamt legte diese Berufung ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

Im Rahmen eines Vorhalteverfahrens des Unabhängigen Finanzsenates wurde der steuerlichen Vertretung der Bw. schließlich noch ein Lösungs- bzw. Kompromissvorschlag unterbreitet (vgl. Schriftsatz an das Finanzamt vom 3. Dezember 2007 bzw. E-Mail an die steuerliche Vertretung der Bw. vom 14. Jänner 2008), dem jedoch von Seiten der Bw. nicht zugestimmt werden konnte.

Am 3. Juli 2008 wurde eine mündliche Berufungsverhandlung vor dem gesamten Berufungssenat abgehalten; im Detail wird auf die diesbezügliche Verhandlungsniederschrift sowie bezüglich des wesentlichen Kerns der Aussagen der steuerlichen Vertretung der Bw. bzw. der Amtspartei und deren Würdigung auf die nachfolgenden Ausführungen verwiesen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Streit besteht im gegenständlichen Berufungsfall im Wesentlichen darüber, ob im Zusammenhang mit dem gegenständlichen Liegenschaftsverkauf stille Reserven aufzudecken waren bzw.

ob der Bw. unter diesem Titel im Berufungsjahr 2001 eine verdeckte Ausschüttung zuzurechnen war und gegebenenfalls in welcher Höhe diese anzusetzen war.

Gemäß § 8 Abs. 2 KStG 1988 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. Die Notwendigkeit des Aufgreifens verdeckter Ausschüttungen ist Folge des Trennungsprinzips. Danach sind die Kapitalgesellschaften regelmäßig als solche und unabhängig von ihren Gesellschaftern Steuersubjekt.

Das objektive Tatbild der verdeckten Ausschüttung setzt eine Vermögensminderung bei der Körperschaft voraus. Grundsätzlich können verdeckte Ausschüttungen das Einkommen der Körperschaft in zwei Formen mindern: Zum einen kann die verdeckte Ausschüttung in der Form überhöhter (scheinbarer) Ausgaben auftreten, zum anderen in der Form zu geringer (fehlender) Einnahmen. Die ersterwähnte Erscheinungsform führt zu einer Aufwandskürzung, die zweiterwähnte zu einer Einnahmenerhöhung (vgl. VwGH 29.1.2003, 98/13/0055; VwGH 19.1.2005, 2000/13/0162 und 0165).

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind verdeckte Ausschüttungen ua. Vermögensminderungen einer Kapitalgesellschaft, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst sind, sich auf die Höhe des Einkommens auswirken und in keinem Zusammenhang mit einer offenen Ausschüttung stehen. Verdeckte Ausschüttungen sind somit alle außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung gelegenen, nicht ohne weiteres erkennbaren Zuwendungen (Vorteile) einer Körperschaft an den Anteilsinhaber, die das Einkommen der Körperschaft zu Unrecht vermindern und ihre Wurzeln bzw. ihre Ursache in der Anteilsinhaberschaft bzw. im Gesellschaftsverhältnis haben. Diese Ursache wird an Hand eines Fremdvergleiches ermittelt. Vorteile, die eine Gesellschaft ihren Gesellschaftern zuwendet, die sie aber anderen Personen nicht oder nicht unter den gleichen günstigen Bedingungen zugestehen würde, sind durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst. Eine verdeckte Ausschüttung setzt somit grundsätzlich die Vorteilszuwendung einer Körperschaft an eine Person mit Gesellschafterstellung voraus, wobei die Zuwendung eines Vorteils an den Anteilsinhaber auch darin gelegen sein kann, dass eine dem Anteilsinhaber nahe stehende Person begünstigt ist. Entscheidend ist somit, dass sich die Zuwendungen nur aus dem Gesellschaftsverhältnis erklären lassen.

Subjektive Voraussetzung für eine verdeckte Ausschüttung ist eine ausdrücklich auf Vorteilsgewährung gerichtete Willensentscheidung der Körperschaft, wobei sich die Absicht der Vorteilsgewährung auch schlüssig aus den Umständen des Falles ergeben kann; sie liegt daher auch vor, wenn die Gesellschaft von einem zu Unrecht in Anspruch genommenen Vorteil Kenntnis erlangt und nichts unternimmt, um ihn rückgängig zu machen

(vgl. zB VwGH 27.5.1999, 97/15/0067; VwGH 31.3.2000, 95/15/0056; VwGH 3.8.2000, 96/15/0159; VwGH 23.4.2002, 2000/13/0208; VwGH 30.10.2003, 99/15/0072; VwGH 31.5.2005, 2000/15/0059; VwGH 25.1.2006, 2002/13/0027; VwGH 31.5.2006, 2002/13/0168; VwGH 29.11.2006, 2002/13/0173; VwGH 16.5.2007, 2005/14/0005; VwGH 24.7.2007, 2007/14/0013; siehe auch Bauer-Quantschnigg, KStG 1988, Rz 31 zu § 8 KStG; Hofstätter-Reichel, EStG 1988, Tz 18 zu § 27).

Offene wie verdeckte Gewinnausschüttungen setzen - wie oben dargelegt - definitionsgemäß eine Vorteilszuwendung einer Körperschaft an eine Person mit Gesellschafterstellung voraus, ein bloßer "Machthaber" (etwa ein an der Gesellschaft nicht beteiligter Geschäftsführer) kann - wie von Seiten der Bw. im Übrigen richtig vorgebracht wird - nicht Empfänger von Gewinnausschüttungen sein (vgl. VwGH 7.7.2004, 99/13/0215, 0216; VwGH 24.12.2005, 2002/13/0022).

Hinsichtlich der gegenständlich strittigen Frage, ob es sich bei W SZ im Zeitpunkt der Vorteilszuwendung überhaupt um eine Person mit Gesellschafterstellung handelte und damit dem Grunde nach eine verdeckte Ausschüttung vorliegen konnte, wird in diesem Zusammenhang auf die zutreffenden Ausführungen des Finanzamtes, wonach eine verdeckte Ausschüttung grundsätzlich nicht nur bei einer bereits bestehenden Beteiligung, sondern auch bei einer Leistung möglich sei, welche vor oder zugleich mit der Begründung des Gesellschaftsverhältnisses erbracht werde und ihren Grund in jenem Gesellschaftsverhältnis habe (siehe Berufungsvorentscheidung vom 30. März 2006), verwiesen, die sich ihrerseits auf Lehre und Verwaltungspraxis (siehe Renner, in: Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly, Die Körperschaftsteuer 1988, Rz 148 zu § 8 KStG; Hermann/Heuer/Raupach, Kommentar zur Einkommen- und Körperschaftsteuer, Anm. 300 zu § 20 EStG, Kennwort: "Künftige Gesellschafter"; KStR 2001, Rzen 775, 883) als auch auf die Rechtsprechung des dt. Bundesfinanzhofes (vgl. BFH 24.1.1989, VIII R 74/78, BStBl. II S. 419 f; BFH 14.3.1990, I R 6/89, BStBl. II 1990 S 795; BFH 31.10.1990, I R 47/88, BStBl. II 1991 S 255, 258) stützen. Eine verdeckte Ausschüttung ist danach auch dann anzunehmen, wenn die Leistung zwar vor Begründung des Gesellschaftsverhältnisses erbracht wird, ihren Grund aber in diesem Gesellschaftsverhältnis hat. Dies gilt jedenfalls dann, wenn die Leistung in engem zeitlichen Zusammenhang mit der Begründung des Gesellschaftsverhältnisses steht und der Empfänger dann auch tatsächlich Gesellschafter wird.

Aufgrund des Trennungsprinzips sind schuldrechtliche Beziehungen zwischen den steuerlich selbständigen Körperschaften und ihren Gesellschaftern steuerlich prinzipiell anzuerkennen (vgl. VwGH 23.10.1997, 94/15/0160). Es darf aber nicht übersehen werden, dass Gesellschafter maßgeblichen Einfluss auf die Kapitalgesellschaft haben können, insbesondere dann, wenn

sie als überwiegend am Stammkapital beteiligte Gesellschafter-Geschäftsführer einer GesmbH die Willensbildung der Gesellschaft zu bestimmen vermögen. In solchen Fällen besteht die Möglichkeit, über entsprechende Gesellschafterbeschlüsse zu Lasten des Gesellschaftserfolges und des Gesellschaftsvermögens eigene Vorteile zu erwirken. Die Steuerersparnis, die eine derartige Vorteilszuwendung bei der Gesellschaft über die korrespondierende Betriebsausgabe bzw. Schuldpost zur Folge hat, kann durchaus der einzige Grund der Zuwendung sein. Schrifttum und Rechtsprechung haben daher die steuerliche Anerkennung von Vorteilszuwendungen an Gesellschafter einer GesmbH an strenge Voraussetzungen geknüpft (vgl. VwGH 14.9.1979, 1264/78).

Nach Lehre und Rechtsprechung ist - gerade bei einer Verflechtung von Interessen der an den für die steuerliche Beurteilung maßgeblichen Vorgängen beteiligten Personen - die einkommensteuerliche Angehörigenjudikatur auch für die Nahebeziehung zwischen Körperschaft und Anteilsinhaber anzuwenden. Es sollen nicht entgegen dem aus den §§ 114 f BAO hervorleuchtenden Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung steuerliche Folgen willkürlich herbeigeführt werden können (vgl. Renner, in: Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly, a.a.O., Rz 169 ff zu § 8 KStG; VwGH 30.6.1994, 92/15/0221; VwGH 29.11.2006, 2002/13/0173). Rechtsgeschäfte finden somit - mögen sie auch den Gültigkeitserfordernissen des Zivilrechtes entsprechen - zwischen nahen Angehörigen für den Bereich des Abgabenrechtes nur Anerkennung, wenn sie

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

Bei den obgenannten von der Judikatur aufgestellten und von der Praxis übernommenen besonderen Anerkennungskriterien für Angehörigenvereinbarungen handelt es sich um Behauptungs- oder Beweislastregelungen. Sie haben somit keine tatbestandsartige Bedeutung. Diese Anerkennungsgrundsätze kommen in Fällen zum Tragen, in denen berechtigte Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt einer behaupteten zivilrechtlichen Vereinbarung bestehen und somit den Verdacht nahelegen, das Rechtsgeschäft würde nur zum Zwecke der Steuerersparnis behauptet (vgl. VwGH 17.9.1979, 2223, 2235/78; VwGH 11.11.1980, 1175, 1533/80; VwGH 20.11.1990, 89/14/0090, VwGH 22.6.1993, 93/14/0067; VwGH 30.6.1994, 92/15/0221; Doralt, a.a.O., Tz 159 f zu § 2 EStG 1988, Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, Tz 44 zu § 20 EStG 1988).

Ob eine Rechtsbeziehung auch unter Fremden in gleicher Weise zustande gekommen und abgewickelt worden wäre, ist eine Tatfrage, die von der Abgabenbehörde in freier Beweiswür-

digung zu lösen ist. Die Abgabenbehörde hat gemäß § 167 Abs. 2 BAO unter sorgfältiger Be- rücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, welche Tatsachen als erwiesen anzunehmen sind.

Im Rahmen von Geschäftsbeziehungen zwischen einer juristischen Person und dem Anteils- inhaber kann auch bei ausreichender formeller Absicherung der fehlende Ertrag bzw. die ver- deckte Ausschüttung in der unangemessen niedrig bemessenen Honorierung von Leistungs- vorgängen liegen. Bei der Angemessenheitsprüfung sind die vertraglichen Leistungsverpflich- tungen mit den Umständen des konkreten Falles zu verbinden und vergleichbaren Leistungs- vereinbarungen außerhalb des konkreten Falles gegenüberzustellen. Grundsätzlich ist vom Gesamtvergleich zwischen Leistung und Gegenleistung aufgrund der Verhältnisse im Zeitpunkt der Vereinbarung auszugehen; im Hinblick auf die Angemessenheitsprüfung wird auf die weiter unten dargelegten Überlegungen verwiesen.

Der Berufungssenat teilt die Auffassung des Finanzamtes, dass der strittige Liegenschafts- verkauf der Bw. an den künftigen Alleingesellschafter kein kaufmännischen Regeln entsprechendes Geschäft darstellt, das auch mit einer dritten, der Bw. fremd gegenüberstehenden Person (Unternehmen) abgeschlossen worden wäre, damit einem Fremdvergleich nicht standhält. Im Streitfall ist davon auszugehen, dass dieser unangemessene Liegenschaftsverkauf ihren Grund allein im (zukünftigen) Gesellschaftsverhältnis von Herrn SZ hat. Die Leistung steht in engem zeitlichem Zusammenhang mit der Begründung des Gesellschaftsverhältnisses von Herrn SZ und ist dieser auch tatsächlich Gesellschafter der Bw. geworden. Die Wurzel der Einkommensverminderung bei der Bw. liegt in der Anteilsinhaberschaft des zukünftigen (Allein-)Gesellschafter-Geschäftsführers. Bei Wegdenken gesellschaftsrechtlicher Verbindungen wäre der gegenständliche Vorgang nicht so abgewickelt worden. Die Bw. vermochte im Übrigen auch sonst keine Gründe aufzuzeigen, die im Jahre 2001 aus anderen als im Gesellschaftsverhältnis gelegenen Motiven einen derartigen Liegenschaftsverkauf gerechtfertigt hätten. Hinsichtlich des betreffenden Liegenschaftsverkaufes muss somit nach Ansicht des Berufungssenates von einer eindeutigen Vorteilsgewährung gesprochen werden, die eine verdeckte Gewinnausschüttung darstellt. Dass kein wirtschaftlich vernünftig denkender Mensch (Formel des ordentlichen und gewissenhaften Kaufmanns) unter sonst gleichen Umständen zu gleichen Bedingungen einer ihm fremden Person bzw. einem Nichtgesellschafter ohne attraktiven Ertrag eine derart große Liegenschaft im Zentrum von L zu veräußern, bereit gewesen wäre, ist so offensichtlich, dass die Überlegungen der Prüferin bzw. des Finanzamtes grundsätzlich keiner weiteren Kommentierung mehr bedürfen. Das Ausmaß der Preisdivergenz und die Kenntnis der gegenständlichen Vertragsparteien von den lokalen Grundstückspreisen (noch in den Vertragsverhandlungen wurde ein wesentlich

höherer Quadratmeterpreis angesetzt) lässt auf eine subjektive auf Vorteilsgewährung gerichtete Willensentscheidung der Körperschaft schließen, zumal auf diese Weise die stillen Reserven aus der steuerpflichtigen Gesellschaftssphäre in die diesbezüglich steuerlich unbeachtliche Privatsphäre des Gesellschafters verlagert wurden.

Die festgestellte Nahebeziehung zwischen der Bw. und Herrn SZ erfordert - wie bereits oben dargelegt - die Überprüfung der Gestaltung des gegenständlichen Kaufvertrages im Hinblick darauf, ob diese von einem Vertragsinhalt (wesentlich) abweicht, der zwischen Fremden als üblich angesehen werden muss. Zum Aspekt des Fremdvergleiches bzw. zur Angemesenheitsprüfung des in Rede stehenden Liegenschaftsverkaufes (Bewertung der verdeckten Ausschüttung) ist nun Folgendes zu sagen:

Der angefochtene Bescheid gelangt auf der Tatsachenebene zu der Feststellung, dass der Kaufpreis, welchen Herr SZ für die gegenständliche Liegenschaft geleistet hat, unangemessen niedrig gewesen ist. Die Betriebsprüferin bzw. das Finanzamt leitet dies aus dem Missverhältnis zwischen dem tatsächlich angesetzten Kaufpreis (Restbuchwert Grund und Boden: 93.813,21 €; Restbuchwert Gebäude: 451.698,00 €; gesamt: 545.511,21 €) und dem im Rahmen eines Vergleichs- bzw. Ertragswertverfahrens ermittelten Verkehrswertes der gegenständlichen Liegenschaft zum Zeitpunkt des gegenständlichen Kaufvertrages (20. Juli 2001) ab. Die Betriebsprüferin errechnete dabei die Teilwerte (Grund und Boden, Gebäude) sowie die bereits oben bezifferten stillen Reserven wie folgt:

GRUND UND BODEN:		
Fläche	Wert/m²	Verkehrswert GuB
4.061,00 m ²	175,00 €	710.675,00 €
<i>Grundwert</i>		710.675,00 €
<i>Restbuchwert</i>		93.813,21 €
Stille Reserven GuB		616.861,79 €
GEBÄUDE:		
<i>Ertrag pro Monat, n/b</i>		6.430,00 €
<i>Jahresertrag</i>		77.160,00 €
<i>abzgl. Bewirtschaftungskosten 15%</i>		- 11.574,00 €
<i>Ertrag bereinigt</i>		65.586,00 €
<i>abzgl. Abschlag für Grund (4.061,00 m² x 175,00 € x 5,00%)</i>		- 35.534,00 €
<i>Ertrag p.a.</i>		30.052,00 €
<i>Kapitalisierungsfaktor (Zinssatz: 5,00%; RND: 25 Jahre)</i>		14,33
Ertragswert abgezinst		430.712,00 €
<i>Gebäudewert</i>		430.712,00 €
<i>Restbuchwert</i>		451.698,00 €
<i>Bei abnutzbaren Anlagegütern entspricht der Teilwert den seinerzeitigen Anschaffungs- oder Herstellungskosten vermindert um die AfA. Die fortgeschriebenen Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten stellen als Hilfswert den fiktiven Sachwert für das Gebäude dar. Der Ertragswert liegt nur unwesentlich unter dem Restbuchwert.</i>		
Stille Reserven Gebäude:		0,00 €

Gemäß § 6 Z 4 EStG 1988 sind Entnahmen mit dem Teilwert im Zeitpunkt der Entnahme anzusetzen, wobei der Teilwert der Betrag ist, den der Erwerber des ganzen Betriebes im Rahmen des Gesamtkaufpreises für das einzelnen Wirtschaftsgut ansetzen würde; dabei ist davon auszugehen, dass der Erwerber den Betrieb fortführt (§ 6 Z 1 EStG 1988).

Beim Anlagevermögen liegt der Teilwert regelmäßig über dem gemeinen Wert und kann selbst im ungünstigsten Fall nicht darunter sinken (vgl. Quantschnigg/Schuch, a.a.O., Tz 90 zu § 6 EStG 1988; Doralt/Mayr⁶, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Tz 140 zu § 6 EStG 1988). Bei Grundstücken (Gebäuden) besteht im Ergebnis regelmäßig kein Unterschied zum gemeinen Wert (Verkehrswert), weshalb bei der Ermittlung des Teilwertes die für die Ermittlung des gemeinen Wertes (Verkehrswert) in der Judikatur erarbeiteten Kriterien auch für die Ermittlung des Teilwertes herangezogen werden können (vgl. VwGH 28.4.1994, 93/16/0186).

Im Hinblick auf die Wahl der Wertermittlungsmethode (Grund und Boden: Vergleichswertverfahren; Gebäude: Ertragswertverfahren) ist zu sagen, dass es einerseits der Abgabenbehörde regelmäßig freisteht, welche Schätzungsmethode sie wählt, sofern die Wahl der Methode und die Durchführung der Schätzung mit den Denkgesetzen übereinstimmt, und andererseits der

Verkehrswert grundsätzlich je nach Charakteristik der zu bewertenden Liegenschaft entweder nur aus dem Vergleichswert, dem Ertragswert oder dem Sachwert abgeleitet werden soll. Es ist zulässig, die nach den verschiedenen, in sich geschlossenen Berechnungsmethoden gewonnenen Ergebnisse miteinander zu vergleichen und daraus Anhaltspunkte für die endgültige Bemessung der Grundstückswerte zu gewinnen.

Das Ertragswertverfahren ist bei bebauten Liegenschaften üblich, bei denen durch Vermietung und Verpachtung Erträge erzielt werden können bzw. könnten. Der Liegenschaftswert wird durch den nachhaltig erzielbaren Liegenschaftsertrag bestimmt. Das Ertragswertverfahren dient damit gerade auch zur Bewertung von gewerblich genutzten oder reinen Industrie liegenschaften, bei denen die Rentabilität ausdrücklich im Vordergrund steht. Der Ertragswert setzt sich aus dem Bodenwert und dem Gebäudeertragswert zusammen; dabei wird für die Ermittlung des Bodenwertes das Vergleichswertverfahren herangezogen, wobei der Vergleich mit Kaufpreisen vergleichbarer Grundstücke die marktgerechteste Methode zur Ermittlung des Verkehrswertes ist. Voraussetzung ist allerdings eine ausreichende Anzahl von Vergleichspreisen und Grundstücken, die wirklich vergleichbar sind, oder, obwohl eine solche Übereinstimmung nicht hinsichtlich aller wesentlichen preisbestimmenden Merkmale besteht, immerhin noch eine zuverlässige Wertableitung aus den Vergleichspreisen möglich ist (Kranewitter⁵, Liegenschaftsbewertung, Seiten 16 f; siehe zB auch VwGH 7.2.1992, 90/15/0155).

Da es sich im Berufungsfall zum Bewertungsstichtag um eine vermietete bzw. verpachtete Liegenschaft handelt (der Marktpreis von Mietobjekten orientiert sich grundsätzlich am Ertragswert; siehe auch Doralt/Mayr, EStG⁶, Tz 109 zu § 6 EStG 1988) und damit der Ertragswert im Vordergrund steht, war somit die vom Finanzamt gewählte Bewertungsmethode durchaus tauglich für die Ermittlung des Verkehrswertes der in Rede stehenden Liegenschaft.

Dem Einwand des steuerlichen Vertreters der Bw., dass die Systematik der Wertermittlung verfehlt sei, da in einem ersten Schritt der Wert des Grund und Bodens ermittelt und in einem zweiten Schritt dann über eine Gesamtertragsermittlung der Wert der Gebäude geschätzt worden sei und dies zum Ergebnis habe, dass der Wert des Grund und Bodens zweimal in den Gesamtwert einfließe, ist zu entgegnen, dass eine doppelte Berücksichtigung gerade dadurch vermieden wird, als bei der Berechnung des Gebäudeertragswertes die Verzinsung des Bodenwertes vom gesamten Reinertrag des bebauten Grundstückes abgezogen wird.

Einleitend ist zu noch sagen, dass das Finanzamt prinzipiell befugt ist, sein Fachwissen zu verwerten. Nur dann, wenn seine eigenen Kenntnisse und Erfahrungen nicht ausreichen, wäre ein Sachverständiger heranzuziehen (vgl. VwGH 25.10.1995, 93/15/0119).

Das Finanzamt Feldkirch ist bei der Ermittlung des Bodenpreises gestützt auf die "Kaufpreissammlung" der Bewertungsstelle sowie zusätzlich erhaltene Auskünfte der Marktgemeinde L (Verkehrswerte für Baufläche: Betriebsgebiet zwischen 140,00 €/m² und 310,00 €/m²; Wohngebiet und Mischgebiet zwischen 160,00 €/m² und 240,00 €/m²) von einem durchschnittlichen Grundstückspreis für Baumischgebiet von 200,00 €/m² (so auch die Gemeinde) ausgegangen und hat unter Berücksichtigung der Größe (4.061 m²) und der Lage (ca. 500 m vom Zentrum entfernt) des strittigen Grundstückes sowie eines Bebauungsabschlages von 20% einen Quadratmeterpreis für das Jahr 2001 in Höhe von 175,00 € angesetzt. Bestätigung für diesen Wertansatz fand das Finanzamt auch darin, dass im Zuge der Verhandlungen mit der Fa. S AG im Jahre 2001 ein Grundpreis von 2.400,00 S (175,00 €) in Ansatz gebracht worden sei. Eine Minderausnutzung des Grund und Bodens konnte das Finanzamt im Übrigen nicht feststellen.

Der Berufungssenat gelangte nunmehr zum Ergebnis, den gegenständlich strittigen Grundpreis mit 160,00 €/m² (statt 175,00 €/m² lt. Betriebsprüfung) anzusetzen; dies aus folgenden Überlegungen:

Der Berufungssenat geht von einem durchschnittlichen Grundstückspreis für Baumischgebiet in zentraler Lage im Berufungsjahr von 200,00 €/m² aus, zumal dieser Wert durch die in der Kaufpreissammlung ausgewiesenen Werte (es wird dabei auf die im Rahmen der mündlichen Berufungsverhandlung dargelegten unbebauten Vergleichsgrundstücke verwiesen, aus deren Kaufpreisen sich ein Durchschnittswert in Höhe von 201,57 €/m² ermittelte; die Nennung der Vergleichsgrundstücke im Einzelnen ist an dieser Stelle wegen der Wahrung des Steuergeheimnisses nicht möglich) wie auch von informierter dritter Seite [lt. Auskunft der Marktgemeinde L, Vermögensverwaltung, sei der Quadratmeterpreis für Baufläche-Mischgebiet in L im Jahre 2001 zwischen 2.000,00 S (ca. 145,00 €) und 3.000,00 S (ca. 218,00 €), in Randlagen sogar etwas unter 2.000,00 S und gegen das Ortszentrum hin in besonderen Einzelfällen etwas über 3.000,00 S gelegen; als Durchschnittswert könne 2.500,00 S (ca. 187,00 €) angesetzt werden] sowie durch Preisvergleich mit Immobilienpreisspiegeln (Gewinn, V Sparkassen) Bestätigung fand. Auf Grund der Nähe zum Ortszentrum (Rathaus), der Größe des streitgegenständlichen Grundstückes und des optimalen Anschlusses an Wasser, Kanal, Strom sowie an das Verkehrsnetz kann sich die Bw. nach Ansicht des Berufungssenates mit dem Ansatz eines Quadratmeterpreises von 200,00 € nicht als beschwert erachten (lt. Auskunft der Marktgemeinde könnte in besonderen Einzelfällen bei einer derartigen Zentrumsnähe der Bodenwert sogar etwas über 3.000,00 S bzw. 218,00 € liegen).

Dafür, dass es sich dabei nicht um den tatsächlich bezahlten Durchschnittspreis für derart

ausgezeichnet gelegene Grundstücke gehandelt hat, ist die Bw. im Übrigen auch einen Ge- genbeweis schuldig geblieben.

Hinsichtlich des Bebauungsabschlages von 20% ist der Berufungssenat dem Finanzamt wie im Übrigen auch der steuerlichen Vertretung der Bw. in ihrer Stellungnahme vom 12. Juli 2005 gefolgt; dazu ist Folgendes zu sagen:

Während einige Experten die Auffassung vertreten, dass der Umstand der Bebauung bei der Bewertung des Grund und Bodens unberücksichtigt bleiben soll und damit der Bodenwert eines bebauten Grundstückes so zu behandeln sei, als ob dieses unbebaut wäre, vertreten wiederum andere, dass eine vom Maß der zulässigen baulichen Nutzung abweichende tatsächliche Bebauung unter bestimmten Voraussetzungen den Bodenwert durchaus beeinflussen kann bzw. dass der Boden als solcher eine eingeschränkte Nutzungsmöglichkeit bietet, wenn er bereits bebaut ist. In diesem Fall sind die Art und das Ausmaß der Bebauung bereits vorgegeben, was den Entscheidungsspielraum des Erwerbers hinsichtlich der Bebauungsmöglichkeiten deutlich einschränkt. Der Umstand, dass ein Grundstück bebaut ist, kann aber für sich genommen noch nicht zu einem Abschlag vom Wert des fiktiv unbebauten Grundstücks führen. Es ist somit zu beachten, ob die tatsächliche Bebauung vom Maß der baurechtlich zulässigen Bebauung abweicht bzw. ob die Einschränkungen, die sich aus der vorhandenen Bebauung ergeben, für den potentiellen Erwerber tatsächlich ins Gewicht fallen. Lediglich dann, wenn eine Neubebauung zu einem nach Zweck und Umfang wesentlich anderen Bauwerk führen würde, müsste ein entsprechender Abschlag vorgenommen werden. Eine bauliche Minderausnutzung wirkt sich zudem nicht auf den Bodenwert aus, wenn das Maß der zulässigen baulichen Nutzung durch Aufstockung oder Anbau ausgeschöpft werden kann. Es ist daher davon auszugehen, dass ein Bebauungsabschlag im Falle neu errichteter Gebäude nicht vorgenommen werden sollte, wenn eine bauliche Minderausnutzung entweder gar nicht gegeben ist oder aber jederzeit behoben werden kann. Dabei sollte aber eine zeitlich länger zurückliegende Gebäudeerrichtung nicht von vorneherein als unwirtschaftlich angesehen werden, weil auch frühere Generationen durchaus auf Wirtschaftlichkeit bedacht waren.

Die Wertminderung richtet sich nach dem Minderertrag und der Restnutzungsdauer des Gebäudes (vgl. dazu ausführlich Kranewitter⁵, Liegenschaftsbewertung, Seite 55 ff, Pröll, "Bebauungsabschlag" bei Grundstücken, in: UFSaktuell 2007/2, Seiten 44 ff, und die dort zitierte Literatur).

Abgesehen davon, dass - wie oben dargelegt - durchaus auch die Meinung vertreten werden könnte, dass der Grund und Boden unabhängig von einer vorhandenen Bebauung oder Nichtbebauung bewertet werden kann, dass von Seiten des Finanzamtes betreffend die in Rede stehende, als Baufläche-Mischgebiet (in diesen Gebieten können neben Wohngebäuden auch gewerbliche Bauten und Geschäfte errichtet werden) gewidmete Liegenschaft keine Minder-

ausnutzung festgestellt werden konnte (auch lt. Stellungnahme der steuerlichen Vertretung der Bw. vom 12. Juli 2007 sei die Bw. in der Möglichkeit der Ausnutzung dieser Liegenschaft ideal), auch nach Ansicht des Senates die gegenständliche Bebauung - gerade auch auf Grund der erfolgten Zubauten - den derzeitigen Anforderungen gerecht wird, könnte das Maß der zulässigen baulichen Nutzung auch noch durch entsprechende Aufstockungen oder weitere Zubauten ausgeschöpft werden (es kann frei über die Art der Bebauung bestimmt werden) und würde ohnehin eine verhältnismäßig kurze Restnutzungsdauer nur eine geringere Bodenwertminderung verursachen (vgl. dazu die Tabelle betreffend Abschläge wegen Minder-ausnutzung, in: Kranewitter⁵, a.a.O., Seite 58). Diesen Überlegungen entsprechend und auch wegen des Umstandes, dass ein Abbruch des laut Betriebsprüferin sowie lt. Sachverständigen-gutachten der RHa GmbH (in der Folge kurz: Gutachten "Ha") seinem Alter entsprechend gut erhaltenen Objektes nicht zu erwarten ist, wird nach Ansicht des Senates dem Umstand der Bebauung durch einen Abschlag von 20% - die übliche Bandbreite für Bebauungsabschläge reicht im Übrigen von 10% bis 25% [nach Kranewitter⁵, a.a.O., Seite 56, sind bei gewerblich und industriell genutzten Liegenschaften 15 bis 20% (+/-) üblich] - hinreichend Rechnung getragen. In diesem Zusammenhang ist auch zu berücksichtigen, dass bei Vorliegen von großen unbebauten Erweiterungs- bzw. Reserveflächen diese getrennt vom gebundenen Bodenwert als unbebaute Flächen zu bewerten sind (vgl. Kranewitter⁵, a.a.O., Seite 56).

Nach Ansicht des Berufungssenates hat das Finanzamt nachvollziehbar begründet, dass der Teilwert des Gebäudes mit dem Restbuchwert (451.698,00 €) gleichzusetzen ist und daher davon auszugehen ist, dass im Gebäude keine stillen Reserven vorhanden sind. Zur Gebäudeertragswertermittlung ist zu sagen:

Bei der Ermittlung des Ertragswertes ist von den nachhaltig (auf längere Sicht) erzielbaren, jährlichen Erträgen bei ordnungsgemäßer Bewirtschaftung auszugehen. Maßgebend ist damit, zu welchem Mietzins das Gebäude längerfristig vermietet werden könnte. Dabei sind sowohl das aktuelle Marktniveau als auch die gegenwärtig realisierbaren Erträge auf Grund vertraglicher Vereinbarungen oder gesetzlicher Beschränkungen zu berücksichtigen. Nach Möglichkeit sollen bei älteren Häusern die tatsächlichen Einnahmen und Kosten des Grundstückes aus den Büchern des Eigentümers entnommen und der Berechnung das Mittel aus mehreren Jahren zugrunde gelegt werden (vgl. Ross - Brachmann - Holzner²⁸, Ermittlung des Bauwertes von Gebäuden und des Verkehrswertes von Grundstücken, Seite 294). Entsprechend diesen Überlegungen war es nach Ansicht des Senates durchaus gerechtfertigt, wenn das Finanzamt als Grundlage seiner Ertragswertermittlung den (unstrittig vom Üblichen nicht abweichenden) tatsächlichen Mieterertrag lt. Einnahmen-Ausgaben-Rechnung des Vermieters/Verpächters (W SZ) von monatlich 6.430,36 € ansetzte. Zur Längerfristigkeit wird im Übrigen auch auf die Stellungnahme der steuerlichen Vertretung der Bw. vom 12. Juli 2007 verwiesen, wonach die

Bw. in der Möglichkeit der Ausnutzung dieser Liegenschaft ideal sei als auch in der Sicherheit, in der die Mieterträge fließen würden. Die Bw. kann sich dadurch auch insofern nicht als beschwert erachten, als bei dieser Rohertragsermittlung die Außenanlagen nicht miterfasst wurden (der zugrunde liegende Mieterlös bezieht sich ausschließlich auf die im Mietvertrag zwischen W SZ und der Bw. näher beschriebenen Betriebsgebäude im Gesamtausmaß von ca. 2.040 m²).

Bewirtschaftungskosten sind diejenigen Kosten eines Gebäudes, die üblicherweise (regelmäßig, nachhaltig) bei vermieteten/verpachteten Gebäuden dem Bestandsgeber zufallen. Ein guter Anhaltspunkt sind dabei - wie bereits oben ausgeführt - die tatsächlichen Bewirtschaftungskosten eines Gebäudes. Zu den Bewirtschaftungskosten zählen die Kosten der Instandhaltung, die Verwaltungskosten, die Betriebskosten und ein pauschal unterstelltes Mietausfallwagnis. Die üblicherweise ebenfalls vom Vermieter/Verpächter zu tragende Grundsteuer gehört nach österreichischem Recht (im Gegensatz zu Deutschland) nicht zu den Bewirtschaftungskosten. Die Abschreibung entfällt beim Ertragswertverfahren als Unkostenfaktor, da sie im Vervielfältiger berücksichtigt wird (vgl. Kranewitter⁵, a.a.O., Seite 89). Der von der Betriebsprüfung angesetzte 15%ige Bewirtschaftungskostenabschlag findet seine Berechtigung darin, dass die wesentlichen Bewirtschaftungskosten von der Bw. getragen werden (siehe dazu auch die diesbezüglichen Ausführungen der steuerlichen Vertretung der Bw. in ihrer Stellungnahme vom 12. Juli 2005). Im Hinblick auf den Einwand, dass in näherer Zukunft sicherlich größere Reparaturen, Umbauten und Instandsetzungen auf den Eigentümer zukommen würden, ist zu sagen, dass sich die vom Eigentümer (Vermieter) zu tragenden Bewirtschaftungskosten laut Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen 2001 bis 2006 - durchschnittlich betrachtet - jedenfalls unter 15% der Mieterträge bewegten. Im Hinblick auf das Mietausfallwagnis wird auf die Stellungnahme der steuerlichen Vertretung der Bw. vom 12. Juli 2007 verwiesen, wonach die Bw. in der Möglichkeit der Ausnutzung dieser Liegenschaft ideal sei als auch in der Sicherheit, in der die Mieterträge fließen würden; ein Ansatz für Mietausfall kann daher mangels Risiko unterbleiben. Gesamthaft gesehen erachtet der Senat im Berufungsfall einen Bewirtschaftungskostenabschlag von 15% des Rohertrages für durchaus angemessen.

Wie bereits eingangs erwähnt, ist der Reinertrag des Grundstückes um den Verzinsungsbetrag des Bodenwertes [Verzinsungsbetrag = Bodenwert x (Zinssatz : 100)] zu kürzen. Bei der Verzinsung des Bodenwertes ist im konkreten Fall zu berücksichtigen, dass dann, wenn die vorhandene Grundstücksfläche größer ist, als es einer den baulichen Anlagen angemessenen Nutzung entspricht, die Mehrfläche bei der Verzinsung des Bodenwertes nicht zu berücksichtigen ist. Bei einer Verzinsung (nur) des bebauten Bodenwertanteiles ergäbe sich damit, wie im Übrigen allein schon durch die Herabsetzung des Grundstückspreises auf 160,00 €/m², ein wesentlich niedrigerer Verzinsungsbetrag.

Als Restnutzungsdauer ist die Anzahl der Jahre anzusetzen, in denen die baulichen Anlagen bei ordnungsgemäßer Unterhaltung und Bewirtschaftung voraussichtlich noch wirtschaftlich genutzt werden können. Die örtlichen und allgemeinen Verhältnisse müssen - im Hinblick auf die Verwendbarkeit der baulichen Anlagen - berücksichtigt werden. Nach Lehre und Rechtsprechung sind für die Ermittlung der (steuerlich relevanten) Restnutzungsdauer nur die konstruktiven und haltbaren Gebäudeteile (Mauern und Decken) maßgebend. Der Sachverständige Mag. Ha ist in seinem Gutachten mit Bewertungsstichtag 25. April 2006 bei einem dem Alter entsprechend guten Erhaltungszustand noch von einer Restnutzungsdauer von 25 Jahren ausgegangen, insofern erscheint der Ansatz des Finanzamtes (25 Jahre bei einem Bewertungsstichtag 20. Juli 2001) jedenfalls gerechtfertigt. Bei Ansatz einer Restnutzungsdauer von 30 Jahren und einem Kapitalisierungszinssatz von 5% ergäbe sich ein (wesentlich höherer) Vervielfältiger von 15,37 (bei einer Restnutzungsdauer von 25 Jahren und einem Kapitalisierungszinssatz von 5% wäre im Übrigen richtigerweise ein Vervielfältiger von 14,09 anzusetzen; vgl. entsprechende Tabelle in: Kranewitter⁵, a.a.O., Seite 306). Was den vom Finanzamt gewählten Zinssatz von 5% betrifft, so ist zwar der steuerlichen Vertretung der Bw. zuzugestehen, dass der in der obgenannten Stellungnahme angesetzte Zinssatz von 6% in der vom Hauptverband der allgemein beeideten gerichtlichen Sachverständigen für Industriegrundstücke in guter bis sehr guter Lage empfohlenen Zinssatz-Bandbreite liegt (vgl. Kranewitter⁵, a.a.O., Seite 98; Ross - Brachmann - Holzner²⁸, a.a.O., Seite 317), allerdings ist zu bedenken, dass es sich dabei (nur) um einen groben Richtwert handelt, der zwar im Regelfall für die Mehrzahl der Liegenschaften zutreffen wird, der jedoch gegebenenfalls den am Wertermittlungsstichtag herrschenden Verhältnissen auf dem örtlichen Grundstücksmarkt (Einflussfaktoren) entsprechend anzupassen ist. Auf Grund des seit 2001 allgemein sinkenden Zinsniveaus [Bedeutung bei Ableitung des Kapitalisierungszinssatzes aus dem Kapitalmarktzinssatz; in diesem Zusammenhang wird auch auf die Zinssatzempfehlung der SV Verbände verwiesen, wonach im Jahr 2001 von einem durchschnittlichen (angemessenen) Liegenschaftszinssatz unter Berücksichtigung der Sekundärmarktrendite von 4,79% auszugehen ist], dem Umstand, dass das gegenständliche Grundstück wegen der sehr guten Lage nahe des Ortszentrums einem niederen Risiko (wie im Bankgeschäft bedingt ein geringes Risiko eine niedere Verzinsung) ausgesetzt ist, eine langfristige Vermietbarkeit mit stabilen Erträgen eher gewährleistet ist und sich ein Investor mit einer geringeren Rendite zufrieden geben wird, ist das Finanzamt nach Ansicht des Berufungssenates im konkreten Fall zu Recht von der obgenannten Richtschnur abgegangen.

Insgesamt gesehen kann sich somit die Bw. nach Ansicht des Berufungssenates - gerade auch in Anbetracht der beträchtlichen Herstellungs- bzw. Anschaffungskosten in Höhe von 1,337.590,75 € (vgl. Anlageverzeichnis 2001) - nicht als beschwert erachten, wenn gegen-

ständlich der Gebäudeertragswert mit dem Restbuchwert gleichgesetzt wird.

Abschließend wird auch noch darauf hingewiesen, dass - wie das Finanzamt richtig ausgeführt hat - der Teilwert von abnutzbaren Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens (zB Gebäude) nach dem Erwerbszeitpunkt mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten abzüglich AfA vermutet wird (vgl. Quantschnigg/Schuch, a.a.O., Tz 90 zu § 6 EStG 1988).

Die Bw. als § 5 Abs. 1 - Gewinnermittlerin hätte im Übrigen bei abnutzbarem Anlagevermögen zwingend eine Abschreibung auf den niedrigeren Teilwert vornehmen müssen, wenn eine Wertminderung voraussichtlich von Dauer gewesen wäre (gemildertes Niederstwertprinzip); gegebenenfalls hätte sie bei einer Beeinträchtigung der Nutzung auch eine Absetzung für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung (§ 8 Abs. 4 EStG 1988) vornehmen können.

Zum mit Vorlageantrag vorgelegten Sachverständigengutachten der RHa GmbH vom April 2006 ist Folgendes zu sagen:

Die Abgabenbehörde hat unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht (§ 167 Abs. 2 BAO). Sachverständigengutachten unterliegen wie jedes andere Beweismittel der freien Beweiswürdigung (vgl. Ritz³, Bundesabgabenordnung, Tz 3 zu § 177 BAO). Die Beweiskraft eines Sachverständigengutachtens kann durch den Nachweis erschüttert werden, dass es mit den Denkgesetzen oder mit den Erfahrungen des täglichen Lebens in Widerspruch steht. Es steht der Abgabenbehörde frei, nur die schlüssigen Teile eines Gutachtens oder die darin enthaltenen Sachverhaltselemente zu berücksichtigen.

Das von der Bw. vorgelegte (nicht zeitnahe) Gutachten "Ha" betreffend die gegenständliche Liegenschaft, das einerseits auf den 25. April 2006, somit auf einen falschen Bewertungsstichtag (es wäre auf den Zeitpunkt der möglichen Vorteilszuwendung im Jahr 2001 abzustellen gewesen) erstellt wurde und das andererseits auch eine schlüssige, nachvollziehbare Begründung für die vom Gutachter gewählten Ansätze dem Grunde und der Höhe nach (zB betreffend Abschläge, Zinssatz, etc) vermissen lässt, ist nach Ansicht des Senates mit wesentlichen Mängeln behaftet und damit als Beweismittel unbrauchbar (vgl. dazu zB Keppert, Immobilienbewertung für ertragsteuerliche Zwecke - Teil 2, ÖStZ 2007, Seiten 246 ff; Lenneis, Die Beweiskraft von Gutachten, FJ 2003 Seiten 74 ff). Abgesehen von den obigen Ausführungen zu den einzelnen Komponenten des Ertragswertverfahrens sei an dieser Stelle noch erwähnt, dass im gegenständlichen Gutachten auch der Bauwert der Außenanlagen unberücksichtigt blieb.

Unter Berücksichtigung der vorangegangenen Ausführungen ist im konkreten Fall daher von folgender Wertermittlung (Ermittlung des Verkehrswertes im Ertragswertverfahren), damit vom Vorliegen folgender stiller Reserven (verdeckten Ausschüttung) auszugehen:

<i>Bodenwert (4.061,00 m² x 160,00 €)</i>	649.760,00 €
<i>Bauwert des Gebäudes</i>	451.698,00 €
<i>Verkehrswert der Liegenschaft</i>	1.101.458,00 €
<i>Restbuchwerte (Grund/Boden + Gebäude)</i>	545.511,21 €
<i>Stille Reserven ges.</i>	555.947,00 €

Gemäß § 27 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 gehören Gewinnanteile (Dividenden), Zinsen und sonstige Bezüge aus Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung zu den Einkünften aus Kapitalvermögen.

Gemäß § 93 Abs. 1 EStG 1988 wird bei inländischen Kapitalerträgen (Abs. 2) die Einkommensteuer durch Abzug vom Kapitalertrag erhoben (Kapitalertragsteuer). Zu solchen Kapitalerträgen gehören gemäß Abs. 2 dieser Gesetzesstelle auch verdeckte Ausschüttungen.

Schuldner der Kapitalerträge ist gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 der Empfänger der Kapitalerträge. Die Kapitalertragsteuer, die gemäß § 95 Abs. 1 EStG 1988 25% beträgt, ist durch Abzug einzubehalten. Der zum Abzug Verpflichtete (Abs. 3) haftet aber dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer.

Gemäß § 95 Abs. 5 EStG 1988 ist dem Empfänger der Kapitalerträge die Kapitalertragsteuer ausnahmsweise vorzuschreiben, wenn der zum Abzug Verpflichtete die Kapitalerträge nicht vorschriftsmäßig gekürzt hat.

Da beim oben festgestellten Sachverhalt der gegenständliche Liegenschaftsverkauf eine verdeckte Gewinnausschüttung darstellt, erweist sich daher im Berufungsfall auch die auf § 93 Abs. 2 Z 1 iVm § 95 Abs. 2 EStG 1988 gestützte Heranziehung zur Haftung dem Grunde nach als rechtsrichtig. Entsprechend den obigen Überlegungen errechnet sich nunmehr die *Kapitalertragsteuer* der verdeckten Gewinnausschüttung allerdings mit **138.986,69 €** (25% von 555.946,79 €).

Angesichts der obigen Ausführungen ergeben sich daher in den Berufsjahren folgende *Verlustabzüge*:

Verlustvorträge z. 1. Jänner 2001	1.524.217,57 €	20.674,62 € (IFB)	
Gewinn 2001	1.064.656,67 €		
IFB - § 10/8 EStG	- 20.674,62 €		
Gewinn	1.043.982,05 €		
75% Verlustverrechnung	782.986,50 €		Zu versteuern 2001: 260.995,55 €
Verlustvortrag z. 1. Jänner 2002	741.231,07 €		
Gewinn 2002	327.871,79 €		
75% Verlustverrechnung	245.903,84 €		Zu versteuern 2002: 81.967,95 €
Verlustvortrag z. 1. Jänner 2003	495.327,23 €		
Gewinn 2003	417.892,18 €		
75% Verlustverrechnung	313.419,14 €		Zu versteuern 2003: 104.473,05 €
Verlustvortrag z. 1. Jänner 2004	181.908,09 €		
Gewinn 2004	166.819,96 €		
75% Verlustverrechnung	125.114,97 €		Zu versteuern 2004: 41.704,99 €
Verlustvortrag z. 1. Jänner 2005	56.793,12 €		
Gewinn 2005	174.829,29 €		
(Rest-)Verlustverrechnung	56.793,12 €		Zu versteuern 2005: 118.036,17 €

Hinsichtlich der Berufung betreffend *Vorauszahlungen an Körperschaftsteuer für 2006 und Folgejahre* ist Folgendes zu sagen:

Gemäß §§ 24 Abs. 3 KStG 1988 iVm 45 Abs. 1 EStG 1988 hat der Steuerpflichtige auf die Körperschaftsteuer Vorauszahlungen zu entrichten.

Die Vorauszahlung für ein Kalenderjahr wird auf Grund der Körperschaftsteuerschuld für das letztveranlagte Kalenderjahr nach den in § 45 Abs. 1 EStG 1988 angeführten Regeln berechnet.

Nach § 45 Abs. 4 EStG 1988 kann das Finanzamt die Vorauszahlung der Steuer anpassen, die sich für das laufende Kalenderjahr voraussichtlich ergeben wird.

Im Sinne dieser Gesetzesstelle hat das Finanzamt, zumal die Höhe der Vorauszahlungen möglichst der bei der Veranlagung festzusetzenden Körperschaftsteuer für das betreffende Jahr entsprechen sollte (vgl. Doralt⁹, a.a.O., Tz 9 zu § 45 EStG 1988), die Vorauszahlungen an Körperschaftsteuer für das Kalenderjahr 2006 und Folgejahre abweichend vom Ergebnis des Körperschaftsteuerbescheides 2005 vom 28. Juli 2006 (festgesetzte Körperschaftsteuer in Höhe von 40.930,61 €) unter Außerachtlassung des Verlustabzuges (11.106,85 €), der bei der Veranlagung 2005 vollständig aufgebraucht wurde, festgesetzt (25% von 174.829,29 € = 43.707,32 € + 4% = 45.455,61 €; siehe auch die diesbezügliche Begründung des angefochtenen Vorauszahlungsbescheides 2006 vom 28. Juli 2006).

Auch bei Erhöhung des Verlustabzuges 2005 auf 56.793,12 € ergibt sich hinsichtlich der Festsetzung der Vorauszahlungen an Körperschaftsteuer für 2006 und Folgejahre keine Änderung, zumal auch ein Verlustabzug in dieser Höhe bei der Veranlagung 2005 vollständig aufgebraucht wird; die diesbezügliche Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Die Ermessensübung wurde vom Normzweck - die Höhe der Vorauszahlungen soll möglichst zeitnah erfolgen und der bei der Veranlagung festgesetzten Steuer nahe kommen - und Aspekten der Verwaltungsökonomie (Vermeidung unnötiger Buchungen) geleitet.

Gesamthaft war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 14. Juli 2008