



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende Dr. Leopold und die weiteren Mitglieder Dr. Alois Pichler, Mag. Petra Kühberger und Dr. Bernhard Koller über die Berufungen der Bw., vertreten durch StB., vom 12. Dezember 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes X. vom 7. November 2007 betreffend Umsatzsteuer 2001, 2002, 2003, Körperschaftsteuer 2001, 2002 und 2003 sowie Haftung für Kapitalertragsteuer gemäß § 95 Abs. 2 EStG für 2001, 2002 und 2003 nach der am 10. Dezember 2013 in 8018 Graz, Conrad von Hötzendorf-Straße 14-18, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

1. Die Berufungen betreffend Umsatzsteuer 2001, 2002 und 2003 werden als unbegründet abgewiesen. Die Bescheide werden abgeändert.
2. Der Berufung betreffend Körperschaftsteuer 2001 wird teilweise Folge gegeben. Der Bescheid wird abgeändert.
3. Die Berufung betreffend Körperschaftsteuer 2002 wird als unbegründet abgewiesen.
4. Der Berufung betreffend Körperschaftsteuer 2003 wird teilweise Folge gegeben. Der Bescheid wird abgeändert.
5. Die Berufungen betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer 2001, 2002 und 2003 werden als unbegründet abgewiesen. Die Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Kapitalertragsteuer betragen:

Verdeckte Ausschüttungen (KESt)	2001 (ATS)	2002 (€)	2003 (€)
Summe vA	2.298.058,70	83.719,08	83.719,08
KESt 25%	574.515,00	20.929,77	20.929,77

EURO	41.751,63	20.929,77	20.929,77
------	-----------	-----------	-----------

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben der Umsatzsteuer 2001, 2002 und 2003 sowie Körperschaftsteuer 2001 und 2003 sind den am Ende der folgenden Entscheidungsgründe als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgaben ist aus der Buchungsmitteilung zu ersehen.

Entscheidungsgründe

Die Bw. wurde als Gesellschaft mit beschränkter Haftung mit Gesellschaftsvertrag vom 16. Dezember 1998 mit einem Stammkapital von 1.000.000 S errichtet. Die Stammeinlagen wurden zur Gänze vom Alleingesellschafter übernommen, der auch als Geschäftsführer fungierte. Seit 24. August 2005 war auch die J. KG mit einem Minderheitsanteil von 10% beteiligt. Betriebsgegenstand ist laut Gesellschaftsvertrag die Vermögensverwaltung, das Transport- und Speditionsgewerbe sowie der Handel mit Waren aller Art. In der weiteren Folge wurde die Gesellschaft umgegründet und der Firmenwortlaut zweimal geändert.

Im Jahr 2007 fand eine abgabenbehördliche Außenprüfung statt, zu der der Prüfer in seinem Bericht ausführte, die Bw. habe am 23. Dezember 1998 eine Liegenschaft samt Lagergebäude, Büro und eine Förderanlage im Ausmaß von 21.029 m² erworben. Der Kaufpreis betrug 32,7 Mio. S, wovon 8,45 Mio. S auf das Förderband entfielen. Die Finanzierung erfolgte zum Teil über Fremdwährungskredite, die auch zu Kursverlusten führten.

Die Liegenschaft samt Anlagen wird zur Gänze an eine dem Geschäftsführer beteiligungsmäßig verbundene KG vermietet. Laut Auskunft der Bw. wurde lediglich ein mündlicher Mietvertrag abgeschlossen. Als Miete für das Gebäude wurden 210.000 S (15.261,62 €) vereinbart und verrechnet. Für die Förderanlage wurden durch die Bw. 1.152.000 S (960.000 + 20% USt) für das Jahr 2000 am 19. Dezember 2000 in Rechnung gestellt. Über diese Vorschreibung sowie die Mieten für acht Monate (mtl. 80.000 S) im Jahre 2001, in Summe 1.600.000 S + 20% USt wurde am 1. November (korr. 10. Oktober 2001) vom Geschäftsführer eine Gutschrift ausgestellt. Als Begründung für diese Gutschrift wurden die wirtschaftliche Lage sowie die damit verbundene Gefährdung der Geschäftsbeziehung angeführt.

In rechtlicher Hinsicht sei die Gutschrift als nicht betrieblich bedingte Zuwendung an die Kommanditgesellschaft zu werten. Für die Berechnung der auf die verdeckte

Gewinnausschüttung entfallenden Umsatzsteuer werden Selbstkosten in Höhe von 70% der Mietkosten angesetzt. Die Kapitalertragsteuer werde vom Gesellschafter getragen.

In ihrer Berufung wandte sich die Bw. gegen die Prüfungsfeststellungen der Annahme verdeckter Ausschüttungen, der umsatzsteuerlichen Nichtanerkennung der erteilten Gutschriften sowie der Annahme des Eigenverbrauches und führte u.a. Folgendes aus:

„Für die Monatsmiete der Halle wurden € 15.261,62 (ATS 210.000,--) mit der J. KG vereinbart und diese Miete folglich auch verrechnet und bezahlt. Für 1-12/2000 und für 1-8/2001 wurde für die Förderanlage zusätzlich eine Miete von € 5.813,80 (ATS 80.000,--) vorgeschrieben. Diese Mietvorschriften wurden im Jahr 2001 wieder gutgeschrieben. ...

Die KG hat sodann Textilaufbereitungsarbeiten erledigt. Zum Zwecke dieser Arbeiten wurde die Liegenschaft samt Textilförderanlage von der GmbH erworben. Ein gesonderter Kaufpreis für die Textilaufbereitungsanlage wurde dabei nicht vereinbart. Die Wertermittlung der Anlage wurde anlässlich der Jahresabschlusserstellung 1998 im Schätzungswege ermittelt. Bei der Renditeberechnung (für die Beurteilung einer evt. verdeckten Gewinnausschüttung) ist somit vom Gesamtkaufpreis sowie die Gesamteinnahmen aus dieser Investition auszugehen. Es war nie geplant, für die Textilaufbereitungsanlage gesonderte Mieten zu verrechnen. Es wurde das Gesamtobjekt (Halle samt Förderanlage) angeschafft und als Gesamtobjekt an die KG vermietet.

Im Jahr 2000 wurden mit V. (Anm.: Geschäftspartner der Mieterin) Verhandlungen geführt, dass gesonderte Mieten für die Förderanlage im Stückpreis, den V. bezahlt, eingerechnet werden könne bzw. dass der Stückpreis um diese Infrastrukturkosten der Förderanlage erhöht werden könne. Die Mietvorschriften an die KG wurden V. vorgelegt, um die notwendigen Preiserhöhungen zu unterstreichen. Diese Absicht zeigt sich auch darin, dass erstmalig in der Rechnung vom 20.12.2000 rückwirkend für das gesamte Jahr 2000 die Mieten für die Förderanlage vorgeschrieben wurden.

Da jedoch von V. die lang verhandelte Erhöhung (Verhandlungen von Beginn 2000 bis August 2001) des Stückpreises letztendlich abgelehnt wurde, somit in der KG keine Erlöse aus der Förderanlage erzielt wurden, wurde auch von einer gesonderten Mietverrechnung für die Förderanlage von der GmbH abgesehen und diese storniert. Der Umstand, dass wie oben ausgeführt die langwierigen Verhandlungen mit V. gescheitert sind, zeigt ganz klar, dass eben gerade ein fremder Dritter (V.) eine gesonderte Miete für die Förderanlage nicht akzeptiert. Dies ist wohl der direkte Beweis dafür, dass ein Beharren auf die Mietverrechnung an die Muttergesellschaft KG nicht fremdüblich gewesen wäre.

Dessen ungeachtet lässt sich aus der beiliegenden Planungsrechnung (Investment gesamt sowie Mieteinnahmen gesamt) über einen Zeitraum von 20 Jahren ein Gesamtüberschuss und eine Rendite von 3,65 % erwirtschaften. Laut Judikatur reicht Kostendeckung und eine

angemessene Verzinsung des eingesetzten Kapitals aus, um eine Vermietungstätigkeit als fremdüblich anzusehen und somit eine verdeckte Gewinnausschüttung auszuschließen.

Maßstab für das Ausmaß einer vGA ist der Fremdvergleich, d.h. der verwirklichte Sachverhalt ist mit einem Vorgang, wie er unter Wegdenken der Eigentümerstellung oder der Nahebeziehung üblich wäre, zu vergleichen (KStR 2001, Rz 754).

Die Frage des Fremdvergleiches ist eine Tatfrage und daher auf Grund entsprechender Erhebung in freier Beweiswürdigung gemäß [§ 167 Abs. 2 BAO](#) zu lösen (KStR 2001, Rz 755).

Dabei hat aber grundsätzlich die Abgabenbehörde den Nachweis zu führen, dass eine Gestaltung unangemessen ist (VwGH 10.5.1994, [90/14/0050](#)). Dieser Nachweis wurde nicht vorgelegt. Es wurden keine Renditeberechnungen durch die Großbetriebsprüfung durchgeführt, weder über die Gesamtinvestition noch über die Förderanlage gesondert. Geringfügige Abweichungen von fremdüblichen Richtwerten sind noch keine vGA (VwGH 27.7.1999 [94/14/0018](#)).

Da sich, wie aus der beiliegenden Planungsrechnung ersichtlich, aus dem Gesamtobjekt ein Gesamtüberschuss und eine Rendite von 3,65 % erwirtschaften lässt und eine Kostendeckung jedenfalls gegeben ist, kann eine vGA nicht vorliegen. Fremdübliche Renditen für derartige Objekte liegen erfahrungsgemäß bei rund 2 %.

Im Körperschaftsteuerbescheid 2003 wurde eine Verlustverrechnung aus Vorjahren in Höhe von € 86.133,32 in Abzug gebracht. Richtig wäre ein Verlustabzug in Höhe von insgesamt € 107.666,64. Die Wartetastenverluste aus 1998 von € 177.948,59 und die Wartetastenverluste 1999 von € 1.753,16 wurden nicht berücksichtigt. Insgesamt ergibt sich aus den verrechenbaren Wartetastenverlusten (75 % von € 114.844,42) von € 86.133,32 und den laufenden Verlustvorträgen (75 % von € 28.711,11) von € 21.533,33 eine Verlustverrechnung von insgesamt € 107.666,64.

Bemessungsgrundlage für die verdeckte Gewinnausschüttung:

Die Berufung richtet sich - ungeachtet der Bekämpfung der vGA dem Grunde nach – auch gegen die Ermittlung der Bemessungsgrundlagen für die vGA und somit gegen die Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Berechnung der KeSt. ... In die Bemessungsgrundlage wurde die Umsatzsteuer aus dem Eigenverbrauch miteinbezogen. Nicht berücksichtigt wurde dabei, dass die Umsatzsteuer aus dem Eigenverbrauch (§ 3a Abs. 1 a Z I iVm § 4 Abs. 8 lit b UStG) der GmbH gemäß § 12 Abs. 15 UStG an die KG in Rechnung gestellt werden kann.

...

Die Umsatzsteuer stellt, zwischen Unternehmern verrechnet, einen reinen Durchlaufposten dar. Es kann weder aus einer Verrechnung ein Nachteil, noch aus einer Nichtverrechnung ein Vorteil entstehen. Da diese Umsatzsteuer aus dem Eigenverbrauch keinesfalls Kostencharakter in der KG hat (Vorsteuerabzug) und somit diese Umsatzsteuer aus dem Eigenverbrauch (=

Nichtverrechnung der Umsatzsteuer) keinen finanziellen Vorteil für die KG aus einem Gesellschaftsverhältnis darstellt, kann sie auch nicht Teil der Bemessungsgrundlage für die vGA und somit die KeSt sein.

Betreffend die Umsatzsteuerbescheide verweisen wir auf die oben angeführten Ausführungen und halten fest, dass es sich bei den erteilten Gutschriften um keine verdeckte Gewinnausschüttung handelt, es sich demnach auch nicht um Leistungen gem. § 3a Abs. 1 a Z 1 iVm § 4 Abs. 8 lit. b UStG handelt und eine Umsatzsteuer nicht festzusetzen ist."

In seiner Stellungnahme wies der Prüfer darauf hin, die GmbH habe es verabsäumt, die Mietverhältnisse zwischen der dem Gesellschafter gehörenden KG als fremdüblich zu gestalten. Auf Grund fehlender schriftlicher Unterlagen standen als einzige nach Außen zum Ausdruck kommende Hinweise auf die Mietverhältnisse die jeweiligen monatlichen Mietverrechnungen für Halle und Förderanlage zur Verfügung. Über wesentliche Vertragsinhalte wie Vertragsdauer, Kündigungsmöglichkeiten, Indexanpassungen, Rechten und Pflichten der Vertragsteile existieren weder schriftliche Verträge noch sonstige Aufzeichnungen oder Aktenvermerke. Derartige Formmängel indizieren das Vorliegen unangemessener Gestaltungen und damit verdeckter Ausschüttungen. Wie in der Berufung zugestanden, wurden vom Jänner 2000 bis zum August 2001 für die Förderanlage zusätzlich zur Miete für die Halle eine Miete von 80.000 S (5.813,80 €) vorgeschrieben, wodurch der Eindruck entstehe, für diesen Zeitraum sei eine gesonderte Miete für die Förderanlage zu verrechnen.

Auf die vorgelegte Planungsrechnung erübrige sich eingehen zu müssen. Aufgefallen sei, dass bei der auf 20 Jahre angelegten Renditeberechnung keine Ersatzbeschaffung der auf 10 Jahre kalkulierten Grundstückseinrichtungen und Maschinen vorgesehen sei. Ob die alle fünf Jahre vorgesehene Indexanpassung von 5% vereinbart war, ließe sich ebenso wenig beantworten, wie die Dauer der Mietverträge.

Hinsichtlich der Verlustverrechnung für 2003 sei dem Antrag der Bw. zu folgen.

In umsatzsteuerlicher Hinsicht sei die Bemessungsgrundlage für den Mietforderungsverzicht die verrechnete und wieder gutgeschriebene Nettomiete; erst danach komme der Eigenverbrauchstatbestand zum Zug. Die Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer 2001 sei insofern zu ändern als die Mietforderungsverzichte für 20 Monate zu je 80.000 S nicht anerkannt und zuzüglich vier Monate unentgeltliche Zurverfügungstellung zu je 56.000 S zum Ansatz zu bringen wären.

In der weiteren Folge wurde die Berufung **ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung** vorgelegt.

Mit Schreiben des Unabhängigen Finanzsenates vom 14. Juni 2012 wurde die Bw. aufgefordert, verschiedene Unterlagen wie Mietvertrag, Abrechnungen, Buchungsbelege beizubringen. Weiters wurden Bedenken gegen die Annahme einer einem Fremdvergleich standhaltenden Mietvereinbarung und die Stornierung der gesondert verrechneten Maschinenmiete geäußert. Ebenso erschien die der Berufung beigezeichnete Renditeberechnung, womit die ursprünglich verrechneten Mieten dargestellt werden sollten, wenig nachvollziehbar, weil daraus eine Vollamortisation der Wirtschaftsgüter (Gebäude, Maschine) sowie angemessene Verzinsung des Grund und Bodens nicht erblickt werden könne. Weiters wurde ersucht, die in geographischer Nähe liegenden ortsüblichen Hallenmieten bekannt zu geben.

Am 14. Dezember 2012 sprach die steuerliche Vertreterin beim UFS vor. Sie versprach, eine Stellungnahme des Unternehmens beizubringen, wie die seinerzeitige Miete von 210.000 S (p.m.) vereinbart wurde. Obwohl die seinerzeitige Förderanlage (Maschine) seit 1.1.1999 von der KG mitbenützt wurde, blieb es offen, wie es zur Verrechnung von 80.000 S (p.m.) gekommen ist. Hinsichtlich der Renditeberechnung und vergleichbaren ortsüblichen Hallenmieten würden noch entsprechende Erkundigungen bei Immobilienreuhändlern eingeholt. Eine bis 21. Jänner 2013 zugesicherte Vorhaltsbeantwortung konnte nicht eingehalten werden.

Per Mail vom 11. Februar 2013 übermittelte die steuerliche Vertreterin eine an die Bw. ergangene „Berufungsvorentscheidung“ vom 19. Dezember 2007, worin ausgeführt wurde, dass der Berufung vom 14. Dezember 2007 gegen den Bescheid vom 7. November 2007 stattgegeben werde. Die Einhebung der nachstehend angeführten Abgaben werde gemäß [§ 212a der Bundesabgabenordnung](#) ausgesetzt. In der weiteren Folge ist eine Tabelle mit den einzelnen ausgesetzten Abgaben, nach Abgabenart, Fälligkeit und Betrag ersichtlich. Sie führte weiters aus, der Vorlageantrag am 19. Juni 2008 (gemeint: Vorlagebericht des Finanzamtes vom 19. Juni 2008) wurde außerhalb der Monatsfrist gestellt (?), sodass die Berufungsvorentscheidung in Rechtskraft erwachsen und das gegenständliche Verfahren als abgeschlossen zu betrachten sei, weil ihres Erachtens der Vorlageantrag bis 21. Jänner 2008 (?) gestellt hätte werden müssen.

In einer weiteren Besprechung vom 12. März 2013 wurden die unterschiedlichen Standpunkte wiederholt und eine Renditeberechnung nach einer finanzmathematischen Methode vorgeschlagen. Weiters konnten noch keine ortsüblichen Hallenmieten im Berufszeitraum vorgestellt werden. In Ergänzung des erstinstanzlichen Verfahrens wurde ausgeführt, dass die Gutschrift der Mieten hinsichtlich des Jahres 2000 bereits im Jahresabschluss 2000 eingebucht, umsatzsteuerrechtlich aber als Entgeltsminderung erst in die USt-Erklärung 2001 aufgenommen wurde. Daher erschiene der Ansatz einer verdeckten Ausschüttung hinsichtlich

dieses Teiles im Jahr 2001 fragwürdig. Eine Korrektur der im angefochtenen Bescheid vorgeschriebenen Umsatzsteuer auf Grund des angenommenen Eigenverbrauchs als Vorsteuer bei der leistungsempfangenden KG konnte im Gegensatz zur ertragsteuerlichen Gegenberichtigung nicht festgestellt werden, wobei allerdings seitens des Berichterstatters die Meinung vertreten wurde, dass dieser Umstand außerhalb des streitgegenständlichen Verfahrens zu klären wäre.

In ihrem Email vom 2. Juli 2013 vertritt die steuerliche Vertreterin die Auffassung, der Vorlageantrag (?) an den UFS vom 19. Juni 2008 sei nicht fristgerecht erfolgt. Sie führt u.a. aus, das Finanzamt habe im Vordruck ausdrücklich im Feld ankreuzt, dass eine Berufungsvorentscheidung erlassen und die Bescheid erlassende Behörde eine von dieser abweichende Entscheidung beantrage, weil hinsichtlich des Verlustabzuges 2003 der Berufung stattzugeben und im Übrigen entsprechend der angeschlossenen Stellungnahme des Betriebsprüfers abzuweisen sei. Daraus sei zu schließen, dass die bescheiderlassende Stelle (Finanzamt) selbst bekannt gegeben habe, eine Berufungsvorentscheidung erlassen zu haben, was nur die bereits erwähnte Berufungsvorentscheidung vom 19. Dezember 2007 sein könne.

In der Beilage wurde ein Gutachten datiert mit 18.4.2001, welches für die KG im Jahr 2001 möglicherweise für die finanzierende Bank erstellt wurde, beigelegt. Es handelt sich um eine in Teilen kaum lesbare Faxkopie, welche die Bw. offenbar laut Faxvermerk seit 20.1.2005 (!) in Händen hatte und im bisherigen Abgabungsverfahren nicht vorgelegt wurde.

Das Gutachten lautet wie folgt:

„1. Bewertung nach dem Sachwertverfahren

Bei der Ermittlung nach dem Sachwertverfahren wird vom Sachwert ausgegangen. Der Sachwert umfasst den Boden- und Bauwert. Hierbei wird der Grundwert nach dem Preisvergleich unbebauter Grundstücke ermittelt. Auch werden Wertänderungen z.B. infolge einer bereits erfolgten Bebauung und allfällige Grunddienstbarkeiten berücksichtigt.

Hinsichtlich des Bauwertes der Gebäude werden entsprechend der vorgefundenen Ausstattungsmerkmale und der Bauweise die Gebäudenormalherstellungskosten ermittelt.

Von diesen wird sodann die Abminderung für Alter und Abnutzung zwecks Ermittlung des Bauzeitwertes abgesetzt.

Sachwert

Bodenwert

In Graz werden lt. Immobilienpreisspiegel folgende Preise bezahlt:

Verkaufspreise von Industriegrundstücken

Graz	Schilling / m²
<i>mäßige Lage</i>	<i>629 - 829</i>
<i>gute Lage</i>	<i>986 - 1.457</i>

<i>sehr gute Lage</i>	<i>1.643 – 2.700</i>
-----------------------	----------------------

Vergleicht man diese Preise mit Bruck an der Mur und unter Einbeziehung der in Bruck an der Mur für vergleichbare Grundstücke am Markt verlangten Preise (für periphere Lagen je nach Verkehrsverbindung, Aufschließung und Kundenfrequenz zwischen ATS 400,-- bis ATS 1.000). Da das betreffende Grundstück für ein Industriegrundstück eine gute Lage aufweist, aufgrund der Widmung und Verkehrslage vielfältig nutzbar ist, wurde unter Berücksichtigung der Grundstücksgröße von über 2 ha ein m²-Preis von ATS 500 für die Bewertung herangezogen.

Grundstücksnummer: 10xx/1

Lagerhalle mit Bürogebäude

Widmung: Bauland Industrie- und Gewerbegebiet

Entwicklung: bebaut

Grundfläche: 21.029,00 m²

Preis pro m²: 500,00 S

Zwischensumme: 10.514.500 S

20 % Abwertung: 8.411.600,00 S

Bodenwert	8.411.600 S
-----------	-------------

Gebäudewert

Die Preise für das Bürogebäude wurden auf Basis m²-Preise nach Heimo-Kranewitter mit durchschnittlicher Ausstattung errechnet.

Die Hallenpreise ergeben sich wie folgt:

Richtwerte für Hallen (Gewerbe- und Industrie)

Herstellungskosten in Schilling/m² Bruttogrundrissfläche (exkl. USt)

Höhe rd. 4 – 5 m Spannweite rd. 15 – 20 m	Einfache Stahlhalle, Lichtbänder, Tor, einfacher Fußboden	Stahlhalle, geschäumte Paneele, Lichtbänder, Tor, keine Heizung, vergüteter Fußboden	Massivhalle, Wärmedämmung, Heizung, guter Fußboden, Lichtbänder, Tore, glatte Wände	Massivhalle mit Vollaussstattung
<i>Basispreis 1998</i>	<i>rd. 3.000</i>	<i>rd. 3.500-4000</i>	<i>rd. 5.000-6.000</i>	<i>rd. 7.000-8.000</i>
Abzüge in % für kleinere				
<i>Kleinere Spannweiten, Säulen</i>	5	5	5	5
<i>Geringere Höhe</i>	5	5	5	5
Zuschläge in % für				
<i>größere Höhe pro 1 bis 1,5m</i>	5	5	5	5
<i>größere Spannweite 20 m</i>	5 – 10	5 – 10	5 – 10	5 – 10
<i>Viele Tore, Kranbahn, sonstige brauchbare Sonderausstattung</i>		5 – 10	5 – 10	5

Aufgrund der Bauausführung wurden folgende Preise ohne MwSt angesetzt:

1. Halle: ATS 5.500,--/m² Bruttogrundrissfläche

2. Bürogebäude: ATS 10.000,--/m² Nutzfläche

Lagergebäude mit Büroräumen						
Baujahr	1993					
Alter des Objektes	6	Jahre				
Technische Lebensdauer	50	Jahre		Technische Restlebensdauer	42	Jahre
Lagerhalle						
Fläche				5.042,79 S		
Preis pro m ²				5.500,00 S		
Neuherstellungswert				27.735.345 S		
Büroteil						
Bruttofläche				265,00 m ²		
Abschlag auf Nettofläche	15 %			39,75 %		
Nettofläche				225,25 m ²		
Preis pro m ²				10.000 S		
Neuherstellungswert				2.252.500 S		
Bauwert						
Gesamte Objektkosten				29.987.845 S		
Neubauherstellungskosten				29.987.845 S		
Lineare Wertminderung	16 %			4.798.055 S		
Bauwert				25.189.790 S		
Gebäudewerte				25.189.790 S		
Sachwert der Liegenschaft						
Grundstückswert				8.411.600 S		
Gebäudewert				25.189.790 S		
+ Außenanlagen	2		%	503.796 S		
Sachwert d. Liegenschaft				34.105.186 S		
Außenanlagen		%		Betrag		
Einfriedung, Asphaltierung	2			503.796 S		
Sachwert der Liegenschaft				34.105.186 S		

2. Bewertung nach dem Ertragswertverfahren

Bei diesem Verfahren ist der Ausgangspunkt der Reinertrag des Bewertungsgegenstandes, der sich aus dem nachhaltig erzielbaren Rohertrag abzüglich des Bewirtschaftungsaufwand, Verwaltungsaufwand sowie Abschreibung und Ausfallwagnis ergibt.

Der errechnete Reinertrag ist um den Verzinsungsbetrag des Bodenwertes zu vermindern, um den Reinertrag der baulichen Anlagen zu bekommen.

Dieser wird zu einem angemessenen Zinssatz auf die Restnutzungsdauer kapitalisiert und das Resultat ist der Ertragswert der baulichen Anlage.

Berücksichtigt wird der Ertragswert unter der Voraussetzung einer Neuvermietung des Objektes bei gegenwärtigem Erhaltungszustand Abzüge werden wie vor erwähnt durchgeführt.

Der Ertragswert errechnet sich somit aus dem Ertragswert der baulichen Anlagen und dem Bodenwert.

Der Zinssatz zur Ermittlung des Ertragswertes wird mit 7,0 % angesetzt. Grundlage hierfür sind die üblicherweise bei Liegenschaften dieser Art erzielbaren Kapitalverzinsungen.

Sind die tatsächlich erzielten Erträge in Ermangelung von Aufzeichnungen nicht erfassbar oder welchen sie von den bei ordnungsgemäßer Bewirtschaftung erzielbaren Erträgen ab, so ist von jenen Erträgen, die bei ordnungsgemäßer Bewirtschaftung nachhaltig hätten erzielt werden können und dem bei einer solchen Bewirtschaftung entstehenden Aufwand auszugehen; dafür können insbesondere Erträge vergleichbarer Liegenschaften oder allgemein anerkannte statistische Daten herangezogen werden.

Ertragswert

Graz	Schilling / m²
mäßige Lage	51 – 62
gute Lage	71 – 83
sehr gute Lage	94 – 113

In Graz werden für Lager/Produktionsflächen je nach Ausstattung, Verkehrslage und Größe der Halle Mietpreise von ATS 40,-- bis ATS 70,-- bezahlt.

Anhand dieser vorliegenden Daten und auch nach Rückfrage bei Maklern wurde folgender Preis angesetzt, wobei allerdings die große Hallenfläche berücksichtigt wurde. Ebenso wurde ein einheitlicher Preis für die Lager- und Bürofläche angesetzt:
Lagerfläche und Büro: ATS 40,--

Lagergebäude mit Büroräumen	
42 Jahre wirtschaftl. Restnutzungsdauer	
7 % Kapitalisierungszins	
Jahresrohertrag	2.713.500 S
30 % Bewirtschaftungskosten	814.050 S
Jahresreinertrag	1.899.450 S
Büroräumlichkeiten	
225,00 m ² , monatliche fiktive Miete 45,00 S	10.125 S
Jahresrohertrag	121.500 S
Halle	
4.800 m ² , monatliche fiktive Miete 45 S	216.000 S
Jahresrohertrag	2.592.000 S
Ertragswert	
Jahresrohertrag	1.899.450 S
100 % Bodenwertanteil 8 411.600,00 S	
- 7 % Bodenwertverzinsung	558.612 S

<i>Reinertrag</i>	<i>1.310.638 S</i>
<i>Zwischensumme bei Vervielfältiger 13,45</i>	<i>17.628.081 S</i>
<i>+ anteiliger Grundwert</i>	<i>8.411.600 S</i>
<i>Ertragswert</i>	<i>26.039.681 S</i>

Ertragswerte

Ertragswerte der Liegenschaft	
<i>Ertragswerte der Liegenschaft</i>	<i>26.039.681 S</i>
Ertragswerte der Liegenschaft	26.039.681 S

Verkehrswert

Verkehrswert zum 13.3.2001	
<i>Sachwert</i>	<i>34.105.186 S</i>
<i>Ertragswert</i>	<i>26.039.681 S</i>
<i>Gewichtung Sachwert zu Ertragswert (0 zu 1)</i>	<i>26.039.681 S</i>
<i>Zwischensumme</i>	<i>26.039.681 S</i>
Verkehrswert auf 10.000 ATS gerundet	26.040.000 S

Die steuerliche Vertreterin führt hierzu aus, die Mieten in Graz für Lager- und Produktionshallen würden mit 40 S/m² beziffert. Wenn nun der Abschlag für den Standort Obersteiermark und für die Fläche (5.000 m²) berücksichtigt werde, sei höchstens ein m²- Preis von 30 S erzielbar gewesen. Diese Information hätte sie auch von einem fremden Dritten (Herrn H.R., H. GmbH) mündlich erhalten, der bestätigt, dass ein m² Preis von mehr als 30 S im Jahr 2000 in Bruck für eine Lagerhalle mit 5.000 m² nicht zu bekommen wäre. Weiters wurde ein Auszug der Sekundärmarktrendite (SMR) von 1998-2012 beigelegt und darauf hingewiesen, dass der Durchschnitt der SMR von 1998 bis 2007 4,04 % betrug. D. h. wenn mit einem Aufschlag von 1,36 % auf die SMR, somit mit 5,4 % kalkuliert werde, was sehr hoch sei, ergebe sich eine Gebäudemiete von 9.591,60 €. Die Fremdmiete mit 30 S pro m² ergebe eine Miete von 10.900 € und damit einen Durchschnitt von 10.246 €. Wenn nun die Maschinenmiete ebenfalls mit 5,4 % kalkuliert und die Nutzungsdauer mit 15 Jahren (!) angenommen werde, ergebe sich für die Maschine eine Miete von 5.114,73 €. In Summe beträgt die Miete für die Halle samt Gebäude 15.360 €, was der verrechneten Miete entspricht. Damit könne eine vGA nicht vorliegen.

In der weiteren Folge wurde ein Schreiben des DI K.S. vom 5. Juli 2013 vorgelegt, wo dieser bestätigt, für eine Halle im Umfeld von Bruck/Mur, welche für die Lagerung mit einer Gesamtfläche von 5.000 m² genutzt wurde, betrage die ortsübliche Miete 28 S netto/m². Vor

allein die große Nutzfläche und eine eher geringe Nachfrage nach Hallen an diesem Standort führten jedenfalls zu Abschlägen bzw. zu diesem Mietpreis.

Die nähere Berechnung der Bw. wurde auf einem Beiblatt angeschlossen und lautet auszugsweise wie folgt:

Miete für Halle p.m. mit 5,4 % gerechnet	EURO	ATS
Grund und Boden	1.814,04	24.961,73
Gebäude	5.691,49	78.316,61
Grundstückseinrichtung	2.086,07	28.704,95
	9.591,60	131.983,29

Quadratmeteranzahl gemäß „Lager- und Betriebskostenabrechnung für August 2001“:

5.000 m²

Miete für Halle p.m. und m ²	EURO	ATS
m ²	2,18	30
5000 m ²	10.900,93	150.000
Miete für Maschine pro Monat ND 15 Jahre und 5,4 % gerechnet	EURO	
Maschinen	5.114,73	

Berechnung Mieten:

Fremdvergleich Halle	ATS	EURO
ATS 30 pro m ² 5.000 m ²	150.000,00	10.900,93
Mieten mit 5,4 % Rendite	131.983,29	9.591,60
		20.492,53
Durchschnitt	140.991,61	10.246,26
Mieten Durchschnitt	10.246,26	
Maschine	5.114,73	
	15.360,99	
Verrechnet	15.261,30	
keine vGA		

Mit Schreiben vom 4. September 2013 reichte die steuerliche Vertreterin eine acht Seiten umfassende Äußerung ein, wonach sie – nach Schilderung des Verfahrensablaufes - die Zuständigkeit des UFS bestreitet, weil Ihres Erachtens das Berufungsverfahren mit Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes vom 19. Dezember 2007 beendet worden sei. U.a. führte sie aus, am 6. Dezember 2007 einen Antrag auf Verlängerung der Berufungsfrist

eingebraucht zu haben, am 12. Dezember 2007 das Rechtsmittel der Berufung eingebracht und den Antrag auf Aussetzung gemäß [§ 212a BAO](#) gestellt zu haben.

Am 19. Dezember 2007 erging an die Bw. eine Berufungsvorentscheidung, in welcher der am 14. Dezember 2007 eingebrachten Berufung stattgegeben und die beantragte Aussetzung der Einhebung bis zu dem besch eidm äßig zu verfü genden Ablauf bewilligt worden sei.

.....

Am 19. Juni 2008 wurde die Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde/Finanzstrafbehörde zweiter Instanz vorgelegt. Die Verständigung über die Vorlage der Berufung an den Unabhängigen Finanzsenat wurde am 24. Juni 2008 der Bw. zugestellt. Im Formular Verf 46, welches ebenfalls am 19. Juni 2008 erstellt wurde, ist unter der Rubrik "Sachverhalt und Anträge der bescheiderlassenden Behörde angeführt: *„Antrag der bescheiderlassenden Behörde samt einer Begründung ist nur dann anzufügen, wenn eine BVE erlassen wurde und die bescheiderlassende Behörde eine von dieser abweichende Entscheidung beantragt.“*

In der Beilage übermittelte die Bw. ihr am 21. Dezember 2007 zugegangene „Berufungsvorentscheidung“ (BVE) vom 19. Dezember 2007, in welcher ihres Erachtens eindeutig der am 14. Dezember 2007 eingebrachten Berufung stattgegeben worden sei.

Sie verwies darauf, dass die Berufungsvorentscheidung vom 19. Dezember 2007 gem. [§ 93 BAO](#) sämtliche erforderlichen Merkmale, welche für schriftliche Bescheide gelten, aufweise (Bezeichnung der Erledigung der Behörde als Berufungsvorentscheidung (gem. [§ 276 BAO](#)) – enthalten, Spruch sowie die Nennung des Adressaten – enthalten, Stattgabe der Berufung, Nennung der Person an die der Bescheid erging im Kopf der BVE: JWF GmbH (als Rechtsvorgängerin der Bw., eine Begründung, welche unterbleiben könne, wenn dem Anbringen vollinhaltlich Rechnung getragen werde, Rechtsmittelbelehrung: Frist und Behörde, Ausfertigungen, die mittels automationsunterstützter Datenverarbeitung erstellt werden, bedürften weder einer Unterschrift noch einer Beglaubigung vgl. [§ 96 BAO](#)).

Nach Ansicht der Bw. liege eindeutig und objektiv gesehen eine Erledigung der Abgabenbehörde vor, welche gem. [§ 92 BAO](#) abgabenrechtlich bedeutsame Tatsachen feststelle, nämlich der Stattgabe der am 14. Dezember 2007 eingebrachten Berufung und damit die nach sich ziehenden Rechte des Abgabepflichtigen begründe.

Die oben angeführte Berufung wurde mit Vorlagebericht vom 19. Juni 2008 an die Behörde zweiter Instanz (UFS Graz) zur Entscheidung übergeben. Die Berufungsvorentscheidung selbst sei am 19. Dezember 2007 erlassen und am 21. Dezember 2007 zugestellt worden. Wie oben erwähnt sei der Vorlageantrag innerhalb eines Monats ab Erlassen der Berufungsvorentscheidung zu stellen und hätte gem. [§ 276 Abs 2 BAO](#) bis spätestens

21. Jänner 2008 dem UFS vorgelegt werden müssen. Da diese 1-Monatsfrist versäumt wurde, sei die Berufungsvorentscheidung in Rechtskraft (VwGH 20.12.1964, [1620/63](#) sowie VwGH 7.12.1988, 88713/98) erwachsen.

Des Weiteren wies sie darauf hin, dass auch im Vorlagebericht vom 19. Juni 2008 angeführt sei, dass eine Berufungsvorentscheidung erlassen wurde und vom UFS eine von dieser abweichende Entscheidung beantragt werde. Mit dieser Berufungsvorentscheidung könne nur die am 14. Dezember 2007 (Stattgabe der Berufung) ergangene gemeint sein, da eine zweite anderslautende nicht erfolgte.

Ihres Erachtens sei der Vorlageantrag an die Behörde zweiter Instanz nicht rechtzeitig erfolgt, weshalb eine Entscheidung durch die Behörde zweiter Instanz nicht mehr möglich sei.

Weitere weitwendige Ausführungen betreffen Fristen gem. [§§ 293](#) und [299 BAO](#) zur Bescheidaufhebung bzw. –berichtigung, Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen, Festsetzungsverjährung, absolute Festsetzungsverjährung, Einhebungsverjährung und dem Tätigwerden des UFS, wo sie zusammenfassend ausführt, dass infolge Vorliegens eines nicht rechtzeitig gestellten Vorlageantrages eine Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz nicht mehr möglich sei und der UFS außerhalb seiner Zuständigkeit entscheiden würde.

Über die Berufung wurde erwogen:

I. Verfahrensrechtliches:

In ihrer schriftlichen Äußerung bezieht sich die Bw. ausschließlich auf die Erledigung des Finanzamtes vom 19. Dezember 2007, die auszugsweise wörtlich wiedergegeben wie folgt lautet:

B E R U F U N G S V O R E N T S C H E I D U N G

Ihrer am 14. Dezember 2007 eingebrachten **Berufung** gegen den Bescheid vom 07. November 2007 wird **stattgegeben**. Die **Einhebung der nachstehend angeführten Abgaben** wird gemäß § 212a der Bundesabgabenordnung **ausgesetzt**:

Abgabe		Fälligkeit	Betrag in Euro
Kapitalertragsteuer	2001	07.11.2007	39.752,04
Kapitalertragsteuer	2002	07.11.2007	19.883,29
Kapitalertragsteuer	2003	07.11.2007	19.883,29
Umsatzsteuer	2001	15.02.2002	19.534,46
Umsatzsteuer	2002	17.02.2003	9.767,23
Umsatzsteuer	2003	16.02.2004	9.767,23
Körperschaftsteuer	2003	14.12.2007	1.671,75
Anspruchszinsen	2003	14.12.2007	211,12

Diese Aussetzung der Einhebung gilt bis zu dem bescheidmäßig zu verfügenden Ablauf bzw. bis zu ihrem Widerruf.

Eine Buchungsmitteilung liegt bei.

In Übereinstimmung mit der Bw. handelt es sich bei der oa. Erledigung um einen „Bescheid“, da er sämtliche Bescheidbestandteile enthält.

Dass es sich dabei um einen „Abgabenbescheid“ handelt, wie von der Bw. behauptet, wird nicht geteilt, denn gemäß [§ 198 Abs. 2 BAO](#) haben Abgabenbescheide im Spruch die Art und Höhe der Abgaben, den Zeitpunkt ihrer Fälligkeit und die Grundlagen der Abgabenfestsetzung (Bemessungsgrundlagen) zu enthalten.

Derartige ist der Berufungsvorentscheidung nicht zu entnehmen, weil ausdrücklich und unmissverständlich im zweiten Satz des Spruches davon die Rede ist, dass die in der Tabelle angeschlossenen Abgaben gemäß [§ 212a BAO](#) ausgesetzt sind und diese Aussetzung der Einhebung bis zu dem bescheidmäßig zu verfügenden Ablauf bzw. bis zu ihrem Widerruf gelte. Diese Erledigung folgt hinsichtlich der ausgesetzten Abgabenbeträge vollinhaltlich dem im gleichen Schriftsatz wie die überreichte Berufung eingebrachten Aussetzungsantrag - der um beim Vergleich der Bw. zu bleiben - ist keine Berufung, sondern ein im Rahmen eines Berufungsverfahrens gesondert gestellter Antrag, die strittigen Abgabenbeträge auszusetzen. Warum die Abgabenbehörde diesen Antrag mit Berufungsvorentscheidung statt mit einem Erstbescheid erledigt hat, konnte der Aktenlage nicht entnommen werden. Jedenfalls ist die Bw. durch die verfahrensrechtlich unrichtige Erledigung des Aussetzungsantrages ohnehin nicht beschwert. In diesem Zusammenhang übersieht sie, dass die strittigen Abgaben wurden nicht in der beantragten Form neu festgesetzt, sondern lediglich die Einhebung der vorgeschriebenen Mehrbeträge ausgesetzt wurden. Außerdem ist noch von einem gesondert zu verfügenden künftigen Ablauf bzw. Widerruf die Rede. Daher ist daraus unschwer zu entnehmen, dass es sich dabei lediglich um ein Provisorialverfahren ähnlich dem in

Deutschland bekannten Verfahren der Aussetzung der Vollziehung oder einer Zuerkennung der aufschiebenden Wirkung einer überreichten Höchstgerichtsbeschwerde handelte.

Eine Berufungs(vor-)entscheidung gegen einen Abgabenbescheid muss ähnliche Bestandteile wie ein Erstbescheid aufweisen. Denn Abgabenbescheide sind nicht nur Erstbescheide, sondern auch solche Bescheide abändernde Bescheide wie z.B. Berufungsvorentscheidungen ([§ 276 Abs. 1 BAO](#)), Änderungen gemäß [§ 295 Abs. 1 BAO](#) und neue Sachbescheide ([§ 299 Abs. 2, § 307 Abs. 1 BAO](#)). Daher muss auch eine Berufungsentscheidung alle Merkmale eines Abgabenbescheides tragen (*Ritz, BAO^f, § 198, Tz. 5*). Damit ist klargestellt, dass eine Berufungsvorentscheidung ähnlich zu gestalten ist wie der angefochtene Erstbescheid.

Für die Auslegung von Bescheiden sind die für Gesetze geltenden Auslegungsregeln (nämlich die [§§ 6 und 7 ABGB](#)) analog heranzuziehen (VwGH 10.11.1992, [90/05/0033](#), ZfVB 1994/1/253). Für die Bedeutung einer Aussage im Spruch ist maßgebend, wie der Inhalt objektiv zu verstehen ist. Der Spruch eines Bescheides ist im Zweifel iSd angewendeten Gesetzes auszulegen („gesetzeskonforme“ Bescheidauslegung, VwGH 29.1.2004, [2002/15/0081](#), 2003/15/0081; 22.4.2009, 2006/15/0257; 25.11.2009, 2005/15/0055).

Bestehen Zweifel über den Inhalt des Spruches, so ist zu dessen Deutung auch die Begründung heranzuziehen (zB VwGH 21.10.2004, [99/13/0219](#); 9.12.2004, [2000/14/0197](#); 23.2.2006, [2005/16/0243](#); 22.4.2009, [2006/15/0257](#); 2.9.2009, [2005/15/0035](#)).

Abgesehen davon enthält die von der Bw. für ihre Rechtsansicht ins Treffen geführte Erledigung keine geänderten Abgabenvorschriften im Sinne des Berufungsvorbringens und die Körperschaftsteuer 2001 und 2002 bleibt überhaupt unerwähnt.

Die weiteren Ausführungen zur Frist gemäß [§ 276 Abs. 2 BAO](#) für den Vorlageantrag, gehen offenbar davon aus, dass Berufungen bzw. Berufungsvorentscheidungen binnen einen Monats beim UFS vorzulegen wären und wenn diese Monatsfrist nicht eingehalten wäre, sei die Berufungsvorentscheidung in Rechtskraft erwachsen. Ein derartiges Verständnis ist den gesetzlichen Bestimmungen des [§ 276 Abs. 6 BAO](#) („Die Abgabenbehörde erster Instanz hat die Berufung, über die eine Berufungsvorentscheidung nicht erlassen wurde oder über die infolge eines zeitgerechten Vorlageantrages von der Abgabenbehörde zweiter Instanz zu entscheiden ist, **nach Durchführung der etwa noch erforderlichen Ermittlungen ohne unnötigen Aufschub** der Abgabenbehörde zweiter Instanz vorzulegen. Die Abgabenbehörde erster Instanz hat die Parteien (§ 78) vom Zeitpunkt der Vorlage an den unabhängigen Finanzsenat unter Anschluss einer Ausfertigung des Vorlageberichtes zu verständigen.) nicht zu entnehmen, denn von einer Frist zur Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz ist keine Rede.

Um allfällige Saumseligkeiten bei der Bearbeitung von Berufungen durch die Abgabenbehörde erster Instanz hintanzuhalten, wurde vom Gesetzgeber der Rechtsbehelf der Vorlageerinnerung geschaffen. Zur Einbringung einer Vorlageerinnerung beim UFS befugt sind

alle Parteien (iSd § 78) des Berufungsverfahrens, somit auch diejenigen, die einer Berufung beigetreten sind (nach § 257 oder § 259). Die Vorlageerinnerung hat dieselben Rechtsfolgen wie die Berufungsvorlage (iSd § 276 Abs. 6 erster Satz). Sie berührt (nach § 276 Abs. 8 erster Satz) weder die Befugnis zur Erlassung von Berufungsvorentscheidungen noch das Recht zu Formalerledigungen (z.B. gem. § 85 Abs. 2 oder § 273). Die Einbringung einer Vorlageerinnerung ändert nichts an der Zuständigkeit bzw. der Pflicht (des § 276 Abs. 6 erster Satz) der Abgabenbehörde erster Instanz, die für die Erledigung von Berufungen etwa noch erforderlichen Ermittlungen ohne unnötigen Aufschub vorzunehmen (BMF, AÖF 2006/273, Abschn. 3).

Die Bw. geht offenbar von der Überlegung oder dem Verständnis aus, es sei der Abgabenbehörde erster Instanz möglich, eine erlassene Berufungsvorentscheidung durch Vorlage der Berufung innerhalb eines Monats wieder außer Kraft zu setzen. Dem ist nicht so, weil diese gegen eine von ihr erlassene Berufungsvorentscheidung überhaupt keinen Vorlageantrag beim UFS einbringen kann, denn die Abgabenbehörde erster Instanz ist keine Partei iSd. [§ 78 BAO](#). Ihr kommen als Amtspartei ([§ 276 Abs. 7 BAO](#)) im Berufungsverfahren vor dem unabhängigen Finanzsenat, das als kontradiktorisches Verfahren ausgestaltet ist, bestimmte im Gesetz ausdrücklich erwähnte Parteienrechte zu (vgl. *Ritz, BAO⁴, § 276, Tz. 51-58*). Somit wäre selbst unter Annahme einer inhaltlichen Erledigung der Berufungsvorentscheidung als Abgabenbescheid die formelle Rechtskraft bereits mit der Zustellung der Berufungsvorentscheidung – unabhängig von der Erstellung – eines Vorlageberichtes an den UFS eingetreten.

Ebenso können aus der fehlerhaften Erstellung des Vorlageberichtes vom 19.6.2008 insbesondere, weil beim Antrag der bescheiderlassenden Behörde samt einer Begründung das falsche Kästchen angekreuzt wurde (*„Eine Berufungsvorentscheidung erlassen wurde und die bescheiderlassende Behörde eine von dieser abweichende Entscheidung beantragt“*) keine weiteren Rechte abgeleitet werden. Im Übrigen ist der Tabelle (*„Folgende Bescheide sind angefochten:“*) in der ausdrücklichen zeilenweisen Aufgliederung der Bescheide (Abgabenart und Bescheidbezeichnung oder Erkenntnis sowie gegebenenfalls Zeitraum oder Stichtag, Datum des Bescheides, Berufung, Datierung, Blatt/Jahr/Akt, **Berufungsvorentscheidung**, Datierung, Blatt/Jahr/Akt, **Vorlageantrag**/Beschwerde (ZollR-DG), Datierung, Blatt/Jahr/Akt) die Spalten (Berufungsvorentscheidung, Vorlageantrag) unausgefüllt geblieben, was wohl unschwer darauf schließen lässt, dass eben in der (Abgaben-) Sache keine Berufungsvorentscheidung vom Finanzamt erlassen und außerdem auf die Stellungnahme des Betriebsprüfers verwiesen wurde.

Somit erwiesen sich die Ausführungen der Bw., wonach der gemäß § 260 BAO angerufene UFS unzuständig sei, als nicht stichhaltig.

II.

1. Sachverhalt (Körperschaftsteuer):

Gemäß dem Vorbringen der Streitbeteiligten ist von folgenden wesentlichen Sachverhaltsumständen auszugehen:

Die bw. GmbH erwarb Ende 1998 eine Liegenschaft samt Lagergebäude, Büro und Maschine (Förderanlage) im Bezirk Bruck/Mur um ca. 33 Mio. S (rd. 2,4 Mio. €). Der Kaufpreis wurde größtenteils über die Bank fremdfinanziert. Das Gebäude und die Maschine wurden um 210.000 S bzw. 80.000 S (p.m.) an die den Gesellschaftern nahestehende KG überlassen. Dies ergibt sich aus dem Kontoblatt Erlöse Lager 20% Konto Nr. 8150 vom 1.1.2000 – 31.12.2000, woraus hervorgeht, dass am 19.12.2000 eine Verbuchung mit dem Text: Nettomiete für Förderanlage, Textillogistik im Betrag von 960.000 S ($960.000 \text{ S} : 12 = 80.000 \text{ S}$) stattgefunden hat, welche mit 31.12.2000 wiederum gutgeschrieben (Gutschrift vom 10. Oktober 2001, s. später) wurde. Über den genauen Inhalt der abgeschlossenen Vereinbarungen hatte sich die Bw. im bisherigen Abgabungsverfahren bedeckt gehalten.

Eine nachweisliche Mietvereinbarung wurde offenbar nicht geschlossen. In Anbetracht der ausgestellten Rechnungen war davon auszugehen, dass zumindest ein mündlicher oder schlüssiger Mietvertrag über die Liegenschaft und die mitvermieteten Maschine zustande gekommen war. Die Betriebskosten wurden zusätzlich von der Mieterin (KG) getragen und sind nicht weiter strittig. Somit hätte die Bw. – nach ihren eigenen Angaben in der Buchhaltung - mit einer Monatsnettomiete für das Gebäude von 210.000 S und Maschine von 80.000 S bzw. insgesamt 290.000 S (21.075,12 €) rechnen können. Die in der Berufung aufgestellte Behauptung, es sei nie geplant gewesen eine gesonderte Maschinenmiete zu verrechnen, ist mit den in der Buchhaltung gesetzten Fakten unvereinbar und wenig überzeugend. Daran können auch die dahingehenden Erklärungsversuche, die Mieterin habe die Vorschriften als Verhandlungsargument für eine Preiserhöhung gegenüber ihren Abnehmer benötigt, weshalb es zur Verrechnung gekommen sei, nichts ändern. Abgesehen davon, kann es wohl lebensfremd angesehen werden, dass sich der ins Treffen geführte Abnehmer, auf Grund der auf der Hand liegenden Betriebsaufspaltung und Verrechnung bei seinen Preisverhandlungen beeindrucken hätte lassen. Am 10. Oktober 2001 (handschriftlich ergänzt auf: 1.11.2001) erteilte die Bw. der KG als Mieterin eine Gutschrift über bereits verrechnete Mieten und für abgelaufene Mietzeiträume von 960.000 S (1-12/2000 á 80.000 S) und 640.000 S (1-8/2001) zusammen 1.600.000 S. Aus dem Beleg geht u.a. hervor, dass sie bis auf weiteres von einer Verrechnung der Miete für die Maschine Abstand nehme. Entsprechend der beigebrachten Kontoblätter für 2000 geht hervor, dass 960.000 S dieser

Gutschrift bereits im Jahresabschluss 2000 wohl erst anlässlich der Bilanzerstellung eingebucht wurden.

Im Jahr 2001 wurde die restliche Gutschrift in Höhe von 640.000 S ertragsmindernd verbucht. Dies geht ebenfalls aus den vorgelegten Kontoblättern für 2001 hervor.

In umsatzsteuerlicher Hinsicht wurde die das Jahr 2000 betreffende Gutschrift laut Beilage zur Umsatzsteuererklärung 2001 als Negativumsatz in Höhe von 960.000 S ausgewiesen. Die Gutschrift den Zeitraum 1-8/2001 betreffend wurde bei der Ermittlung des laufenden Jahresumsatzes 2001 bereits berücksichtigt.

Daher ist ertragssteuerlich davon auszugehen, dass im Jahr 2001 hinsichtlich der Teilgutschrift von 960.000 S keine Minderung des steuerpflichtigen Einkommens stattgefunden hat, da diese bereits im Jahresabschluss 2000 verbucht und somit schon im Körperschaftsteuerbescheid 2000 Eingang gefunden hat. Daher war die ertragssteuerliche Zurechnung des Jahres 2001 um diesen Betrag zu vermindern.

Die sowohl im Erst- als auch im Berufungsverfahren dargelegte wirtschaftliche Begründung einer Preisminderung wird nicht geteilt. Warum letztlich nicht erzielte Betriebserlöse der Mieterin zu Lasten der Bw. gehen sollten, bleibt nach wie vor nicht überzeugend und spricht eher gegen die Bw., zumal ein wie immer gearteter Verzicht auf vereinbarte Mieten im Regelfall nicht üblich ist, weil das Unternehmerrisiko (niedrigere Erträge) der Mieterin (KG) nicht über verminderte Mieten vom Vermieter zu tragen ist und ein fremd gegenüber stehender Vermieter bei seiner betriebswirtschaftlichen Dispositionen von einer regelmäßigen Mietzahlung ausgeht. Ein derartiges Handeln ist wohl nur auf Grund der nicht weiter strittigen gesellschaftsrechtlichen Verflechtung der Bw. mit der Mieterin (KG) zu erklären.

Gemäß [§ 8 Abs. 2 KStG 1988](#) ist es für die Ermittlung des Einkommens ohne Bedeutung, ob das Einkommen im Wege offener oder verdeckter Ausschüttungen verteilt oder entnommen oder in anderer Weise verwendet wird. 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 wird an Hand eines Fremdvergleiches ermittelt. Dass eine verdeckte Gewinnausschüttung nicht notwendig an den Gesellschafter der ausschüttenden Gesellschaft gehen muss, hat der Verwaltungsgerichtshof bereits wiederholt ausgesprochen und dabei zum Ausdruck gebracht, dass eine verdeckte Gewinnausschüttung auch dann dem Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft zuzurechnen ist, wenn die von der Gesellschaft gewährten Vorteile nicht diesem, sondern einer ihm nahe stehenden Person zufließen (VwGH 28.5.1998, [96/15/0114](#), 28.2.2002, 97/15/0158, 0159).

Verträge zwischen Kapitalgesellschaften und deren Gesellschaftern werden an jenen Kriterien gemessen, die für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen entwickelt wurden. Die Vereinbarung muss demnach nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen werden (VwGH 31.3.1998, [96/13/0121](#), 0122, 28.2.2002, 97/15/0158, 0159, 31.7.2002, 98/13/0011, 0040).

Bereits anlässlich des Prüfungsverfahrens konnte kein schriftlicher Mietvertrag zwischen Bw. und ihrer i.w. dem Hauptgesellschafter gehörenden KG vorgelegt werden. Es liege lediglich ein mündlicher Mietvertrag vor. Selbst in ihren weitwendigen Erklärungsversuchen über die Vertragsverhandlungen mit den Geschäftspartnern der KG über deren im Werkvertrag übernommenen Arbeiten wurde ein solcher nicht einmal behauptet. Es ist nur untechnisch von irgendwelchen Abrechnungen und Mietverrechnungen die Rede, die nach Ansicht des UFS im gegenständlichen Verfahren der bw. GmbH nicht weiter relevant sind, zumal diese sich zivilrechtlich als In-Sich-Geschäfte darstellten, die den Abgabenbehörden nicht bekannt waren, da sie sich im Internum des Geschäftsführers abspielten. Auf Grund der Tatsache, dass die Mieterin nicht die von V. erhofften Erlöse erzielen konnte und ihr Geschäftsrisiko nun an die Bw. durch die fehlende Verrechnung ausreichender Mieten weiterreicht, ist zu schließen, dass der Bw. von ihrem Geschäftsführer mit Wissen und Wollen Ertragsbestandteile vorenthalten wurden, was einen Irrtum über das Vorliegen verdeckter Ausschüttungen ausschließt.

Somit ist als Zwischenergebnis festzuhalten, dass seitens der Nutzungsüberlassung von Gebäude und Maschinen an die KG von der Bw. kein nach außen hin kundbares Rechtsverhältnis nachgewiesen werden konnte. Nach h.L. (*Wiesner, FS-Bauer, 378ff*) zwingt das Auftreten formeller Mängel nicht allgemein und automatisch zur Annahme einer verdeckten Ausschüttung. Er reduziert die Bedeutung formeller Mängel darauf, dass diese nur im Zweifel zur Annahme einer verdeckten Ausschüttung führen und somit in die Beweiswürdigung Eingang finden. Dem ist deshalb zuzustimmen, weil auch bei Vereinbarungen zwischen Fremden - oft durchaus ungewollt - Formmängel unterlaufen bzw. verdeckte Rechtsverhältnisse vorkommen können (BFH 8.11.1995, XI R 14/95, BStBl 1996 II 133 bzw. 7.6.2006, IX R 4/04, BStBl 2007 II 294 zur zivilrechtlichen Ungültigkeit). Seiner Ansicht erscheint dies außerdem durch die allgemeine Judikatur zu Angehörigenvereinbarungen insoweit gedeckt, als die Prinzipien für deren Beurteilung vor allem als Beweiswürdigungsregeln anzusehen sind (VwGH 6.10.1992, 89/1470078, 26.4.2006, 2004/14/0066) und somit eine Nahebeziehung „nicht generell zu Verdachtsvermutungen“ und somit zu einer Schlechterstellung gegenüber „fremden“ Vertragspartnern führen darf (VfGH

16. 6. 1987, [G 52/87](#); *Doralt/Toifl, EStG¹⁴, § 2 Tz 158/2 mit Verweis auf Ruppe, Familienverträge², 105 und 110*).

Die Verwaltungspraxis (KStR 2001, Rz 756) umschreibt dies - der Rechtsansicht *Wiesners* zwar folgend, aber etwas „fiskalistischer“ auslegend - so, dass Formmängel die (widerlegbare) Vermutung für das Vorliegen einer Einkommensverwendung“ begründen. Es müssen also idR noch weitere Umstände (etwa die Unangemessenheit einer Vereinbarung) hinzutreten.

Wie bereits oben ausgeführt, hat die Bw. im Berufungsverfahren eine Mietzinskalkulation vorgestellt, die zum Ergebnis kommt, dass in tatsächlicher Hinsicht ein monatlicher Mietzins von 210.000 S (15.261,30 Euro) angemessen sei, wohingegen der angefochtene Bescheid 290.000 S (21.075,10 Euro) für richtiger halte.

Dies bedeutet, dass die abgabenbehördliche Ermittlungspflicht zunächst trotz formeller Mängel weiterbesteht. Im angefochtenen Bescheid fehlen allerdings konkrete Tatsachenfeststellungen über die Bemessung der verdeckten Ausschüttungen. Ebenso hat sich das Finanzamt in der Gegenäußerung zur Berufung, die auf diese Umstände aufmerksam machte, bei der wirtschaftlichen Würdigung eher undeutlich gehalten, als es bspw. ausführte, dass *es sich bei gegebener Sachlage erübrige, auf die vorgelegte Planungsrechnung eingehen zu müssen. Aufgefallen sei, bei der auf 20 Jahre angelegten Renditeberechnung sei keine Ersatzbeschaffung der mit einer auf 10 Jahre kalkulierten Grundstückseinrichtungen und der AfA der Ersatzwirtschaftsgüter vorgesehen. Es stellt sich hier die Frage der Finanzierung und der AfA der Ersatzwirtschaftsgüter. Ob und in welcher Höhe anfänglich eine Indexanpassung vorgesehen war, lasse sich ebenso wenig beantworten, wie die Frage, auf welche Dauer der Mietvertrag abgeschlossen war.* Diese Ausführungen kritisieren zwar die Darlegungen der Bw., ersetzen jedoch keine konkreten Tatsachenfeststellungen der Bemessung der im angefochtenen Bescheid festgelegten verdeckten Ausschüttungen.

Sie stützen sich i.W. auf die von der Bw. seinerzeitig – in der weiteren Folge wieder stornierten – Mietverrechnungen, die eine monatliche Maschinenmiete von 80.000 S monatlich (2000) vorsah, welche der Höhe nach nicht weiter geprüft wurden. Bei genauerer wirtschaftlicher Würdigung kommt der erkennende Senat zum Ergebnis, dass am angefochtenen Bescheid auf Grund nachfolgender Berechnung im Wesentlichen festzuhalten ist:

A. Kapitalisierungsmethode:

				EURO	Schilling
WG	Anschaffungskosten (EURO)	ND	Zinssatz	fiktive Miete/Rate	
Grund-und Boden	403.119,70	0,00	5,00	1.679,67	23.112,76
AK Gebäude	1.055.789,77	33,00	6,50	6.520,84	89.728,71

Grundstückseinrichtung	307.138,87	10,00	6,50	3.495,94	48.105,18
Summe AK	1.766.048,34	0,00	0,00	11.696,45	160.946,66

Erläuterungen:

1) Die Anschaffungskosten und Nutzungsdauer (ND) orientieren sich an den eingereichten Steuererklärungen.

2) Zinssatz:

2.1. Die Bodenwertverzinsung geht von einer abgerundeten Sekundärmarkttrendite (SMR) von 5 % der letzten 10 Jahre vor dem Ende des letzten Streitzeitraumes aus.

Sekundärmarkttrendite	%
1994	6,30
1995	6,50
1996	6,30
1997	5,70
1998	4,70
1999	4,70
2000	5,60
2001	5,10
2002	5,00
2003	4,20
	54,10
Durchschnitt (1/10)	5,40

Eine Beobachtungsdauer der SMR von 1998-2007 – wie sie der Bw. vorschwebt - war nicht möglich, da diese in den Streitjahren 2001-2003 noch teilweise gar nicht bekannt waren. Aus Vereinfachungsgründen wurde in allen Berufungsjahren der oa. Zeitraum gewählt, wobei sich die sinkende SMR ohnehin zu Gunsten der Bw. auswirkt.

2.2. Gebäudezinssatz:

Die Höhe des Kapitalisierungszinssatzes ist bei der Ertragswertermittlung von besonderer Bedeutung, da Gebäude- oder Unternehmensbewertungen vielfach darauf aufbauen. Ein Kriterium für die Wahl des Zinssatzes ist auch das Risiko, welchem der Ertrag unterworfen ist. Einfamilienhäuser sowie land- und forstwirtschaftliche Liegenschaften unterliegen einem geringeren Risiko als gewerblich oder industriell genutzte Objekte, was sich im höheren Zinssatz niederschlägt. Im Allgemeinen geht man bei Industriegrundstücken von einer Verzinsung von 6-7% aus (*Kranewitter, Heimo, Liegenschaftsbewertung⁴, Wien 2002, S. 97*). Die „Ergänzende Empfehlung des Hauptverbandes der allgemein beeideten und gerichtlich

zertifizierten Sachverständigen Österreichs zum Kapitalisierungszinsfuß" (*Sachverständige 2012, 137*) lautet zusammenfassend je nach Liegenschaftsart (von land- und forstwirtschaftlichen Liegenschaften bis zu Industrieliegenschaften) für Industrieliegenschaften 5,5 - 9,5% (hochwertig), 6,0 - 10,0 % (sehr gut), 6,5 - 10,5 % (gut), 7,0 - 11,0 % (mäßig). In diesem Zusammenhang sei angemerkt, dass die Zinssätze der Sachverständigenempfehlung seit 1995 so gut wie keine Änderungen erfahren haben und regelmäßig fortgeschrieben werden, obwohl die Sekundärmarktrenditen (SMR) mitunter größeren Schwankungen unterlagen. Was die Lagekriterien anlangt, ist in Übereinstimmung mit dem vorgelegten bereits erwähnten Sachverständigengutachten davon auszugehen, dass die Lage des Grundstücks noch als „gut“ anzusehen ist, zumal das Grundstück eine gute Verkehrsanbindung (Schnellstraße, Autobahnanschluss etc.) aufweist. Für Industriegrundstücke wird unter „sehr guter“ Lage Folgendes verstanden: *„Gute Lagen in der weiteren Umgebung von Großstädten oder in wirtschaftlich bedeutsamen Regionen in sehr guter bis guter Verkehrslage (geringe Entfernung zu den wichtigen Eisenbahnlinien und Autobahnanschlussstellen, Lage an oder in der Nähe einer Bundesstraße). Gute bis mittlere Erreichbarkeit mit öffentlichen Verkehrsmitteln“*. „Gute Lagen“ sind, *mittlere Lagen in wirtschaftlich weniger bedeutsamen Gebieten in mittlerer Verkehrslage (Kranewitter, Heimo, Liegenschaftsbewertung⁴, Wien 2002, S. 102)*. Nach der Sachverständigenempfehlung führen tendenziell weniger gute Lagen zu höheren Zinssätzen (höheres Risiko). Wie bereits angedeutet beträgt die Spannweite des Kapitalisierungszinssatzes von 6,5 - 10,5 % oder im Mittelwert 8,5 %, sodass die der gegenständlichen Würdigung als Ausgangsbasis angenommenen Zinssätze von 5 bzw. 6,5 % ohnedies deutlich unterschritten wurden, wodurch die Bw. nicht beschwert sein kann. Der Gebäudezinssatz bei gewerblicher Vermietung liegt tendenziell über der Sekundärmarktrendite.

Das von der Bw. ins Treffen geführte Gutachten, das von der finanzierenden Bank in Auftrag gegeben wurde, rechnet übrigens mit einem Zinssatz von 7% und würde beim Gebäude zu folgendem Ergebnis führen.

				EURO	Schilling
Wirtschaftsgut	Anschaff.kosten (EURO)	ND	Prozentsatz	fiktive Miete/Rate	
Grund-und Boden	403.119,70	0,00	7,00	2.351,53	32.357,75
AK Gebäude	1.055.789,77	33,00	7,00	6.882,97	94.711,73
Grundstückseinrichtung	307.138,87	10,00	7,00	3.574,88	49.191,42
Summe	1.766.048,34	0,00	0,00	12.809,38	176.260,90

B. Fremdvergleichsmethode:

Objekt	Fläche in m ²	ATS	ATS	EURO
Büro	225,00	45,00	10.125,00	735,81
Halle	5.000,00	45,00	225.000,00	16.351,39
			235.125,00	17.087,20

C. Mittelwertmethode:

	Zinssatz (5%)	Zinssatz (7%)
Fremdmieten	235.125,00	235.125,00
Kapitalisierungsmethode	160.946,65	176.260,90
	396.071,65	411.385,90
Durchschnitt (:2)	198.035,83	205.692,95
Gebäudemiete (lt. Erkl.)	210.000,00	210.000,00
Differenz	11.964,17	4.307,05
Abweichung in %	6%	2%

Somit wird in wirtschaftlicher Würdigung hinsichtlich der ursprünglich für das Gebäude verrechneten Miete von 210.000 S (15.261,29 €) die Feststellung getroffen, dass der Mietpreis angemessen erschien. Abgesehen davon stützen sich wesentliche Teile der Feststellungen auf das von der Bw. beigebrachte Gebäudebewertungsgutachten. Der späteren von der Bw. beigebrachten Bestätigung, wonach ein m²- Preis von 28 -30 S angemessen wäre, kommt geringere Glaubwürdigkeit zu, weil keinerlei Vergleichsobjekte dargestellt wurden und sich die darin aufgestellte Behauptung jeglicher Überprüfung entzieht. Im Übrigen ist selbst das von der Bw. bzw. von der finanzierenden Bank erstellte – vom gegenständlichen Verfahren unbeeinflusste - Gebäudebewertungsgutachten bei der Ertragswertmethode von einem wesentlich höheren Mietpreis ausgegangen. Im Hinblick auf die geringen Differenzen zwischen der ursprünglich vereinbarten Gebäudemiete und der im Fremdvergleich ermittelten, erscheint der Ansatz (ohne Maschine) von 210.000 S (15.261,29 €) angemessen.

Die Überprüfung der Teilkomponente Maschinenmiete ergibt jedoch ein anderes Bild.

In ihrer Darstellung gelangt die Bw. unter Ansatz einer Nutzungsdauer von **15 Jahren** und einer durchschnittlichen Verzinsung nach der Sekundärmarkttrendite von 4,04% (**1998-2007**) zu einem Kalkulationszinssatz von 5,4%, der ihres Erachtens eine Gewinn tangente von 1,36% beinhaltet.

Hierbei übersieht die Bw., dass sie in Abweichung von ihren Jahresabschlüssen und Steuererklärungen die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von fünf Jahren auf 15 Jahre erhöhte. Daraus folgt eine wesentlich geringere Miete von 5.114,73 € (70.380,21 S).

Dem war nicht zu folgen. Abgesehen davon ist es für die Streitzeiträume nicht zulässig, von zukünftigen noch gar nicht bekannten Sekundärmarktrenditen auszugehen. Die von der Bw. angenommene Erhöhung der Nutzungsdauer von fünf auf 15 Jahre (Verdreifachung!) deutet schon vom Ergebnis her auf eine Zweckbehauptung hin, die mit den ursprünglichen Erklärungsangaben (Jahresabschlüsse 1999-2001) in auffallendem Widerspruch steht. Entsprechend der Judikatur des VwGH haben einigermaßen unbefangene Erstangaben die größere Wahrscheinlichkeit an Glaubwürdigkeit als spätere unreflektierte Behauptungen.

Im Übrigen handelt es sich bei einer Maschinenvermietung i.d.R. um ein Wirtschaftsgut, das einem Spezialleasing nahe kommt, da der Nachfragemarkt für derartige Wirtschaftsgüter naturgemäß gering ist und von der Abgabenbehörde nahezu unaufspürbar bleibt. Ist auf Grund der Besonderheit des Bestandgegenstandes bei Prüfung der Angemessenheit des Mietzinses kein Fremdvergleich möglich, kann sich die Unangemessenheit des Mietzinses auch aus dem Ausschöpfen sonstiger im konkreten Fall zur Verfügung stehender Erkenntnismittel ergeben (*VwGH 31.3.2000, [95/15/0056](#), 0065, betreffend die Vermietung von Klärschlammpressen bei Bestehen eines extremen Missverhältnisses der Anschaffungskosten zu den Mietzinsen*).

Die Prüfung der Angemessenheit des Mietzinses muss unter dem Aspekt der Deckung der AfA, der laufenden Kosten sowie einer angemessenen Kapitalverzinsung vorgenommen werden (*VwGH 20. April 1982, [81/14/0120](#)-123, [82/14/0094](#) und [0095](#)*). In der deutschen Verwaltungspraxis geht man beispielsweise von angemessener Kapitalverzinsung bei Immobilien von einem Zinsfuß von 5 bis 8 %, für das übrige Vermögen von 6 bis 10 % aus (Ausgangswert = Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Mietobjektes) vgl. *Renner in: Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger, KSt 1988, § 8 Anhang, „Miet- und Pachtverhältnisse“*.

Eine Vermietung eines abnutzbaren Wirtschaftsgutes unter Verwendung eines Zinssatzes knapp über der Sekundärmarktrendite scheint nicht mit den wirtschaftlichen Gegebenheiten des Marktes in Einklang zu bringen sein, weil darin das mit der Investition verbundene wesentlich größere Risiko (Entmodung, geänderte Verhältnisse, Ausfallwagnis, geringer Nachfragemarkt, etc.) gegenüber einer Immobilieninvestition nur unzureichend abgebildet wird. Abgesehen davon hätte eine mit der Bw. ev. vergleichbare Leasinggesellschaft mit einem über den eigenen Refinanzierungskosten liegenden angemessenen Gewinnaufschlag gerechnet. Naturgemäß liegen die Leasingzinsen über den üblichen Kreditzinsen, welche ebenfalls über der der SMR liegen. Daher erscheint der angenommene Zinsfuß von 8% angemessen, bedenkt man, dass die Mieterin auch durch keinerlei bindende Vereinbarung gebunden war, das Mietverhältnis unschwer jederzeit beenden konnte und die Bw. möglicherweise ihre Kosten nur unzureichend abgegolten bekommen hätte.

Der Senat ließ sich von den zwei folgenden Vergleichsrechnungen leiten:

1.

Vergleich ND lt. Buchhaltung 5 Jahre	Anschaffungskosten	ND	Zinssatz	Miete (p.m.)
Maschinen (ATS)	8.708.805,11	5	8,00	176.815,03
Maschinen (EURO)	632.893,55	5	8,00	12.849,65
fiktive Miete (ATS)				176.815,03
bisher verrechnet				- 80.000,00
Differenz				96.815,03
Abweichung in %				121%

2.

Vergleich ND 10 Jahre	Anschaffungskosten	ND	Zinssatz	fiktive Miete
Maschinen (ATS)	8.708.805,11	10	8,00	105.920,60
Maschinen (EURO)	632.893,55	10	8,00	7.697,55
Fiktive Miete (ATS)				105.920,60
bisher verrechnet				- 80.000,00
Differenz				25.920,60
Abweichung in %				32%

3. Zusammenfassende Würdigung:

Gesamtmiere	Fremdvergleich	Buchhaltung
Gebäude	198.035,83	210.000,00
Maschine	105.920,60	80.000,00
ATS	303.956,43	290.000,00
EURO	22.089,38	21.075,12
Abweichung	1.014,26	
Abweichung in %	4,59	

Die Zusammenschau der oa. Ergebnisse zeigt, dass die von der Bw. in ihrer Buchhaltung ursprünglich im Jahr 2000 verrechnete Gesamtmiere für Gebäude und Maschine von 290.000 S bei Anwendung einer sich zu Gunsten der Bw. wirkenden angenommenen längeren Nutzungsdauer der Maschine von 10 Jahren insgesamt ein ähnliches Ergebnis ergibt, sodass aus Vereinfachungsgründen – was die Ermittlung der Monatsmiere für das Gesamtobjekt einschließlich Maschinenmiere anlangt – vom angefochtenen Bescheid nicht abzuweichen war. Im Übrigen hat die Bw. im bisherigen Verfahren nicht behauptet, die Maschine nicht genutzt

zu haben, sondern lediglich aus im Geschäftsumfeld der Mieterin (KG) liegenden Gründen auf die Verrechnung von Mietentgelten für die Maschine verzichtet.

Die Frage, ob eine Rechtsbeziehung auch unter Fremden in gleicher Weise zu Stande gekommen und abgewickelt worden wäre, ist eine Tatfrage und daher auf Grund entsprechender Erhebungen in freier Beweiswürdigung zu lösen. Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist die Beweiswürdigung der belangten Behörde, die gemäß [§ 167 Abs. 2 BAO](#) unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenvorgangs nach freier Überzeugung zu beurteilen hat, welche Tatsachen als erwiesen anzunehmen sind, vom Verwaltungsgerichtshof insoweit zu überprüfen, als es sich um die Feststellung handelt, ob der Denkvorgang bei der belangten Behörde zu einem den Denkgesetzen und der Lebenserfahrung entsprechenden Ergebnis geführt hat und ob der Sachverhalt, der im Denkvorgang gewürdigt worden ist, in einem ordnungsgemäßen Verfahren ermittelt worden ist (*Ritz, BAO⁴, § 167, Tz. 10*).

Führen ordnungsgemäß durchgeführte Ermittlungen allerdings zu keinem eindeutigen Ergebnis, so geht dies - gleichsam als eine Art „Beweislastumkehr“ - zu Lasten der betroffenen Steuerpflichtigen (VwGH 13.10.1999, [96/13/0193](#); Rz 756 KStR 2001; vgl. auch BFH 10.3.1971, I R 178/69, BStBl 1971 II 566; *Felix/Streck, KStG § 8, Anm 130*). Der VwGH trifft hiezu im Erkenntnis vom 19.3.1985, 84/14/0174 folgende Aussagen: „Das Erfordernis klarer, ernsthafter und die Gesellschaft bindender Abmachungen als Voraussetzungen für die steuerliche Anerkennung von Vorteilszuwendungen ist aber nicht Selbstzweck. Es ist im Lichte der Zielsetzung zu sehen, das willkürliche Herbeiführen steuerlicher Folgen zu vermeiden. Daher ist in jedem einzelnen Fall zu prüfen, ob und inwieweit bei der Art, in der ein Gesellschafter Zuwendungen erhält, unkontrollierbar ungerechtfertigte steuerliche Vorteile erwirkt werden können. Stellt allerdings eine absolut unübliche Form der Vereinbarung schon für sich die Ernsthaftigkeit einer Vereinbarung in Zweifel (vgl zu diesem Begriff auch BFH 6.12.1995, I R 88/94, BStBl 1996 II 383), wären jedenfalls verdeckte Ausschüttungen anzunehmen.“

Eine Verlustverrechnung nach [§ 10 Abs. 8 EStG 1988](#) geht dem Verlustabzug vor (*Jakom/Laudacher, EStG, 2010, § 2 Rz.172*). Dies gilt auch im Zusammenhang mit der Verlustverrechnungs- sowie Verlustvortragsgrenze nach [§ 2 Abs. 2b Z 1 und 2 EStG 1988](#). Treffen eine Verlustverrechnung und ein Verlustvortrag zusammen, so können sich die Verlustverrechnungs- und die Verlustvortragsgrenze unterschiedlich auswirken. Es hat hier eine zweistufige Ausmessung der Verlustverrechnungsgrenze zu erfolgen, die auch vom Finanzamt nicht weiter in Zweifel gezogen (vgl. Stellungnahme der Betriebsprüfung) worden ist (*Doralt/Toifl, EStG 14, § 2 TR. 177/14, Krickl/Biebl, SWK 2001, S 520, EStR 2000, Rz. 4533f*).

Daher war hinsichtlich der Körperschaftsteuer 2003 der angefochtene Bescheid abzuändern.

Die Bemessungsgrundlagen wurden wie folgt ermittelt:

Verdeckte Ausschüttungen (Körperschaftsteuer)	2001	2002	2003
Umsatzsteuer aus Gutschrift 2000	192.000,00	0,00	0,00
Mieten 1-8/2001 bzw. 1-12/2002 bzw. 1-12/2003	640.000,00	69.765,92	69.765,92
Umsatzsteuer 1-8/2001 (aus Leistungen)	128.000,00	0,00	0,00
Mieten 9-12/2001	320.000,00	0,00	0,00
Umsatzsteuer 9-12/2001, 2002, 2003 (aus Eigenverbrauch)	58.058,70	13.953,16	13.953,16
	1.338.058,70	83.719,08	83.719,08
Körperschaftsteuer	2001	2002	2003
Kz. 622 lt. Erklärung	-2.116.645,00	50.133,79	45.078,50
verdeckte Ausschüttungen	1.338.058,70	83.719,08	83.719,08
USt-Passivierung	-378.058,70	-13.953,16	-13.953,16
Kz. 622 neu	-1.156.645,00	119.899,71	114.844,42
sonstige Korrekturen lt. Erklärung	-16.083,00	-179.117,39	0,00
Gesamtbetrag der Einkünfte	-1.172.728,00	-59.217,68	114.844,42

2. Umsatzsteuer:

2.1. Entgeltsberichtigung:

Wie bereits oa. ausgeführt, wurden am 1.11.2001 die Mieten 1-12/2000 und 1-8/2001 mit Gutschriftsanzeige vom 10.10.2001 bzw. handschriftlich auf 1.11.2001 verbessert in Höhe von 1.600.000 S zuzüglich 320.000 S Mehrwertsteuer mit einem Gesamtbetrag von 1.920.000 S der KG gutgeschrieben. Die auf die Mieten 1-12/2000 entfallende Umsatzsteuer wurde in der Umsatzsteuererklärung 2001 von den laufenden Umsätzen mit 960.000 S (netto) abgezogen. Die das Jahr 2001 betreffende Gutschrift wurde in Höhe von 640.000,-- mit Buchungsdatum 1.11.2001 verbucht und bei der laufenden Umsatzsteuerermittlung berücksichtigt. Für den Zeitraum 9-12/2001 wurden entsprechend niedrigere Mietvorschreibungen erstellt und verbucht. Die Entgeltsberichtigung ist nicht anzuerkennen.

In rechtlicher Hinsicht ließ sich der erkennende Senat von folgenden gesetzlichen Bestimmungen leiten:

[§ 16 UStG 1994](#) lautet:

„Abs. 1: Hat sich die Bemessungsgrundlage für einen steuerpflichtigen Umsatz im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 geändert, so haben Z 1 der Unternehmer, der diesen Umsatz ausgeführt hat, den dafür geschuldeten

Steuerbetrag, und

Z 2 der Unternehmer, an den dieser Umsatz ausgeführt worden ist, den dafür in Anspruch genommenen Vorsteuerabzug entsprechend zu berichtigen. Die Berichtigungen sind für den Veranlagungszeitraum vorzunehmen, in dem die Änderung des Entgeltes eingetreten ist.

Abs. 2: Die Berichtigung des Vorsteuerabzuges kann unterbleiben, wenn ein dritter Unternehmer den auf die Minderung des Entgeltes entfallenden Steuerbetrag an das Finanzamt entrichtet; in diesem Fall ist der dritte Unternehmer Schuldner der Steuer. Die Steuer ist für den Veranlagungszeitraum zu entrichten, in dem die Änderung des Entgeltes eingetreten ist.

Z 3: Abs. 1 gilt sinngemäß, wenn

1. das Entgelt für eine steuerpflichtige Lieferung oder sonstige Leistung uneinbringlich geworden ist. Wird das Entgelt nachträglich vereinnahmt, so sind Steuerbetrag und Vorsteuerabzug erneut zu berichtigen;

2. für eine vereinbarte Lieferung oder sonstige Leistung ein Entgelt entrichtet, die Lieferung oder sonstige Leistung jedoch nicht ausgeführt worden ist;

3. eine steuerpflichtige Lieferung oder sonstige Leistung rückgängig gemacht worden ist.

Z 4: Ist eine Einfuhrumsatzsteuer, die als Vorsteuer abgezogen worden ist, herabgesetzt, erlassen oder erstattet worden, so hat der Unternehmer den Vorsteuerabzug entsprechend zu berichtigen. Der letzte Satz des Abs. 1 gilt sinngemäß.

Abs. 5:"

Eine Änderung der Bemessungsgrundlage liegt im strengen Sinn nur vor, wenn sich bei unverändertem Leistungsinhalt der Umfang der Gegenleistung nachträglich gegenüber der Ausgangssituation verändert. Davon ist der Fall zu unterscheiden, dass die Leistung selbst eine Veränderung erfährt (z.B. ganz oder teilweise rückgängig gemacht wird) und damit auch die Bemessungsgrundlage entfällt oder reduziert wird. [§ 16 UStG 1972](#) deckte diesen Fall nicht ab. Die Verwaltung wendete § 16 auch auf Fälle der teilweisen Rückgängigmachung des zugrunde liegenden Rechtsgeschäftes an (Abschn. 103 Abs. 3 DE-USt; s.a. UStR Rz 2409). Das UStG 1994 hat die Fälle, in denen die Leistung nicht ausgeführt oder rückgängig gemacht wird, der Änderung der Bemessungsgrundlage gleichgestellt. § 16 bezieht sich auf Umsätze iSd § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 (*Ruppe/Achatz, UStG⁴, § 16, Tz 12*).

Bei der Sollbesteuerung liegt eine Änderung der Bemessungsgrundlage nicht nur dann vor, wenn das tatsächlich entrichtete Entgelt - aus welchem Grund immer - nicht mit dem vereinbarten bzw. angezahlten Entgelt übereinstimmt, sondern auch dann, wenn sich das vereinbarte Entgelt nach Entstehen der Steuerschuld und vor Entrichtung ändert. Ist das vereinbarte Entgelt bereits entrichtet, stellt sich die Frage, ob eine bloße Vereinbarung über die Minderung des Entgelts bereits zu einer Änderung der Bemessungsgrundlage i.S. des § 16 führt. Die jüngere Rsp des BFH lässt eine Berichtigung in diesem Fall nur dann zu, wenn und soweit es tatsächlich zu einer Rückzahlung kommt (BFH 18.9.2008, V R 56/06, BStBl 2009 II 250; vgl a BFH 15.7.2010, XI B 47/09, UR 814) (*Ruppe/Achatz, UStG 1994⁴, § 16, Tz 20*).

Allerdings schränken *Ruppe/Achatz* die Berichtigungsmöglichkeiten dann ein, wenn den Gesellschaftern (Genossen etc.) im Nachhinein auf bezogene Leistungen Nachlässe gewährt werden, die ertragsteuerlich als verdeckte Gewinnausschüttungen zu betrachten sind; dann ist

nach der hier vertretenen Auffassung keine Änderung des Entgeltes gegeben (s. § 4 Tz 16). Es erfolgt vielmehr eine Gewinnverteilung, das Entgelt bleibt unberührt (*Ruppe/Achatz, UStG 1994^f, § 16, Tz. 19*).

2.2. Eigenverbrauch:

Es ist in beweiswürdiger Hinsicht davon auszugehen, dass jedenfalls bis August 2001 (Darstellung in den Büchern der Bw.) hinsichtlich der Miete der Maschine ein umsatzsteuerrechtlicher Leistungsaustausch und der nachträgliche Verzicht auf das Entgelt in Form einer Gutschrift aus nichtunternehmerischen Gründen stattgefunden hat.

Werden Leistungen des Unternehmens aus unternehmensfremden Gründen zu besonders günstigen Konditionen abgegeben, so muss geprüft werden, ob noch eine Leistung gegen Entgelt vorliegt. Nicht jede Gegenleistung führt zur Entgeltlichkeit der Leistung; maßgeblich ist vielmehr die Motivation des Leistenden. Ist diese nicht auf Leistungsaustausch, sondern auf Zuwendung der Leistung aus unternehmensfremden Gründen gerichtet, ist eine unentgeltliche Leistung anzunehmen, auch wenn tatsächlich eine Gegenleistung erbracht wird. Der Vorgang ist so zu betrachten, als wäre die Leistung vorerst in die nicht-unternehmerische Sphäre überführt und erst dann gegen einen Freundschaftspreis weitergegeben worden (*Gunacker-Slawitsch, Umsatzsteuerlicher Eigenverbrauch, 53 ff.*).

Verwendungen von Unternehmensvermögen, die ihre Ursache im gesellschaftlichen Bereich haben, sind ustl Verwendungen zu unternehmensfremden Zwecken. Werden Gegenstände des Unternehmens der Kapitalgesellschaft dem Gesellschafter aus gesellschaftlichem Grund unentgeltlich überlassen (endgültig oder zur Nutzung), so ist daher bereits der Tatbestand des Eigenverbrauchs nach § 3 Abs. 2 oder § 3a Abs. 1a erfüllt. In diesen Fällen ist Bemessungsgrundlage der adaptierte Einkaufspreis bzw. die auf die Nutzung entfallenden Kosten. Ein Aufwandseigenverbrauch liegt nicht vor. Werden Leistungen dem Gesellschafter aus gesellschaftsrechtlichen Gründen zu einem unangemessen niedrigen Entgelt überlassen, so liegt insgesamt eine Leistung zu unternehmensfremden Zwecken, nämlich zur Vorteilszuwendung an den Gesellschafter, vor (*Ruppe/Achatz, UStG 1994^f, § 1, Tz. 399 lit. b*).

Werden dem Gesellschafter von der Gesellschaft Sachmittel oder Dienstleistungen unentgeltlich, d.h. aus nicht unternehmerischen Gründen, zugewendet, liegt eine verdeckte Gewinnausschüttung vor, die auf Ebene der Gesellschaft eine Eigenverbrauchsbesteuerung (nach § 3 Abs 2 bzw § 3a Abs 1a) auslösen kann (*Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig, UStG-ON- UStG 1994, § 3a, Tz. 44*).

Im Anschluss daran stellt sich die Frage der umsatzsteuerlichen Konsequenz von nichtunternehmerischen Entgeltsverzichten ab September 2001. Hier ist der von *Ruppe/Achatz* vertretenen Rechtsmeinung zu folgen, wenn die Gesellschaft dem

Gesellschafter aus gesellschaftsrechtlichen Gründen eine Leistung gegen eine unangemessen niedrige Gegenleistung zur Verfügung stellt, so liegt insgesamt eine Leistung zu unternehmensfremden Zwecken, nämlich zur Vorteilszuwendung an den Gesellschafter vor. Es ist daher von Eigenverbrauch (nach § 3 Abs. 2 oder § 3a Abs. 1a) auszugehen, dessen Bemessungsgrundlage sich nach § 4 Abs. 8 (Selbstkosten) richtet (*Ruppe/Achatz, UStG 1994^f, § 4, Tz 96*).

Der Begriff der umsatzsteuerlichen Selbstkosten ist nicht restlos geklärt. Nach BFH 28.2.1980, BStBl II 309 sind dies die Kosten, mit denen die Kostenrechnung des Unternehmers aus Anlass der unternehmensfremden Verwendung belastet ist. Das ist nicht formal zu verstehen; entscheidend muss sein, welche Kosten wirtschaftlich dieser Verwendung zuzuordnen sind. Dazu zählen nicht nur variable Kosten, sondern auch Fixkosten, wie Abschreibungen (UStR Rz 680). Gemeint sind jedenfalls nur effektive, nicht auch kalkulatorische Kosten.

Einkommensteuerliche Ansätze sind ein Anhaltspunkt, aber nicht unbedingt maßgebend (anders § 1 Z 2 der V BGBl 628/1983 [Anhang III]; vgl. auch VwGH 18.2.1999, [98/15/0192](#), ÖStZB 532, zum UStG 1972, wonach die der ertragsteuerlichen Nutzungsentnahme entsprechenden Teile der Aufwendungen - AfA, Reparaturen, Betriebskosten, Finanzierungsaufwendungen - auch die Bemessungsgrundlage des Nutzungseigenverbrauchs bilden) (*Ruppe/Achatz, UStG 1994^f, § 4, Tz. 170*). Ob dies auch für Fremdkapitalzinsen gilt, ist strittig (s. *Reiß, BB 1985, 1724, 1726; Söhn, DStZ 1987, 367*), jedoch insofern unerheblich, als mangels Vorsteuerabzugsberechtigung die Zinskomponente aus der Bemessungsgrundlage ohnehin wieder auszuscheiden wäre (*Ruppe/Achatz, UStG 1994^f, § 16, Tz. 167*).

Was letztendlich die Bemessungsgrundlage des Eigenverbrauchs betrifft, kommt der angefochtene Bescheid ohne nachvollziehbare Begründung zur Auffassung, die Selbstkosten wären mit 70% der seinerzeit vereinbarten Maschinenmiete zu bemessen (80.000 S x 70% = 56.000 S bzw. 4.069,67 € mtl. bzw. 48.836,04 € p.a.). Dieser Ansatz kommt einer pauschalen Behauptung gleich, die den vorhin ausgeführten Grundsätzen nicht gerecht wird.

Unter Würdigung der bekannten Anschaffungskosten wird eine anhand der Normalschreibung angelehnte Betrachtungsweise vertreten und die Bemessungsgrundlage für den Eigenverbrauch wie folgt ermittelt:

	Anschaffungskosten	ND		AfA (jährlich)	AfA (monatlich)
Maschine (ATS)	8.708.805,11	10,00		870.880,51	72.573,38
Maschine (EURO)	632.893,55	10,00		63.289,36	5.274,11

3. Kapitalertragsteuer:

Folgende Gesetzesbestimmungen (auszugsweise) waren anwendbar:

„§ 93 Abs. 1: Bei inländischen Kapitalerträgen (Abs. 2) sowie bei im Inland bezogenen Kapitalerträgen aus Forderungswertpapieren (Abs. 3) wird die Einkommensteuer durch Abzug vom Kapitalertrag erhoben (Kapitalertragsteuer).

Abs. 2: Inländische Kapitalerträge liegen vor, wenn der Schuldner der Kapitalerträge Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz im Inland hat oder Zweigstelle im Inland eines Kreditinstituts ist und es sich um folgende Kapitalerträge handelt:

1. a) Gewinnanteile (Dividenden), Zinsen und sonstige Bezüge aus Aktien, Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung.

....

Abs. 5: Der Kapitalertragsteuer unterliegen die Kapitalerträge ohne jeden Abzug.

....

§ 95 Abs. 1: Die Kapitalertragsteuer beträgt 25%.

Abs. 2: Schuldner der Kapitalertragsteuer ist der Empfänger der Kapitalerträge. Die Kapitalertragsteuer ist durch Abzug einzubehalten. Der zum Abzug Verpflichtete (Abs. 3) haftet dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer.

(3) Zum Abzug der Kapitalertragsteuer ist verpflichtet:

1. Bei inländischen Kapitalerträgen (§ 93 Abs. 2) der Schuldner der Kapitalerträge.

....

Abs. 4: Der zum Abzug Verpflichtete hat die Kapitalertragsteuer im Zeitpunkt des Zufließens der Kapitalerträge abzuziehen. Die Kapitalerträge gelten für Zwecke der Einbehaltung der Kapitalertragsteuer als zugeflossen:

Z. 1: Bei Kapitalerträgen, deren Ausschüttung von einer Körperschaft beschlossen wird, an jenem Tag, der im Beschluß als Tag der Auszahlung bestimmt ist. Wird im Beschluß kein Tag der Auszahlung bestimmt, so gilt der Tag nach der Beschlußfassung als Zeitpunkt des Zufließens.

.... "

Wie dem Gesetzestext zu entnehmen, richtet sich die Erhebung der Kapitalertragsteuer nach dem geflossenen Vorteil im Zuflusszeitpunkt. Sachverhaltsmäßig erfolgt die Verfügung über die Gutschrift bereits zugeflossener Betriebseinnahmen des Jahres 2000 erst im Oktober/November 2001, sodass erst in diesem Zeitpunkt eine Disposition über die Minderung des Betriebsvermögens und Zuwendung eines Vorteils stattfand. Infolgedessen war der angefochtene Bescheid diesbezüglich nicht weiter zu beanstanden. Dass die ertragsteuerliche Verbuchung der Gutschrift hinsichtlich der Mieten 2000 rückwirkend mit 31. Dezember 2000 noch im Jahresabschluss 2000 erfolgte, ist für die Bemessungsgrundlage der Kapitalertragsteuer nicht weiter von Bedeutung.

Bei inländischen Kapitalerträgen wird gem. [§ 93 Abs. 1 EStG 1988](#) die Einkommensteuer durch Abzug vom Kapitalertrag erhoben (Kapitalertragsteuer; KESt). Inländische Kapitalerträge liegen gem. [§ 93 Abs. 2 Z 1 lit. a EStG 1988](#) vor, wenn der Schuldner der Kapitalerträge Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz im Inland hat oder Zweigstelle im Inland eines Kreditinstituts ist und es sich um Gewinnanteile (Dividenden), Zinsen und sonstige Bezüge aus Aktien, Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung handelt. Zu den sonstigen Bezügen zählen insbesondere verdeckte Ausschüttungen (vA); sie gehören somit zu

den kapitalertragsteuerpflichtigen Kapitalerträgen (VwGH 16. 5. 2007, [2005/14/0005](#); 4. 2. 2009, [2008/15/0167](#)).

Auch die KEST ist nur dann zu erheben, wenn die vA den Tatbestand des § 27 Abs. 2 Z 1 iVm [§ 93 Abs 1 EStG 1988](#) erfüllt (etwa Gewinnanteile an Kapitalgesellschaften oder Bezüge aus Genossenschaftsanteilen). Zu beachten ist, dass die Kapitalertragsteuerpflicht erst mit dem Zufließen der Vorteilszuwendung entsteht ([§ 95 Abs. 4 EStG 1988](#); vgl. auch UFS 25. 2. 2008, RV/0124-L/03). Die in [§ 95 Abs. 3 EStG 1988](#) festgelegten Zufließenszeitpunkte werden für vA kaum in Betracht kommen, sodass ausschließlich [§ 19 Abs. 1 EStG 1988](#) maßgeblich sein wird (UFS 26. 11. 2010, RV/1688-W/07); dies gilt auch dann, wenn sich die betreffenden Anteile in einem Betriebsvermögen des Anteilsinhabers befinden. Dies wird gem. [§ 95 Abs. 3 Z 2 EStG 1988](#) im am 13. November 2012 beschlossenen AbgÄG 2012 klargestellt. Die Kapitalertragsteuerpflicht hängt hingegen in keiner Weise davon ab, in welchem Zeitraum es bei der Körperschaft zu einer Einkommenskorrektur kommt (VwGH 9. 7. 2008, [2005/13/0020](#); VwGH 29. 4. 2010, [2005/15/0057](#)) (*Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger, Die Körperschaftsteuer (KStG 1988), § 8 Tz. 230*).

Die Bewertung der vA ist strittig, wobei einerseits die Bewertung nach dem Veranlassungsprinzip in Höhe der verdeckten Ausschüttung bei der Kapitalgesellschaft (*Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger, KStG § 8 Rz 233*; Gassner/FS Bauer, 81) sowie andererseits eine Bewertung unabhängig von der kstl Feststellung gem. § 15 Abs. 2 mit dem üblichen Mittelpreis des Verbrauchsortes als maßgeblicher Wert beim Empfänger (*Doralt/Kirchmayr § 27 Rz 35*) vertreten wird. Gegebenenfalls ist auch die USt Teil der vA (UFS 19.11.09, RV/1519-W/06). Ist der Mietzins zu gering, besteht die Vorteilszuwendung an den Gesellschafter in der Differenz zur fremdüblichen Miete (*Jakom, Marschner, EStG, 2011, § 27, Rz. 52*).

Der Eigenverbrauch soll sicherstellen, dass ein Unternehmer, der für seinen privaten Bedarf einen Gegenstand entnimmt oder eine Dienstleistung erbringt, und der Endverbraucher, der einen Gegenstand oder eine Dienstleistung gleicher Art erwirbt, gleich behandelt werden (*Ruppe/Achatz, UStG⁴, § 3 Tz 195*). Diese Gleichstellung kann aber im Rahmen der verdeckten Ausschüttung nur dadurch verwirklicht werden, wenn der Eigenverbrauch zuzüglich der Umsatzsteuer als Vorteil aus dem Gesellschaftsverhältnis der Kapitalertragsteuer unterzogen wird.

Das Argument der Bw., wonach die Umsatzsteuer nicht in die Bemessungsgrundlage der Kapitalertragsteuer einbezogen werden dürfe, erweist sich als nicht richtig.

[§ 12 Abs. 15 UStG 1994](#) lautet:

„Erbringt ein Unternehmer an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen eine Lieferung gemäß § 3 Abs. 2 oder eine sonstige Leistung gemäß § 3a Abs. 1a, so ist er berechtigt, dem Empfänger der Lieferung oder sonstigen Leistung den dafür geschuldeten Steuerbetrag gesondert in Rechnung zu stellen. Dieser in der Rechnung gesondert ausgewiesene Betrag gilt für den Empfänger der Lieferung oder sonstigen Leistung als eine für eine entgeltliche steuerpflichtige Lieferung oder sonstige Leistung gesondert in Rechnung gestellte Steuer. Weist der Unternehmer in der Rechnung einen Betrag aus, den er für diesen Umsatz nicht schuldet, so ist dieser Betrag wie eine nach § 11 Abs. 12 auf Grund der Rechnung geschuldete Steuer zu behandeln.“

Die mit dem UStG 1994 eingeführte Vorschrift, will offensichtlich systemwidrige Kumulierungseffekte in Zusammenhang mit Eigenverbrauchsfällen verhindern. Dies geschieht dadurch, dass auch eine vom Eigenverbrauch geschuldete Steuer für den Empfänger der Leistung unter bestimmten Voraussetzungen als Vorsteuer abgezogen werden kann. Erbringt ein Unternehmer an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen eine Leistung, so darf er die für diesen Eigenverbrauch geschuldete Steuer dem anderen Unternehmer in Rechnung stellen. Der in Rechnung gestellte Steuerbetrag gilt dann als Leistungsumsatzsteuer, für die der andere Unternehmer den Vorsteuerabzug nach allgemeinen Regeln geltend machen kann. Die Vorsteuerweiterleitung bezieht sich auf Lieferungen und sonstige Leistungen, die einen Eigenverbrauch darstellten. Damit waren jedenfalls auch Eigenverbrauchsfälle erfasst, die unter § 1 Abs. 1 Z 2 lit. c fielen (verdeckte Gewinnausschüttungen) (*Ruppe/Achatz, UStG 1994^f, § 12, Tz.330, 331*).

In ihrem Beispiel führen *Ruppe/Achatz, UStG 1994^f, § 12, Tz. 331* Folgendes wörtlich aus: *„Die T-GmbH erbringt an ihre Muttergesellschaft, die M-AG, Dienstleistungen zu einem unüblich niedrigen Entgelt. T bewirkt damit, wenn insgesamt von einer unentgeltlichen Leistung auszugehen ist, einen Eigenverbrauch nach § 3a Abs. 1a lit. b (weil die sonstige Leistung für Zwecke außerhalb des Unternehmens erfolgt), und nicht nach § 1 Abs. 1 Z 2 lit. a. Es kann daher die Steuer davon weiterhin der M-AG in Rechnung gestellt werden.“*

Im Unterschied zum oa. Beispiel besteht keine Beteiligung der KG an der Bw. Es liegt lediglich eine über den Alleingesellschafter der GmbH vermittelte Verbindung mit der KG vor. Ebenso ist auf Grund der Beteiligung an einer GmbH noch keine Unternehmereigenschaft gegeben, weshalb die Berechtigung zur Vorsteuerweiterleitung nicht abgeleitet werden kann.

Die verdeckte Ausschüttung ist im Allgemeinen dem Gesellschafter zuzurechnen, auch wenn die Vorteile nicht diesem, sondern einer nahestehenden Person (KG) zufließen. Daher ist davon auszugehen, dass jeweils dem Gesellschafter als Nichtunternehmer der gesamte Bruttovorteil zukommt. Dass dieser wiederum in der weiteren Folge in eine Personengesellschaft (KG) eingelegt wird, ist für die Ermittlung der Bemessungsgrundlage der KESt nicht weiter von Bedeutung, weil es sich dabei lediglich um eine Weiterreichung eines bereits zugeflossenen Vorteils handelt (Einkommensverwendung).

Die Bemessungsgrundlagen wurden wie folgt ermittelt:

Verdeckte Ausschüttungen (KESt)	2001 (ATS)	2002 (€)	2003 (€)
Gutschrift 2000 v. 1.11.2001	960.000,00	0,00	0,00
Umsatzsteuer 20%	192.000,00	0,00	0,00
Mieten 1-8/2001 bzw. 1-12/2002 bzw. 1-12/2003	640.000,00	69.765,92	69.765,92
Umsatzsteuer 1-8/2001	128.000,00	0,00	0,00
Mieten 9-12/2001	320.000,00	0,00	0,00
Umsatzsteuer 9-12/2001, 2002, 2003 (Eigenverbrauch)	58.058,70	13.953,16	13.953,16
Summe vA	2.298.058,70	83.719,08	83.719,08
KESt 25%	574.515,00	20.929,77	20.929,77
EURO	41.751,63	20.929,77	20.929,77

Beilagen: 5 Berechnungsblätter

Graz, am 10. Dezember 2013