



GZ. RV/1483-L/10,
miterledigt RV/1484-L/10,
RV/1485-L/10, RV/0585-L/13

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden HR Dr. Michael Mandlmayr und die weiteren Mitglieder HR Hans-Peter Hartl, KommR Ing. Günther Pitsch und Mag. Franz Gall über die Berufung des Bw., vom 28. April 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes Kirchdorf Perg Steyr, vertreten durch Mag. Ulrich Petrag, vom 27. März 2008 betreffend Umsatzsteuer 2004, Einkommensteuer und Anspruchszinsen für die Jahre 2003 und 2004 nach der am 23. Mai 2013 in 4010 Linz, Bahnhofplatz 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung betreffend die Einkommensteuer 2003 und die Anspruchszinsen 2003 und 2004 wird als unbegründet abgewiesen. Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Der Berufung betreffend die Umsatzsteuer und Einkommensteuer 2004 wird stattgegeben. Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (in der Folge kurz Bw) war **zunächst** als **Einzelunternehmer** (Branche) tätig.

Im Jahr **2000 errichtete der Bw** im Industriegebiet auf dem Grundstück Nr. 1/5 und 1/6 EZ x Grundbuch y des Grundstückskäufer **eine Lagerhalle mit angebautem Bürotrakt**

(30,46m x 11,36m). Dieses Gebäude auf fremden Grund (Superädifikat) nutzte der Bw zunächst für gewerbliche Zwecke seines Einzelunternehmens.

Im Jahr **2001** wurde die B-GmbH von der Mutter des Bw als Alleingesellschafterin (100%) gegründet und der Bw übernahm die Funktion des Geschäftsführers.

Mit **1. Jänner 2003** stellte der Bw seine Tätigkeit als Einzelunternehmer ein und vermietete das entnommene eben genannte **Gebäude** an die B-GmbH . Die **Entnahme in das Privatvermögen** wurde seitens des Bw zum 1.1.2003 mit dem Buchwert von 54.863,00 € angesetzt. Der Buchwert setzt sich lt. Anlagenverzeichnis zusammen aus:

Inv.Nr. 1 Halle 40.891,73 €, Inv.Nr. 2 Halle 12.283,27 € und Inv.Nr. 3 Dachisolation 1.688,00 €.

Durch einen **Brand in der Nacht vom 11. auf den 12. Juni 2004** wurde das gegenständliche Gebäude zerstört.

Auf Grund eines **Lokalaugenscheins am 15. Juni 2004** erstellte der **Sachverständige** Ing. SV am 27. Juni 2004 ein **Schadensgutachten** und wurde der Bw am 16. August 2004 von der Versicherung mit 201.044,31 € abgefunden.

Mit Kaufvertrag vom 23. Juli 2004 erwarb der Bw das Grundstück Nr. 1/5 und 1/6 EZ x im Gesamtausmaß von 3.000m² um 65.405,00 € von Grundstückskäufer.

Am **28. Dezember 2004** brachte der Bw mit FinanzOnline elektronisch die **Einkommensteuererklärung** für das Jahr **2003** ein und erklärte Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 11.842,11 € und aus Vermietung und Verpachtung von zwei verschiedenen Objekten in Höhe von insgesamt 8.823,19 €, wovon Einnahmen von 12.000,00 € und eine AfA von 1.426,52 € auf das oben genannte Objekt im Industriegebiet entfielen.

Mit **Einkommensteuerbescheid 2003** vom **1. März 2005** wurde der Bw zunächst erklärungskgemäß veranlagt und ihm Einkommensteuer in Höhe von 4.212,38 € vorgeschrieben.

Am **21. März 2006** brachte der Bw mit FinanzOnline elektronisch die Abgabenerklärungen für das Jahr 2004 ein. In der **Einkommensteuererklärung 2004** erklärte der Bw neben Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit auch solche aus Gewerbebetrieb in Höhe von 0,03 € und negative aus Vermietung und Verpachtung von zwei verschiedenen Objekten in Höhe von insgesamt -2.972,18 €, wovon Einnahmen von 12.000,00 € und eine AfA von 1.981,33 € auf das oben genannte Objekt im Industriegebiet entfielen.

In der **Umsatzsteuererklärung 2004** wies der Bw eine Bemessungsgrundlage von 213.429,06 € aus, wovon 205.323,40 € dem Normalsteuersatz von 20% unterworfen wurden.

Mit **Bescheiden vom 22. März 2006** wurde der Bw zunächst auch für das Jahr **2004** erklärungsgemäß zur **Umsatzsteuer und Einkommensteuer** veranlagt.

Am 30. August 2007 wurde dem Bw eine **Betriebsprüfung der Jahre 2003 bis 2005** angekündigt, am 14. September 2007 wurde diese begonnen. Bei einer persönlichen Vorsprache des Bw beim Finanzamt am 25. September 2007 ging es auch um die die Entnahme des Betriebsgebäudes in das Privatvermögen des Bw und die Versicherungsentschädigung auf Grund des Brandes. Dabei führte der Bw Eigenleistungen an. In einem Telefonat des Betriebsprüfers vom 27 September 2007 wurde vom Bw ua. der Mietvertrag betreffend das Firmengebäude angefordert. Hierauf wurde seitens des Bw mit Telefax am 3. Oktober 2007 dem Finanzamt der ab 1. Jänner 2005 geltende Mietvertrag zwischen dem Bw und der B-GmbH übermittelt.

Eine mit 16.07.2003 datierte Vereinbarung hat der Bw dem Betriebsprüfer im Dezember 2007 übermittelt (E-Mail des Bw vom 3. Dezember 2003).

Im Zuge der Betriebsprüfung betreffend die Jahre 2003 bis 2005 wurden im **Besprechungsprogramm vom 11. Februar 2008** sinngemäß im Wesentlichen folgende Feststellungen hinsichtlich der im gegenständlichen Berufungsverfahren strittigen beiden Punkte getroffen:

Tz 1 Entnahme Firmenhalle im Industriegebiet per **1.1.2003:**

Im Zuge der Betriebsveräußerung per 1.1.2003 an die B-GmbH wurde die Firmenhalle in das Privatvermögen übernommen. Die Restbuchwerte lt. Kto. 210 Betriebsgebäude von 54.863,00 € und Kto. 270 Grundstückseinrichtungen von 6.035,71 € wurden als steuerlicher Entnahmewert zugrunde gelegt, womit eine Aufdeckung stiller Reserven unterblieb, obwohl gem. § 6 Z 4 EStG Entnahmen mit dem Teilwert (§12 BewG) anzusetzen seien, den ein Erwerber des ganzen Betriebes im Rahmen des Gesamtkaufpreises für das einzelne Wirtschaftsgut bei Annahme der Betriebsfortführung ansetzen würde.

Der Bw habe die in das Privatvermögen übernommene Firmenhalle an die Käuferin des Betriebes (B-GmbH) vermietet und ab 2003 daraus unter Ansatz der genannten Buchwerte als Anschaffungskosten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erklärt.

Am 12. Juni 2004 sei dieses Objekt durch einen Brand soweit beschädigt worden, dass lt. Schadensgutachten des Sachverständigen Ing. SV am Gebäude ein Totalschaden entstand. Der Wert des Objektes wurde in diesem Gutachten mit ca. netto 201.000,00 € ermittelt.

Diesen Wert hätte auch der Erwerber des ganzen Betriebes per 1.1.2003 für dieses Objekt bezahlen müssen. Die Differenz des bisherigen Entnahmewertes lt. Kto. 210 von 54.863,00 € und dem steuerlich relevanten Ansatz der Entnahme mit dem Teilwert lt. Gutachten von 201.000,00 € von 146.137,00 € sei als aufgedeckte stille Reserve in der Mehr-Weniger-Rechnung 2003 dem Gewinn aus Gewerbebetrieb zuzurechnen.

Tz 2 Ablösezahlung durch die Fa. B-GmbH 2004:

Entsprechend einer Vereinbarung zwischen der B-GmbH als Mieterin und dem Bw als Vermieter vom 16. Juli 2003 habe der Bw als Vermieter verschiedene Verbesserungsarbeiten am Gebäude durchzuführen. Die Mieterin werde für diese Arbeiten eine Gebäudeversicherung zugunsten des Vermieters in der Höhe von 75.000,00 € eindecken bzw. dem Vermieter (Bw) mit der genannten Summe im Schadensfall haften.

Der Betriebsprüfer forderte den Bw in diesem Zusammenhang auf, bekanntzugeben, wo diese Verbesserungsarbeiten in den steuerlichen Aufzeichnungen aufscheinen bzw die diesbezüglichen Rechnungen vorzulegen.

Der Schadensfall (Hinweis auf Tz 1) sei im Jahr 2004 eingetreten. Da die Mieterin keine Gebäudeversicherung abgeschlossen hat, sei es 2004 zur Auszahlung des Betrages von 63.000,00 € an den Vermieter (Bw) gekommen.

Insgesamt sei lt. Schadensgutachten der Wert des Objektes etwa ident mit der tatsächlichen Versicherungsleistung ermittelt worden. Eine Abgeltung des hier behandelten Brandschadens sei daher bereits durch die Versicherungsleistung vorweggenommen bzw. miteinbezogen worden.

Der Zahlung der Mieterin von 63.000,00 € liege daher kein Schadenersatz zugrunde, weil der Schaden bereits durch die Versicherungsleistung abgedeckt sei. Die Zahlung stelle deshalb 2004 beim Bw als Vermieter Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung dar.

In der **Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 4. März 2008** wurde dazu sinngemäß im Wesentlichen Folgendes ausgeführt:

Tz 1 Entnahme Firmenhalle im Industriegebiet per 1.1.2003

Das Gebäude sei Ende 1999 bis Jänner 2000 errichtet und mit 1.1.2003 aus dem Betriebsvermögen entnommen worden. Lt. Bw könne man das vorliegende Schadensgutachten vom 27. Juni 2004 und das heute vorgelegte Bewertungsgutachten vom 15. September 2004 für die Beurteilung des Entnahmewertes nicht heranziehen, weil er nach dem 1.1.2003 umfangreiche Einbauten und Verbesserungen vorgenommen habe, die wertmäßig in den vorgelegten Gutachten enthalten seien.

Über die vorgenommenen Einbauten und Verbesserungsmaßnahmen existierten keine Unterlagen mehr, weil diese dem Brand zum Opfer gefallen seien. Der Bw gibt an, dass es

Belege über die durchgeführten Arbeiten gegeben habe, berichtet dies dann dahingehend, dass es derartige Belege nicht gegeben habe. Die Aussage sei so gemeint gewesen, dass Belege beim Verkäufer der verwendeten Waren existierten. Auf die Frage wo genau der Bw eingekauft habe, gab der Bw an:

Neue Rigipsplatten: 4 bis 5 Paletten, 700-800 m² samt Staffeln, Deckenabhängiger und Gips

Lieferant: Lieferer, W Markt, genauere Daten unbekannt. Es seien 2.500,00 € am 28. Jänner 2003 bezahlt worden. Ein Beleg hierüber werde nachgereicht.

Weitere Materialien seien nicht zugekauft worden.

Im vorderen Teil der Halle seien Zwischenwände gesetzt worden und daraus folgende Räume entstanden: 3 Büroräume, Besprechungsraum

Der Sanitärbereich sei im OG gewesen, im EG ein abgetrennter Werkstättenbereich

Befragt, ob die Halle auch isoliert worden sei, gibt der Bw abweichend von der vorigen

Antwort an, er habe von Herrn Lieferer auch Isoliermaterial gekauft. Einen Teil des Isoliermaterials habe der Bw selbst besessen und einen weiteren Teil von jemand gekauft, dessen Namen er nicht mehr wisse.

Das Material sei zur Gänze vom Bw selbst verarbeitet worden, was (über Frage) bis etwa Ende April 2003 gedauert habe.

Zur Frage, ob er die Zustimmung zur Anforderung des gesamten Schadensaktes von der Versicherung durch die Finanzverwaltung erteile, erbat der Bw Bedenkzeit.

Die behauptete Wertsteigerung zwischen versicherungstechnischem Wert und Entnahmewert resultiere nach Ansicht des Bw aus einer zu hoch gegriffenen Schätzung des Versicherungsunternehmens.

Der Betriebsprüfer schätzte den Entnahmewert der Liegenschaft unter Beachtung des Umstandes, dass zwischen Entnahme und Datum des Schadensgutachtens noch Investitionen getätigt wurden und das Schadensgutachten von einem Neuwert des Gebäudes ausgeht, mit 150.000,00 €. Dazu erbat sich der Bw ebenfalls Bedenkzeit.

Tz 2 **Ablösezahlung** durch die Fa. B-GmbH **2004**

Nach Ansicht der Betriebsprüfung liege keine Entschädigungszahlung für Substanzminderung vor, sondern Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung.

Im **Betriebsprüfungsbericht vom 25. März 2008** wurden jeweils nach Verweis auf das Besprechungsprogramm und die Niederschrift über die Schlussbesprechung im Wesentlichen folgende Feststellungen getroffen:

Tz 1 **Entnahme Firmenhalle** im Industriegebiet per **1.1.2003**

Die nach der Schlussbesprechung eingelangten Unterlagen ergäben keine Hinweise darauf, dass die anlässlich der Schlussbesprechung vorgenommene Schätzung des Entnahmewertes mit 150.000,00 € unrichtig wäre.

Die vom Bw vorgelegte Auflistung möglicher Kosten nachträglicher Einbauten stellten eine Behauptung dar, sei aber durch nichts belegt.

Durch die Schätzung seitens der Bp von Kosten "nachträglicher Einbauten durch den Bw" erscheine diese Argumentation ausreichend berücksichtigt.

Die vorgelegte Berechnung möglichen Aufwandes für Abbruch- und Entsorgungskosten sei bei der Schätzung nicht zu berücksichtigen, weil diese Kosten im von der Bp herangezogenen Wert des Gebäudes resultierend aus dem Schadensgutachten Ing. SV nicht enthalten seien und keinen Einfluss auf den Entnahmewert haben könnten.

Die durch die Entnahme aufgedeckten stillen Reserven von 95.137,00 € (geschätzter Entnahmewert lt. Bp 150.000,00 € abzüglich Buchwert von 54.863,00 €) werden in der Mehr-Weniger Rechnung zugerechnet.

Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb 2003 erhöhen sich dadurch von bisher 11.842,11 € um 95.137,00 € zuzüglich eines nicht strittigen Betrages von 41.000,00 € (Tz 3: Von der GmbH übernommene Verbindlichkeit) auf 147.979,11 €.

Tz 2 **Ablösezahlung** durch die Fa. B-GmbH **2004**

Brutto zu 20% USt 63.000,00 € = netto 52.500,00 €

Mit **Bescheiden** gemäß § 303 Abs. 4 BAO nahm das Finanzamt unter Hinweis auf die Feststellungen der Betriebsprüfung in Bericht und Niederschrift das Verfahren wieder auf und erließ am **27. März 2008** neue Sachbescheide betreffend die **Einkommensteuer 2003 und 2004** sowie die **Umsatzsteuer 2004** und setzte **Anspruchszinsen 2003** (Bemessungsgrundlage 65.188,05 €) von 9.537,67 € **und 2004** (Bemessungsgrundlage 22.094,52 €) von 2.466,53 € fest.

Über FinanzOnline erhob der Abgabepflichtige am **28. April 2008** elektronisch **Berufung** gegen die am 31. März 2008 zugestellten Bescheide betreffend die **Einkommensteuer und Anspruchszinsen für die Jahre 2003 und 2004 sowie Umsatzsteuer 2004**, beantragte die Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem Senat und führte das Rechtsmittel mit Telefax vom selben Tag wie folgt aus:

Tz 1 **Entnahme Firmenhalle** zum **1.1.2003**

Der Wert der Firmenhalle zum Stichtag 1.1.2003 habe exakt dem in der Steuererklärung 2003 aufgenommenen Wert entsprochen. Durch Einbauten des Bw nach dem 1.1.2003 habe sich der Wert massiv erhöht. Diese Werterhöhung sei aber im Zeitraum der Erzielung von

Einkünften aus Vermietung und Verpachtung erfolgt und falle daher nicht unter den Titel Entnahme aus dem Betriebsvermögen. Daher werde beantragt, die Entnahme mit den in der Steuererklärung angesetzten Werten zu erfassen. Die dem Finanzamt bereits am 18. März 2008 übermittelte Stellungnahme mit Aufzählung der Einbauten liege der Berufung nochmals bei.

Tz 2 "**Ablösezahlungen**" durch die Fa. B-GmbH 2004

Bei den Zahlungen der B-GmbH 2004 handle es sich um Schadenersatzleistungen im Sinne von Entschädigungen für Wertminderungen des Bestandsobjektes. Laut Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 19.09.1989, 89/14/0107) unterlägen diese Entschädigungen nicht der Einkommensteuer. Es werde daher beantragt, diese Schadenersatzleistung nicht als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu werten.

Die Zahlung als Schadenersatz sei mangels Leistungsaustausches auch nicht umsatzsteuerbar.

Am 18. Oktober 2010 wurden dem Bw die **Berufungsvorentscheidungen vom 13. und 14. Oktober 2010** betreffend die **Einkommensteuer und Anspruchszinsen 2003 und 2004** sowie **Umsatzsteuer 2004** zugestellt, mit denen sich die Einkommensteuer 2003 durch Erhöhung des Entnahmewertes um 38.000,00 € auf 88.115,28 € (bisher 69.400,43 €) erhöhte, 2004 durch die Erhöhung der AfA um 285,00 € auf 20.306,76 € (bisher 20.449,26 €) verminderte, während die Umsatzsteuer 2004 unverändert (44.280,43 €) blieb.

Die Berufung richtet sich gegen die Höhe des Ansatzes des Entnahmewertes Firmenhalle, die zum Stichtag 1.1.2003 in das Privatvermögen übernommen wurde und weiters gegen den Ansatz der Ablösezahlung durch die Fa. B-GmbH im Jahr 2004.

Die Firmenhalle wurde auf dem Grundstück Nr. 1/5 und 1/6 EZ x Grundbuch y als Superädifikat errichtet und für gewerbliche Zwecke (Fahrzeughandel) des Einzelunternehmens genutzt. Mit 1.1.2003 wurde die Tätigkeit des Einzelunternehmens eingestellt. Die Firmenhalle wurde an die B-GmbH vermietet, die den Fahrzeughandel weiterhin betrieb.

Geschäftsführer der B-GmbH war bis Dezember 2003 (Zusatz der Berufungsbehörde: 2004 lt. Firmenbuch) der Bw.

Die Grundstücke Nr. 1/5 und 1/6 gehörten Grundstückskäufer von dem die Grundstücke vom Bw mit Kaufvertrag vom 23. Juli 2004 erworben wurden.

Die Errichtung der Halle auf fremden Grund und Boden wurde dem zuständigen Finanzamt nicht angezeigt. Daher wurde auch kein Einheitswert für das Gebäude festgestellt.

Die Firmenhalle wurde zum 1.1.2003 mit dem Buchwert von 54.863,00 € in das Privatvermögen entnommen. Der Buchwert setzt sich lt. Anlagenverzeichnis zusammen aus: Inv.Nr. 1 Halle 40.891,73 €, Inv.Nr. 2 Halle 12.283,27 € und Inv.Nr. 3 Dachisolation 1.688,00 €.

Vom Finanzamt wurde gem. § 6 Z. 4 EStG 1988 der Teilwert zum Zeitpunkt der Entnahme angesetzt. Als Grundlage für die Schätzung des Entnahmewertes diente ein Gutachten des Sachverständigen Ing. SV vom 27. Juni 2004, das nach einem Brandschaden der Halle für

Zwecke der Feuerversicherung angefertigt worden war und zu einem Neubauwert zum Zeitpunkt des Brandes am 12.6.2004 von 209.677,00 € kam.

Im Prüfungsverfahren wurde geltend gemacht, dass der Bw nach der Entnahme der Halle in das Privatvermögen im Herbst 2003 erhebliche Verbesserungen durchgeführt habe und somit die Wertsteigerung nach dem Entnahmezeitpunkt erfolgt sei.

Nach den Ausführungen in der Stellungnahme der Betriebsprüfung haben sich aus den steuerlichen Aufzeichnungen keine Anhaltspunkte für die behauptete Wertsteigerung nach der Entnahme der Halle in das Privatvermögen ergeben und weil die Belege - so überhaupt welche vorhanden waren - dem Brand zum Opfer gefallen sein sollen wurde der Bw am 4. März 2008 niederschriftlich befragt. Der Bw gab damals an, etwa 4 bis 5 Paletten Rigipsplatten, das entspräche etwa 700 - 800 m², von einem gewissen Herrn Lieferer aus W (Näheres war ihm nicht bekannt) um einen Preis von etwa € 2 500,-- sowie Isoliermaterial gekauft zu haben. Weitere Isoliermaterialien hätte er selbst besessen und auch von einer Person, welche er nicht nennen konnte, zugekauft.

Aus diesen Materialien seien drei Büroräume, ein Besprechungsraum sowie ein Sanitärbereich entstanden. Dazu sei die gesamte Halle isoliert worden. Als Zeitraum der Durchführung der Arbeiten gab der Bw nun das Frühjahr 2003 an.

Mit **Schreiben** vom **18. März 2008** übermittelte der **Bw** dem Finanzamt eine **Auflistung** von **Einbauarbeiten**, die den Wert dieser Maßnahmen mit 163 482,00 € beziffert, und beantragte, auch Abbruch- und Aufräumkosten in die Neuberechnung des Entnahmewertes miteinzubeziehen. Unter Einbeziehung der Maßnahmen, Abbruch- und Aufräumkosten würde sich ein Gebäudewert zum Entnahmezeitpunkt von etwa 9.000,00 € ergeben.

Diesen Behauptungen des Bw entgegnete das Finanzamt in der

Berufungsvorentscheidung sinngemäß im Wesentlichen Folgendes:

Abgesehen davon, dass Kosten für Abbruch und Aufräumung im zugrundliegenden Schätzungsgutachten des Sachverständigen überhaupt nicht enthalten sind, wäre dieser Wert wohl kaum ein realistischer Teilwert für eine Halle dieses Ausmaßes.

Die vorgelegte Aufstellung stimme auch mit der gleichzeitig vorgelegten Schätzung der Abbruch- und Aufräumkosten des Sachverständigen nicht überein und verliere schon dadurch an Glaubwürdigkeit. So sei angeblich im Bürotrakt eine Deckenkonstruktion aus Trapezblech im Ausmaß von 140 m² hergestellt worden. Der Sachverständige veranschlage für das Abstemmen der vorhandenen Betondecke einen Betrag von 2.660,00 €. Angeblich seien zwei Stiegenanlagen eingebaut worden. Zum Zeitpunkt des Brandes sei im Objekt, wie sich aus der niederschriftlichen Befragung des Sachverständigen ergebe, allerdings nur eine solche Anlage vorhanden gewesen, Während der Bw Zwischenwände und Decken aus Rigips im Ausmaß von zumindest 660 m² hergestellt und Isoliermaterial für 850 m² eingebaut haben will, geht der Sachverständige von einer abzutragenden Fläche von 406 m² aus.

Der Bw behauptet, zumindest einen großen Teil der Halle isoliert zu haben und legt als Nachweis dafür Bestätigungen vor, welche belegen, dass er solche Materialien aus Abbruchhäusern zumindest besessen hat.

In einer mit der Mieterin der Halle, der B-GmbH, getroffenen Vereinbarung ist von einer Wärmedämmung im Lagerbereich der Halle im Ausmaß von 20 cm sowie einer Dämmung der Decke des Bürotraktes von 30 cm die Rede. Wie sich aus dem Finanzamt vorliegenden Fotos, die vom Versicherungsunternehmen nach dem Brand aufgenommen worden sind und auch aus dem Gutachten des Sachverständigen vom 27. Juni 2004 zweifelsfrei ergebet, habe es

eine Wärmedämmung im Lagerbereich überhaupt nicht und im Bürobereich lediglich in einer Stärke von 10 cm gegeben.

Nach der vorgelegten "Stellungnahme zu den Einbauten des Bw nach Übernahme des Gebäudes in das Privatvermögen" wären folgende Einbauten neu hergestellt worden:

Deckenkonstruktion samt Isolierung und Hängedekke zwischen EG und OG; 140 m²

Ständerwände EG und OG: 520 m²

Verfliesung Bürotrakt EG: 35 m²

Verfliesung Sanitärbereich EG: 35 m²

Bodenkonstruktion OG: 140 m²

Stiegenanlage Bürotrakt

Stiegenanlage Lager

Sanitär- und Elektroinstallation EG und OG

Wärmedämmung Büro und Lagertrakt; 405 m² + 850 m²

Sämtliche Fensterbänke und Innentüren

Eingangstüre

Heizraum samt Heizanlage

Nach dieser Aufstellung sollen sämtliche mit dem Bürobetrieb zusammenhängenden Einbauten erst nach Entnahme des Gebäudes in das Privatvermögen vorgenommen worden sein.

Dagegen spreche nach Ansicht des Finanzamtes, dass der Bw die Halle seit deren Errichtung als Standort für seinen Gewerbebetrieb verwendet habe und der Bw jedenfalls Bedarf an Büro und Sanitärräumlichkeiten gehabt habe.

Auch aus der Aktenlage ergebe sich dass im Jahr 2000 Eigenleistungen im Zusammenhang mit dieser Halle im Wert von € 16.021,00 € sowie im Jahr 2002 Aufwendungen für eine Dachisolation im Wert von € 1 908,00 € investiert worden sind. Weitere Investitionen, vor allem solche ab dem Jahr 2003 seien weder aus dem Anlagenverzeichnis noch aus der Überschussermittlung ersichtlich.

Der Bw habe am Tag der Schlussbesprechung ein Schreiben übergeben, in dem er unter anderem angibt, in dem Gebäude sei eine Isolierung mit Dampfsperre und Zwischenwandendämmung eingebaut worden, die genau der Vereinbarung zwischen ihm und der B-GmbH entsprochen hätten. In dieser mit 16. Juli 2003 datierten Vereinbarung sei ausgeführt, dass die bestehende Heizanlage (Öl Etagenheizung) durch eine moderne effiziente Heizanlage mit Öl Zentralheizungskessel ersetzt werden sollte sowie die gesamte Lagerhalle mit einer Dampfsperre und einer Zwischensparrendämmung mit einer Isolierstärke von 20 cm ausgestattet sowie am Bürotrakt eine 30 cm starke Wärmedämmung samt Dampfsperre über der Obergeschossdecke angebracht werden solle. Weiters sollte die Lagerhalle mit einer neuen Beleuchtungsanlage ausgestattet und eine zweigeschossige Stiegenanlage im Bereich des Heizraumes eingebaut werden.

Wie sich aus dem Schadensgutachten des Sachverständigen vom 27. Juni 2004 und den vorliegenden Fotos des Versicherungsunternehmens zweifelsfrei ergebe, sei weder eine zweigeschossige Stiegenanlage noch eine Wärmeisolierung in diesem Ausmaß vorhanden gewesen.

Dass die sich im Gebäude befindliche Zentralheizungsanlage tatsächlich erst im Jahr 2003 eingebaut worden wäre, sei bisher weder belegt worden, noch sei dies wahrscheinlich, weil die Halle auch schon vor dem Entnahmezeitpunkt beheizt haben werden müssen.

Der Umstand allein, dass der Bw aus Abrisshäusern bzw. einer Abrisshalle Materialien für eine Heizungsanlage zusammengetragen habe, beweise noch nicht, dass diese nach dem Entnahmezeitpunkt tatsächlich in die Halle eingebaut bzw. nicht anderweitig verwendet

worden sind. In diesem Zusammenhang werde angemerkt, dass der Bw ursprünglich angegeben habe, die Materialien aus der Abrisshalle würden aus dem Jahr 2000 stammen (Hinweis auf die Vereinbarung des Bw mit der B-GmbH vom 16. Juli 2003), der Bw nach der Schlussbesprechung hingegen eine Bestätigung eines Herrn Name+Adresse, vorgelegt habe, in der dieser die Übergabe der Materialien mit Ende Dezember 2003 bestätigt habe. In dieser Bestätigung sei unter anderem von der kostenlosen Übergabe einer kompletten Öl-Zentralheizungsanlage zur Entsorgung die Rede. Der Sachverständige habe den Wert der zum Brandzeitpunkt im Gebäude vorhandenen Zentralheizungsanlage mit € 19.300,00 € beziffert. Es erscheine nicht schlüssig, dass jemand einem anderen eine moderne effiziente Heizungsanlage von doch beträchtlichem Wert schenke. Es sei vielmehr davon auszugehen, dass es sich tatsächlich um Altmaterial geringen Wertes gehandelt habe, das teilweise verwendbar gewesen sei. Der Einbau der Anlage müsse aber schon vor dem Jahr 2003 erfolgt sein, weil sie schon vorher benötigt worden sei. In der Bilanz des Jahres 2003 seien jedenfalls Eigenleistungen bilanziert worden, die mit der Halle im Zusammenhang stehen.

Laut Stellungnahme der Betriebsprüfung spreche bei Würdigung des Sachverhaltes mehr dafür, dass sich die Halle zum Zeitpunkt der Entnahme in das Privatvermögen (Zusatz der Rechtsmittelbehörde: 1. Jänner 2003) in dem im Gutachten des Sachverständigen vom 27. Juni 2004 beschriebenen Zustand befunden hat, als Anhaltspunkte dafür vorlägen, die eine erst nach der Entnahme erfolgte Wertsteigerung im behaupteten Umfang glaubhaft machen würden.

Alleine der Umstand, dass das Gebäude bereits nach dessen Errichtung im Jahr 2000 zu einer Versicherungssumme von etwa 200 000,00 € versichert wurde, untermauere diese Annahme und spreche gegen den vom Bw behaupteten tatsächlichen Wert von nur 70.000,00 €.

Der Bw habe die von ihm angeblich vorgenommenen Verbesserungsarbeiten in der Vereinbarung mit der B-GmbH vom 16. März 2004 mit 75 000,00 € beziffert, behaupte nun hingegen, sie hätten einen Wert von € 163 482,-- ausgemacht.

Außer den in sich widersprüchlichen Behauptungen und Aussagen des Bw gebe es keine nachvollziehbaren Unterlagen oder Fakten, die einen anderen Schluss zulassen würden.

Umgekehrt gebe es Behauptungen des Bw, die sich bei Überprüfung nachweislich als unrichtig herausgestellt haben, wie etwa die schriftliche Behauptung einer Vereinbarung mit dem Sachverständigen (anlässlich der Schlussbesprechung übergebenes Schreiben), wonach dieser die Gebäudeisolierung nicht in das Gutachten aufnehmen sollte, um eine Unterversicherung zu vermeiden. Der Sachverständige hat eine derartige vom Bw behauptete Vereinbarung in der Niederschrift vom 16. Mai 2008 ausdrücklich in Abrede gestellt. Das Isoliermaterial ist auch auf den vorliegenden Fotos nicht ersichtlich obwohl dies trotz Brandes der Fall sein müsste.

Die Außenprüfung habe den Entnahmewert auf Basis des Neuherstellungswertes lt. Gutachten des Sachverständigen durch Berücksichtigung etwaiger nach dem Zeitpunkt der Entnahme stattgefundenen Wertsteigerungen und des Alters der Halle durch einen Abschlag von 59.677,00 € ermittelt.

Dieser Abschlag erscheine auch nach den Ausführungen in der Stellungnahme der Außenprüfung auf Grund der im Berufungsverfahren neu hervorgekommenen Beweismittel als zu hoch gegriffen, weil wegen der oben angeführten Gründe davon ausgegangen werden müsse, dass nach der Entnahme der Halle ins Privatvermögen keine wesentlichen Einbauten in die Halle vorgenommen worden sind.

In der Berufungsvorentscheidung werde deshalb dem Vorschlag auf Berichtigung der Schätzung des Entnahmewertes lt. Außenprüfung gefolgt:

Neuherstellungskosten der Halle zum 12.6.2004 lt. Gutachten	209.677,00 €
Abschlag wegen Alters (5 Jahre, techn. LD 40 Jahre)	-26.209,00 €

Zuschlag wegen Teilwertes (Aufschließungskosten, GrESt)	15.000,00 €
Geschätzte Investitionen 2003	<u>-10.000,00 €</u>
Teilwert zum 1.1.2003	188.468,00 €
gerundet	188.000,00 €

Entnahmen seien wie bereits erwähnt gem. § 6 Z 4 EStG 1988 mit dem Teilwert anzusetzen. Der Teilwert liege regelmäßig höher als der Verkehrswert, weil er einen Zusammenhangswert mit einem lebenden Betrieb darstelle. Der Aufschlag werde durch die ersparten Grunderwerbsteuerbeträge, Verwaltungsgebühren und die Aufschließungskosten begründet, die mit € 15.000,-- geschätzt worden seien.

Weil Investitionen in das Vermietungsobjekt nach dem Entnahmezeitpunkt nicht ausgeschlossen werden könnten, sei dafür ein Abschlag von 10.000,00 € zum Ansatz gebracht worden.

	bisher Bp	neu - BVE
geschätzter Entnahmewert	150.000,00 €	188.000,00 €
erklärt (Buchwert)	<u>-54.863,00 €</u>	<u>-54.863,00 €</u>
Gewinnerhöhung (stille Reserven)	95.137,00 €	133.137,00 €
weitere Gewinnerhöhung mit BVE		38.000,00 €
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	147.979,11 €	185.979,11 €

Änderung der AfA des Betriebsgebäudes für die Jahre 2003 bis zum Brand Mitte 2004:

Berechnungsgrundlage 188 000,-- x 1,5% = 2 820,00 € (1/2= 1.410,00 €)

AfA	bisher Bp	neu – BVE	Differenz
2003	2.250,00 €	2.820,00 €	570,00 €
2004 (01-06)	1.125,00 €	1.410,00 €	285,00 €

V+V Industriegebiet	bisher Bp	neu – BVE	Differenz
Einnahmenüberschuss 2003	7.148,40 €	6.578,40 €	570,00 €
Werbungskostenüberschuss 2004	-3.929,77 €	-4.214,77 €	285,00 €

Die Berufung richtet sich auch gegen die Versteuerung der Ablösezahlungen der Fa. B-GmbH .

Dazu wird in der Stellungnahme der Außenprüfung ausgeführt:

Im Jahr 2004 wurde eine Überweisung der B-GmbH an den Bw von 264.044,31 € festgestellt. Nach Auskunft des Bw handelte es sich hier um die Versicherungsentschädigung von

201.044,31 €, die vom Versicherer auf ein Konto der B-GmbH überwiesen wurde sowie um eine "Schadenersatzleistung" aufgrund einer Vereinbarung mit der B-GmbH von 63.000,00 €. Diese Vereinbarung gehe von einem Wert der zu versichernden Verbesserungsmaßnahmen und Einbauten von 75.000,00 € aus.

Warum diese "Schadenersatzleistung" schließlich um 12.000,00 € unter der vereinbarten Summe lag, habe nicht geklärt werden können.

Das Finanzamt könne in der Zahlung von 63.000,00 € keine Schadenersatzleistung erkennen, weil ein Schaden dieser Größenordnung beim (Bw als) Vermieter des Gebäudes nicht eingetreten sei.

Nach den vorliegenden Unterlagen sei dem (Bw als) Vermieter der Schaden nach dem Brand am 12. Juni 2004 mit Ausnahme eines Abzuges wegen Unterversicherung der Heizungsanlage zur Gänze von der Versicherung ersetzt worden. Eine etwaige Grundlage für einen zusätzlichen Schadenersatz durch den Mieter, nämlich für die nicht versicherten, nachträglichen Verbesserungen und Einbauten gebe es nicht, weil die in der zugrundeliegenden Vereinbarung festgeschriebenen Maßnahmen nachweislich nicht, hinsichtlich der Heizungsanlage wahrscheinlich nicht gesetzt worden seien.

Ein tatsächlicher Schaden könne nur mit jenem Betrag entstanden sein, der sich aus der Unterversicherung der Heizungsanlage ergeben hat, sollte diese nach Abschluss des Versicherungsvertrages maßgeblich verbessert worden sein.

In solch einem Fall würden aber sich nicht nahestehende Vertragspartner - wenn sie schon solch eine Vereinbarung getroffen hätten - eine exakte Abrechnung vornehmen, um den tatsächlich abzudeckenden Schaden feststellen zu können und würden sich nicht mit einer Pauschalzahlung vergleichen, die jeglicher Grundlage entbehrt.

Nach Ansicht der Außenprüfung entspreche weder die eingewendete Vereinbarung mit der B-GmbH noch die als "Schadenersatzleistung" bezeichnete Zahlung dem Fremdvergleich.

Unter Schadenersatz verstehe man den Ausgleich eines Schadens. Da der gesamte Schaden, der durch den Brand am 12. Juni 2004 entstand ist, durch die Versicherungsleistung gedeckt worden sei, habe gar kein Anspruch auf Schadenersatz bestanden.

Im Betriebsprüfungsverfahren sei aber festgestellt worden, dass im Zuge der Übertragung des Betriebes des Bw auf die B-GmbH eine Reihe von wirtschaftlich schwer verständlichen und kaum nachvollziehbaren Verrechnungen erfolgt seien, die alle mit dem Ziel begründet wurden, die schlechte finanzielle Lage des Bw einigermaßen in den Griff zu bekommen. So wurden Verbindlichkeiten aus Chinageschäften übernommen, Patentrechte übertragen und später wieder abgeändert sowie eine Beteiligung übertragen, ohne dabei die wirklichen Werte abzurechnen.

Gleichzeitig habe der Bw im Jahr 2004 zumindest zwei Liegenschaften gekauft. Bei der einen habe es sich um das Grundstück der Betriebsliegenschaft gehandelt, das bis dahin ein Superädifikat gewesen sei.

Die Überweisung der B-GmbH habe offensichtlich dem Zweck des Erwerbes der Betriebsliegenschaft gedient, die letztlich die B-GmbH genutzt habe. Zumindest entspreche der im Juli 2004 vereinbarte Kaufpreis von 65.405,00 € in etwa der von der B-GmbH zusätzlich zur Versicherungsleistung überwiesenen Summe. Ohne die Überweisung der B-GmbH hätte der Bw die Liegenschaft - zumindest wenn man seiner Rechtfertigung hinsichtlich der oben dargestellten Umstände Glauben schenkt - nicht kaufen können.

Da es dem Bw im Prüfungsverfahren nicht gelungen sei, den Zusammenhang der Überweisung der B-GmbH mit einem tatsächlich erlittenen Schaden nachzuweisen und mit sehr großer Wahrscheinlichkeit angenommen werden könne, dass die Zahlung in unmittelbarem Zusammenhang mit der vermieteten Liegenschaft steht, gehe das Finanzamt von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung aus.

Die Abgabenbehörden haben gem. § 115 BAD die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind.

Es trage zwar die Abgabenbehörde die Feststellungslast für alle Tatsachen, die vorliegen müssen, um einen Abgabenanspruch geltend machen zu können, doch befreie dies die Partei nicht von der Verpflichtung, ihrerseits zur Klärung des maßgebenden Sachverhaltes beizutragen und die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht bedeutsamen Umstände vollständig und wahrheitsgemäß im Sinne des § 119 Abs. 1 BAD offen zu legen.

Der Bw habe anlässlich der Schlussbesprechung über die Betriebsprüfung um Nachfrist für die Nachreichung von Unterlagen gebeten, welche auch gewährt worden sei.

Die Würdigung der vorgelegten Unterlagen sei im Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung erfolgt.

In der Berufung sei beantragt worden, den Entnahmewert der Firmenhalle mit dem in der Steuererklärung angeführten Wert anzusetzen, weil nach Entnahme der Halle werterhöhende Einbauten in die Halle vorgenommen wurden seien. Die Wertermittlung der behaupteten Einbauten sei durch Schätzung erfolgt, die der Berufung beigelegt wurde.

Die Stellungnahme der Außenprüfung und der Vorhalt über die beabsichtigte Berufungsvorentscheidung seien übermittelt worden. Danach habe der Bw um Akteneinsicht ersucht, die nach Terminverschiebung am 14. Juli 2010 getätigt wurde.

Bei den Unterlagen befinden sich auch Farbfotos, von denen schwarz- weiß Kopien angefertigt wurden. Da auf diesen Kopien zu wenig Details erkennbar sind wurde dem Ersuchen auf Ablichtung der Fotos in Farbe am 30. 8. 2010 nachgekommen. Somit hätte der Bw nach seinen Ausführungen alle Unterlagen zusammen, damit er zum Vorhalt vom 26. Mai Stellung nehmen kann.

Im Berufungsverfahren wurden keine Unterlagen nachgereicht und ist auch keine Stellungnahme erfolgt.

Aus oben angeführten Gründen war die Berufung gegen die Umsatzsteuer 2004 und Einkommensteuer 2003 und 2004 daher abzuweisen und die Einkünfte neu festzusetzen.

Für 2003 und 2004 erfolgt aus oben angeführten Gründen eine Neuberechnung und Festsetzung der Anspruchszinsen.

Mit Telefax vom **17. November 2010** stellte der Bw einen Vorlageantrag betreffend die **Einkommensteuer und Anspruchszinsen 2003 und 2004** sowie **Umsatzsteuer 2004** unter Wiederholung des Berufungsvorbringens.

Mit **Schreiben** vom **5. Februar 2013** hielt die **Berufungsbehörde** dem **Bw** vor, dass das Finanzamt auf Grund der vom Steuerberater eingebrachten Berufung vom 28. April 2008 umfangreiche ergänzende Erhebungen durchgeführt und mit Berufungsvorentscheidung vom 13. Oktober 2010 eine geänderte Abgabenfestsetzung (Erhöhung um ca. 18.500,00 €) vorgenommen und dies eingehend auf 9 Seiten begründet, der seitens des Bw eingebrachte Vorlageantrag vom 17. November 2010 hingegen nur das bisherige Berufungsvorbringen wiederholt habe. Die Berufungsbehörde forderte den Bw zur Abgabe einer inhaltlichen Stellungnahme binnen eines Monats ab Zustellung (14. Februar 2013) auf.

Mit **Schreiben** vom **22. Februar 2013** hielt die **Berufungsbehörde** dem **Finanzamt** unter Aufforderung zur Abgabe einer Stellungnahme bis 15. März 2013 Folgendes vor.

Berufung betreffend Einkommensteuer 2003 und 2004 sowie Umsatzsteuer 2004

In diesem Berufungsverfahren sind nachstehende zwei Punkte strittig:

Entnahmewert der Firmenhalle zum 1.1.2003

Die am Ende des nicht durchnummerierten Arbeitsbogens abgehefteten vom Bw vorgelegten Beweismittel lasse die Erhöhung der bislang mit 10.000,00 € geschätzten Investitionen 2003 auf 48.000,00 € vertretbar erscheinen. Ausgehend von der Darstellung auf S 6 der (im gleichfalls nicht durchnummerierten Einkommensteuerakt nach der Aktenfahne Bp 03-05 abgehefteten) Berufungsvorentscheidung sei deshalb in diesem Punkt mit keiner Änderung (Verböserung) des Teilwertes von 150.000,00 € zum 1.1.2003 gegenüber dem bekämpften Bescheid vom 27. März 2008 durch eine Berufungsentscheidung zu rechnen.

Ablösezahlung von 63.000,00 € brutto durch die B-GmbH

Die Miete sei von der B-GmbH offensichtlich laufend an den Bw bezahlt worden.

An der B-GmbH sei seit deren Errichtung 2001 bis 28. September 2005 die Mutter des Bw als Alleingesellschafterin (100%) beteiligt und der Bw deren Geschäftsführer bis 17. Dezember 2004 gewesen.

Auf S 7f der genannten Berufungsvorentscheidung werde sinngemäß darauf hingewiesen, dass die ohne Anspruch des Bw – er erlitt keinen nicht durch eine Versicherungsleistung ersetzten Schaden – erfolgte Zahlung dem Bw offensichtlich den Erwerb der Liegenschaft ermöglichen sollte.

In Anbetracht der aufgezeigten Umstände sei zu bedenken, dass die Zuwendung eines Vorteils an einen Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft auch darin liegen kann, dass eine ihm nahestehende Person begünstigt wird (Renner, in Q/R/S/S/V, KStG 1988, § 8 Tz 144, unter Hinweis auf VwGH 25.01.2006, 2002/13/0027; 14.10.2010, 2008/15/0324; UFS 05.10.2009, RV/0155-K/07, und 18.09.2012, RV/0759-W/10; und RZ 776 KStR 2001). Die entsprechende Zurechnung der verdeckten Gewinnausschüttung erfolgt nicht an den Nahestehenden, sondern an jenen Anteilsinhaber, zu dem das Naheverhältnis besteht (Renner aaO § 8 Tz 144/2, unter Hinweis auf VwGH 26.05.1999, 99/13/0039, 0072; 28.05.1998, 96/15/0114; 28.02.2002, 97/15/0158, 0159; 08.02.2007, 2004/15/0149; 0159; 23.02.2010, 2005/15/0148; Rz 776 letzter Abschnitt KStR 2001).

Der Berufung betreffend die Umsatz- und Einkommensteuer für das Jahr 2004 werde deshalb Berechtigung zukommen (ersatzlose Aufhebung des Umsatzsteuerbescheides 2004 vom 22. März 2006).

Die **Berufung betreffend die Anspruchszinsen 2003 und 2004** werde gemäß § 252 Abs. 2 BAO abzuweisen sein (automatische Anpassung gem. § 295 Abs. 2 BAO).

Berufung betreffend Ablauf der Aussetzung der Einhebung

Die mit FinanzOnline am 18. November 2010 eingebrachte Berufung gegen den Bescheid vom 14. Oktober 2010, mit dem auf Grund der Berufungsvorentscheidung vom selben Tag der Ablauf der Aussetzung der Einhebung betreffend die Umsatzsteuer 2004 und Einkommensteuer 2003 und 2004 festgestellt wurde, könnte in Anbetracht der neuerlichen Bewilligung der Aussetzung der Einhebung mit Bescheid vom 14. Dezember 2012 (auf Grund des mit dem Vorlageantrag (Telefax) am 17. November 2010 verbundenen neuerlichen Antrages auf Aussetzung gem. § 212a BAO) bereits einer Erledigung zugeführt werden. Bezüglich der **Berufung betreffend Festsetzung von Aussetzungszinsen** dürfte ein Mängelbehebungsverfahren fehlen.

Mit **E-Mail vom 19. März 2013** übermittelte der **Bw** folgende Stellungnahme zur Berufungsvorentscheidung (Aufforderung der Berufungsbehörde vom 5. Februar 2013):

Das Schätzgutachten und die Befragung des SV SV wurde vom Finanzamt ("BMF") als Beweismittel gegen die Aufstellung der tatsächlichen entstandenen Kosten und Abbruch bzw. Einbauarbeiten angeführt.

Es wurde im Schreiben des Ü vom 21. Mai 2010 behauptet, dass die von mir vorgelegte Aufstellung nicht mit dem SV Gutachten des Hr. SV übereinstimmt und dadurch Glaubwürdigkeit verliert.

Diese Annahme bzw. Behauptung entspricht nicht den von mir bereits angeführten Tatsachen und Beweisen. Die Annahmen des Ü werden durch folgende Beweisführung widerlegt: Hr. SV hat in seinem Gutachten fälschlicherweise ein Abstemmen der Betondecke im Bürotrakt veranschlagt. Richtig ist vielmehr das Vorhandensein einer, wie von mir vorgebrachten, Deckenkonstruktion aus Trapezblech im Ausmaß von 140qm.

Beweis: Foto 3 des SV SV Anhang S.1.

Weiters waren im Objekt zwei Stiegenanlagen eingebaut. Bedingt durch den Brandherd war im Bürotrakt die Hitzeentwicklung im Bereich der Stiegenanlage nicht so hoch als im Lagerbereich. Die Stiegenanlage im Bürotrakt war deshalb weniger verformt und noch in seiner ursprünglichen Form erkennbar.

Im Gegensatz dazu haben sich im Lagerbereich selbst IPE200 Hallen-Stahlträger so verformt, dass diese von Ihrer ursprünglichen Höhe von 7m so verformt haben, dass diese am Hallenboden auflagen und von gelagerten Teilen und Inventar verschüttet waren.

Das Hochregallager und eine fahrbare Stiegenanlage als auch die besagte fahrbare Stiegenanlage, welche sich in unmittelbarer Nähe des Brandherdes befand, waren durch die extreme Hitze und Brandeinwirkung so deformiert und mit herabgefallenen Teilen sowie den Streben und Stützen der umgestürzten Hochregale bedeckt und vermengt so dass diese in den Bergen von deformierten verbrannten Teilen gar nicht mehr aufgenommen und definiert werden konnten.

Selbst Motorengehäuse aus Stahl und Aluminium sowie Standleitern waren gänzlich geschmolzen und konnten in den Materialaufhäufungen nichtmehr ausgenommen werden.

Beweis: Foto 3 des SV SV Anhang S2

Beweis: Foto 1,2,3, des SV SV Anhang S3

Beweis: Foto 1,2 des SV SV Anhang S4

Durch die enorme Hitzeentwicklung war der Großteil des Inventars und der gelagerten Teile bis zur Unkenntlichkeit zerstört.

Für die Brandsachverständigen und den Gutachter war von Anfang an klar dass es sich um einen Totalschaden an Gebäude, Inventar und gelagerten Materialien handelt. Auch der Bürotrakt war dermaßen beschädigt, dass eine Renovierung ausgeschlossen werden musste. In Anbetracht dieser Tatsache, war eine detaillierte Aufnahme der Vielzahl von Materialien und Inventar unmöglich. Es wurden lediglich die Grunddaten des Gebäudes aufgenommen. Eine Aufnahme, der Materialien und sämtlichen Inventares wurde durch den SV beim Objekt nicht durchgeführt. Dies war einfach nicht möglich und hätte auch den, Aufwand nicht gerechtfertigt und den Beginn der Aufräum- und Instandsetzungsarbeiten um Monate verzögert.

Es war dem SV klar, dass eine detaillierte Aufnahme dem Versicherungsunternehmen nur zusätzliche Kosten bereiten würde und niemanden hilft, das spricht auch für die eindeutig widerlegte, falsche Annahme, dass sich eine Betondecke zwischen EG und OG befunden hätte., Der SV hat weder bauliche Einrichtungen detailliert dokumentiert noch größere Einrichtungen wie Hochregallager, Stapler oder dergleichen festgehalten, selbst dieser war unter den Material- und Wellblechhaufen verschüttet und kam erst wieder bei den Aufräumarbeiten zum Vorschein.

Eine Aufnahme, der auf den Fotos des SV ersichtlichen, eingebauten Rigipsdecke mit 30 cm Isolierung oberhalb des Bürotraktes wurde durch den SV bei Gutachtenserstellung ebenso nicht durchgeführt.

Eine derart unvollständige und unrichtige SV-Aufnahme kann doch keinesfalls seitens des BMF geäußerte Mutmaßungen decken und schon gar nicht zur Beweisführung für derartige Mutmaßungen bzw. unrichtige Annahmen dienen.

Beweis: Foto 2 des SV SV Anhang S1

In der unten eingefügten Kopie der Stellungnahme zur Beantwortung des Schreibens von Ä vom 21.05.2010 wird keinesfalls das bisherige Vorbringen im Berufungsverfahren wiederholt. In Ihrem nunmehrigen Schreiben wird dargestellt, dass in dieser Stellungnahme lediglich das

bisherige Berufungsvorhaben wiederholt wird.

Dies ist nicht richtig.

Entgegen Ihren nunmehrigen Darstellungen wird in der Stellungnahme zum Schreiben vom 21.05.2010 eindeutig bewiesen, dass die Darstellungen und auf Mutmaßung basierende Annahmen des Ä nicht den Tatsachen entsprechen.

Auch die Aussage des SV SV und dessen Gutachten sind bewiesenermaßen unrichtig und fehlerhaft.

Es wird in meiner Stellungnahme zum Schreiben vom 21.05.2010, mit einer Reihe von Beweismitteln richtiggestellt und untermauert, dass die Annahmen des Ä und sowohl die Aussage als auch das Gutachten und die Kostenaufstellung für Abbruch und Aufräumarbeiten vom 10.02.2008 nicht den Sachverhalt richtig darstellen und fehlerhaft sind und schon alleine deshalb an Glaubwürdigkeit verlieren.

Die Beweismittel sind eindeutig und somit das beantragte Rechtsmittel und Verfahren aufrecht zu erhalten.

Es wird beantragt die nachfolgend bereits vorgebrachten Beweismittel vollinhaltlich nochmals zu prüfen, da aufgrund Ihres nunmehrigen Schreibens ein berechtigter Grund zur Annahme besteht; dass diese unzureichend gesichtet und beurteilt wurden:

Stellungnahme zum Schreiben des Finanzamtes vom 21. Mai 2010:

Die mir zu Last gelegten Punkte in Ihrer Sachverhalts-Darstellung stützen sich auf beweisbar unrichtige Informationen ,insbesondere gerade durch die vom FA als Beweis angeführten Schadensgutachten/Fotos ,sowie die durch diese Fotos beweisbaren, mit Fehler behaftete Abbruch- und Aufräumarbeitenaufstellung und Befragung des SV SV .

Die in der Berufung wahrheitsgemäße Wiedergabe der Fakten, wurde einfach durch beweisbare fehlerhafte Darstellungen des FA, aus Überlegungen, Interesse und Beweggründen des FA angenommen .bzw. unterstellt ,entsprechen aber keineswegs den Tatsachen und werden untenstehend beweisführend berichtigt:

Die Abbruch- und Aufräumkosten gemäß Berufung sind wie in der Berufung und der Aufstellung des Ing. SV Gutachten als Schaden entstanden und dementsprechend in Abzug zu bringen jedoch:

FALSCHER Angabe SV SV /FA: "Abstemmen der Betondecke 140 über dem Bürotrakt"

RICHTIG: "Abbruch Trapezblech-Zwischendecke 140m² über dem Bürotrakt"

Beweis: SG-Foto SV SV , in dem ganz klar und eindeutig die beschriebene Trapezblechdecke zu sehen ist.

FALSCHER Angabe SV SV bei Befragung durch FA:

Sind im Gutachten alle Teile so beschrieben, wie sie in der Natur vorgefunden wurden?

Antwort SV SV : Ja

Diese Antwort ist **ebenfalls falsch und nicht den Tatsachen entsprechend**.

Dass sich ein SV bei den vielen Gutachten, die er anzufertigen hat, nach einigen Jahren nicht mehr an alle Details eines jeden von Ihm angefertigten Gutachtens richtig erinnern kann, ist eigentlich naturgemäß und mir vollkommen verständlich.

RICHTIG ist vielmehr:

1.) Der Bürotrakt war laut beigelegter Skizze ausgeführt. Daraus sind die mit Ständerwänden ausgebauten, abgeteilten Räumlichkeiten ersichtlich.

Beweis: Bestätigungen der zur in Frage kommenden Zeit beschäftigten Mitarbeiter über Hallenausbau 2003

2.) Die Außenhaut im Obergeschoß war entgegen den Behauptungen des FA und dem Gutachten des SV SV in den ausgebauten (meistfrequentierten, -genutzten, -beheizten Räumlichkeiten) gemäß meinen Angaben ZUSÄTZLICH isoliert und mit Rigips verschalt.

Beweis: GA-Foto SV SV

3.) Eine Rigipsdecke mit darüber befindlicher 30cm dicker zusätzlicher Isolierung.

Beweis: GA-Foto SV SV

Daraus ergibt sich auch eindeutig die von mir angegebene m^2 -Anzahl an Rigipswänden.

Die vom FA angenommenen $406m^2$ Rigipswände sind falsch.

Diese $406m^2$ sind die vom SV SV errechnete Nutzfläche der Halle, sind somit irrelevant und bestätigen meine wahrheitsgemäßen Angaben.

1) Die im Jahr 2000 neu errichtete Halle war nur notdürftig und noch nicht wie eingereicht ausgebaut, Grund dafür war die sehr schwierige, finanziell sehr angespannte Situation. Eine **Eigenleistung von 16.021,00 €** wurde verbucht, da keine Fremdleistung für den Aufbau der Halle in Anspruch genommen wurde und **sich eine Halle nicht selbst errichtet.**

Beweis: Bilanzen

In den ersten 3 Jahren waren einzelne Räume nur provisorisch durch einfache Sichtschutzwände abgeteilt. Es gab nur sehr einfache, notdürftige WC.

Es tropfte immer wieder Schwitzwasser von der Decke im Lagerbereich und bei starken Temperaturschwankungen auch im Bürotrakt. Im Bürobereich wurde dieser Mangel durch eine provisorische Isolation der Decke im Jahre 2002 behoben.

Beweis: Aufwandsverbuchung Dachisolation 1908,00 € aus 2002.

2) Die Halle wurde erst ab Herbst 2003 durch mich, wie anfänglich geplant, gut ausgebaut. Eine neue Zwischendecke aus Trapezblech wurde eingezogen, eine neue Stiegenanlage eingebaut und es entstanden im Bürotrakt Werkstattraum, Büros und Sanitärräume, Besprechungsraum/ Aktenaufbewahrungsraum und Küchenraum, die in geräuschkämmender Ständerbauweise errichtet wurden und auch nach außen und nach oben (gemäß Vereinbarung mit B-GmbH) zusätzlich isoliert wurden.

Dabei wurde auch eine neue ÖI-Zentralheizungsanlage eingebaut, da die vorherige Etagenheizung viel zu klein war und im Winter nicht ausreichend heizte. Diese Etagenheizung habe ich im Frühjahr 2000 gemeinsam mit einem 1000l Öltank von einem Herrn in der Nähe von O erhalten, welcher diese im Korrekt Kleinanzeiger inseriert hatte. Die Etagenheizung war aber nur eine notdürftige Übergangslösung und ich war immer auf der Suche nach einer gebrauchten, guten Zentralheizungsanlage. Es ist allgemein bekannt, dass ÖI-Zentralheizungsanlagen früher immer zu groß dimensioniert wurden und deshalb kontinuierlich gegen effizientere kleinere oder im Betrieb kostengünstigere Heizungen getauscht werden, obwohl diese Ölheizungen meistens noch in sehr gutem Erhaltungszustand sind. Es ist auch üblich, dass man gute gebrauchte Ölheizungen wöchentlich in Anzeigen liest, welche gegen Abbau bzw. nur gegen Abholung verschenkt werden. Diese Heizungen müssten vom Veräußerer gegen Entgelt abgebaut und entsorgt werden, obwohl sie vollkommen intakt und bei richtiger Gebäudegröße effizient sind und entgegen den Behauptungen des FA für den passenden „Abnehmer sehr wohl einen beträchtlichen Wert darstellen.

Es wird heutzutage so viel an gut erhaltenen Baustoffen und Baumaterialien bei diversen Um-, Ausbauten oder Renovierungen bzw. Baustellenräumungen nur gegen Ausbau, Säuberung bzw. Abholung verschenkt, dass bekannter Weise etliche Betriebe gute Geschäfte mit dem Ausbau bzw. Abholung und dem Handel bzw. Verwertung dieser Materialien machen. Es ist kein besonderer Akt, an gute Materialien zu kommen, wenn man sich Zeit nimmt, über eine entsprechende Lagermöglichkeit und Transportmöglichkeit verfügt und vor allem, **wenn man die Arbeit nicht scheut**, was ja bekanntlicherweise meistens den Haupthinderungsgrund darstellt. Würde man diese oft unangenehmen Leistungen (insbesondere Arbeitsleistung) an einen Betrieb vergeben und bezahlen müssen, dann stellen diese einen Betrag dar, bei dem es für die meisten unrentabel wird und dann lieber Neumaterialien gekauft werden, die sauber verpackt termingerecht und ohne Mühen für den Betreffenden, direkt auf die Baustelle geliefert werden.

Die Darstellungen des FA sind deshalb diesbezüglich nicht richtig und realitätsfremd. Man kann nicht einfach die mühsamen, schweißtreibenden und unangenehmen Arbeitsleistungen, die ich verrichten musste, um an diese Materialien zu kommen so hinstellen als wäre das

nichts wert, das Gegenteil ist nämlich in Anbetracht der Fakten der Fall. Wegen des Schwitzwassers bzw. in Erfüllung der Vereinbarungen wurde dann auch der zwischen der Außenhaut und der auf der Innenseite der IPE 200 Stahlträger mit einer Dampfbremse (PVC Folien) versehene Raum des Lagertraktes mit zerkleinertem Verpackungsmaterial (Styropor) ausgefüllt und somit gedämmt. Diese Verpackungsmaterialien, die im Betrieb in großen Mengen anfielen und normalerweise gegen Entgelt entsorgt werden müssen, wurden so umwelt- und kostenschonend als Dämmmaterial recycelt.

Im Lager wurde auch mit gebrauchten Materialien eine 2-geschossige freitragende Metallstiege errichtet, welche sich im Bereich des Heizraumes befand und auch bedingt fahrbar war (zum Ein/Auslagern größerer Teile im Hochregallager).

Ich bin gelernter Mechaniker und verfügte über notwendiges Werkzeug und fachliche Ausbildung und durch meine Tätigkeiten erworbene, sehr gute bauhandwerkliche Fähigkeiten. Die Dampfbremse des Lagertraktes schmolz, die Isolierung fiel runter und verbrannte, wie auch anderes Verpackungsmaterial vollständig. Auch die Metallstiege wie auch das Metall-Hochregallager, Leitern, Metallgußteile usw. schmolzen vollständig oder deformierten sich bis zur Unkenntlichkeit durch die gewaltige Hitzeentwicklung beim Brand der Halle, sodass auch ein Gutachter deren Existenz gar nicht mehr oder im Falle des Hochregallagers nur mehr ansatzweise feststellen kann, wie es auch auf den Fotos des Gutachtens gut ersichtlich ist.

Ein Gutachter kann anhand der Art und Weise des durch SV SV durchgeführten Gutachtens auf keinen Fall das Nicht-Vorhandensein der Isolierung bzw. Stiegenanlage im Lagertrakt bestätigen oder bewerten. Dafür müsste schon ein spezielles Gutachten erstellt werden. Auch ist es mir sehr verständlich, dass SV SV sich an die Nichtaufnahme einer noch dazu völlig verbrannten und in Art und Weise des Gutachtens nicht nachweisbare Isolierung und Stiegenanlage nach 6 Jahren "nicht erinnern" kann. Doch auch weiter oben genannte Punkte stellen das nicht mehr "richtige Erinnerungsvermögen" und die Fehlerhaftigkeit des Gutachtens/Befragung von SV SV sowie die nicht richtigen Mutmaßungen des FA eindeutig unter Beweis.

Eine neue energiesparende Beleuchtung wurde auch nachweislich eingebaut.

Beweis: GA-Fotos SV SV, Bestätigungen der zur in Frage kommenden Zeit beschäftigten Mitarbeiter, Bestätigungen über verbaute Materialien.

Ich habe auch im Jahr 2000 Materialien aus einer Abrisshalle im Mühlviertel erhalten, welche im Jahr 2003 von Wohnort zum Großteil nach Standort zum Ausbau der Halle transportiert wurden. Dies stellt auch keinen vom FA behaupteten Widerspruch dar und ist auch durch Bestätigungen bewiesen.

Beweis: Bestätigung des Hr. A1 und Hr. A2

Der vom FA als Beweis lediglich angenommene Umstand, dass die Halle im Jahr 2000 mit 200.000,00 € versichert wurde, ist keinesfalls für eine Bewertung des tatsächlichen Wertes der Halle zulässig. Vielmehr wurde im Jahr 2000 bei Beginn des Aufbaues der Stahlhalle anhand des Einreichplanes eine Versicherung abgeschlossen. Die Versicherungsgesellschaft errechnete anhand des Planes die Versicherungssumme, einer durch einen Fachbetrieb neu errichteten Halle, in eingereichtem, völlig fertigem Ausbauzustand, welche in keinsten Weise der unfertigen, gerade im Bau befindlichen Halle entsprechen konnte. Dass es sich hierbei wiederum um falsche Mutmaßungen des FA handelt liegt klar auf der Hand.

Für die Verbesserungsarbeiten die mit der B-GmbH vereinbart wurden, war vereinbart, dass die B-GmbH eine Gebäudeversicherung in Höhe von 75.000,00 € zugunsten des Vermieters (Bw) eindeckt bzw. dem Vermieter mit der genannten Summe im Schadensfall haftet.

Dieser Betrag steht in keinsten Weise, wie wiederum vom FA beweislos unterstellt, in Widerspruch zu den in der Stellungnahme vom 18. März 2008 geleisteten Einbauarbeiten nach dem 01.01.2003, welche bewertet wurden zu Neubaupreisen und zu Stundensätzen, die am regulären Markt für Professionisten bezahlt werden müssen und daraus resultiert ein

Einbauwert auf Basis Neubaupreis von 163.482,00 €.

Beweis: Schadensgutachten des SV Ing. SV

Die Überweisung der B-GmbH ist entgegen den mutmaßlichen und beweisbar falschen Vorbringen des FA, sehr wohl eine Schadensersatzleistung, da ja, die durch SV-Gutachter Fotos ,und weitere oben angeführte bzw. als Beilage angefügte, unumstößliche Beweise ,eindeutig belegen, dass in dieser Größenordnung entstandene Schäden tatsächlich entstanden sind und in keinster Weise von der Versicherung abgegolten wurden.

Ebenso beeinspruche ich die Ansicht der Außenprüfung, dass die Vereinbarung mit der B-GmbH bzw Schadensersatzleistung dem Fremdvergleich nicht standhält und zwar aus oben genannten Gründen.

Die Beweislage ist eindeutig und widerlegt klar die Darstellungen des FA.

Mit **Schreiben vom 2. April 2013** gab das **Finanzamt** folgende Gegenäußerung zur Stellungnahme des Bw vom 19. März 2013 ab:

In diesem Mail wird eine Stellungnahme zum Schreiben des Finanzamtes vom 21. Mai 2010 angeführt. *Vom* FA wurde der Bw mit Schreiben vom 21. Mai 2010 aufgefordert, eine Stellungnahme zur beabsichtigten Berufungserledigung abzugeben. In diesem Schreiben wurde der Bw darauf hingewiesen, dass er zur Klärung des maßgeblichen Sachverhalts beizutragen und die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht bedeutsamen Umstände vollständig und wahrheitsgemäß im Sinne des § 119 BAO offenzulegen hat. Mit Schreiben des FA vom 15. Juli 2010 betreffend Berufung und Akteneinsicht wurde der Bw nochmals aufgefordert, eine Stellungnahme abzugeben und sämtliche Unterlagen (z.B. Pläne, Nachweise, Beweismittel, sonstige Unterlagen, etc.) vorzulegen und den vollständigen Namen und die Anschrift von eventuellen Auskunftspersonen bekannt zu geben.

Nunmehr wird in der E-Mail der Sachverhalt so dargestellt als wäre eine Stellungnahme an das FA erfolgt, indem beantragt wird, die nachfolgend bereits vorgebrachten Beweismittel vollinhaltlich nochmals zu prüfen.

Eine Stellungnahme erfolgte bisher nicht. Dies wurde in der E-Mail vom 8. September 2010 und auch in der Berufungsvorentscheidung vom 13. Oktober 2010 angeführt. Im Zuge des Berufungsverfahrens wurden bisher keine neuen Beweismittel vorgelegt und keine Auskunftspersonen mit vollständigen Namen und Anschrift bekannt gegeben.

Das vom SV Ing. SV erstellte Schadensgutachten wird vom FA nicht angezweifelt und als Beweis dem Sachverhalt zugrunde gelegt zumal der Bw bei der Schadenserhebung anwesend war und auf eventuelle Unrichtigkeiten sofort hinweisen hätte können

Auch die von Ing. SV am 10. Februar 2008 erstellte Aufstellung über Aufräum- und Abbruchkosten nach Brand vom 12. Juni 2004 wurde für den Bw erstellt und am 18. März 2008 dem FA übermittelt.

Auch diese Aufstellung über Aufräum- und Abbruchkosten wurde vom Bw für richtig befunden und keine Angaben für unrichtig erklärt.

Vom Bw wurde behauptet, dass keine Unterlagen über die Einbauten und Verbesserungsmaßnahmen vorhanden sind, weil diese dem Brand zum Opfer gefallen sind. Es stellt sich die Frage, warum seine Unterlagen, die die Vermietung des Gebäudes betreffen in den Räumlichkeiten der GesmbH aufbewahrt wurden? Auf einem Foto ist ersichtlich, dass sich Plastikteile, wahrscheinlich aufgrund der durch den Brand entstandenen Hitzeentwicklung verformt haben bzw. geschmolzen sind jedoch Unterlagen nicht verbrannt sind.

Im Prüfungsverfahren "Überlegungen zu den Punkten des Besprechungsprogrammes des FA vom 11. Februar 2008" wurde angeführt, dass Einbauten ins Gebäude ab Herbst 2003 bis Ende des Jahres 2003 erfolgten.

In der Niederschrift zur Schlussbesprechung vom 4. März 2008 wurde der Zeitraum, in dem die Einbauten erfolgten, mit "bis etwa Ende April 2003" bezeichnet.

In der Niederschrift zur Schlussbesprechung vom 4. März 2008 gab der Bw weiters an, dass es Belege über die durchgeführten Arbeiten gegeben hat. Diese Aussage wurde dahingehend berichtigt, dass es diese Belege nicht gegeben hat. Die Aussage war so gemeint, dass Belege beim Verkäufer der verwendeten Waren existieren. Nach der Schlussbesprechung wurden Belege, die als Bestätigung bezeichnet sind, vorgelegt, jedoch keine Rechnungen.

In der am 19., März 2013 per Mail eingereichten Stellungnahme des Bw zum Schreiben des FA vom 21. Mai 2010 wurde angeführt: "Die Halle wurde erst ab Herbst 2003 durch mich wie anfänglich geplant, gut ausgebaut."

Gegen Investitionen im behaupteten Ausmaß spricht auch die Tatsache, dass die Umsatzsteuererklärung 2003 und Einkommensteuererklärung 2003 erst am 28. 12. 2004 (6 Monate nach dem Brand am 12.6.2004) elektronisch eingereicht wurden und aus den Erklärungen keine Investitionen ersichtlich sind und damit vom Unternehmer auf die Absetzung für Abnutzung für die getätigten Investitionen verzichtet wird.

Der Bw schreibt in seiner E-Mail vom 19. März 2013 unter anderem:

"Das Hochregallager und eine **fahrbare** Stiegenanlage als auch die besagte fahrbare Stiegenanlage, welche sich in unmittelbarer Nähe des Brandherdes befand, waren durch die extreme Hitze und Brandeinwirkung so deformiert und mit herabgefallenen Teilen sowie den Streben und Stützen der umgestürzten Hochregale bedeckt und vermengt, so dass diese in den Bergen von deformierten verbrannten Teilen gar nicht mehr aufgenommen und definiert werden konnten."

Nach diesen Ausführungen des Bw könnte man die Meinung vertreten, dass der Bw meint, das Hochregallager und eine fahrbare Stiegenanlage gehören zum Gebäude.

Ein Wirtschaftsgut gehört dann zum Gebäude, wenn es mit dem Gebäude derart verbunden ist, dass es ohne Verletzung seiner Substanz nicht an einen anderen Ort versetzt werden kann.

Ist eine Anlage nach ihrer Bauart (wegen ihrer bloß geringen, jederzeit leicht aufhebbaren Verbindung mit dem Gebäude) nach der Verkehrsauffassung aber als selbständiges Wirtschaftsgut anzusehen, ist sie in der Regel als beweglich zu behandeln (VwGH 13.4.1962, 1639/60; VwGH 11.06.1965, 0316/65).

Selbständige Wirtschaftsgüter, die nicht Gebäudebestandteil sind, sind nach Jakom/Kanduth-Kristen EStG, 2012, § 8 Rz 12 zB:

- Einbaumöbel, Holzdecken und Wandverkleidungen, die der Raumeinrichtung dienen (VwGH 01.03.1983, 82/14/0156);
- außerhalb des Verputzes verlegte Elektroinstallationen (VwGH 03.04.1985, 84/14/0188);
- Einbauküchen;
- in Leichtbauweise errichtete Trennwände, die entfernbar und wieder einsetzbar sind (in diesem Sinn UFS 25.04.2008, RV /0213-F/06);
- Treppen und weitere Beispiele

Der Bw war bis 17. Dezember 2004 Geschäftsführer der B-GmbH mit Sitz im Industriegebiet . Als Geschäftsführer oblag ihm die Führung der GmbH. Nach den Ausführungen in der Berufung handelt es sich bei der **Zahlung 2004 der B-GmbH an den Bw** um Schadenersatzleistungen im Sinne von Entschädigungen für Wertminderungen des Bestandsobjektes.

Es wurde weder in der Berufung noch jetzt offengelegt, um welche Zahlung es sich handelt und welche Vereinbarungen dieser Zahlung zugrunde liegen. Es wurde nur behauptet, dass es sich um Schadenersatzleistungen handelt aber nicht welcher Schaden damit abgedeckt worden ist. Es fehlt die genaue Schadensbezeichnung.

Da vom Bw im Jahr 2004 die Liegenschaft erworben wurde, auf der die vermietete Halle steht, und der Kaufpreis der Liegenschaft etwa der von der B-GmbH überwiesenen "Ablösesumme" entspricht, diente die Zahlung offensichtlich dem Erwerb der Betriebsliegenschaft.

Es könnte sich aber auch durchaus um Ersatzleistungen für selbständige Wirtschaftsgüter (zB. Hochregallager, fahrbare Stiegenanlage) handeln.

Ersatzleistungen sind Betriebseinnahmen (Jakom EStG, 2012, § 4, VI. Betriebseinnahmen [Rz. 256 - 265]ff), soweit die ersetzte Ausgabe Betriebsausgabe war. Soweit die Betriebsausgaben steuerlich nicht abzugsfähig waren, erhöht die Ersatzleistung nicht die Einkünfte (Aigner G. taxlex 05, 46 zum Ersatz von Fremdkapitalzinsen durch den Veräußerer an den Erwerber einer Beteiligung).

Die **Berufung betreffend Ablauf der Aussetzung der Einhebung** wurde abgewiesen. Dem neuerlichen Antrag auf Aussetzung der Einhebung betreffend Umsatzsteuer 2004 und Einkommensteuer 2003 und 2004 wurde stattgegeben.

Betreffend **Berufung gegen die Festsetzung von Aussetzungszinsen** wurde ein **Mängelbehebungsauftrag** versandt. Die Frist zur Mängelbehebung ist am 29. 3. 2013 abgelaufen.

Zur **Einbringlichkeit** wird mitgeteilt:

Der Bw besitzt einige Häuser. Er ist Geschäftsführer der Firma Z-GmbH. Ein Zahlungserleichterungsansuchen wurde bewilligt. Ob eine vollständige Einbringung des Abgabenrückstandes möglich ist, kann noch nicht beurteilt werden.

Mit **Schreiben vom 3. April 2013** übermittelte die **Berufungsbehörde** dem **Bw** den an das Finanzamt gerichteten Vorhalt vom 22. Februar 2013 und dessen Antwort vom 2. April 2013 je in Kopie zur Stellungnahme binnen zwei Wochen und wies den Bw darauf hin, dass im Agabenverfahren mit E-Mail erstattetes Vorbringen nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes keine Wirkung entfaltet.

Mit E-Mail vom **26. April 2013** wies der oben genannte **Rechtsanwalt** auf die ihm im gegenständlichen Verfahren erteilte Vollmacht hin und beantragte sämtliche Zustellungen zu seinen Händen vorzunehmen und die Gewährung der Akteneinsicht.

Am **6. Mai 2013** wurde dem mit der Vertretung beauftragten Rechtsanwalt die Möglichkeit der beantragten Akteneinsicht (Finanzamtsakten zu St.Nr., Arbeitsbogen der Betriebsprüfung Bp und Akten des UFS zu RV/1483-L/10 bis RV/1487-L/10) gewährt und die Ladung zur beantragten mündlichen Verhandlung persönlich ausgehändigt.

Hinsichtlich der in der am **23. Mai 2013** abgehaltenen **mündlichen Berufungsverhandlung** gemachten Ausführungen und Verfahrenshandlungen wird zur Vermeidung weitschweifiger Wiederholungen auf das in Kopie angeschlossene Verhandlungsprotokoll verwiesen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Im gegenständlichen Fall sind zwei Punkte strittig – nämlich die Höhe des Entnahmewertes der Firmenhalle zum 1. Jänner 2003 und ob eine 2004 von der B-GmbH dem Bw geleistete Zahlung von 63.000,00 € der Einkommen- und Umsatzsteuer unterliegt oder eine Entschädigung für Wertminderungen dieser vom Bw der B-GmbH vermieteten Halle durch den Brand vom 11. Juni 2004 darstellt.

Für beide Berufungspunkte ist zu prüfen, inwiefern der **mit 16.07.2003 datierten Vereinbarung Bedeutung** zukommt.

Dieser mit der Überschrift "Vereinbarung" versehene, ausdrücklich vom Bw als Vermieter und seiner Mutter MBw als "Inhaberin der B-GmbH " als Mieterin abgeschlossene Vertrag weist eingangs darauf hin, dass die B-GmbH aufgrund des mündlichen Mietvertrages vom 10.07.2003 die dem Bw gehörende Betriebsliegenschaft samt Halle mietet und setzt dann wie folgt fort:

"Die Vereinbarung sieht vor dass der Vermieter:

A.)die bestehende Heizanlage(Öl Etagenheizung) durch eine moderne effiziente Heizanlage mit Öl-Zentralheizungskessel ersetzt.

B.)die gesamte Lager-Halle mit einer Dampfsperre und einer Zwischensparren-Wärmedämmung mit einer Isolierstärke von 20cm ausstattet, sowie am Bürotrakt eine 30cm starke Wärmedämmung samt Dampfsperre übe der Obergeschosdecke anbringt.

C.)Die Lagerhalle mit einer neuen Beleuchtungsanlage ausstattet.

D.)Eine zweigeschossige Stiegenanlage im Bereich Heizungsraum einbaut.

E.)als Termin für die Fertigstellung dieser Arbeiten wird spätestens der 7.Januar 2004 vereinbart.

Es wird festgehalten dass für o.g. Arbeiten die aus der Abrisshalle (Hochwasser 2000) stammenden fast neuwertigen Materialien, durch den Vermieter verwendet werden können.

Die B-GmbH wird:

I.)die Liegenschaft ab 01.Januar 2004 die Betriebsliegenschaft und Halle zur Gänze nutzen

II.)alle die mit dem Betrieb dieser Halle und Liegenschaft anfallenden Betriebskosten ab 01.01.2004 übernehmen

III.)für die oben genannten Verbesserungsarbeiten eine Gebäudeversicherung zugunsten des Vermieters (Sturm, Hagel, Feuer, Wasser, Leitungsschaden) in der Höhe von 75.000,00 € eindecken bzw. dem Vermieter mit der genannten Summe im Schadensfall haften.

IV.)dem Vermieter für Fertigstellung des laufenden Forschungsförderungsprojektes und Prototypenbau Räumlichkeiten im Mietobjekt zur Mitbenützung überlassen."

Diese Vereinbarung haben der Bw als Vermieter und seine Mutter "MBw als Inhaberin der B-GmbH unterfertigt.

Verträge zwischen nahen Angehörigen

In § 21 bis § 23 Bundesabgabenordnung, BGBl. Nr. 194/1961 (BAO) ist Folgendes geregelt:

§ 21. (1) Für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen ist in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend.

§ 22. (1) Durch Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes kann die Abgabepflicht nicht umgangen oder gemindert werden.

(2) Liegt ein Missbrauch (Abs. 1) vor, so sind die Abgaben so zu erheben, wie sie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen rechtlichen Gestaltung zu erheben wären.

§ 23. (1) Scheingeschäfte und andere Scheinhandlungen sind für die Erhebung von Abgaben ohne Bedeutung. Wird durch ein Scheingeschäft ein anderes Rechtsgeschäft verdeckt, so ist das verdeckte Rechtsgeschäft für die Abgabenerhebung maßgebend.

Die Verlagerung privat motivierter Geldflüsse soll durch die Hintanhaltung von Missbrauchshandlungen (§ 22 BAO) und Scheinhandlungen (§ 23 BAO) verhindert werden.

Bei nahen Angehörigen fehlt es in der Regel an dem zwischen Fremden üblicherweise bestehenden Interessengegensatz, der aus dem Bestreben nach Vorteilsmaximierung jedes Vertragspartners resultiert (VwGH 06.04.1995, 93/15/0064). Durch rechtliche Gestaltungen können steuerliche Folgen abweichend von wirtschaftlichen Gegebenheiten herbeigeführt werden (VwGH 18.10.1995, 95/13/0176). Daher sind eindeutige Vereinbarungen erforderlich, die eine klare Abgrenzung zwischen Einkommenserzielung und -verwendung zulassen.

Verträge zwischen nahen Angehörigen werden daher ungeachtet ihrer zivilrechtlichen Gültigkeit (VwGH 26.01.1999, 98/14/0095) im Steuerrecht nur dann anerkannt, wenn sie

- nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen (Publizitätswirkung)**
- einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und**
- zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (Fremdvergleich)**

Diese Kriterien sind bei der Beweiswürdigung von Bedeutung (VwGH 30.06.1994, 92/15/0221; 20.11.1990, 89/1470090).

Zum Erkenntnis des **VwGH 24.09.2008, 2006/15/0119**, gibt es folgenden **Rechtssatz**:

Die in der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes für die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen aufgestellten Kriterien haben ihre Bedeutung im

Rahmen der - vom Verwaltungsgerichtshof nur auf ihre Schlüssigkeit zu prüfenden - Beweiswürdigung und kommen daher in jenen Fällen zum Tragen, in denen berechnete Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt einer behaupteten vertraglichen Gestaltung bestehen. Der Grund für diese Anforderungen liegt zum einen darin, dass das zwischen nahen Angehörigen typischerweise unterstellte Fehlen eines solchen Interessengegensatzes, wie er zwischen Fremden besteht, die Gefahr einer auf diesem Wege bewirkten willkürlichen Herbeiführung steuerlicher Folgen mit sich bringt, der im Interesse der durch § 114 BAO gebotenen gleichmäßigen Behandlung aller Steuerpflichtigen begegnet werden muss; zum anderen steht hinter den Kriterien für die Anerkennung vertraglicher Beziehungen zwischen nahen Angehörigen auch die Erforderlichkeit einer sauberen Trennung der Sphären von Einkommenserzielung einerseits und Einkommensverwendung andererseits. Helfen etwa Familienmitglieder oder (Ehe-)Partner in ihrer Freizeit im Betrieb des Angehörigen mit, dann tun sie dies im Regelfall nicht aus rechtlicher Verpflichtung, sondern aus familiärer oder partnerschaftlicher Solidarität. Entschließt sich der von seiner Familie unterstützte Betriebsinhaber dazu, seinen Angehörigen als Ausgleich für ihre Leistung etwas zukommen zu lassen, dann entspringt eine solche Zuwendung im Regelfall auch nicht einer rechtlichen Verpflichtung, sondern Beweggründen wie Dankbarkeit und Anstand. Die den unterstützenden Familienangehörigen bzw. (Ehe-)Partner solcherart zugewendete "Gegenleistung" stellt beim Leistenden damit aber einen Akt der Einkommensverwendung dar, der bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Einkommens unberücksichtigt bleiben muss (vgl. das hg. Erkenntnis vom 1. Juli 2003, 98/13/0184).

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 25.03.1999, 96/15/0079) sind im Steuerrecht rückwirkende Parteienvereinbarungen ganz allgemein nicht anzuerkennen, was daher auch bei diesbezüglichen Rechtsbeziehungen naher Angehöriger zu berücksichtigen ist.

Im gegenständlichen Fall wurde die Betriebsprüfung der Jahre 2003 bis 2005 vom Finanzamt dem Bw am 30. August 2007 angekündigt und am 14. September 2007 begonnen.

Bereits bei einer persönlichen Vorsprache des Bw beim Finanzamt am 25. September 2007 ging es auch um die die Entnahme des Betriebsgebäudes in das Privatvermögen des Bw und die Versicherungsentschädigung auf Grund des Brandes. Dabei führte der Bw zwar Eigenleistungen an, die mit 16.07.2003 datierte Vereinbarung wurde jedoch nicht erwähnt.

In einem Telefonat des Betriebsprüfers vom 27 September 2007 wurde vom Bw ua. der Mietvertrag betreffend das Firmengebäude angefordert. Hierauf wurde seitens des Bw mit Telefax am 3. Oktober 2007 dem Finanzamt der ab 1. Jänner 2005 geltende Mietvertrag zwischen dem Bw und der B-GmbH – nicht jedoch die mit 16.07.2003 datierte Vereinbarung – übermittelt.

Die mit 16.07.2003 datierte Vereinbarung hat der Bw dem Betriebsprüfer erst im Dezember 2007 übermittelt (E-Mail des Bw vom 3. Dezember 2003).

In Anbetracht des Umstandes, dass es sich bei der Alleingesellschafterin der B-GmbH um die Mutter des Bw handelt, ist deshalb festzustellen, dass die mit 16.07.2003 datierte Vereinbarung vor der Betriebsprüfung weder den Abgabenbehörden offengelegt noch gegenüber fremden Dritten in Erscheinung getreten ist. Es ist unverständlich, warum diese schriftliche Vereinbarung zum Mietvertrag dem Betriebsprüfer nicht schon aufgrund dessen telefonischer Anforderung vom 27. September 2007 vorgelegt worden ist.

Es mag dahingestellt bleiben, wann die mit 16.07.2003 datierte Vereinbarung erstellt worden ist: Im gegenständlichen Fall spricht bereits die aufgezeigte **mangelnde Publizität** gegen die Berücksichtigung der gegenständlichen Vereinbarung im Zusammenhang mit der Feststellung der vor Beginn der Betriebsprüfung liegenden Sachverhalte.

Gemäß § 18 Abs. 1 GmbHG wird die Gesellschaft durch die Geschäftsführer gerichtlich und außergerichtlich vertreten. Die Zeichnung geschieht nach Abs. 2 leg. cit. in der Weise, dass die Zeichnenden zu der Firma der Gesellschaft ihre Unterschrift hinzufügen.

In der oben wiedergegebenen mit 16.07.2003 datierten Vereinbarung wird in der Einleitung auf einen zwischen dem Bw und der B-GmbH am 10.07.2003 mündlich abgeschlossenen Mietvertrag hingewiesen, dessen Ergänzung offensichtlich intendiert ist.

Da der Bw der einzige Geschäftsführer der Mieterin ist, liegt ein In-sich-Geschäft vor. Dieses ist nach allgemeinen Grundsätzen nur dann zulässig und wirksam, wenn der Vertretene vorher oder nachträglich zustimmt oder ihm daraus ausschließlich rechtliche Vorteile erwachsen (Koppensteiner/Rüffler, GmbHG-Kommentar³ § 20 Rn 23). Wenn wie im gegenständlichen Fall nur ein einziger Geschäftsführer bestellt ist, müssen bei einer GmbH ohne Aufsichtsrat die Gesellschafter selbst die Genehmigung erteilen (OGH 15.12.1982, 3 Ob 647/82; EvBl. 1983/39 S 159).

Ungeachtet der damit verbundenen Ersparnis der Vergebührung des Mietvertrages ist es ungewöhnlich, dass die Alleingesellschafterin einer GmbH gegenüber ihrem Alleingeschäftsführer nicht auf einen schriftlichen Mietvertrag besteht, da das Unternehmen der GmbH auf die Sicherstellung der Nutzung einer entsprechende Liegenschaft angewiesen ist. Die Bezeichnung der Vertragsparteien der mit 16.07.2003 datierten schriftlichen Vereinbarung und die Unterfertigung durch die Alleingesellschafterin erwecken den Eindruck die ergänzende Vereinbarung werde zwischen zwei natürlichen Personen abgeschlossen, sollen jedoch offensichtlich der aufgezeigten Interessenkollision des Bw als Vermieter und zugleich Vertreter der Mieterin (GmbH) entgegenwirken. Ebenso ungewöhnlich ist in diesem

Vertrag die Formulierung "Die Vereinbarung sieht vor, dass der Vermieter" anstatt der Formulierung "Der Vermieter verpflichtet sich ..." bzw. "...hat zu...", wodurch der Eindruck entsteht, hier berichtet jemand über einen Vertrag.

Ungewöhnlich ist auch, dass wie im gegenständlichen Fall zu einem mündlichen Mietvertrag detaillierte schriftliche Vereinbarungen über durch den Vermieter zu erstellende künftige Verbesserungen des Mietobjektes getroffen werden. Völlig unverständlich ist jedoch, dass in diesem Zusammenhang keine Vereinbarung betreffend die entsprechende Abgeltung durch den Mieter durch Erhöhung des Mietzinses zu finden ist.

Auch das Zugeständnis der Mieterin, dass der Vermieter für diese Arbeiten Materialien aus einer wegen des Hochwassers 2000 abgerissenen Halle verwenden darf, hält dem Fremdvergleich nicht stand, auch wenn beteuert wird es handle sich um fast neuwertige Materialien. Dies gilt auch für den Umstand, dass keine Rede davon ist, dass die Arbeiten sachgerecht durch befugte Professionisten zu erbringen sind.

Die Klausel, dass die Mieterin für die zugesagten Verbesserungsarbeiten zugunsten des Bw eine Gebäudeversicherung gegen Sturm, Hagel, Feuer, Wasser und Leitungsschaden in der Höhe von 75.000,00 € abschließen muss oder dem Bw mit der genannten Summe im Schadensfall haftet, ist nicht nur dem Grunde, sondern auch der Höhe nach ungewöhnlich, wenn man bedenkt, dass die Verwendung gebrauchten Materials von einer wegen Hochwassers abgerissenen Halle ausdrücklich zugelassen und überdies keine fachgerechte Durchführung durch befugte Professionisten verlangt wurde.

Im Ergebnis wird durch die gegenständliche mit 16.07.2003 datierte Vereinbarung dem Bw nämlich die Möglichkeit eröffnet, durch Unterlassung der vereinbarten Versicherung für Eigenleistungen und Verwendung gebrauchter Materialien bei Eintritt eines Elementarereignisses bis zu 75.000,00 € von der Mieterin zu erhalten. Ein fremder gewissenhafter Alleingeschäftsführer der B-GmbH hätte hier die vereinbarte Versicherung jedenfalls abgeschlossen. Dass die Alleingesellschafterin bei ihrem Geschäftsführer (Bw) nicht auf den Abschluss der vereinbarten Versicherung gedrungen und den Geschäftsführer (Bw) für die Unterlassung nach promptem Eintritt des Schadens durch den Brand vom 11. Juni 2004 nicht haftbar gemacht hat, wäre zwischen Fremden undenkbar.

Nach dem Gesamtbild könnte der Eindruck entstehen, die mit 16.07.2003 datierte Vereinbarung wäre ein Produkt zur Abwehr der durch die gegenständliche Betriebsprüfung aufgegriffenen Punkte. Auf Grund der aufgezeigten Mängel hinsichtlich der erforderlichen Publizität und Fremdüblichkeit kann diese Vereinbarung nach Ansicht des Senates jedenfalls keine Anerkennung im gegenständlichen Abgabungsverfahren finden.

Einkommensteuer 2003

Entnahmewert zum 1. Jänner 2003

Strittig ist im gegenständlichen Fall die Höhe des Entnahmewertes der vom Bw zum 1. Jänner 2003 bei Aufgabe seines Einzelunternehmens in das Privatvermögen übernommenen Betriebsgebäude.

Der Bw hat für den streitgegenständlichen Entnahmewert lediglich als Summe folgender Buchwerte **54.863,00 €** herangezogen:

Die Position 1-00 Halle diverser Lieferanten in Höhe von 53.337,06 € weist als Anschaffungsdatum den 31.12.1999 und als Datum der **Inbetriebnahme** den **30.06.2000** sowie eine Nutzungsdauer von 15 Jahren aus. Daraus ergibt sich zum 01.01.2003 ein Buchwert von 40.891,73 €.

Die Position 2-00 Halle diverser Lieferanten in Höhe von 16.021,53 € weist als Anschaffungsdatum den 30.06.2000 und als Datum der **Inbetriebnahme** ebenfalls den **30.06.2000** sowie eine Nutzungsdauer von 15 Jahren aus. Daraus ergibt sich zum 01.01.2003 ein Buchwert von 12.283,27 €.

Die Position 3-00 Dachisolation eines namentlich genannten Lieferanten in Höhe von 1.908,17 € weist als Anschaffungsdatum und als Datum der Inbetriebnahme den 24.04.2002 sowie eine Nutzungsdauer von 13 Jahren aus. Daraus ergibt sich zum 01.01.2003 ein Buchwert von 1.688,00 €.

Dem bekämpften Bescheid betreffend die Einkommensteuer 2003 vom 27. März 2008 legte das Finanzamt einen Entnahmewert von 150.000,00 € zugrunde und unterwarf die aufgedeckten stillen Reserven von 95.137,00 € (150.000,00 – BW 54.863,00) der Einkommensteuer. Dabei ging das Finanzamt vom auf den Wiederherstellungskosten basierenden Abfindungsbetrag der Versicherung von ca. 201.000,00 € aus und reduzierte diesen Betrag zur Berücksichtigung des Umstandes, dass das Schadensgutachten vom Neuwert des Gebäudes ausgeht, und zwischen Entnahme und Brand getätigter Investitionen auf 150.000,00 € (Abschlag von 51.000,00 €).

Beweisanträge

Zur Beweisaufnahme vertritt der Verwaltungsgerichtshof (**VwGH 24.01.1996, 94/13/0152**) folgende Rechtsansicht (Fettdruck durch die Berufungsbehörde):

*Gemäß **§ 183 Abs. 3 BAO** sind von den Parteien beantragte Beweise aufzunehmen, soweit nicht eine Beweiserhebung gemäß § 167 Abs. 1 zu entfallen hat. Von der Aufnahme beantragter Beweise ist abzusehen, wenn die unter Beweis zu stellenden Tatsachen als richtig*

*anerkannt werden oder unerheblich sind, wenn die Beweisaufnahme mit unverhältnismäßigem Kostenaufwand verbunden wäre, es sei denn, dass die Partei sich zur Tragung der Kosten bereit erklärt und für diese Sicherheit leistet, oder wenn aus den Umständen erhellt, dass die Beweise in der offenbaren **Absicht, das Verfahren zu verschleppen**, angeboten worden sind.*

Aus sachlicher Sicht setzt ein Beweisantrag voraus, dass er "prozessual ordnungsgemäß" gestellt wird, denn nur dann ist er als solcher beachtlich. Entscheidend für einen Beweisantrag ist vor allem die Angabe des Beweismittels und des Beweisthemas, also der Punkte und Tatsachen, die durch das angegebene Beweismittel geklärt werden sollen. Erheblich ist ein Beweisantrag jedoch in der Folge nur dann, wenn Beweisthema eine Tatsache ist, deren Klärung, wenn diese nicht schon selbst (sachverhalts-)erheblich ist, zu mindestens mittelbar beitragen kann, Klarheit über eine (sachverhalts-)erhebliche Tatsache zu gewinnen (vgl. dazu Stoll, BAO-Handbuch, 1891). Beweise bei einem nur unbestimmten Vorbringen müssen nicht aufgenommen werden (vgl. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 20. Jänner 1988, 87/13/0022, 0023).

Dem Antrag auf Einvernahme ehemaliger Mitarbeiter und anderen Personen als Zeugen wäre zu entgegnen, dass mangels Angabe deren Adresse kein ordnungsgemäßer Antrag vorliegt (VwGH 02.09.2009, 2008/15/0057).

In der mündlichen Verhandlung wurden seitens des Bw zwei Beweisanträge iZm mit dem im gegenständlichen Fall erstellten Gutachten des Sachverständigen Ing. SV gestellt:

Dessen Einvernahme als Zeuge über die Erstellung des Gutachtens und Gutachtenserörterung zum Beweis dafür, dass Begutachtung und Befundung wegen offensichtlichen Totalschadens nur grob vorgenommen wurde, und nach Ablehnung dieses Antrages:

Einholung eines Sachverständigengutachtens aus dem Bereich des Bauwesens zum Beweis dafür, dass das Gutachten des Ing. SV in mehreren Punkten iZm der Gebäudekonstruktion und Ausführung falsch und daher schon deshalb für keinerlei Bemessung tauglich ist.

Der Senat hat diese beiden erst in der mündlichen Verhandlung gestellten Beweisanträge des Bw je mit Beschluss wegen Verschleppungsabsicht abgelehnt. Seitens des Bw wurde nicht dargetan und es ist auch nicht ersichtlich, warum diese Beweisanträge nicht schon in einem früheren Verfahrensstadium hätten gestellt werden können bzw. im Rahmen der den Abgabepflichtigen treffenden Mitwirkungspflicht (vgl. § 119 BAO) auch hätten gestellt werden müssen. In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass der Bw vom Finanzamt bereits mit dem Besprechungsprogramm vom 11. Februar 2008 mit diesem Gutachten, das dem Bw durch die Schadensabwicklung schon seit Mitte 2004 bekannt war, konfrontiert

worden ist. Auch die Berufungsvorentscheidung vom 13. Oktober 2010 und der diesbezügliche Vorhalt der Berufungsbehörde vom 5. Februar 2013 sind hier zu nennen. Der Aufforderung der Berufungsbehörde vom 3. April 2013, eine Stellungnahme zur Gegenäußerung des Finanzamtes vom 2. April 2013 abzugeben, ist der Bw weder in der gesetzten Frist noch auf Grund der in der mündlichen Verhandlung gemachten Urgenz nachgekommen.

Bereits im Verfahren vor dem Finanzamt hat der Bw den Aufforderungen zur Vorlage von Unterlagen nicht bzw. erst wesentlich verspätet entsprochen. Auf die diesbezüglichen Feststellungen, insbesondere im Besprechungsprogramm, der Niederschrift über die Schlussbesprechung, der Berufungsvorentscheidung und der Gegenäußerung des Finanzamtes vom 2. April 2013 wird hingewiesen.

Neben der offensichtlichen Verschleppungsabsicht stand der Befolgung des ersten Beweisantrages auch der Umstand, dass der Sachverständige ohnehin bereits am 16. Mai 2008 niederschriftlich zu seiner Befundung und Begutachtung befragt worden ist, und die Nähe zum Erkundungsbeweis entgegen, während beim zweiten Antrag zu berücksichtigen ist, dass die Brandruine zwischenzeitig durch einen Neubau ersetzt worden ist und nur noch Fotos und Pläne existieren.

Beide Anträge zielen auch weder auf die Feststellung ab, ob Umbauarbeiten vor oder nach dem 1. Jänner 2003 durchgeführt worden sind, noch lassen sie diesbezügliche Ergebnisse erwarten.

Der seitens des Bw in der mündlichen Verhandlung erhobene Einwand, das Gutachten des Sachverständigen Ing. SV sei von diesem im Auftrag der Versicherung und nicht des Finanzamtes erstellt worden, das Finanzamt könne sich deshalb nicht darauf stützen, ist nicht stichhaltig. Die Versicherung ist weder dem Bw noch dem Finanzamt verpflichtet, hat aus wirtschaftlichen Gründen Interesse, den eingetretenen Schaden nicht zu hoch zu bewerten und ggf. eine Unterversicherung festzustellen, um die Entschädigung gering zu halten. Der Versicherungsnehmer hat demgegenüber regelmäßig Interesse an der Feststellung eines möglichst hohen gedeckten Schadens, um die Entschädigungszahlung zu maximieren, während er gegenüber den Abgabenbehörden, zur Minimierung der Steuerlast, den Entnahmewert möglichst gering halten wird.

Der Senat teilt deshalb die Ansicht des Finanzamtes, dass im gegenständlichen Fall dem vorliegenden Gutachten von Dritter Seite als Ausgangswert Bedeutung zukommt.

Der Bw machte in der mündlichen Verhandlung neuerlich geltend, im Gutachten sei eine Betondecke im Obergeschoss bewertet worden, während aus dem Foto klar erkennbar sei, dass zwischen Erd- und Obergeschoss keine Betondecke, sondern eine Trapezblechdecke

eingezogen gewesen sei. Auch hinsichtlich der Isolierung ergebe sich aus den Fotos, dass das Gutachten einfach falsch und als Grundlage völlig ungeeignet sei.

Dem ist Folgendes zu entgegenen:

Im Gutachten vom 27. Juni 2004 wird eine (Stahl-)Betondecke lediglich bei der Beschreibung der Baulichkeit unter Pkt. 3.1 im Bereich des Heizraumes und des Öltankraumes erwähnt. In den Wiederherstellungskosten sind ebenfalls nur für diesen Bereich (Pos. 6) eine Decke in Massivbauweise von 18m² a ´ 69,00 € enthalten, während beim Herstellen der Deckenkonstruktion im Bürotrakt (140m²) lediglich mit 47,00 €/m² gerechnet wird.

Der Bw beruft sich in diesem Zusammenhang auch auf die Pos. 5 "Abstemmen der Betondecke über dem Bürotrakt" in der mit 10. Februar 2008 datierten Aufstellung der Aufräum- und Abbruchkosten nach dem Brand vom 12. Juni 2004. Dem ist jedoch wie schon vom Finanzamt zu entgegenen, dass diese Aufstellung über eine Summe von insgesamt 28.670,00 € erst fast vier Jahre nach dem Gutachten und überdies für den Bw erstellt worden ist. Im Gutachten vom 27. Juni 2004 wurde am Ende ausdrücklich darauf hingewiesen, dass Aufräum- und Abbruchkosten in der vorliegenden Polizze nicht versichert und deshalb nicht eigens errechnet werden.

Auch betreffend die Isolierung ist aus den vorgelegten Fotos nach Ansicht des Senates keine wesentliche Unrichtigkeit des gegenständlichen Gutachtens abzuleiten:

Das Gutachten erwähnt bei der Beschreibung der Baulichkeit unter Pkt. 3.2 beim Bürotrakt eine 10 cm starke Wärmedämmung aus Tellwolle und setzt auch bei den Wiederherstellungskosten unter Pos. 8 für Wärmedämmung und Innenschale beim Bürotrakt entsprechende Beträge für Wände und Decke an. Die vom Bw behauptete Wärmedämmung in einer Stärke von mehr als 10 cm - entsprechend der mit 16.07.2003 datierten Vereinbarung 30 cm am Bürotrakt – ist den vorgelegten Fotos nicht zu entnehmen.

Der Bw hat vor Ergehen der Berufungsvorentscheidung Unterlagen vorgelegt:

Die undatierte "Beschreibung der Stahl- Schnellbauhalle vom Jahre 2000 bis Ende 2002" trägt zwei unleserliche Unterschriften. In den vier ebenfalls undatierten und je mit der Überschrift "Bestätigung" versehenen Kopien bescheinigen Privatpersonen, dass der Bw von ihnen unentgeltlich gebrauchte Materialien bezogen hat. In diesem Zusammenhang hat das Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung konzidiert, dass der Bw entsprechende Materialien aus Abbruchhäusern besessen hat und hat die 2003 getätigten Investitionen mit 10.000,00 € geschätzt.

Im Schreiben vom 22. Februar 2013 hat die Berufungsbehörde ausgeführt, dass auf Grund der genannten Unterlagen die Erhöhung des Ansatzes der vom Bw nach der Entnahme getätigten Investitionen von 10.000,00 € auf 48.000,00 € vertretbar erscheine (In diesem

Zusammenhang wird darauf hingewiesen, dass eine fahrbare Stiegenanlage mangels Verbindung mit dem Gebäude ebenso wenig zu dessen Herstellungskosten zählt, wie eine nicht aufgebrachte, bloß behauptete (dickere) Isolierung).

Dem Bw wurde dies mit Schreiben vom 3. April 2013 mit der Aufforderung zur Stellungnahme vorgehalten. Mangels Erfüllung dieser Aufforderung wurde die diesbezügliche Stellungnahme eingangs der mündlichen Verhandlung ebenso fruchtlos wiederholt.

Stille Reserven können einerseits durch eine der technischen Lebensdauer nicht entsprechenden zu rasche Abschreibung entstehen. Im gegenständlichen Fall ist zu berücksichtigen, dass der Bw eine der unterstellten Nutzungsdauer von 15 Jahren entsprechende AfA von 6,67% p.a. vorgenommen hat, während das Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung insoweit unwidersprochen von einer technischen Lebensdauer (LD) von 40 Jahren und damit einer AfA von lediglich 2,5% ausgeht (vgl. § 8 EStG 1988).

Daraus ergibt sich nur die Plausibilität stiller Reserven in Höhe von ca. 2.850 € ($6,67 - 2,5 = 4,17$ gerundet 4% von $53.337,06 + 16.021,53 + 1.908,17$).

Der Bw hat nun im gegenständlichen Abgabungsverfahren sowohl in erster als auch zweiter Instanz vorgebracht, mit eigener Hand umfangreiche Einbauten im gegenständlichen Gebäude im Wesentlichen mit gebrauchten Materialien vorgenommen zu haben und hat den Einbauwert selbst mit 163.482,00 € beziffert.

Herstellungskosten

Unter Herstellungskosten können nur ziffernmäßig bestimmbare Aufwendungen für die Herstellung eines Wirtschaftsgutes verstanden werden, an denen es bei der "Herstellung" eines Geschäfts- oder Firmenwertes bzw. Praxiswertes regelmäßig mangelt, da der Einsatz der "eigenen Mühe und Arbeit" keine "Kosten" darstellt und daher nicht aktivierungsfähig ist (VwGH 25.11.1975, 1943, 1944/75).

Der Einsatz der eigenen Arbeitskraft darf bei den Herstellungskosten nicht angesetzt werden, weil dies den Abzug eines fiktiven Unternehmerlohnes bedeuten würde (Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch S 347, § 6, ABC der Herstellungskosten, Stichwort Eigene Arbeitsleistungen, unter Hinweis auf BFH 30.6.1955, BStBl. III 1955, 238; ebenso BFH 10.5.1995, BStBl. II S 713; und BFH 19.7.2011, X R 26/10, Rn 46).

Als Herstellungskosten werden nämlich Aufwendungen, nicht aber kalkulatorische Kosten der Kostenrechnung aktiviert (Jakom/Laudacher EStG, 2013, § 6 Rz 31, unter Hinweis auf Straube/Gassner/Lahodny-Karner/Urtz HGB § 203 Rz 22 zum kalkulatorischen Unternehmerlohn). In der zuletzt genannten Kommentarstelle wird dazu unter Hinweis auf weitere Literaturstellen im Wesentlichen Folgendes ausgeführt:

Als Herstellungskosten sind nach dem ausdrücklichen Gesetzeswortlaut des § 203 HGB bzw. UGB nur Aufwendungen zu aktivieren. Neben dem Verstoß gegen den ausdrücklichen Gesetzeswortlaut würde die Aktivierung sogenannter Zusatzkosten, wie kalkulatorischer Unternehmerlohn, soweit diesem kein Aufwand gegenübersteht, auch zu einem unzulässigen Ausweis nicht realisierter Gewinne führen.

Das Finanzamt hat in seiner Stellungnahme vom 2. April 2013, die dem Bw nachweislich zur schriftlichen Stellungnahme bis 23. April 2013 vorgehalten und dies seitens des Bw trotz Aufforderung auch in der mündlichen Verhandlung nicht nachgeholt worden ist, die Widersprüchlichkeit des Vorbringens des Bw aufgezeigt:

Der Bw war am 15. Juni 2004 bei der Schadenserhebung des Sachverständigen Ing. SV dabei und hätte deshalb auf eventuelle Unrichtigkeiten bei der Schadenserhebung sofort hinweisen können. Der Bw hat die von diesem Sachverständigen am 10. Februar 2008 für den Bw erstellte Aufstellung über Aufräum- und Abbruchkosten am 18. März 2008 dem Finanzamt übermittelt und deren Abzug vom Entnahmewert begehrt.

Dem sinngemäßen Einwand des Bw in der mündlichen Verhandlung, er sei damals auf Grund der existenziellen Gefährdung des Betriebes durch den erst vor drei Tagen eingetretenen Brandschaden nicht in der Lage gewesen, Einwendungen zu machen, ist wie vom Vertreter des Finanzamtes zu entgegnen, dass der Bw diese Einwendungen in den 14 Tagen bis zur Erstellung des Gutachtens hätte nachreichen können. Völlig unverständlich ist jedoch, warum der Bw derartige Einwendungen gegenüber der erst fast vier Jahre später für ihn erstellten Liste der Aufräum- und Abbruchkosten unterlassen hat.

Der Bw hat weiters behauptet, deshalb keine Unterlagen mehr über die strittigen Einbauten und Verbesserungsarbeiten zu besitzen, weil diese dem Brand zum Opfer gefallen seien. Das Finanzamt hat dem zu Recht entgegnet, dass sich die Frage stelle, warum der Bw Unterlagen, die die Vermietung des Gebäudes betreffen, in den Räumlichkeiten der GmbH aufbewahrt habe. Nach Ansicht des Senates ist es jedenfalls ungewöhnlich und kaum glaubwürdig, dass der Vermieter seine das Mietverhältnis betreffende Unterlagen in den vermieteten Räumlichkeiten verwahrt haben soll. Dieser Zweifel wird jedoch durch die weiteren Aussagen des Bw betreffend die Existenz von Belegen über die durchgeführten Arbeiten beseitigt. In der Schlussbesprechung vom 4. März 2008 hat der Bw zunächst behauptet, es habe Belege über die durchgeführten Arbeiten gegeben, musste dies dann jedoch dahingehend berichtigen, dass Belege beim Verkäufer der verwendeten Waren existierten. Doch auch nach der Schlussbesprechung konnte der Bw keine derartigen Rechnungen vorlegen, sondern lediglich Bestätigungen betreffend die Überlassung gebrauchter Materialien.

Als Zeitraum der Durchführung der Einbauten in das Gebäude gab der Bw zunächst Herbst bis Jahresende 2003, in der Niederschrift zur Schlussbesprechung vom 4. März 2008 hingegen "bis etwa Ende April 2003" an. In seiner Stellungnahme vom 19. März 2013 kehrte der Bw hingegen im Wesentlichen wieder zu seiner ursprünglichen Aussage zurück ("Die Halle wurde erst ab Herbst 2003 durch mich wie anfänglich geplant, gut ausgebaut.").

Es liegt auf der Hand, dass es im Interesse des Bw gelegen ist, der Existenz stiller Reserven zum Entnahmezeitpunkt 1. Jänner 2003 durch die Behauptung alle Investitionen seien erst nach diesem Zeitpunkt erfolgt, entgegen zu wirken. Nach Ansicht des Senates ist jedoch die Glaubwürdigkeit der Aussagen des Bw durch die aufgezeigten Widersprüchlichkeiten erschüttert.

Nach obigen Ausführungen hat der Bw die gegenständliche Halle bereits Mitte 2000 in Betrieb genommen und diese bis 1. Jänner 2003 für sein gewerbliches Einzelunternehmen genutzt. Das Finanzamt hat in der Berufungsvorentscheidung zutreffend nicht nur auf diesen Umstand, sondern auch darauf hingewiesen, dass der Bw bereits damals einen Bedarf an Büro- und Sanitärräumlichkeiten hatte. Dem vom Bw in seiner Stellungnahme vom 19. März 2013 erhobenen Einwand, die Halle sei wegen seiner finanziell sehr angespannten Lage zunächst nur notdürftig und noch nicht wie eingereicht ausgebaut gewesen, ist entgegen zu halten, dass der Bw laut eigenen Angaben die Investitionen selbst und weitgehend mit unentgeltlich überlassenen gebrauchten Materialien durchgeführt hat. Es waren daher auch in den Jahren 2000 bis 2002 hierfür gar keine finanziellen Mittel erforderlich. Der Senat hält deshalb die vom Bw in der Schlussbesprechung gemachte Angabe, die Arbeiten im Wesentlichen bis Ende April 2003 durchgeführt zu haben, für zutreffend. Der Senat geht jedoch wie offensichtlich auch das Finanzamt davon aus, dass der Bw diese Arbeiten bereits ab Inbetriebnahme der Halle Mitte 2000 begonnen und laufend vorgenommen hat. Der Bw hatte demnach von Mitte 2000 bis Ende April 2003 Zeit zur Durchführung der gegenständlichen Arbeiten. Sohin hatte der Bw 2 1/2 Jahre vor der Entnahme zum 1. Jänner 2003 Zeit, entsprechende Arbeiten selbst durchzuführen, danach jedoch nicht einmal 1/2 Jahr. Es kann dabei dahingestellt bleiben, ob der Bw dies im Herbst bis Jahresende 2003 oder in den ersten vier Monaten des Jahres 2003 getan hat.

Das Finanzamt hat dem bekämpften Bescheid einen Entnahmewert von 150.000,00 € zu Grunde gelegt. Das Vorliegen eines höheren Entnahmewertes – wie noch in der Berufungsvorentscheidung mit 188.000,00 € - wurde auch seitens des Finanzamtes in der mündlichen Verhandlung nicht mehr vertreten. Abzüglich des unstrittigen Buchwertes von 54.863,00 € bedeutet dies die Aufdeckung stiller Reserven in Höhe von 95.137,00 €.

Die Behauptung des Bw, er habe alle werterhöhenden Investitionen erst nach der Entnahme ins Privatvermögen durchgeführt ist völlig unglaubwürdig:

Zweifellos hatte der Bw bereits als Einzelunternehmer Bedarf an Büro- und Sanitäräumlichkeiten. Der Bw hat die von ihm nach dem 1. Jänner 2003 selbst erstellten Einbauten im Schriftsatz vom 18. März 2008 mit 163.482,00 € beziffert. In Anbetracht der zur Verfügung stehenden Zeit von 2 ½ Jahren von der Inbetriebnahme der Halle bis zur Entnahme und lediglich von 1/2 Jahr bis zur Fertigstellung im Jahr 2003 und des Umstandes, dass der Bw behauptet, alles selbst gemacht zu haben, ist anzunehmen, dass zumindest etwa die Hälfte des vom Bw genannten Betrages sohin ca. 80.000,00 € auf im Zeitraum Juli 2000 bis Dezember 2002 und damit vor der Entnahme des Betriebsgebäudes am 1. Jänner 2003 getätigte Einbauten entfällt.

Das Finanzamt hat in der im gegenständlichen Fall ergangenen Berufungsvorentscheidung auch einen Zuschlag für Nebenkosten in Höhe von 15.000,00 € angesetzt und dazu insbesondere Aufschließungskosten und Grunderwerbsteuer genannt.

In diesem Zusammenhang ist auf ein neues Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 19.12.2012, 2009/13/0032) hinzuweisen, dem folgende Ausführungen entnommen sind:

"Gemäß § 6 Z 4 EStG 1988 sind Entnahmen mit dem Teilwert im Zeitpunkt der Entnahme anzusetzen. Der Teilwert ist gemäß § 6 Z 1 leg. cit der Betrag, den der Erwerber des ganzen Betriebes im Rahmen des Gesamtkaufpreises für das einzelne Wirtschaftsgut ansetzen würde; dabei ist davon auszugehen, dass der Erwerber den Betrieb fortführt. Wie der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 29. April 1992, 90/13/0031, VwSlg. 6667/F, ausgesprochen hat, enthält der Teilwert auch die Anschaffungsnebenkosten, weil diese vom gedachten Erwerber neuerlich zu entrichten wären (ebenso Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, § 6 Tz 90; Jakom/Laudacher EStG, 2012, § 6 Rz 38; sowie Doralt/Mayr, EStG13, § 6 Tz 136, mit Hinweisen u.a. auf die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes). Da es nach dem Wortlaut des § 6 Z 1 EStG 1988 für die Teilwertermittlung darauf ankommt, was ein gedachter Erwerber zahlen, nicht aber darauf, was ein gedachter Veräußerer verlangen bzw. erhalten würde, sind auch die Anschaffungsnebenkosten bei der Ermittlung des Teilwerts zu berücksichtigen. Für Überlegungen dahingehend, dass diese einem gedachten Veräußerer nicht zufließen würden, bleibt vor diesem Hintergrund kein Raum, wobei auch dem Vorbringen in der Beschwerde zur Ermittlung des Entnahmegewinns Berechtigung zukommt."

Der Bw ist dem Ansatz der Nebenkosten, wozu neben den genannten Aufschließungskosten und der Grunderwerbsteuer auch die Kosten der Vertragserrichtung, Gebühr für die Eintragung ins Grundbuch, Kosten für Beglaubigungen und Schätzung kommen, trotz des

diesbezüglichen Vorhalts der Berufungsbehörde vom 3. April 2013 weder dem Grunde noch der Höhe nach im Vorlageantrag oder im weiteren Berufungsverfahren entgegen getreten. Der Senat sieht, insbesondere wegen der zusätzlich aufgezeigten Komponenten keinen Anlass den Betrag von ca. 15.000,00 € als zu hoch anzusehen.

Der vom Finanzamt im bekämpften Bescheid mit 150.000,00 € festgestellte Entnahmewert erscheint im Lichte dieser Überlegungen als sachgerecht, nicht überhöht und schlüssig:

Entnahmewert	150.000,00
Buchwert	<u>-54.863,00</u>
stille Reserven	95.137,00
davon Nebenkosten	<u>-15.000,00</u>
Einbauten vor 1.1.2003	80.137,00

Der Berufung kommt deshalb in diesem Punkt keine Berechtigung zu.

Ablösezahlung von 63.000,00 € brutto durch die B-GmbH

Die Miete ist von der B-GmbH unbestritten laufend an den Bw bezahlt worden.

An der B-GmbH ist seit deren Errichtung 2001 bis 28. September 2005 die Mutter des Bw als Alleingesellschafterin (100%) beteiligt und der Bw deren Geschäftsführer bis 17. Dezember 2004 gewesen.

Der Betriebsprüfer hat bereits im Besprechungsprogramm erläutert, dass im gegenständlichen Fall die aufgetretenen Schäden zur Gänze durch die Versicherung ersetzt worden sind.

In der Gegenäußerung vom 2. April 2013 hat das Finanzamt zutreffend darauf hingewiesen, dass der Bw nicht dargetan hat, welcher nicht schon von einer Versicherung ersetzte Schaden ihm konkret durch die Zahlung des gegenständlichen Betrages durch die B-GmbH ersetzt worden sein soll.

Soweit sich der Bw auf die auf 16.07.2003 datierte Vereinbarung beruft, wird zur Vermeidung von Wiederholungen auf obige Ausführungen betreffend deren Unbeachtlichkeit mangels Erfüllung der erforderlichen Kriterien für die Anerkennung von Rechtsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen verwiesen.

Auf S 7f der im gegenständlichen Fall ergangenen Berufungsvorentscheidung vom 13. Oktober 2010 wurde sinngemäß darauf hingewiesen, dass die ohne Anspruch des Bw – er erlitt keinen nicht durch eine Versicherungsleistung ersetzten Schaden – erfolgte Zahlung dem Bw offensichtlich den Erwerb der Liegenschaft ermöglichen sollte.

Der Verwaltungsgerichtshof (**VwGH 31.03.2000, 95/15/0056**) hat zur **verdeckten Gewinnausschüttung** folgende grundsätzliche Ausführungen gemacht:

Unter einer verdeckten Gewinnausschüttung versteht man alle nicht ohne weiteres als Ausschüttung erkennbaren Zuwendungen (Vorteile) einer Körperschaft an die unmittelbar oder mittelbar beteiligten Personen, die zu einer Gewinnminderung bei der Körperschaft führen und die dritten, der Körperschaft fremd gegenüberstehenden Personen nicht gewährt werden. Entscheidendes Merkmal einer verdeckten Gewinnausschüttung ist die Zuwendung von Vermögensvorteilen, die ihrer äußeren Erscheinungsform nach nicht unmittelbar als Einkommensverteilung erkennbar sind und ihre Ursache in den gesellschaftsrechtlichen Beziehungen haben. Diese Ursache ist an Hand eines Fremdvergleiches zu ermitteln, wobei Verträge zwischen Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern an jenen Kriterien gemessen werden, die für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen entwickelt wurden. Die Vereinbarung muss demnach nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen klaren und eindeutigen Inhalt haben und auch zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen werden. Subjektive Voraussetzung für eine verdeckte Ausschüttung ist eine auf Vorteilsgewährung gerichtete Willensentscheidung der Körperschaft, wobei sich die Absicht der Vorteilsgewährung schlüssig aus den Umständen des Falles ergeben kann, was etwa auch dann zu unterstellen ist, wenn die Gesellschaft nach Kenntnis des vom Gesellschafter in Anspruch genommenen Vorteils nichts unternimmt, um ihn rückgängig zu machen. Es bedarf somit zur Verwirklichung einer verdeckten Gewinnausschüttung rechtlich eines der Gesellschaft zuzurechnenden Verhaltens des geschäftsführenden Organs, welches, bestehe es auch in einem bloßen Dulden oder Unterlassen, den Schluss erlaubt, dass die durch ihre Organe vertretene Gesellschaft die Entnahme von Gesellschaftsvermögen durch den Gesellschafter akzeptiert habe (vgl. hiezu die hg. Erkenntnisse vom 26. Mai 1999, 99/13/0039, 0072, und vom 27. Mai 1999, 96/15/0018, sowie die dort zitierten Vorerkenntnisse).

Die Zuwendung eines Vorteils an einen Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft kann auch darin liegen, dass eine ihm nahestehende Person begünstigt wird (Renner, in Q/R/S/S/V, KStG 1988, § 8 Tz 144, unter Hinweis auf VwGH 25.01.2006, 2002/13/0027; 14.10.2010, 2008/15/0324; UFS 05.10.2009, RV/0155-K/07, und 18.09.2012, RV/0759-W/10; und RZ 776 KStR 2001). Die entsprechende Zurechnung der verdeckten Gewinnausschüttung erfolgt nicht an den Nahestehenden, sondern an jenen Anteilsinhaber, zu dem das Naheverhältnis besteht (Renner aaO § 8 Tz 144/2, unter Hinweis auf VwGH 26.05.1999, 99/13/0039, 0072; 28.05.1998, 96/15/0114; 28.02.2002, 97/15/0158, 0159; 08.02.2007, 2004/15/0149; 0159; 23.02.2010, 2005/15/0148; RZ 776 letzter Abschnitt KStR 2001).

Der Senat ist der Auffassung, dass die gegenständliche Zahlung von der B-GmbH an den Bw weder einen Schadenersatz noch eine Abgeltung im Rahmen des bestehenden Mietverhältnisses darstellt. Diese Zahlung ist offensichtlich darin begründet, dass die Alleingesellschafterin ihrem Sohn von diesem benötigte finanzielle Mittel zukommen lassen wollte. Dies stellt nach der zitierten Judikatur und Literatur eine verdeckte Gewinnausschüttung der B-GmbH an die Alleingesellschafterin dar. Eine Zurechnung beim Bw im Rahmen der hier zu entscheidenden Einkommen- und Umsatzsteuer 2004 kommt deshalb nicht in Betracht.

Auch seitens des Finanzamtes wurde in der mündlichen Verhandlung dieser bereits im Vorhalt vom 22. Februar 2013 von der Berufungsbehörde geäußerten Rechtsansicht nicht mehr entgegen getreten.

Der Berufung betreffend die Umsatz- und Einkommensteuer für das Jahr 2004 kommt deshalb im Ergebnis – wenn auch mit anderer Begründung – Berechtigung zu.

Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung des bekämpften Einkommensteuerbescheides vom 27. März 2008 sind um den Nettobetrag von 52.500,00 € zu vermindern. Die dem Normalsteuersatz von 20% unterliegenden steuerpflichtigen sonstigen Leistungen des bekämpften Umsatzsteuerbescheides vom 27. März 2008 sind ebenfalls um 52.500,00 € zu vermindern.

Der Berufung konnte in diesem Punkt ein Erfolg beschieden sein.

Auf beiliegende Berechnungsblätter wird verwiesen.

Festsetzung von Anspruchszinsen für die Jahre 2003 und 2004

Der Bw hat in der Rechtsmittelschrift vom 28. April 2008 auch die Bescheide vom 27. März 2008 betreffend die Festsetzung von Anspruchszinsen 2003 (9.537,67 €) und 2004 (2.466,53 €) bekämpft und die ersatzlose Aufhebung beantragt. Zur Begründung hat der Bw sowie gegen die Einkommensteuerbescheide nur am Beginn der Berufungsschrift die Unrichtigkeit der Feststellungen zu Tz 1 (Entnahme der Firmenhalle zum 1.1.2003) und zu Tz 2 (Ablösezahlungen) geltend gemacht.

Liegen einem Bescheid Entscheidungen zugrunde, die in einem Feststellungsbescheid getroffen worden sind, so kann der Bescheid gemäß **§ 252 Abs. 1 BAO** nicht mit der Begründung angefochten werden, dass die im Feststellungsbescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend sind. Gemäß **Abs. 2** dieser Gesetzesbestimmung gilt Abs. 1 sinngemäß, wenn einem Bescheid Entscheidungen zugrunde liegen, die in einem Abgabenbescheid getroffen worden sind.

Gemäß **§ 205** Abs. 1 und 2 **BAO** idF BGBl. I. 2000/142 und BGBl. I. 2002/84 sind Differenzbeträge an Einkommensteuer, die sich aus Abgabenbescheiden unter Außerachtlassung von Anzahlungen (Abs. 3), nach Gegenüberstellung mit Vorauszahlungen oder mit der bisher festgesetzt gewesenen Abgabe ergeben, für den Zeitraum ab 1. Oktober des dem Jahr des Entstehens des Abgabenanspruchs folgenden Jahres bis zum Zeitpunkt der Bekanntgabe dieser Bescheide mit 2% pro Jahr über dem Basiszinssatz zu verzinsen (Anspruchszinsen).

Die Bemessungsgrundlage für Anspruchszinsen zu Lasten des Abgabepflichtigen (Nachforderungszinsen) wird nach Abs. 4 dieser Bestimmung durch Anzahlungen in ihrer jeweils maßgeblichen Höhe vermindert. Anzahlungen (Abs. 3) mindern die Bemessungsgrundlage für die Anspruchszinsen nur insoweit, als sie entrichtet sind.

Auf Antrag des Abgabepflichtigen sind Anspruchszinsen nach Abs. 6 insoweit herabzusetzen bzw. nicht festzusetzen, als der Differenzbetrag (Abs. 1) Folge eines rückwirkenden Ereignisses (§ 295a) ist und die Zinsen die Zeit vor Eintritt des Ereignisses betreffen.

Ritz, BAO, 4. Aufl., § 252 Tz 3 bis 5 ist dazu Folgendes zu entnehmen:

Tz 3: § 252 Abs. 1 bis 3 schränkt das Berufungsrecht gegen abgeleitete Bescheide ein; Einwendungen gegen im Grundlagenbescheid getroffene Feststellungen sollen nur im Verfahren betreffend den Grundlagenbescheid vorgebracht werden können. Werden sie im Rechtsmittel gegen den abgeleiteten Bescheid vorgebracht, so ist die Berufung diesbezüglich als unbegründet abzuweisen (zB VwGH 28.5.1997, 94/13/0273; 23.3.2000, 2000/15/0001; 19.3.2002, 2002/14/0005; 7.7.2004, 2004/13/0069) und nicht als unzulässig zurückzuweisen (vgl. VwGH 13.5.1955, 522/52). Eine solche Abweisung setzt voraus, dass der Grundlagenbescheid dem Bescheidadressaten des abgeleiteten Bescheides gegenüber wirksam geworden ist (VwGH 22.3.1983, 82/14/0210).

Tz 4: § 252 Abs. 1 und 2 betrifft nur Grundlagenbescheide iSd §§ 185 ff. § 252 Abs. 3 betrifft grundlagenbescheidähnliche Bescheide.

Tz 5: Abs. 1 und 2 des § 252 gelten für abgeleitete Bescheide auch dann, wenn sie sich nicht auf § 295 Abs. 1 bzw. Abs. 2 stützen (somit auch etwa für abgeleitete Erstbescheide).

Der Verwaltungsgerichtshof (**VwGH 27.08.2008, 2006/15/0150**) hat zu einem ebenfalls Anspruchszinsen betreffenden Fall im Wesentlichen Folgendes ausgeführt:

§ 252 Abs. 2 BAO erfasst Fälle, in denen ein Abgabenbescheid die gesetzlich ausdrücklich vorgesehene Grundlage für einen davon abzuleitenden anderen Abgabenbescheid abgibt. Dazu gehört der Verspätungszuschlag (vgl. Stoll, BAO-Kommentar, 2591), dazu gehören auch die Anspruchszinsen.

Anspruchszinsen wie auch Verspätungszuschläge sind zur festgesetzten Abgabe (hier: Einkommensteuer) formell akzessorisch. Sie sind insoweit von der festgesetzten Abgabe zu berechnen, als ihre Bemessungsgrundlage von der Höhe der festgesetzten Abgabe abhängt.

In dieser Hinsicht sind Anspruchszinsenbescheide an die Höhe der im Spruch des Einkommen- oder Körperschaftsteuerbescheides ausgewiesenen Nachforderung gebunden (vgl. das hg.

Erkenntnis vom 27. März 2008, 2008/13/0036). Das gilt sinngemäß auch für Verspätungszuschlagsbescheide.

Die Festsetzung von Anspruchszinsen und Verspätungszuschlägen ist selbständig anfechtbar. Im Hinblick auf die Bindungswirkung kann jedoch eine Anfechtung mit der Begründung, der maßgebende Einkommensteuer-(Körperschaftsteuer-)bescheid sei inhaltlich rechtswidrig, von vornherein nicht zum Erfolg führen.

Ändert sich die Bemessungsgrundlage von Anspruchszinsen und Verspätungszuschlägen mit der Höhe der festgesetzten Abgabe, bietet eine verfahrensrechtliche Handhabe zur Anpassung der Anspruchszinsfestsetzung und der Verspätungszuschlagsfestsetzung § 295 Abs. 3 BAO (vgl. das hg Erkenntnis vom 19. Jänner 2005, 2001/13/0167, zum Verspätungszuschlag).

Im gegenständlichen Fall hat die Beschwerdeführerin gegen die Festsetzung von Verspätungszuschlägen und Anspruchszinsen berufen, sich in der Berufungsbegründung jedoch ausschließlich auf die Rechtswidrigkeit der zu Grunde liegenden Einkommensteuerbescheide gestützt. Solcherart ist es nicht als rechtswidrig zu erkennen, dass die belangte Behörde die Berufung abgewiesen hat.

Der Anspruch auf Anspruchszinsen entsteht unabhängig von einem allfälligen Verschulden des Abgabepflichtigen oder der Abgabenbehörde (UFS 06.10.2005, RV/1847-W/04; 20.07.2004, RV/1980-W/03, 10.07.2003, RV/0953-W/03). Es ist daher ohne Bedeutung, warum ein Bescheid erst so spät erlassen worden ist. Eine lange Verfahrensdauer ist unmaßgeblich (UFS 15.07.2005, RV/0378-G/05, 26.01.2004, RV/0344-S/03, 06.08.2009, RV/0356-G/09).

Die gegenständliche Berufung richtet sich auch hinsichtlich der Anspruchszinsen gegen die Richtigkeit der Einkommensteuerbescheide 2003 und 2004 und begründet die beantragte ersatzlose Aufhebung lediglich mit den Einwendungen gegen die Richtigkeit der Einkommensteuerbescheide betreffend diese Jahre.

Im Licht der oben dargestellten Rechtslage (§ 252 Abs. 2 BAO) und der dazu vorliegenden Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes konnte der Berufung betreffend die Anspruchszinsen schon deshalb kein Erfolg beschieden sein.

Deshalb war spruchgemäß zu entscheiden.

Beilagen:

2 Berechnungsblätter

Protokoll der mündlichen Verhandlung in Kopie

Linz, am 27. Juni 2013