



## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch CWS Consulting Wirtschaftstreuhand und SteuerberatungsgesmbH, 1090 Wien, Türkenstraße 25/6, vom 13. März 2003 gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 12., 13. und 14. Bezirk und Purkersdorf, vertreten durch Mag. Astrid Krünes, betreffend Wiederaufnahme der Umsatz- und Einkommensteuerverfahren 1997, Umsatzsteuer 1997 sowie Einkommensteuer 1997, 1999 und 2000 im Beisein der Schriftführerin Andrea Moravec nach den am 29. November 2006 und 16. Dezember 2010 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlungen entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

### **Entscheidungsgründe**

Der Berufungswerber (Bw) betreibt ein Bauunternehmen.

Anlässlich einer Betriebsprüfung (BP) wurden folgende Feststellungen getroffen:

Eigenverbrauch und Entnahmen 1997:

TZ 13 Eigenverbrauch:

Der Bw wurde von der Gattin beauftragt, den Dachboden im Haus Adr auszubauen und drei Wohneinheiten herzustellen, wobei eine Wohnung für private Zwecke genutzt wird. Die Wohnungen wurden 1997 und 1998 fakturiert.

Ein Vergleich der fakturierten Preise und der angefallenen Herstellungskosten ergibt bei der Privatwohnung eine Differenz von S 700.000,00. Dieser Betrag ist als Eigenverbrauch mit 20 % der Umsatzsteuer zu unterziehen.

TZ 23 Die Umsatzsteuerschuld lt. TZ 13 in Höhe von S 140.000,00 ist zu passivieren.

TZ 24 Entnahmen:

Jene Herstellungskosten, die den Ausbau der privaten Wohnung betreffen und nicht an die Gattin weiterfakturiert wurden, sind als Kosten der privaten Lebensführung im Jahr 1997 gewinnerhöhend hinzuzurechnen.

TZ 19 Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit 1999, 2000:

Der Bw bezog lt. Lohnzettelübermittlung ab 4/1999 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit von der Baumeister Ad A. NI GesmbH (In der Folge GesmbH). Lt. Pkt 4 des Gesellschaftsvertrages übernimmt er eine Stammeinlage von 8.400,00 Euro, dies entspricht einer Beteiligung von 24 %.

Im Zuge der BP bei der GesmbH wurde dieses Beteiligungsverhältnis geändert, da die behauptete Treuhandschaft für die 52 %-Anteile mangels Offenlegung und fehlender pflegschaftsbehördlicher Genehmigung nicht anerkannt wurde.

Nach Ansicht der BP ist der Bw zu 50 % an der GesmbH beteiligt und hat daher ab 1999 Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit gem. § 22 Abs. 2 EStG 1988.

Bei der Berechnung der Einkünfte kommt die Bestimmung des § 17 Abs. 1 EStG 1988 (Ermittlung der Betriebsausgaben mit einem Durchschnittssatz) nicht zur Anwendung, da das Pauschale von 6 % geringer ist als sämtliche von der GesmbH getragenen Kosten.

In der frist- und formgerechten Berufung wird eingewendet:

Eigenverbrauch und Entnahmen 1997:

Der Eigenverbrauch sei nicht zu akzeptieren, da es bei Bauunternehmen immer wieder vorkommen könne, dass der Vergleich der fakturierten Preise einer Generalunternehmerleistung und die angefallenen Herstellungskosten leider differierten.

Dies habe die laufende BP festgestellt, alle Argumentationsbemühungen seitens der steuerlichen Vertretung seien nicht fruchtbringend gewesen. Es sei jedoch auf die ständige Rechtsprechung hinzuweisen, dass Preise für Lieferungen und Leistungen, die ein Unternehmer verlange, jeweils Marktpreise seien. Herstellungskosten seien Richtschnur für die Kalkulation, ob diese im Marktpreis Deckung fänden, sei ungewiss.

Es habe bei der Errichtung der drei Wohnungen zahlreiche Bauverzögerungen gegeben, die der Generalunternehmer in seiner Erstkalkulation nicht habe einplanen können. Weiters habe es Schwierigkeiten mit dem Einbau des Aufzuges gegeben und habe dies zu Bauverzögerungen und erheblichen Schwierigkeiten im Baumanagement geführt. Dies bedinge, dass die Herstellungskosten über dem möglichen Verkaufspreis zu liegen gekommen seien, sodass von Seiten der Gattin klar gewesen sei, dass diese private Wohnung aber auch die anderen beiden Wohnungseinheiten um die anderen Preise verkauft worden seien.

Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit 1999, 2000:

Die Treuhandschaft von Mag. Eh L. Sr habe tatsächlich bestanden.

Die der BP bereits vorgelegte Aktennotiz vom 29.1.1999 hinsichtlich der abgeschlossenen Treuhandvereinbarung sei klar und unmissverständlich formuliert. Herr Ai Wa sen. könne dies im vollen Umfang bestätigen. Während des laufenden BP-Verfahrens sei eine Zeugeneinvernahme beantragt, jedoch nicht durchgeführt worden. Diese Zeugeneinvernahme hätte jegliche Zweifel beseitigt, ob es diese Treuhandvereinbarung tatsächlich gebe.

Die Offenlegung gegenüber der Finanzbehörde sei im Zuge der Übermittlung des Fragebogens und der Eröffnungsbilanz der GesmbH erfolgt. Diese Unterlagen würden nochmals übermittelt.

Die Genehmigung des Gerichtes sei nicht eingeholt worden. Der Sachverhalt zeige sich für den Bw und die Gattin in einem völlig anderen Licht. Die beiden Kinder Ad und Bn hätten jeweils ein Sparbuch mit einem S 125.218,73 übersteigenden Geldbetrag besessen. Diese Sparbücher seien typische Veranlagungsformen für die Kinder gewesen, um ihnen einen leichteren Start ins Erwerbsleben zu ermöglichen.

Der Großvater habe nach Beratung innerhalb der Familie die Beträge von umgerechnet je 9.100,00 Euro aus diesem Sparbuch entnommen und für die Einzahlung als Stammeinlage in die GesmbH verwendet. Damit hätte beiden Enkelkindern auch in Hinkunft die Möglichkeit geboten werden sollen, im Baumeisterbetrieb ihres Vaters in Zukunft nach entsprechender Ausbildung mitzuarbeiten und den Betrieb später auch vollständig übernehmen zu können.

Mit Erreichung der Volljährigkeit sei gedacht, dass beide Kinder die Gesellschaftsanteile allein halten, das Treuhandverhältnis erlösche auf jeden Fall zum Zeitpunkt der Volljährigkeit.

Es sei nicht richtig, dass das Treuhandverhältnis nur aus wirtschaftlichen Interessen des Bw und der Gattin angelegt worden sei. Es sei nicht zu ersehen, warum wirtschaftliche Interessen für diese Beteiligung der Kinder eine Rolle gespielt hätten. Die GesmbH habe im fraglichen Zeitraum keine Gewinnausschüttungen vorgenommen. In den Kalenderjahren 2001 und 2002 kam es auf Grund des vollkommenen Einbruchs der Baukonjunktur und der ruinösen

Konkurrenz im Bereich der Generalunternehmertätigkeit zu erheblichen Verlusten, sodass es vollkommen unklar sei, welche wirtschaftlichen Interessen des Ehepaares die BP meine.

Während der Schlussbesprechung sei seitens der BP gegenüber dem steuerlichen Vertreter als Argument angeführt worden, eine Offenlegung dieses Treuhandverhältnisses sei erst nach einer Beratung mit dem Bw und der Gattin erfolgt. Es sei darauf hinzuweisen, dass auf Grund der Berufsordnung ein entsprechendes Vertrauensverhältnis zwischen Mandant und Steuerberater notwendig sei. Die Fragestellung der Vertreter der BP hätten es tunlich erscheinen lassen, den Sachverhalt ohne Beisein von Finanzbeamten mit dem Ehepaar zu erörtern. Nach einer Zwischenbesprechung und einer kurzen Beratung sei der Prüferin gegenüber in vollem Umfang und umfassend Aufklärung gegeben worden.

In der Stellungnahme zur Berufung führt die BP aus:

Eigenverbrauch, Entnahme 1997:

Die Gattin habe im Jahr 1994 den Dachboden in Adr erworben und den Bw als Einzelunternehmer beauftragt, drei Wohnungseinheiten auszubauen. Der BP sei die Auftragsbestätigung vom 5.8.1994 vorgelegt worden, andere schriftliche Vereinbarungen gebe es lt. Aussage des Bw und der Gattin nicht. In der Anlage 1, Seite 3 Kostenermittlung seien die Baukosten in Höhe von S 7.985.840,00 ausgewiesen. In der Gesamtflächenzusammenstellung seien die Nutzflächen der einzelnen Wohnungen angeführt: Top 34a (Wohnfläche, Galerie, Terrasse) 106,48 m<sup>2</sup>, Top 34b 105,11 m<sup>2</sup> und Top 35 (Wohnfläche, Galerie, Wintergarten, Terrasse) 227,27 m<sup>2</sup>. Bei Top 35 handelt es sich um die spätere Privatwohnung der Familie und deren Fakturapreis sei Gegenstand dieser Berufung.

Im Zuge der BP wurde eine Aufstellung für die Bewertung der halbfertigen Arbeiten übergeben und die Herstellungskosten zum Bilanzstichtag 31.12.1997 für die Baustelle Dachbodenausbau Ruckergasse mit S 7.625.478,00 ausgewiesen.

Mit der Ausgangsrechnung vom 29.4.1997 wurde vom Bw an die Gattin Top 34a mit S 2.000.000,00 netto fakturiert und ein Abgang bei den unfertigen Arbeiten in Höhe von S 1.866.454,81 gebucht und Top 35 mit S 3.200.000,00 netto fakturiert und ein Abgang von S 3.927.643,47 gebucht. Die Zuordnung der Herstellkosten im Jahr 1997 erfolgte nicht direkt zu den einzelnen Wohnungen, sondern wurde prozentuell anhand der Nutzfläche errechnet. Top 34b wurde am 29.7.1998 in Höhe von S 2.000.000,00 in Rechnung gestellt und die Bilanzposition unfertige Arbeiten mit S 2.109.829,89 (restliche Wert aus 1997 und Nachverrechnung von Subunternehmerleistungen und Zuwachs unfertige Arbeiten 1998 von S 278.449:27) aufgelöst.

Für Top 34a und 34b ergibt sich ein Verkaufserlös von rd. S 18.800,00/m<sup>2</sup> und S 19.000,00/m<sup>2</sup>, für Top 35 von rd. 14.080,00/m<sup>2</sup>.

Im Zuge der Sachverhaltsermittlung konnte erhoben werden, dass die 2 kleineren Wohnungen einen einheitlichen Standard aufweisen, die Privatwohnung aber extra Parkettfußböden und einen Wintergarten, der höhere Kosten verursachte.

Daraufhin wurde der Bw aufgefordert, die Herstellungskosten den einzelnen Wohnungen zuzuordnen und die Differenz des erzielten Erlöses (insgesamt S 7.200.000,- netto) und den Gesamtherstellungskosten von S 7.917.823,22,00 - diese sind somit fast ident mit den kalkulierten Auftragskosten von S 7.985.840,00 -schlüssig und nachvollziehbar aufzuklären, insbesondere in Bezug auf Top 35.

Bis zur Schlussbesprechung wurden diesbezüglich, trotz nachweislicher schriftlicher Urgenz (1.malig am 4.7.2002) keine weiteren Unterlagen oder Berechnungen vorgelegt, es erfolgten lediglich im Zuge von Besprechungen allgemeine Aussagen, wie sie auch in der Berufung angeführt wurden.

Inwieweit sich die Verzögerungen beim Aufzugseinbau auf die Herstellkosten ausgewirkt haben, konnte schon im Zuge der Prüfung mangels Unterlagen nicht nachgewiesen werden, auch aus der bereits erwähnten Auftragsbestätigung kann diesbezüglich nichts abgeleitet werden, da kein Baubeginn, keine Baudauer angeführt sind und somit offensichtlich auch keine Vereinbarungen bezüglich Bauverzögerungen erforderlich schienen. Aufgrund der Verzögerung sind tatsächlich Kosten angefallen, diese haben aber die Auftraggeberin direkt betroffen und wurden auch an sie fakturiert. Die diesbezüglichen Berichtigungen, die in Tz 24b und lit. c des Berichtes dargestellt wurden, sind seitens des Bw nicht bestritten.

Auch in der Berufung wird nicht erklärt, warum Top 34a und 34b einen Marktpreis von 18.800,00/m<sup>2</sup> bzw. 19.000,00/m<sup>2</sup> erzielten und Top 35 mit einer höheren Ausstattung lediglich einen Preis von rd. 14.080,00/m<sup>2</sup>.

Es liege hier eine Vereinbarung zwischen nahen Angehörigen vor, die einem am Vertragsinhalt orientierten Fremdvergleich zu unterziehen sei. Nach Ansicht der Bp liege bezüglich der Verkäufe Top 34a und Top 34b ein durchaus marktüblicher Preis vor, der auch als Anhaltspunkt für die Leistungsverrechnung von Top 35 heranzuziehen sei. Dies würde einen verrechenbaren Preis von rd. S 4.200.000,00 (227m<sup>2</sup> x 18.800,00) ergeben. Durch die BP wurde aber lediglich die Differenz des kalkulierten, und vereinbarten Gesamtpreises von rd. S 7.900.000,00 (entspricht auch den ausgewiesenen Herstellungskosten) zu dem in Rechnung gestellten Betrag von insgesamt S 7.200.000,00 als Entnahme hinzugerechnet. Der so

ermittelte Betrag von S 700.000,00 netto ist der Eigenverbrauchsbesteuerung (20% USt) zu unterziehen und die Umsatzsteuer In Höhe von S 140.000,00 vorzuschreiben.

Aufgrund dieser Ausführungen sei das Berufungsbegehren in diesem Punkt (sowohl bei der Umsatzsteuer als auch bei der Einkommensteuer) vollinhaltlich abzuweisen.

Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit 1999, 2000:

Bezüglich der Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 1999 und 2000 wird vom Berufungswerber auf die unrichtige Feststellung in Tz 11 Eigentums- bzw.

Beteiligungsverhältnisse des Berichtes der GmbH verwiesen. Die Bp nimmt zu diesem Punkt ausführlich bei der GmbH Stellung und verweist auf die dortigen Ausführungen. Auch in diesem Punkt geht die Bp nicht von ihrer ursprünglichen Sachverhaltswürdigung ab und das Berufungsbegehren ist vollinhaltlich abzuweisen.

In der Stellungnahme zur Berufung der GesmbH wird ausgeführt, dass in den im Veranlagungsakt vorliegenden Unterlagen (Gesellschaftsvertrag, Fragebogen und Steuererklärungen) Herr Mag. Sr als Gesellschafter der GesmbH aufscheint. Mag. Sr ist der steuerliche Vertreter und auch Wirtschaftstreuhänder und es wurde daher im Zuge der Besprechung am 4.6.2002 in den Räumlichkeiten der GesmbH im laufenden Verfahren an ihn die Frage gerichtet, ob er tatsächlich Gesellschafter sei oder als Treuhänder fungiere. Er antwortete daraufhin, dass er als Vertreter der Verschwiegenheit obliege und sich erst dazu äußere, wenn ihn der Bw oder die Gattin dazu ermächtigen würden. Nach einer kurzen Beratung, während der die Vertreter der Behörde nicht anwesend sein durften, wurde folgendes mitgeteilt: Herr Mag. Sr halte die GmbH-Anteile für die beiden minderjährigen Kinder Bn und Sn Ad. Es gebe darüber eine Aktennotiz, welche sich aber in einem Safe in seinem Büro befinde. Der Bw konnte kein Schriftstück vorweisen, obwohl er angeblich etwas unterschrieben habe. Auf die Frage, warum das Treuhandverhältnis nicht offen gelegt worden sei, antwortete der Steuerberater, dass dies bisher nicht notwendig gewesen sei, da es mangels Ausschüttung noch nicht zu steuerlichen Auswirkungen gekommen sei. Über diese Besprechung wurde vom anwesenden Gruppenleiter Dr. G ein Aktenvermerk für den Arbeitsbogen aufgenommen.

In der Folge teilte die BP dem steuerlichen Vertreter mit, dass ein Treuhandverhältnis jedenfalls anzeigepflichtig ist und die Offenlegung zeitnahe zu erfolgen hat, wobei auf die Bestimmung des § 120 BAO und des dazu ergangenen Erkenntnisses vom 16.3.1989, 89/14/0024 hingewiesen wurde.

Der BP wurde die erwähnte Aktennotiz per Post nachgereicht. Bei der Aktennotiz, datiert mit 29.1.1999, handelt es sich um einen Übertragungstext der mündlich abgeschlossenen

Treuhandvereinbarung zwischen Mag. Sr und den beiden minderjährigen Söhnen, einzig unterzeichnet von Mag. Sr als Treuhänder. Für jeden der Söhne wurde eine eigene Aktennotiz mit genau dem gleichen Inhalt ausgefertigt. Die Aktennotizen werden der Stellungnahme in Kopie beigelegt. Kurz zusammengefasst wird darin festgehalten, dass Mag. Sr die Gesellschaftsanteile nicht für eigene Rechnung erworben hat, sondern als Treuhänder für die beiden minderjährigen Söhne, die aber nicht selbst gehandelt haben, sondern von ihrem Großvater Herrn Ai Wa vertreten wurden. Bei der darauf folgenden Besprechung wurde von Mag. Sr versucht, die zeitnahe Offenlegung nachzuweisen, indem er ein Schriftstück vorlegte, das die Eröffnungsbilanz darstellte und den Vermerk über die Treuhandschaft beinhaltete - ähnlich dem Schriftstück, das er auch dem Berufungsschreiben beilegte, nur mit der Ergänzung FA f.d. 12/13/14 Bez., Purkersdorf, Str.Nr. xxxx. Dieses Schriftstück konnte in dieser Ausführung aber nicht mit dem Fragebogen im März 1999 an das Finanzamt vorgelegt worden sein, da zum damaligen Zeitpunkt noch das FA für Körperschaften für die Neuaufnahme zuständig war. Nach dem Vorhalt, dass dieses Schreiben an das falsche und ein zu dem damaligen Zeitpunkt unter dieser Bezeichnung noch nicht existierende Finanzamt gerichtet ist, zog es Mag. Sr sofort zurück. Es muss hier angemerkt werden, dass die Eröffnungsbilanz somit in verschiedenen Ausführungen existiert, aktenkundig ist sie mit der Anschrift FA f. Körperschaften, Wien und Str.Nr:Neu und ohne Hinweis auf die Treuhandschaft. Die zweite Variante mit der Anschrift FA f.d. 12/13/14 Bez., Purkersdorf, die aber zurückgenommen wurde und die dritte Variante, die dem Berufungsschreiben beigelegt wurde und keinen Hinweis auf ein Finanzamt beinhaltet. Die behauptete Offenlegung im Zuge der Übermittlung des Fragebogens an das Finanzamt kann aufgrund der oben dargestellten Widersprüche und weil eine Beilage in der behaupteten Form auch tatsächlich im Veranlagungsakt nicht aufscheint, so nicht erfolgt sein. Sämtliche an diesem Tag eingereichten Schriftstücke, wie der Fragebogen (Verf. 15), die Eröffnungsbilanz (ohne Treuhandvermerk!), der Gesellschaftsvertrag, der Firmenbuchauszug, das Unterschriftenprobenblatt, die Vollmacht und der Antrag auf Vergabe der Ust-Identifikationsnummer weisen einen Eingangsstempel mit dem Datum 25.3.1999 auf. Aus der Eintragung im Postausgangsbuch des Steuerberaters ist nicht eindeutig ersichtlich welche Schriftstücke übersandt wurden, in der Spalte Eingabe ist der „Fragebogen + alle Kopien etc“ angeführt. Aufgrund des vorliegenden Sachverhaltes gelangte die BP somit zur Ansicht, dass der ersten Aussage des Steuerberaters, nämlich dass die Offenlegung bisher nicht erforderlich war, der größte Wahrheitsgehalt zukommt und daher die Offenlegung binnen Monatsfrist (April 1999) gegenüber der Behörde nicht erfolgte. Des Weiteren bedürfen solche Vertretungshandlungen und Einwilligungen in Vermögensangelegenheiten zu ihrer Rechtsgültigkeit auch der ausdrücklichen Genehmigung des Gerichtes (§ 154 ABGB). Dazu gehört auch die Gründung eines Unternehmens. Das heißt,

hier können die Eltern nicht ohne Genehmigung des Pflegschaftsgerichtes für ihre minderjährigen Kinder handeln. Die behauptete Vertretung der beiden minderjährigen Söhne durch ihren Großvater, ohne selbst wiederum von den Eltern (=gesetzliche Vertreter) bevollmächtigt worden zu sein, ist somit schon gar nicht möglich. Die beantragte Zeugeneinvernahme von Ai Wa sen. wurde am 12.5.2003 durchgeführt. Der Zeuge erschien gemeinsam mit Mag. Sr, welcher vorweg mitteilte, dass sich der Sachverhalt geändert habe, wozu er nach der Zeugeneinvernahme Stellung nehmen werde. Außerdem werde Herr Wa von seinem Recht die Aussage zu verweigern Gebrauch machen (siehe beiliegende Niederschrift).

Mag. Sr teilte mit, dass er nicht mehr Bevollmächtigter der GmbH sei und dass die deutschen Behörden bezüglich der Betriebsstätte in Deutschland das Rechtsmittel entschieden hätten. Das Rechtsmittel wird nicht weiter bekämpft und somit entfällt die Möglichkeit der steuerfreien Entsendung der Dienstnehmer. Davon ist auch der Bw betroffen, der als Gesellschafter-Geschäftsführer von der steuerfreien Entsendung ebenfalls Gebrauch gemacht hat.

Die BP hat des weitern in Erfahrung gebracht, dass die GmbH mit 1.4.2003 den Konkurs angemeldet hat und ein Gesellschafterwechsel vollzogen wurde.

Das behauptete Treuhandverhältnis wird von der BP in der Art und Weise nicht anerkannt. Den beiden minderjährigen Kindern können die Anteile nicht zugeordnet werden, da erstens die zivilrechtliche Zuordnung nicht möglich ist (fehlende Genehmigung des Gerichtes) und zweitens von deren Seite kein wirtschaftliches Interesse besteht. Dieses liegt ausschließlich bei den Eltern, da eine Beteiligung von weniger als 25% ein nichtselbständiges Arbeitsverhältnis in steuerlicher Hinsicht ermöglicht und das eine Voraussetzung für eine steuerfreie Entsendung nach § 3 EStG darstellt. Zur weiteren Begründung, dass die GmbH im Interesse der Eltern gegründet wurde, verweist die Bp. auf ein Schreiben der Rechtsanwälte H&H an den Bw vom 21.1.1999 bezüglich eines Musters eines Gesellschaftsvertrages zur Errichtung einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung: „Gesellschafter sollen zu je 24% Sie bzw. Ihre Frau Gemahlin und zu 52% ein noch namhaft zu machender Treuhänder sein, der den Geschäftsanteil treuhändisch für Sie innehaben soll.“ Daraus lässt sich zweifelsfrei erkennen, dass die Gründung der GmbH im wirtschaftlichen Interesse der Eltern lag und keine Anhaltspunkte für ein wirtschaftliches Eigentum der GmbH-Anteile bei den beiden minderjährigen Kindern gegeben sind. Die Annahme, dass der Bw und die Gattin zu je 50% Anteilsinhaber sind, hat zur Folge, dass sie Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit beziehen, wobei beim Bw die Steuerfreiheit nicht zum Tragen kommt. Ergänzend sei erwähnt, dass selbst bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit und dem Bestehen einer



Betriebsstätte in Deutschland die Einkünfte des Gesellschafter-Geschäftsführers nach dem Doppelbesteuerungsabkommen in Österreich, dem Sitz der GmbH, zu versteuern sind.

In zwei Eingaben, datiert mit 24.11.2006 führt der steuerliche Vertreter aus, die Bilanz 1999 sei in folgenden Punkten zu berichtigen:

1. Versehentlich sei die Beteiligung an der SGmbH nicht im Anlagevermögen erfasst. Es werde die Aufnahme des Wertes der Beteiligung ins Anlagevermögen und eine Teilwertabschreibung wegen nachhaltiger negativer Ertragslage für die Beteiligung an der Firma SGmbH in Höhe von S 500.000,00 beantragt.
2. Rückstellung für Haftung Kredit Rd Sb aus einer Solidarbürgschaft in Höhe von S 6.479.591,31.
3. Verbindlichkeiten gegenüber dem Finanzamt Kg für die nichtverbuchte Gewerbesteuerschuld in Höhe von S 848.966,61.

Die Bilanz für das Jahr 2000 sei in folgenden Punkten zu berichtigen:

- a) Rückstellung für Haftung für Kredit Rd Sb in Höhe von S 6.479.591,31
- b) Rückstellung für Haftung Kredit SNMW AG in Höhe von S 3.290.723,83.

In einer Eingabe vom 28.11.2006 führt der steuerliche Vertreter aus:

Der Bw erzielte in den Jahren 1997 und 1998 Einkünfte als Projektleiter in B. Gem. Artikel 8 DBA BRD habe in diesem Fall das Besteuerungsrecht Dn.

Im Jahr 1997 seien daher S 1.604.946,00 und im Jahr 1998 S 2.192.418,62 als Einkünfte der Bd (gemeint wohl: in der Bd versteuerte Einkünfte) von den österreichischen Einkünften auszuscheiden.

In einer weiteren Eingabe vom 28.11.2006 führt der steuerliche Vertreter aus:

Plausibilitätsrechnung: ausgehend von einem Schätzungsgutachten des allgemein beeideten gerichtlich zertifizierten Sachverständigen Kommerzialrat Franz Sa vom Juni 2004 unter Berücksichtigung des Baukostenindex, der Eliminierung der Umsatzsteuer, der Ausstattungsunterschiede der Wohnung Top 35 mit den Wohnungen Top 34a und Top 34b werde der Nachweis erbracht, dass der in Rechnung gestellte Wert von S 3,2 Mio. angemessen wäre.

In der am 29. November 2006 abgehaltenen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt

Ergänzend wird vorgebracht, dass zum Punkt Eigenverbrauch und Entnahmen, Tz. 13, 23 und

24 ein Gutachten mit Eingabe vom 28.11.2006 sowie eine Plausibilitätsrechnung vorgelegt wurde. Daraus kann ersehen werden, dass der Kaufpreis für die Wohnung Top 35 in Höhe von S 3,2 Mio. angemessen war.

Zum Punkt Einkünfte aus sonstiger selbstständiger Arbeit führt der steuerliche Vertreter aus, dass ihm die Qualifizierung der Einkünfte als nichtselbstständige Einkünfte dann nicht so wichtig ist, wenn diese Einkünfte um die in Deutschland versteuerten Einkünfte vermindert werden.

Das Berufungsvorbringen, dass das Ehepaar NI an der GesmbH nur je 24 % hält, bleibt aufrecht.

Der Bw und der steuerliche Vertreter erklären, dass sie versuchen werden, die Unterlagen betreffend Besteuerung in Deutschland bis 15. Jänner 2007 vorzulegen. Dies sowohl betreffend Einzelunternehmen als auch GesmbH.

Seitens des FA wird ausgeführt, dass für die Vertreterin des FA nicht zu ersehen ist, warum die ergänzenden Unterlagen erst einen Tag vor der mündlichen Verhandlung vorgelegt wurden. Dies insbesondere im Hinblick darauf, dass das Konkursverfahren schon längere Zeit anhängig ist und es in letzter Zeit konkursmäßig keine Veränderung gegeben hat.

Die Unterlagen sollen auch dem FA zur Verfügung gestellt werden. Aufgrund des Umfangs der Unterlagen ist es der Vertreterin des FA nicht möglich, eine Stellungnahme in der mündlichen Verhandlung abzugeben.

Es wird sich als zweckmäßig erweisen, die nachträglich vorgelegten Unterlagen der G-BP zu einer ergänzenden Stellungnahme zu übermitteln und allenfalls mit der Außenprüfergruppe Kontakt aufzunehmen.

Abhängig vom Ergebnis der ergänzenden Stellungnahme wird beantragt, allenfalls die Prüferin oder den Gruppenleiter der G-BP als Auskunftsperson vorzuladen.

Die Vertreterin des FA ersucht um eine angemessene Frist zur Stellungnahme.

Zu den Eingaben betreffend Bilanzberichtigung 1999 und 2000 führt der steuerliche Vertreter aus, dass diese Ansätze irrtümlich nicht in die Bilanzen aufgenommen wurden. Die Haftung für die Kredite hat der Bw übernommen. Der steuerliche Vertreter wird eine Aufstellung darüber vorlegen, wer die Kredite aufgenommen hat. Weiters wird der steuerliche Vertreter einen Ablauf über die Projekte, die durch die Kredite finanziert wurden, sowohl dem UFS als auch dem FA vorlegen.

Zur Berufungsverhandlung am 16. Dezember 2010 sind lediglich die Vertreter des Finanzamtes erschienen.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Qualifizierung der Einkünfte:

In der Berufungsentscheidung vom DatGz betreffend die Ad A. NI GesmbH wird ausgeführt: „In der Eingabe vom 19.3.2007 führt der steuerliche Vertreter aus, dass es zutrefte, dass das Treuhandverhältnis bisher nicht offen gelegt worden sei. Weiters wird ausgeführt, dass eine Offenlegung nicht notwendig gewesen sei, da bislang keine Ausschüttungen erfolgt seien.

Damit ist aber das Erfordernis, dass Verträge zwischen nahen Angehörigen für den Bereich des Steuerrechtes nur dann anerkannt werden können, wenn sie unter anderem nach Außen ausreichend zum Ausdruck kommen, nicht erfüllt. Auf die übrigen Voraussetzungen für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen muss somit nicht mehr eingegangen werden. Auch bedarf es keiner Auseinandersetzung mit der Frage, ob die Treuhandverhältnisse zivilrechtlich überhaupt gültig sind.

Es reicht nicht aus, dass die Treuhandverhältnisse erst dann offen gelegt werden, wenn es zu Ausschüttungen kommt. Gerade durch die sofortige Offenlegung soll verhindert werden, dass die Ausschüttungen erst dann aufgeteilt werden, wenn sie zu steuerbaren Einkünften führen.

Da die Treuhandverhältnisse nicht anerkannt werden, sind die Anteile zu je 50 % den Ehegatten NI zuzurechnen.“

Die Einkünfte sind somit Einkünfte aus selbständiger Arbeit, da der Anteil an der GesmbH mehr als 25 % beträgt.

Eigenverbrauch, Entnahmen:

Die Herstellungskosten für den Dachgeschoßausbau betrugen lt. den Feststellungen der BP S 7.917.823,00, an die Gattin wurden aber lediglich S 7.200.000,00 weiterfakturiert, sodass sich eine Differenz in Höhe von S 717.823,00 ergibt. Die Höhe der Herstellungskosten werden durch den Bw nicht bestritten.

Wie die BP in der Stellungnahme zur Berufung ausführt, wurden die Wohnungen wie folgt fakturiert und Abgänge in den unfertigen Arbeiten verbucht:

	Top 34a	Top34b	Top35
fakturiert	2.000.000,00	2.000.000,00	3.200.000,00
Abgang unfertige Arbeiten	1.866.454,27	2.109.829,89	3.927.643,27

Daraus kann ersehen werden, dass die weiterfakturierten Kosten bei den Wohnungen Top 34a und 34b in etwa den Herstellungskosten entsprechen, bei der Wohnung Top 35 aber um ca. S 700.000,00 unter den Herstellungskosten liegen.

Diese Differenz ist nur auf Grund des Naheverhältnisses des Bw zur Gattin zu erklären, noch dazu, da es sich um die selbst benutzte Wohnung handelt. Dieser Vertrag hält einem Fremdvergleich nicht stand, da die beiden Wohnungen Top 34a und 34b, welche beide durch die Gattin weiterveräußert wurden, nahezu um die Herstellungskosten an die Gattin geliefert wurden.

Daran vermag auch ein Gutachten aus dem Jahr 2004 bzw. die vom steuerlichen Vertreter vorgelegte Plausibilitätsrechnung nichts zu ändern. Es entspricht nicht den Erfahrungen des täglichen Lebens, dass Wohnungen errichtet und die Herstellungskosten nicht an den Auftraggeber verrechnet werden. Es auch praxisfremd, Herstellungskosten nicht zur Gänze weiter zu verrechnen und durch ein sieben Jahre später erstelltes Gutachten bestätigen zu lassen, dass die tatsächlich weiterverrechneten Kosten dem Marktwert der Wohnung entsprochen hat.

Beteiligung an der SGmbH:

Unbestritten ist, dass der Bw den Gewinn gem. § 4 Abs. 1 EStG 1988 ermittelt und somit nur notwendigen Betriebsvermögen in die Bilanz aufgenommen werden kann. Die Beteiligung an der SGmbH stellt kein notwendiges Betriebsvermögen dar und ist somit eine Bilanzberichtigung nicht möglich.

Da die Beteiligung nicht Betriebsvermögen darstellt, kann auch die Haftung für die Kredite nicht als Verbindlichkeit in die Bilanz aufgenommen werden und somit auch nicht zu Betriebsausgaben führen.

Einkünfte in Dn:

Der Bw hat verschiedene Unterlagen vorgelegt, wonach er als Projektleiter in Dn tätig war. Es handelt sich dabei aber nicht um seine eigenen Baustellen, sondern um Baustellen seiner Auftraggeber. Der Bw unterhält somit in Dn keine Betriebsstätte, sodass er mit den in Dn erzielten Einkünften in Österreich steuerpflichtig ist.

Gem. Artikel 4 des Doppelbesteuerungsabkommens mit Dn in der im Jahr 1997 gültigen Fassung sind Unternehmensgewinne, die eine Person mit Wohnsitz in Österreich in Dn erzielt, nur insoweit der deutschen Besteuerung, als diese Einkünfte im Rahmen einer Betriebsstätte erzielt werden. Auf Grund der Aktenlage ergeben sich keine Anhaltspunkte, dass der Bw in Dn eine Betriebsstätte unterhält. Wie bereits oben ausgeführt, übt der Bw die Funktion eines Projektleiters aus, wobei es sich um Betriebsstätten seiner Auftraggeber handelt. Aus den

vorgelegten Unterlagen kann ersehen werden, dass die Baustellen, an denen tatsächlich in Dn eine Betriebsstätte vorlag, die GesmbH, nicht aber das Einzelunternehmen des Bw betreffen.

Die Tätigkeit als Projektleiter wird im Rahmen des Gewerbebetriebes des Bw ausgeübt, weshalb gewerbliche Einkünfte und nicht Einkünfte aus selbständiger Arbeit vorliegen.

Für das Jahr 1998 erübrigen sich derartige Überlegungen, da der Einkommensteuerbescheid 1998 nicht mit Berufung angefochten ist

Rückstellung für deutsche Gewerbesteuer Ad A. NI GesmbH:

Eine Anerkennung als Betriebsausgaben kommt schon deshalb nicht in Betracht, da die Beteiligung an der Ad A. NI GesmbH kein notwendiges Betriebsvermögen des Bw darstellt. Auch darf nicht übersehen werden, dass bei der GesmbH die deutschen Einkünfte entsteuert wurden und die Haftung für deutsche Gewerbesteuer somit Einkünfte betrifft, die in Österreich nicht der Besteuerung unterliegen (siehe Berufungsentscheidung vom DatGz betreffend die Ad A NI GesmbH).

Es war daher die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Bezüglich Wiederaufnahme wurden keine gesonderten Berufungsausführungen gemacht, weshalb davon ausgegangen werden muss, dass sich die Berufungsausführungen gegen die materiellen Bescheide auch gegen die Wiederaufnahemsbescheide richten. Da nicht von einer fehlenden Begründung ausgegangen werden kann, war kein Mängelbehebungsauftrag zu erlassen, sondern die Berufung gegen die Bescheid betreffend Wiederaufnahme als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 20. Dezember 2010