



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw. , vertreten durch Schmitt & Schmitt WTH GesmbH, Steuerberatungskanzlei, 1030 Wien, Strohgasse 25, vom 12. Juni 2001 gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 12., 13. und 14. Bezirk und Purkersdorf vom 11. Mai 2001 betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 1999 und Körperschaftsteuer für die Jahre 1997 bis 1999 sowie Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 1999 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die Bescheide betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 1999 und Körperschaftsteuer für die Jahre 1998 und 1999 werden abgeändert. Der Bescheid betreffend Körperschaftsteuer für das Jahr 1997 bleibt unverändert.

Der Bescheid betreffend Kapitalertragsteuer für das Jahr 1999 wird aufgehoben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe bzw. den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Die Bw. betreibt ein Unternehmen für Kranverleih und Baumeisterarbeiten in der Rechtsform einer GesmbH. Alleingesellschafter ist Herr Ing.E(Vater). Mit 20. Jänner 2000 wurde der Sohn des Alleingesellschafters Herr DI.G(Sohn) zum Geschäftsführer (Gf) der Bw. bestellt, welcher bereits seit seiner Jugendzeit als Angestellter der Bw. tätig war.

Im Rahmen einer abgabenbehördlichen Prüfung (BP) über die Jahre 1997 bis 1999 wurden folgende das Berufungsverfahren betreffende Feststellungen getroffen:

Ad Mietverhältnis zwischen Bw. und Einzelfirma des DI.G(Sohn))

Das Erdgeschoss der im Eigentum des DI.G(Sohn) stehenden Liegenschaft in Adr.2 wäre zur Gänze an die Bw. vermietet, jedoch wiederum dem Sohn als Einzelunternehmer gegen Bezahlung der anfallenden Betriebskosten zur Nutzung als dessen Architekturbüro überlassen worden. Die Bw. hätte ihren Sitz lt. Firmenbuch in Adr.1 und wäre auch keine operative Tätigkeit in Adr.2 erkennbar gewesen.

Die BP rechnete unter Verweis auf eine parallel durchgeführte abgabenbehördliche Prüfung der Einzelfirma des DI.G(Sohn) die Buchungen (Mietaufwendungen) zwischen der Bw. und der Einzelfirma des Sohns mangels Nachvollziehbarkeit bzw. Leistungsnachweise iHv. S°40.600,- bzw. S 162.400,-- und S 148.867,-- für die Jahre 1997 bis 1999 dem Gewinn hinzu.

a) Vermittlungsprovision Wohnhausanlage Y.Berg

Für die Vermittlung dieses Geschäftes wären S 586.500,00 zuzüglich Umsatzsteuer (USt) 20% (rund 10% der Gesamtauftragssumme) verrechnet worden. Als Nachweis wurde ein Schreiben vom 28. Februar 1994 vorgelegt, dass für die "Initiierung des Statikauftrages des XXX an den Bw. betr. Bauvorhaben Y.Berg" bei Fertigstellung eine Vermittlungsprovision fällig sei. Im Wirtschaftsjahr 1998 wäre der Nettobetrag in der Folge gewinnmäßig rückgestellt und mit 1. Februar 2000 eine Rechnung gelegt worden (BB 1207 zum 31.12.1998).

b) Folgende Beratungsleistungen wären nicht anerkannt worden:

- Rechnung vom 25. Juli 1998 betreffend S 204.400,00 zuzüglich 20% USt für das Jahr 1996 (Rückstellung 1996 S 200.000,00)
- Rechnung vom 29. Juli 1998 betreffend S 120.000,00 zuzüglich USt für das Jahr 1997 (Rückstellung 1997 S 150.000,00)

Dazu wurde im BP-Bericht betreffend die Einzelfirma des DI.G(Sohn) wie folgt ausgeführt:

„Nach ständiger Rechtsprechung setze die steuerliche Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen (wie auch im gegenständlichen Fall zwischen dem Bw. und der GmbH des Vaters) voraus, dass diese nach außen hinreichend zum Ausdruck kommen, einen klaren, eindeutigen Inhalt haben und auch zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären.

Lt. Ansicht der BP sei die Gewährung einer Provision iHv. S 586.500,00 zuzüglich 20% USt für eine Information bzw. Tipp auf Grund "guter Kontakte" nicht fremdüblich, da es sich nur um allgemeine Informationen gehandelt hätte, welche jedem Interessierten zugänglich wäre.

Ebenso wäre im Falle der Beratungskosten iHv. S 204.400,- bzw. S 120.000,- netto den Anforderungen zur Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen nicht

entsprochen worden. Die verrechnete Leistung wäre nicht definiert, der Leistungszeitpunkt nicht ersichtlich gemacht und das vereinbarte Entgelt nicht ausgewiesen worden. Stattdessen wäre eine Rechnung über die in einem Kalenderjahr geleisteten Stunden gelegt worden. Auch die lange nach der Leistungserbringung erfolgte Abrechnung ohne vorhergehende Anzahlung würde nicht fremdüblichen Verhältnissen entsprechen. Sämtliche Rechnungen wären lt. Briefkopf und Unterfertigungsstempel von Herrn Ing.E(Vater) bzw. Bw. gelegt worden.

Für die Jahre 1996 und 1997 wäre nach Stunden (á S 800,00), für das Jahr 1998 pauschal abgerechnet worden. Weitere Unterlagen betreffend Art und Dauer der geleisteten Tätigkeiten seien der BP jedoch nicht vorgelegt worden bzw. nicht existent. In der Schlussbesprechung vom 28. März 2001 wäre vorgebracht worden, dass es nicht zumutbar sei, vom Vater diesbezüglich Unterlagen zu verlangen."

Ad Kapitalertragsteuer)

Die im Juli 1998 mit dem DI.G(Sohn) verrechneten Mieten für die Jahre 1997 und 1998 in Höhe von S 389.760,-- wären von der BP als verdeckte Gewinnausschüttungen zuzüglich eines Säumniszuschlages von 2% zugerechnet worden.

Wirtschaftsjahr 1999	
Bruttomieten	389.760
Übernommene Kest	129.920
Verdeckte Ausschüttung	519.680
2% Säumniszuschlag	2.598

In der form- und fristgerechten Berufung wurde wie folgt eingewendet:

ad Berufungspunkte Vermittlungsprovision und Beratungskosten)

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes wären Verträge zwischen nahen Angehörigen dann anzuerkennen, wenn sie

- a) nach Außen ausreichend zum Ausdruck kommen
- b) einen klaren, eindeutigen, jeden Zweifel ausschließenden Inhalt aufweisen und
- c) unter Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären.

Alle diese Voraussetzungen wären im vorliegenden Fall gegeben. Es hätte

- a) eine schriftliche Vereinbarung gegeben
- b) darin einen klaren und eindeutigen und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt und
- c) diese Vereinbarung unter Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden.

Die Darstellung der BP, dass es sich nur um einen guten "Tipp auf Grund guter Kontakte" gehandelt hätte, sei unrichtig und würde den eingewendeten Argumenten widersprechen. Es wäre der BP der Akquisitionsaufwand ausführlich dargelegt und nachgewiesen worden. Dem Vater und Alleingesellschafter der Bw. wäre die nötige Zeit als auch fachl. Qualifikation zur

Verfügung gestanden. Die Höhe der Provision sei durch das Bauvorhaben aus sechs gleichen Baukörpern bedingt nach den Gesamtherstellungskosten erfolgt. Das Bauvorhaben hätte daher einen überdurchschnittlich großen Bruttoverdienst ergeben und würde diese Zahlung einem Fremdvergleich standhalten. Auch wäre das Honorar nicht erst später verrechnet worden, sondern würde die Abrechnung im Bereich des Auftraggebers liegen. Zudem würden insbesondere Bauwerke öffentlicher Auftraggeber bedingt durch Prüfungsinstanzen oft jahrelange Wartefristen bis zur Endabrechnung erfordern.

Betreffend die Nichtanerkennung der Beratungsleistungen des Vaters wurde eingewendet, dass die verrechnete Stundenanzahl nachvollziehbar und plausibel sei. Aus dem Tätigkeitsbereich würde sich erkennen lassen, welcher Arbeitsaufwand damit verbunden gewesen wäre. Als Beispiel wurde angeführt, dass der Bw. die Aufgabe gehabt hätte, dass wöchentliche Amtsblatt der StadtX nach Bauvorhaben zu studieren und die damit verbundenen Erhebungen wie Besichtigung der Baustellen und damit zusammenhängende Nachforschungen durchzuführen.

Als Zeitaufwand wären durchschnittlich 4 bis 5 Stunden wöchentlich verrechnet worden. Herr Ing.E(Vater) hätte früher selbst diese Tätigkeit durchgeführt und daher Erfahrungswerte. Eine Stundenaufzeichnung wäre zwar sinnvoll, da für Zeitaufwendungen bestimmter Tätigkeiten z.B. Grundbucherhebungen, Vertragsprüfung, keine Nachvollziehbarkeit gegeben wäre, jedoch wären keine Stundenlisten vorgelegt worden.

ad Vermietung der Liegenschaft in Adr.2)

Die BP würde übersehen, dass über das betreffende Objekt ein ordnungsgemäß vergebürhter Mietvertrag errichtet worden wäre. Zivilrechtliche Gültigkeit von Verträgen zwischen nahen Angehörigen sei zwar nicht unabdingbare Voraussetzung für deren steuerliche Anerkennung, sondern wesentlich das wirtschaftliche Ergebnis eintreten zu lassen (VwGH 162/77 und 2673/78). Dies sei im vorliegenden Fall auch zutreffend. Der Mietvertrag hätte somit zivilrechtlich Gültigkeit, auch die Miethöhe würde einem Fremdvergleich standhalten und die Zahlungen regelmäßig erfolgen. Der Bw. die Betriebsnotwendigkeit abzusprechen, würde ebenfalls den gegebenen Tatsachen widersprechen. Die Bw. würde zudem am Sitz Adr.1 nur ein altes Büro besitzen, welches als Archiv verwendet würde. Im Jahre 1997 hätte die Bw. ein Patent unter der Nr. YYY für eine bestimmte Bauweise betreffend Fertigteilhäuser angemeldet. Dieses Patent sollte auch im Rahmen des Unternehmens verwendet werden, daher wäre ein modernes repräsentatives Büro notwendig gewesen. Die Liegenschaft Adr.2 (Erdgeschoss) hätte sich besonders günstig erwiesen, da der Sohn bzw. die Einzelfirma des Sohnes im selben Haus gearbeitet hätte und damit Zeit- und Kosteneinsparungen gegeben gewesen wären. Die Tätigkeit wäre jedoch bedingt durch eine Krankheit des Vaters nicht

sofort aufgenommen worden. Die Feststellung der BP, dass es keine operative Tätigkeit in Adr.2 gegeben hätte, würde den Tatsachen widersprechen, da vor dem Büro ein großes Firmenschild angebracht und zum Zeitpunkt der BP auch vier Angestellte der Bw. tätig gewesen wären.

Die BP wäre somit unter Missachtung der Bestimmungen der BAO und Rechtsprechung (Zl. 94/13/0124) vorgegangen, wonach der Denkvorgang bei der prüfenden Behörde zu den Denkgesetzen und der Lebenserfahrung entsprechenden Ergebnis führen und auch der Sachverhalt in einem ordnungsgemäßen Verfahren ermittelt werden hätte müssen.

Die BP nahm zur Berufung wie folgt Stellung:

a.) Vermittlungsprovision Y.Berg

Der BP wären keine Unterlagen vorgelegt worden, aus welchen der "Akquisitionsaufwand" nur annähernd ersichtlich bzw. überprüfbar sei. Bezüglich die Höhe des Honorars sei anzumerken, dass bei sonstigen Verrechnungen zwischen dem DI.G(Sohn) und der Bw. ein Stundensatz von S 800,00 zuzüglich USt angewendet worden wäre. Bei Umlegung dieses Honorarsatzes auf dieses Geschäft hätten rd. 733 Stunden für die Vermittlung/Akquisition verrechnet werden müssen. Ein Akquisitionsaufwand in diesem Umfang hätte der BP nicht glaubhaft gemacht werden können.

Der Bw. würde jedoch im laufenden Verfahren zustehen z.B.: Bedienstete der XXX zu nennen, welche mit dem Alleingesellschafter Herrn Ing.E(Vater) bei der "Initiierung bzw. Vermittlung" des Projektes zusammengearbeitet hätten oder/bzw. anderweitige Beweise, welche den Umfang und Art der Leistung dokumentieren, vorzulegen. Ein Vorwurf betreffend späte Verrechnung des Honorars sei dem BP-Bericht zudem nicht zu entnehmen.

b.) Beratungsleistungen:

Im Schreiben vom 8. März 2001 wäre auf einen Fragenvorhalt der BP betreffend die Beratungshonorarnoten für die Jahre 1996 und 1997 mitgeteilt worden, dass es sich um die Besprechung laufender Projekte bzw. Entwicklung eines Fertigteilhaussystems gehandelt hätte. In der Berufung wurde ausgeführt, dass Herr Ing.E(Vater) das wöchentlich erscheinende Amtsblatt der StadtX nach Bauvorhaben studiert und Besichtigungen in diesem Zusammenhang durchgeführt hätte. Als Zeitaufwand wären 4 bis 5 Stunden pro Woche angegeben worden.

Betreffend die Jahre 1996 und 1997 wären insgesamt 255,5 Stunden bzw. 150 Stunden in Rechnung gestellt worden und in diesen Rechnungen die angeführte Tätigkeit Deckung finden. Daraus würde sich beispielsweise ersehen lassen, dass es an klaren, eindeutigen Inhalten der Vereinbarung zwischen der Firma des DI.G(Sohn) und der Bw. mangelt.

In den Rechnungen würde weiters jeweils auf eine **mündliche Vereinbarung** hingewiesen. Die BP würde somit nur auf Grund von Stundenangaben (1996 bzw. 1997) bzw. pauschaler Abrechnung (für das Jahr 1998) nicht erkennen, welche Projekte bearbeitet bzw. wann diese Tätigkeiten erledigt und wie viele Stunden auf ein einzelnes Bauvorhaben gefallen sein sollen. Entgegen den Ausführungen in der Berufung liege jedoch keine schriftliche Vereinbarung vor. Die vereinbarten Rechtsbeziehungen (wie beispielsweise welche Tätigkeiten überhaupt erbracht werden sollen, wie erfolgt die Abrechnung, was passiert bei Nichterfüllung etc.) würden nach außen hin keineswegs ausreichend zum Ausdruck kommen. Ebenso wenig liege daher ein klarer, eindeutiger jeden Zweifel ausschließender Inhalt vor. Fremdüblichkeit, die für eine steuerliche Anerkennung wesentlich ist, könne nicht ersehen werden.

Es sei im Wirtschaftsleben bereits aus zivilrechtlichen Gründen (Beweissicherung vor Gericht etc.) absolut unüblich auf eine generelle schriftliche Vereinbarung zu verzichten bzw. gewisse (Minimal)Aufzeichnungen über die laufende konkrete Tätigkeit nicht zu führen.

ad Vermietung der Liegenschaft inAdr.2, Erdgeschoss)

Laut Bilanzen für die Jahre 1997 bis 1999 würde sich der Sitz und Geschäftsleitung der Bw. in Adr.1 befinden. Der Personalaufwand (ohne DI.G(Sohn) bzw. einer Abfertigung im Jahr 1997) wäre in den angeführten Jahren zwischen S 300.000,00 und S 400.000,00 gelegen. Im Vergleich dazu hätte sich der Personalaufwand bei der Einzelfirma des DI.G(Sohn) auf rd. S 1,7 Mio. (1997 und 1998) bzw. S 2,8 Mio. (1999) belaufen.

Der überwiegende Teil (ca. 95%) der erzielten Umsatzerlöse der Bw. (außer den strittigen Erlösen siehe oben) hätte im geprüften Zeitraum aus dem Kranverleih gestammt und sich bei ca. S 1 Mio bewegt. Der Umsatz der Einzelfirma des DI.G(Sohn) hätte sich auf ca. S 8 Mio belaufen.

Entgegen den Ausführungen in der Berufung sei nicht nachvollziehbar, welche Personen in den Jahren 1997-1999 ihren ständigen Arbeitsplatz in Adr.2 gehabt haben sollen, da die Bw. nicht entsprechend viel Personal beschäftigt hätte.

Auf den Ausgangsrechnungen der Bw. würde weiters sowohl auf dem Vordruck als auch auf dem Firmenstempel die Geschäftsadresse Adr.1 aufscheinen.

Die BP sei daher weiterhin der Ansicht, dass das Mietentgelt zwar auf Grund eines (im Übrigen nicht von der BP bestrittenen) zivilrechtlichen Mietvertrages bezahlt worden wäre, jedoch sei keine Gegenleistung in Form der Einräumung von ausschließlichen Nutzungsrechten erfolgt.

Abschließend wird festgehalten, dass die BP alle maßgeblichen Rechtsvorschriften eingehalten, sämtliche Sachverhalte ausreichend ermittelt, allfällige Bedenken vorgehalten

und alle Einwendungen und Vorbringen der Bw. eingehend gewürdigt hätte. Die Feststellungen wären somit schlüssig und nachvollziehbar.

Ad Verdeckte Ausschüttungen)

Ergänzend wurde diesbezüglich von der BP ausgeführt, dass die Kapitalertragsteuer irrtümlich im Jahre 1999 statt im Jahre 1998 vorgeschrieben worden wäre.

In der Gegenäußerung zur Stellungnahme der BP wurde wie folgt ergänzend vorgebracht:

a) Vermittlungsprovision Wohnhausanlage Y.Berg

Die Ausführungen der BP, dass keine Unterlagen vorgelegt worden wären, seien unrichtig. Bereits der BP sei eine Vereinbarung vom 28. Februar 1994 vorgelegt worden. Es sei auch die Hochrechnung eines Stundensatzes auf den in Rechnung gestellten Gesamtbetrages dargestellt worden. Bei Vermittlungsgeschäften sei die Verrechnung nach einem Prozentsatz der Vermittlungssumme üblich. Die BP hätte jedoch wie bei einem Realitätenvermittler für die Vermittlung eines Gebäudes im Wert von S 5,8 Mio. einen Stundensatz von S 290.000,00 für ein Telefonat und Besichtigung von zwei Stunden herangezogen, dies sei völlig unrealistisch.

b) Beratungsleistungen

Die BP würde widersprüchlich argumentieren. Einerseits würde die Tätigkeit in den Rechnungen Deckung finden, andererseits sei die Art der Tätigkeit nicht feststellbar. Warum die BP eine Fremdüblichkeit nicht erkennen könne, sei unerklärlich.

ad Vermietung der LiegenschaftAdr.2)

Diesbezüglich würde die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes missachtet. Die BP hätte wesentliche Teile der Begründung und ergangene Rechtserkenntnisse außer Acht gelassen und Einwendungen und Vorbringen nicht gewürdigt.

Die Behauptung, dass keine Einräumung eines ausschließlichen Nutzungsrechtes vorliegen würde, sei unrichtig. Der Hinweis, dass auf den Ausgangsrechnungen die Geschäftsadresse Adr.1 aufscheine, hätte mit dem nachweislich eingeräumten Nutzungsrecht nichts zu tun.

Ad Verdeckte Gewinnausschüttung)

Unter Verweis auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 10. Juli 1996, Zl. 95/15/0181 würde der Vorgangsweise der BP widersprochen.

In der am 25. Juni 2007 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt

Der Vater des Bw. wäre seit ca. 60 Jahren in der Branche tätig und würde daher viele Leute und Kontakte kennen. Der Vater hätte daher die Akquisitionstätigkeit für die Bw. als auch die

Firma des Sohnes übernommen, um Kontakte herzustellen und Aufträge zu akquirieren. Die Höhe der Vermittlungstätigkeit von 10% des Auftrages sei fremdüblich und würde auf die Herstellungskosten bezogen nur ca. 2 Promille betragen. Die Schlusshonorarnote laute auf ca. 2% der Herstellungskosten. Es hätte keine Zahlungen an weitere Personen für den Auftrag gegeben. Der Zeitpunkt der Vermittlungsleistung hätte sich nach der Bauleistung bzw. Abrechnung des Projektes gerichtet.

Die Beratungsleistungen wären für die Beratung in laufenden Bauvorhaben erfolgt, u. a. in Hinblick auf ein vom Vater entwickeltes Fertigteilhaussystem welches vom Sohn als Statiker weiterentwickelt werden sollte. Aufzeichnungen diesbezüglich würde es nicht geben, das Patent wäre auch später nicht mehr weiterverfolgt worden.

Die Vermietung des Erdgeschosses als Büroräumlichkeiten an den Vater wäre zu den damals üblichen Preisen erfolgt und von diesem nur rund 110 m² und der Garten genutzt worden. Der Sohn hätte auch die Betriebskosten für das ganze Erdgeschoss zur Gänze übernommen. Das Erdgeschoss hätte auch finstere nicht so gut nutzbare Räumlichkeiten betroffen. Die Mietvereinbarung mit der Firma M. hätte zudem ein beheiztes Magazin im Kellergeschoss sowie 8 Stellplätze inkludiert.

Über die Berufung wurde erwogen:

Verträge zwischen nahen Angehörigen können für den Bereich des Steuerrechtes nur Anerkennung finden, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, weil sonst steuerliche Folgen willkürlich herbeigeführt werden könnten, wenn sie weiters einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und wenn sie auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (u.a. VwGH 20.11.1990, 89/14/0090). Diese Kriterien haben ihre Bedeutung im Rahmen der Beweiswürdigung.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gebietet es das zwischen dem Geschäftsführer und der GmbH durch die gesellschaftsrechtlichen Verflechtungen gegebene Naheverhältnis, die behaupteten Vereinbarungen an jenen Kriterien zu messen, welche für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen entwickelt wurden. Die Vereinbarung muss demnach nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen werden. Diese Kriterien haben ihre Bedeutung im Rahmen der Beweiswürdigung (vgl. VwGH 29.1.2002, Zl. 2001/14/0074). Vereinbarungen zwischen GmbH und (beherrschenden) GmbH-Gesellschafter unterliegen dem Fremdvergleich ebenso wie im Hinblick auf eine gemeinsame Gesellschafter- und Geschäftsführerstruktur.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind für die steuerliche Anerkennung von Vereinbarungen zwischen der Gesellschaft und ihren Gesellschaftern ebenso strenge Maßstäbe anzulegen, wie an die Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen. Derartige Abmachungen müssen demnach von vornherein ausreichend klar sein und einem Fremdvergleich standhalten, widrigenfalls die Rückzahlbarkeit der von der Gesellschaft empfangenen Geldbeträge nicht als erwiesen angenommen werden kann (vgl. VwGH 31.3.1998, 96/13/0121, 0122).

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hindert die zivilrechtliche Wirksamkeit bzw. Gültigkeit die Anwendung des Fremdvergleiches nicht. Der Fremdvergleich führt weiters dazu, dass nicht die gewählte bzw. behauptete zivilrechtliche formale Gestaltung ertragsteuerlich anerkannt wird. Ertragsteuerlich wird der wahre wirtschaftliche Gehalt der Leistungsbeziehung der rechtlichen Würdigung zugrunde gelegt. Die Fremdüblichkeit wird nicht bloß einseitig, sondern allseitig aus der Sicht der beiden Vertragsteile beurteilt.

Gemäß § 167 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahren nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Ad Beratungsleistungen)

Im vorliegenden Fall verrechnete der Alleingesellschafter der Bw., Herr Ing.E(Vater) dem Sohn (Herrn DI.G(Sohn)) als Einzelunternehmer im Prüfungszeitraum 1998 die oben angeführten strittigen Beratungsleistungen betreffend die Jahre 1996 und 1997 (1998). Die Beratungstätigkeit u. a. betreffend die Entwicklung von Fertigteilhäusern wäre auf Grund einer mündlichen Vereinbarung erfolgt, weitere Unterlagen über Art und Dauer der Tätigkeit wären nicht existent.

In der Berufung wurde eingewendet, dass der Vater und Alleingesellschafter der Bw. die Aufgabe gehabt hätte, das wöchentliche Amtsblatt der StadtX nach Bauvorhaben zu studieren - durchschnittlich vier bis fünf Stunden pro Woche - und damit zusammenhängende Erhebungen wie Baustellenbesichtigung und Nachforschungen durchzuführen. (Stunden)Aufzeichnungen wurden nicht geführt.

Lt. Berufungsausführungen hätte es sich um die Besprechung laufender Projekte gehandelt. Betreffend die Jahre 1996 und 1997 wären bereits 255,5 bzw. 150 Stunden in Rechnung gestellt worden. In sämtlichen Rechnungen wurde auf eine mündliche Vereinbarung hingewiesen, jedoch nicht erkennbar dargelegt, welche (Bau)Projekte bearbeitet bzw. wie viele Stunden auf ein einzelnes Bauvorhaben gefallen sind. Es wurde weder eine schriftliche Vereinbarung wie z.B. ein inhaltlich eindeutiger Werkvertrag vorgelegt noch Art und Umfang der Leistungen glaubhaft oder nachvollziehbar dargelegt. In der Berufung wird lediglich

behauptet, dass es sich um Erfahrungswerte für 4 bis 5 Stunden wöchentlich für bestimmte Tätigkeiten wie das wöchentliche Amtsblatt der Stadt Wien nach Bauvorhaben zu durchforschen, damit zusammenhängende Erhebungen und Besichtigungen bzw. Nachforschungen bezüglich den Baustellen sowie Grundbuchserhebungen, Vertragsprüfungen durchzuführen, gehandelt hätte.

Eine Vereinbarung kam somit nach außen hin nicht zum Ausdruck noch wurde ein klarer eindeutiger jeden Zweifel ausschließender Inhalt nachgewiesen. Aufzeichnungen diesbezüglich gibt es somit nicht. Selbst wenn einzelne Leistungen erbracht sein sollten, so lässt sich somit auf Grund der vorliegenden Belege und Ausführungen nicht erkennen, dass diese nach Art und Umfang ein Entgelt iH. eines Betrages von S°120.000,-- und S 204.400,-- rechtfertigen könnten. In freier Beweiswürdigung liegt eine fremdübliche Vorgangsweise bzw. fremdübliche Vertragsvereinbarung somit nicht vor. Auch in Hinblick auf den Zahlungsmodus ist auszuführen, dass eine fremdübliche Vorgangsweise (wie regelmäßige Zahlungen) nicht gewählt wurde, sondern erfolgte die Rechnungslegung für die Jahre 1996 und 1997 erst im Jahre 1998, in den Jahren 1996 und 1997 erfolgten lediglich Rückstellungen.

In Würdigung des gesamten Sachverhaltes ist somit davon auszugehen, dass ein echter Leistungsaustausch nicht nachgewiesen werden konnte und diese als Leistungsbeziehungen daher nicht anzuerkennen sind.

Ad Vermittlungsprovision Wohnhausanlage Y.Berg)

Am 28. Februar 1994 wurde für die Initiierung eines Statikauftrages der XXX beim Bauvorhaben Y.Berg eine Vermittlungsprovision an die Bw. von maximal S 600.000,-- (10 % des Nettoabrechnungsbetrages) vereinbart. Bereits im Wirtschaftsjahr 1998 wurde dieser Betrag gewinnmäßig rückgestellt und erst mit 1. Februar 2000 die Provision iHv. S 586.500,-- netto in Rechnung gestellt. Die Schlusshonorarnote über die Bauausführung wurde mit 29. Jänner 1999 iHv. S 5.865.000,-- gelegt und beträgt lt. Angaben im Zuge der mündlichen Berufungsverhandlung ca. 2% der Gesamtherstellungskosten der Gebäudeanlagen. Die Leistung wäre lt. Berufungseinwendungen im Jahre 1998 angefallen und daher auch in diesem Jahr bereits rückgestellt worden. Lt. Berufungseinwendung hat es sich dabei nicht nur um einen guten Tipp auf Grund guter Kontakte gehandelt, sondern hätte es sich um ein großes öffentliches Bauvorhaben gehandelt, welches oft jahrelange Wartefristen bis zur Endabrechnung erfordern würde. Der Alleingesellschafter Herr Ing.E(Vater) hätte auf Grund seiner langjährigen Tätigkeit von ca. 60 Jahren in der Branche viele Kontakte und daher die Akquisitionstätigkeit übernommen. Entgegen den Angaben der Bw. wurde jedoch der Akquisitionsaufwand als auch die Hochrechnung eines Stundensatzes auf den in Rechnung gestellten Gesamtbetrages nicht dargelegt.

Dazu ist auszuführen, dass lt. BP bei Umlegung des Honorarsatzes von S 800,-- auf das Geschäft rund 733 Stunden verrechnet hätten werden müssen und konnte weder durch Aufzeichnungen noch anderweitige Nachweise ein Akquisitionsaufwand in diesem Umfang glaubhaft gemacht werden. Auch konnten die strittigen Leistungen konkret nicht beschrieben werden. Im Zuge der Stellungnahme wurde die Bw. weiters auch auffordert, jene Personen bzw. öffentlichen Bedienstete, welche bei der Vermittlung des Projektes mitgearbeitet hätten zu nennen bzw. anderweitige Beweise vorzulegen. Dieser Aufforderung wurde bis dato nicht nachgekommen. Angemerkt wird, dass der Alleingesellschafter der Bw. zum Zeitpunkt der Vereinbarungen im Jahre 1994 im 86. Lebensjahr und im Jahre 2000 im 92. Lebensjahr stand. Im Rahmen der freien Beweiswürdigung ist auf Grund der vorliegenden Umstände somit insgesamt davon auszugehen, dass der Leistungsaustausch nicht glaubhaft und/bzw. auch nicht stattgefunden hat.

Dazu ist weiters auszuführen, dass im vorliegenden Fall darüber hinaus die Vorgangsweise der Bildung einer Rückstellung bzw. Sonstigen Verbindlichkeit bereits im Jahre 1998 als nicht zulässig zu beurteilen ist. Rückstellungen für Provisionsverpflichtungen sind nämlich grundsätzlich erst dann zulässig, wenn der Gewinn aus dem vermittelten Geschäft realisiert wird, maßgeblich ist somit nicht die Leistungserbringung (vgl. Quantschnigg-Schuch, ESt-HB, Tz 51 zu § 5). Angemerkt wird weiters, dass die Rechnungslegung an die Bw. erst mit 1. Februar 2000 erfolgte.

Ad Verdeckte Gewinnausschüttung)

Unter verdeckten Gewinnausschüttungen werden alle nicht ohne weiteres als Ausschüttung erkennbaren Vorteile (Zuwendungen) an die an einer Körperschaft unmittelbar oder mittelbar beteiligten Personen angesehen, die zu einer Gewinnminderung der Körperschaft führen und Dritten, der Körperschaft fremd gegenüberstehenden Personen nicht gewährt werden (vgl. VwGH 23.10.1997, 96/15/0117; 17.2.1988, 86/13/0174; 20.9.1983, 82/14/0273, 0274, 0283; Wiesner, Verdeckte Gewinnausschüttungen im Steuerrecht, SWK 1984, A I S. 167).

Die Zuwendung an den Anteilsinhaber kann aber auch darin gelegen sein, dass eine dem Anteilsinhaber nahe stehende Person begünstigt wird. Eine verdeckte Ausschüttung ist daher auch anzunehmen, wenn Dritte auf Grund ihres Naheverhältnisses zum Anteilsinhaber eine in der Anteilsinhaberschaft wurzelnde Zuwendung erhalten (vgl. Bauer-Quantschnigg-Schellmann-Werilly, Die Körperschaftsteuer, KStG 1988, § 8 Tz 42, S. 40).

Für das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung reicht es aus, wenn objektive Gesichtspunkte vorliegen, die auf eine subjektive Vorteilsgewährungsabsicht schließen lassen (vgl. VwGH 6.2.1990, 89/14/0034). Diese Absicht ist schlüssig aus den Umständen des betreffenden Falles abzuleiten, wenn sich der Gesellschafter einen Vorteil zuwendet und die

Bw. sich in der Folge einverstanden erklärt, in dem sie nichts unternimmt, um den erkannten Vorteil rückgängig zu machen (vgl. VwGH 10.12.1985, 85/14/0080).

Auch Miet- und Pachtverträge oder Lizenzverträge zwischen Gesellschafter und Gesellschaft bieten bei unangemessenen Entgeltvereinbarungen Anlass für die Annahme verdeckter Gewinnausschüttungen.

MietverhältnisAdr.2, Top 1)

Im vorliegenden Fall vermietete der Sohn als Einzelunternehmer und im Streitzeitraum Angestellter der Bw. die in seinem Eigentum stehende Liegenschaft Adr.2, Top 1 an die Bw., berücksichtigte jedoch andererseits die laufenden Kosten (Betriebskosten) in der eigenen Firma als Betriebsausgaben bezüglich ein Architekturbüro in Adr.2, Top 1. Lt. Berufungseinwendung hätte das Patent des Vaters für Fertigteilhäuser ein modernes Büro erfordert, die Tätigkeit wäre aber bedingt durch eine Krankheit des Vaters nicht sofort aufgenommen worden. Ein großes Firmenschild wäre jedoch angebracht und zum Zeitpunkt der BP vier Personen angestellt gewesen.

Dazu ist auszuführen, dass lt. Feststellungen der BP einerseits sämtliche vorgelegten Rechnungen der Bw. z.B. Honorarbelege, Rechnungsbelege und auch Telefonrechnungen einen Firmenstempel mit der Adresse Adr.1 aufweisen und auch andererseits von der Bw. im Prüfungszeitraum Personalaufwendungen iHv. lediglich S 300.000,-- bis S 400.000,-- berücksichtigt wurden. Lt. Angaben im Rahmen der mündlichen Verhandlung hätte die Bw. lediglich rund 110 m² als Büro bzw. Archiv sowie den Garten und die restlichen Räumlichkeiten der Sohn für die Einzelfirma genutzt, jedoch sei nicht mehr nachvollziehbar, welche Arbeitnehmer bei welcher Firma eingesetzt worden wären. Die Angaben sind somit widersprüchlich. Wenn die Tätigkeit lt. Angaben der Bw. bedingt durch eine Krankheit des Vaters nicht sofort aufgenommen werden konnte, rund 95% der Umsätze der Bw. im Prüfungs- und Streitzeitraum den Kranverleih betreffen, sämtliche Betriebskosten von der Einzelfirma des DI.G(Sohn) bezüglich Architekturbüro übernommen wurden, ist somit auf Grund des Sachverhaltes anzunehmen, dass das Büro im Prüfungszeitraum tatsächlich nicht von der Bw. sondern von der Einzelfirma des Sohnes verwendet wurde. Mieteinnahmen wurden darüber hinaus in der Einzelfirma des Sohnes zwar als Mieterträge bzw. Verrechnungskonto Mieterträge ausgewiesen, jedoch wurden die Mieterträge für die Jahre 1997 und 1998 iHv. S 389.760,- erst im Jahre 1998, d.h. entgegen der Vertragsvereinbarung erst im Nachhinein, verrechnet. Lt. Mietvertrag wäre der Mietzins im Voraus zu bezahlen gewesen.

Betreffend die Angemessenheit der Mietentgeltzahlung ist auszuführen, dass eine weitere Mietvereinbarung mit der Firma M. ebenfalls betreffend die Liegenschaft in Adr.2, Top 2 (1.

Stock) auf ein monatliches Mietentgelt von 72.000,-- brutto für rund 240 m² lautet und dies einer Mietzinsvereinbarung von S 300,- pro m² monatlich entspricht. Die Mietvereinbarung mit der Bw. betreffend das Büro in Adr.2, Top1 (Erdgeschoss) lautet dagegen auf einen jährlichen Mietzins von S 194.880,- für 203 m² (dies entspricht einem monatlichen Mietzins von S 80,- pro m²) wobei die laufenden Betriebsausgaben zudem von der Einzelfirma des Sohnes getragen wurden. Die Mietvereinbarung mit der Bw. wurde somit jedenfalls mit einer unangemessenen Entgeltvereinbarung getroffen. Im Rahmen der mündlichen Berufungsverhandlung wurde ausgeführt, dass der Vater lediglich rund 110 m² als Büro bzw. Archiv sowie den Garten und die restlichen Räumlichkeiten vom Sohn für die Einzelfirma genutzt hätte. Auch unter Berücksichtigung dieser Umstände ergibt sich jedoch ein nicht fremdüblicher monatlicher Mietzins von lediglich S 160,- pro m² Nutzfläche.

In freier Beweiswürdigung spricht somit die gesamte Vorgangsweise weder für eine fremdübliche Vereinbarung noch für das tatsächliche Wirksamwerden des Mietvertrages. Die Vertragsvereinbarung ist somit dem Grunde nach steuerlich nicht anzuerkennen.

Zur Einwendung, dass der Beurteilung in Hinblick auf die Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes vom 10. Juli 1996, Zl. 95/15/0181 widersprochen würde, ist auszuführen, dass im vorliegenden Fall sehr wohl ein Naheverhältnis zwischen dem Gesellschafter der Bw. und dem Einzelunternehmer und Angestellten bzw. späteren Geschäftsführer (nämlich Vater und Sohn) vorliegt. Auch hindert die zivilrechtliche Wirksamkeit eines Mietvertrages nicht die Anwendung und Nichtanerkennung im Rahmen des Fremdvergleiches. Die Mietaufwendungen sind als verdeckte Gewinnausschüttung der Bw. zu beurteilen.

Angemerkt wird, dass Feststellung betreffend Beratungsleistungen lt. Tz 20b sowie die verdeckte Gewinnausschüttung im Rahmen des Prüfungsverfahrens versehentlich im Jahre 1999 statt 1998 berücksichtigt bzw. angesetzt wurden. Diesbezüglich sind die Bescheide betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 1999 sowie Körperschaftsteuer für die Jahre 1998 und 1999 abzuändern und der Kapitalertragsteuerbescheid für das Jahr 1999 aufzuheben.

Der Berufung war daher insgesamt teilweise Folge zu geben.

Beilage: 6 Berechnungsblätter (€, S)

Wien, am 27. Juni 2007