



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Graz
Senat 3

GZ. RV/0739-G/06,
miterledigt RV/0740-G/06,
RV/0741-G/06, RV/0742-G/06

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw. , vertreten durch Steuerberater, vom 19. Juni 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes vom 9. Mai 2006 betreffend Wiederaufnahme der Verfahren und Sachbescheide hinsichtlich Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer 2000 – 2004 entschieden:

Die Berufung hinsichtlich sämtlicher Wiederaufnahmebescheide, Umsatzsteuerbescheide 2000 bis 2003 sowie der Körperschaftsteuerbescheide 2000 bis 2003 wird abgewiesen.

Der Berufung wird hinsichtlich des Körperschaftsteuerbescheides 2004 sowie des Umsatzsteuerbescheides 2004 teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben für 2004 sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung und wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 23. November 1998 gegründet. Laut Firmenbuch ist der Geschäftsgegenstand der Bw. der Betrieb eines technischen Büros. Gesellschafter sind Dipl.Ing. Dr. BS (25% der Anteile) und seine Ehefrau SM (75% der Anteile) Als alleiniger Geschäftsführer fungiert DIDr.BB (=Geschäftsführer). Laut den Feststellungen einer abgabenbehördlichen Prüfung bei der Bw. für den Zeitraum 2000 bis 2004 war der alleinige Gesellschafter-Geschäftsführer, Dipl.Ing. Dr. BS im Prüfungszeitraum der einzig

vollbeschäftigte (mit der Einschränkung der Teilbeschäftigung für 2004) Dienstnehmer der Bw.

Weiters waren im Prüfungszeitraum in den Monaten 10-12/2004 noch ein geringfügig beschäftigter Büroangestellter und in den Jahren 2001, 2002 und 2004 eine Reinigungskraft beschäftigt. Daneben hatte die Bw. noch freie Dienstnehmer und Werkvertragsnehmer.

Im Sinne der Größenklassen des § 221 HGB ist die Bw. als „Kleine Kapitalgesellschaft“ einzustufen.

Der Geschäftsführer führt in 1180 Wien, Fgasse 71, als Zivilingenieur für Bauwesen ein Ingenieurbüro und wird diesbezüglich sowohl zur Umsatz- als auch zur Einkommensteuer beim Finanzamt 9/18/19 in Wien steuerlich erfasst.

Laut Betriebsprüfung habe sich der Tätigkeitsbereich der Bw. während des Prüfungszeitraumes ausschließlich auf die Durchführung von Planungsarbeiten für das durch den Geschäftsführer als Einzelunternehmen geführte Zivilingenieurbüro beschränkt.

Der Geschäftsführer war danach als Einzelunternehmer in Personenidentität für die Bw. als Geschäftsführer und als Ziviltechniker in seinem Einzelunternehmen tätig.

Nach den Angaben des Geschäftsführers sei die Bw. vor allem aus haftungs- und gewerberechtlichen Erwägungen gegründet worden.

Im Jahr 1998 erwarb das Gesellschafterehepaar mit Kaufvertrag vom 4. November 1998 unter der Adresse nnnn xy , Gasse, ein sanierungsbedürftiges Haus mit Grundstück im Ausmaß von 1.844 m² und der Option auf den Erwerb eines angrenzenden Grundstückes im Ausmaß von 1.656 m².

Nach dem Verzicht auf die Ausübung der Option durch das Gesellschafterehepaar erwarb die Bw. im Jahr 2003 das zweitgenannte Grundstück und errichtete darauf ein Bürogebäude. Mit Nutzungsvereinbarung vom 1. Jänner 1999 überließ das Gesellschafterehepaar die in deren Privatvermögen befindliche erstgenannte Liegenschaft mit der darauf stehenden Villa im unsanierten Zustand. Die Nutzungsvereinbarung wurde auf 20 Jahre abgeschlossen. Die Bw. als Nutzungsnehmerin verpflichtete sich, die Kosten der Adaptierung des Gebäudes und der laufenden Erhaltung sowie die Betriebskosten zu tragen.

Nach Auflösung der Nutzungsvereinbarung ist kein Ersatz irgendwelcher Aufwendungen an die Bw. vorgesehen. Fahrnisse, die der Nutzungsberechtigten, sprich Bw., Eigentümlich sind, gehen bei Zurückstellung der Liegenschaft an die Liegenschaftseigentümer über.

Die Bw. nahm in der Folge Investitionen von insgesamt 278.088,00 Euro zuzüglich Umsatzsteuer in Höhe von 55.617,00 Euro vor.

Diese Investitionen wurden laut Anlagenverzeichnis unter "Investitionen in ein fremdes Gebäude" verbucht. Die auf diese Investitionen entfallende Umsatzsteuer wurde als Vorsteuer in Abzug gebracht.

Mit einer weiteren Vereinbarung über eine Dienstwohnung vom 1. August 2001 stellte die Bw. dem Gesellschafter- Geschäftsführer die neu adaptierte und sanierte Villa mit einer Wohnfläche von insgesamt 185 m² samt Gartenareal mit einer Gesamtfläche von 1.844 m² unentgeltlich zur Verfügung.

Beide Vereinbarungen wurden dem Finanzamt *nicht* zur Kenntnis gebracht.

Das sanierte Gebäude diente seit 1. August 2001 ausschließlich Wohnzwecken der Gesellschafter und deren Kindern. Auf dem durch die Bw. erworbenen Nachbargrundstück wurde im Prüfungszeitraum ein Bürogebäude mit entsprechender Infrastruktur errichtet.

Vor Beginn der abgabenbehördlichen Prüfung für die Jahre 2000-2004 erstattete der steuerliche Vertreter der Bw. am 28. November 2005 betreffend Körperschaftsteuer 2002-2004

Selbstanzeige beim Finanzamt. Es wurde darin ausgeführt, dass in den Bilanzen der Bw. im Zeitraum 2002 bis 2004 Rückstellungen in Höhe von 11.627,00 Euro (2002), 8.720,00 00 Euro (2003) und € 8.720,00 Euro (2004) für Mietaufwendungen gebildet wurden. Nachträglich habe sich herausgestellt, dass die Bw. keine weiteren Mietentgelte zu leisten hatte, weshalb die Bildung dieser Rückstellungen zu Unrecht erfolgt sei.

Stattdessen sei beim Geschäftsführer ein entsprechender Sachbezug zu versteuern.

Im Rahmen der Betriebsprüfung wurden die „Investitionen in fremde Gebäude“ am im Privatvermögen der Gesellschafter stehenden Wohnhaus aus dem Betriebsvermögen ausgeschieden und der damit zusammenhängende Aufwand sowie Vorsteuerabzug aberkannt.

Nach Ansicht der Abgabenbehörde seien die Investitionen in das als Dienstwohnung bezeichnete Wohnhaus der Gesellschafter nicht betrieblich sondern gesellschaftsrechtlich veranlasst und stellten daher mangels betrieblicher Veranlassung kein steuerliches Betriebsvermögen dar.

In der dagegen eingebrachten Berufung geht die Bw jedoch von einer betrieblichen Veranlassung der strittigen Investitionen aus.

Die Bw. sei mit Gesellschaftsvertrag vom 23. November 1998 gegründet worden. Ursprünglich habe die Bw. ihren Sitz in 1010 Wien, Goethegasse 3, gehabt. Aus diversen betrieblichen Überlegungen, wie deutlich niedrigeren Kosten für das Unternehmen außerhalb der Bundeshauptstadt, sei ein anderer Firmensitz gesucht worden. Deshalb habe man die Liegenschaft in xy ,Gasse , welche sich bereits im Eigentum der Gesellschafter befand, als neuen Sitz des Unternehmens der Bw. gewählt. Mit Nutzungsvereinbarung vom 01. Jänner 1999 sei zwischen der Bw. und den beiden Gesellschaftern vereinbart worden, dass die GmbH das dort befindliche Gebäude im Hinblick auf die zukünftige Übersiedlung der Gesellschaft umfassend zu

Unternehmenszwecken sanieren werde. Nach der großteiligen Fertigstellung der Adaptierungsarbeiten sei vertraglich am 1. August 2001 festgelegt worden, dass das zu sanierende Gebäude dem Geschäftsführer als Dienstwohnung zur Verfügung gestellt werde.

Die seitens der belangten Behörde zitierte ständige Rechtsprechung beziehe sich unter anderem auf das Erkenntnis des VwGH 98/15/0169,0170 vom 20.6.2000, in dem ausgesprochen wird, dass für Betriebe kleiner und mittlerer Größe die Zurverfügungstellung einer Dienstwohnung an Arbeitnehmer unüblich sei. Auf die weitere Feststellung des Erkenntnisses, dass besondere Gründe sehr wohl eine betriebliche Veranlassung von Dienstwohnungen bewirken können, wird nicht eingegangen und wurde dieser Umstand auch nicht näher untersucht.

Es sei wohl unbestritten, dass die Gesellschaft, um Ihren Geschäftsbetrieb ausüben zu können, einen qualifizierten Geschäftsführer benötige. Erst dadurch werde die Umsatzerzielung für das Unternehmen möglich. Durch das äußerst spezifische Geschäftsfeld der Bw., welches hauptsächlich in der Planung von Großtunneln liege, müsste man, wenn man bei Wegfall der Tätigkeit des Geschäftsführers ohne Zweifel eine andere ebenso qualifizierte Person suchen, die ausschließlich in Großräumen wie Wien, Salzburg oder Graz zu finden sei. Um diese Person zur Übersiedlung an den Firmensitz, egal wo sich dieser befinde, bewegen zu können, sei die Überlassung einer Dienstwohnung, auch nach der in Rede stehenden Art, durchaus üblich bzw. Grundvoraussetzung. Daraus folge, dass die strittige Dienstwohnung, obwohl die Bw. ein kleineres bzw. mittleres Unternehmen sei, aus Existenzgründen einem Fremdgeschäftsführer eine Dienstwohnung zur Verfügung zu stellen sei. In der Zurverfügungstellung einer Wohnung an den Geschäftsführer liege somit zweifellos eine betriebliche Veranlassung, sodass die strittige Konstruktion fremdvergleichskonform sei. Die strittigen Adaptierungsarbeiten seien demzufolge zwingend für den Betrieb der GmbH erfolgt und nicht, wie von den Prüfungsorganen angenommen, durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst worden. Sie stellten daher Anlagevermögen der Gesellschaft dar und seien somit notwendiges Betriebsvermögen. Ein Wirtschaftsgut müsse für die Zugehörigkeit zu einem Betrieb nicht unentbehrlich sein. Es genüge, dass dieses dem Betrieb diene.

Da die strittige Dienstwohnung jedenfalls notwendiges Betriebsvermögen darstelle, werde auch auf die den Prüfungsorganen übermittelte Renditenberechnung der Investition der Gesellschaft in Verbindung mit den Gehaltsvereinbarungen an den Geschäftsführer hingewiesen.

Daraus gehe hervor, dass die Dienstwohnung notwendiges Betriebsvermögen darstelle, da die rechtliche Ausgestaltung der Verhältnisse auch betriebswirtschaftlich Sinn mache. Wie aus einem der Berufung beigelegtem Schreiben hervorgehe, ergebe sich eine durchschnittliche Rendite der Investition der Gesellschaft in Höhe von fünf Prozent jährlich.

Weiters seien dem steuerlichen Vertreter nach Bilanzerstellung von dessen Vorgängerin noch offene Honorarnoten übermittelt worden. Diese würden ebenfalls dieser Berufung beigelegt und

seien in der Bilanz zum 31. Dezember 2004 zu berücksichtigen. Diese Rechnungen seien in der Schlussbesprechung vom 24. April 2006 noch nicht abgehandelt worden. Die passiven Rechnungsabgrenzungsposten laut Bilanz seien daher um 2.119,68 Euro netto zu erhöhen und in der G & V als weiterer Beratungsaufwand zu berücksichtigen. Gleichzeitig sei die Vorsteuer um 423,94 Euro zu erhöhen.

Es werde daher beantragt sämtliche angefochtenen Bescheide zur Gänze aufzuheben und die Veranlagungen im Sinne der ursprünglichen Bescheide durchzuführen.

Außerdem werde beantragt, 2004 die Erhöhung der Betriebsausgaben und Vorsteuern gemäß dem letzten Absatz vorzunehmen.

In der Berufungsvorentscheidung ging das Finanzamt davon aus, dass die gewählte Konstruktion gemäß § 22 BAO (Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten) in Verbindung mit § 23 BAO steuerlich nicht anzuerkennen sei. Das Finanzamt verwies diesbezüglich auf das Erkenntnis vom 13.1.1999, 96/13/011, in welchem der Gerichtshof über einen vergleichbaren Fall zu entscheiden hatte. Der Gerichtshof kam darin zu folgendem Ergebnis: Vermietet ein Arbeitnehmer ein ihm gehörendes Einfamilienhaus oder eine ihm gehörende Eigentumswohnung an den Arbeitgeber und bekommt er diese vom Arbeitgeber wieder als Dienstwohnung zur Verfügung gestellt, so wird durch einen solchen Vorgang der Missbrauchstatbestand im Sinne des § 22 BAO erfüllt.

Danach sei im Berufungsfall der Abzug des anfallenden Aufwandes als Betriebsausgabe ausgeschlossen.

Diese Problematik dürfte die Bw., wenn auch verspätet im Jahre 2005 erkannt haben, weshalb diese offenbar unter dem Eindruck der bevorstehenden Betriebsprüfung durch den steuerlichen Vertreter vor Prüfungsbeginn Selbstanzeige gemäß § 29 FinStrG erstattete. In dieser Selbstanzeige sei aufgezeigt worden, dass die rückgestellten Mietaufwendungen zu Unrecht eingestellt worden seien und daher dem Gewinn wieder zuzurechnen wären. Weiters habe der Geschäftsführer einen entsprechenden Sachbezug zu versteuern, was bis dahin unterlassen worden sei. Im Unterlassen der Versteuerung eines Sachbezuges komme zum Ausdruck, dass nicht die betriebliche Veranlassung, sondern solche der "Steuerminderung" im Vordergrund gestanden sei.

Nach Ansicht des Finanzamtes sei die gewählte Konstruktion, auch wenn dieser zivilrechtliche Vereinbarungen zugrunde liegen, nach dem wahren wirtschaftlichen Gehalt und dem tatsächlichen Geschehensablauf so zu werten, dass nach Absicht der Gesellschafter versucht wurde, Investitionen des privaten Bereichs (hier Wohnraumschaffung) in den betrieblichen Bereich zu verlagern.

Die von der Bw. vorgebrachten Argumente für einen Ausnahmefall im Sinne der Rechtssprechung gingen aus dem vorliegenden Sachverhalt nicht hervor. Diesbezüglich sei festzuhalten, dass die Haupttätigkeit nämlich die Ausübung der Tätigkeit des Zivilingenieurs im Prüfungszeitraum weiterhin am Sitz in Wien ausgeübt worden sei.

Die vom Einzelunternehmen an die GmbH übertragenen Tätigkeiten (Planungsarbeiten) habe ausschließlich DiDr.BB als einziger Angestellter und Geschäftsführer der GmbH durchgeführt. Das Einzelunternehmen sei dabei einziger Auftraggeber der Bw. gewesen. Bei dieser Konstellation sei auch für den Einsatz eines etwaigen Fremdgeschäftsführers der Bw. keine betriebliche Notwendigkeit der Sitzverlegung bzw. der Schaffung für privaten Wohnraum für einen Geschäftsführer gegeben. Planungsarbeiten könnten grundsätzlich unabhängig vom Baustellenort erfolgen. Die gegenständliche Sitzverlegung möge zwar teilweise eine Verkürzung der Anfahrtszeiten zu den Baustellen von ca. 1 1/2 Std bringen, stehe aber in keinem vernünftigen Verhältnis zum dafür vorgenommenen Aufwand, sei also aus der Sicht der Abgabenbehörde fremdunüblich. Der angegebene Wettbewerbsvorteil durch die Nähe zu einigen Baustellen würde durch die Verlagerung des Sitzes weg vom Hauptauftraggeber nicht eintreten. Auch widerspreche es der Lebenserfahrung, dass Zivilingenieure ihren Firmensitz ständig nach den zu betreuenden Baustellen richteten.

Wie auch die Bw in der Berufungsschrift ausgeführt habe, seien Fachkräfte vor allem in den Ballungszentren zu finden, weshalb für die Verlagerung des Firmensitzes schon aus dieser Sicht keine zwingende betriebliche Veranlassung, welche einen Ausnahmefall im Sinne der Judikatur rechtfertigten, vorlag.

Auch die Anschaffungsvorgänge in Bezug auf die Villa verdeutlichten, dass die Wohnraumschaffung für das Gesellschafterehepaar entscheidend war. Die strittige Villa sei vom Gesellschafterehepaar im unsanierten Zustand im Privatvermögen angeschafft worden. Auch für das Nachbargrundstück, auf dessen Fläche im weiteren Verlauf das Bürogebäude errichtet wurde, habe eine Kaufoption nur für das Gesellschafterehepaar nicht für die Gesellschaft bestanden. Es sei also von Anfang an in Bezug auf die strittige Villa die Vermögensbildung bzw. Wohnraumschaffung für die Gesellschafter im Vordergrund gestanden. Eine betriebliche Veranlassung trete klar in den Hintergrund. Auch der Nutzungsvertrag ziele eindeutig auf die Vermögensbildung der Gesellschafter ab und wäre unter Fremden nicht in dieser Form abgeschlossen worden.

Der im Berufungsverfahren eingewandte Vorteilsausgleich, sei, wie schon im Prüfungsverfahren bzw. Prüfungsbericht unter Tz. 3.3 . ausgeführt wurde, nicht entscheidungsrelevant, weil durch das Ausscheiden des Wirtschaftsgutes aus dem steuerlichen Betriebsvermögen mangels betrieblicher Veranlassung auf die Gesamtausstattung

nicht Bedacht zu nehmen sei. Die Nutzungsüberlassung stelle aus diesem Grunde kein Entgelt für an den Betrieb der Bw. erbrachte Leistungen dar. Darüber hinaus sei aus Sicht der Abgabenbehörde dieser Gehaltsverzicht auch unter dem Lichte der Verflechtungen zwischen der Tätigkeit des DIDr.BB als Einzelunternehmer und als Geschäftsführer der Bw. zu sehen. Die diesbezüglichen Gestaltungsmöglichkeiten ließen danach keinen echten Vorteilsausgleich erkennen.

Zur Umsatzsteuer:

Gemäß § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG gelten Lieferungen und sonstige Leistungen nicht als für das Unternehmen ausgeführt, deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben (Aufwendungen) im Sinne des § 20 Abs.1 Z 1 bis 5 EStG oder der §§ 8 Abs. 2 und 12 Abs.1 Z1 bis 5 KStG darstellen. Die gegenständlichen Aufwendungen bzw. Investitionen in ein fremdes Gebäude stellten keine abzugsfähigen Aufwendungen im Sinne dieser Bestimmungen dar, weil sie sich auf ein steuerneutrales Wirtschaftsgut bezögen (unter Verweis auf VwGH 24.6.2004, 2001/15/0002).

Hinsichtlich der nachträglich geltend gemachten Beratungskosten für das Jahr 2004 wurde der Berufung stattgegeben.

Mit Eingabe vom 4. Oktober 2006 stellte die Bw. den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Dem Vorlageantrag wurde mit Eingabe vom 24. Oktober 2006 eine Ergänzung nachgereicht.

Darin wurde ausgeführt:

Die Annahme der belangten Behörde, wonach der Geschäftsführer DIDr.BB der einzige Dienstnehmer sei, entspreche nicht den Tatsachen. Es sei auch eine Putzfrau beschäftigt gewesen. Daneben seien auch ein weiterer Mitarbeiter, P.A. und K.G. als freier Dienstnehmer beschäftigt. Diese Tatsachen sind aus der Lohnverrechnung des Unternehmens ersichtlich. Zusätzlich gäbe es im Prüfungszeitraum mehrere Personen, die als Werkvertragsnehmer Fremdleistungen für die Bw. erbracht hätten.

Dazu ist auszuführen, dass laut den vorliegenden Abfragen in den EDV-Daten der Finanzverwaltung P.A. lediglich im Jahr 2000 Dienstnehmer des Einzelunternehmens DIDr.BB war und erst vom 1. Oktober 2004 bis 31. Dezember 2004 mit einem Bruttogehalt von 1.050,82 Euro bei der Bw. beschäftigt war.

K.G. liegt lediglich eine Mitteilung nach § 109a EStG 1988 für 2004 mit einem Entgelt in Höhe von 17.179,24 Euro vor.

Es sei auch nicht richtig, dass der Geschäftsführer, der auch ein Einzelunternehmen als Ziviltechniker führe, der alleinige Auftraggeber der Bw. gewesen sei. Es habe auch andere Auftragnehmer gegeben und wurden die entsprechenden Kundenkonten als Anlage 1 beigelegt.

Dazu ist auszuführen, dass die vorgelegten Kundenkonten und Eilnachrichtverzichtserklärungen sich lediglich auf das Jahr 2004 beziehen.

Die Bw. beteilige sich an Ausschreibungen für Planungs-, Beratungs- und Überwachungstätigkeiten auf dem Gebiet der Geotechnik und des Tunnelbaus von öffentlichen Auftraggebern, wofür gemäß Bundesvergabegesetz entsprechende Referenzen und Eignungskriterien (unter anderem Eilnachrichtverzichtserklärungen des zuständigen Finanzamtes, siehe als Beispiel Anlage 2) nachzuweisen seien.

In den ersten Jahren nach der Gründung der Bw. habe das Zivilingenieurbüro des Geschäftsführers der Bw. bestehende Aufträge zur Bearbeitung übertragen, damit die Bw. entsprechende Referenzen sammeln habe können.

Die Dienstwohnung sei dem Geschäftsführer keineswegs unentgeltlich zur Verfügung gestellt worden. Bei der Festlegung der Höhe des Gehalts des Geschäftsführers sei die Zurverfügungstellung der Dienstwohnung berücksichtigt worden. Das Gehalt des Geschäftsführers liege deutlich unter dem für Personen mit gleicher beruflicher Qualifikation.

Den Erwägungen des Finanzamtes zur Selbstanzeige wird entgegengehalten, dass der Geschäftsführer (Arbeitnehmer) der Bw. (Arbeitgeber) das strittige Objekt nicht vermietet habe, sondern vielmehr gemäß Nutzungsvereinbarung vom 1. Jänner 1999 die Liegenschaft EZ 1707 Grundbuch 12xy zur Sanierung unentgeltlich überlassen habe.

Die Rückstellungen des Mietaufwandes anstelle der Berücksichtigung eines Sachbezuges durch den vormaligen steuerlichen Vertreter seien als zusammenhängend zu betrachten und sei darin sehr wohl ein schlüssiger Irrtum zu erkennen.

Hätte die Bw. tatsächlich eine Miete für die sanierungsbedürftige Liegenschaft EZ 1707 Grundbuch 12xy bezahlt, wäre wohl ein Sachbezug des Geschäftsführers nicht schlagend geworden, sondern die Liegenschaftseigentümer hätten die Mieteinnahmen in ihren Einkommenssteuererklärungen deklarieren müssen. Da jedoch für Mieten kein Geld geflossen sei, seien diese auch nicht in die Einkommenssteuererklärungen der Gesellschafter aufgenommen worden.

Diese von der vormaligen steuerlichen Vertretung begonnene unrichtige Vorgangsweise sei anfänglich von der nunmehrigen steuerlichen Vertretung übernommen worden, bis der zur Selbstanzeige führende Irrtum erkannt worden sei.

Bei einer Gegenüberstellung der tatsächlichen Aufwendungen für das Gehalt des Geschäftsführers und dessen Dienstwohnung mit den fiktiven Aufwendungen für ein angemessenes Gehalt für einen entsprechend qualifizierten Geschäftsführer ohne Dienstwohnung entstehe ein deutlicher betrieblicher Vorteil und somit in der gewählten Vorgangsweise eine betriebliche Veranlassung für die Bw.

Zu diesem Zwecke werde als Anlage 3 eine Renditenberechnung vorgelegt.

Auf Dauer der Nutzungsvereinbarung ergebe sich durch die getätigten Investitionen in fremde Gebäude ein deutlicher Gewinn der Bw. Diese Investitionen dienten somit eindeutig der Erzielung von Einkünften für die Körperschaft und stellten somit notwendiges Betriebsvermögen dar.

Die Ausführungen des Finanzamtes, dass die Haupttätigkeit der Bw., nämlich die Ausübung der Tätigkeit des Zivilingenieurs im Prüfungszeitraum weiterhin in Wien ausgeübt werde, sei entgegenzuhalten, dass das Zivilingenieurbüro und das Technische Büro (Bw.) zwei getrennte Rechtspersönlichkeiten seien.

Die Haupttätigkeit der Bw. liege keineswegs, wie seitens des Finanzamtes angenommen, in Wien. Vielmehr sei die Geschäftstätigkeit der GmbH im gesamten Prüfungszeitraum am Firmensitz in Trofaiach ausgeübt worden.

Dass der Geschäftsführer der Bw. auch ein Zivilingenieurbüro in Form eines Einzelunternehmens in Wien betreibe, sei für die Tätigkeit der Bw. nur insofern von Relevanz, dass in den ersten Jahren nach der Gründung der Bw. das Zivilingenieurbüro in Wien bestehende Aufträge zur Bearbeitung an die Bw. übertragen habe, damit diese entsprechende Referenzen sammeln konnte, die unabdingbar zur Erlangung eigener Aufträge im Zuge von öffentlichen Ausschreibungen erforderlich seien.

Den Ausführungen des Finanzamtes, dass die Planungsarbeiten grundsätzlich unabhängig vom Baustellenort erfolgen könnten und die Sitzverlegung nicht fremdüblich, der behauptete Wettbewerbsvorteil nicht nachvollziehbar sei, außerdem nach der Lebenserfahrung Zivilingenieure ihren Firmensitz nicht ständig den zu betreuenden Baustellen anpassen, sei zu entgegnen, dass es zwar theoretisch richtig sei, dass Planungsarbeiten unabhängig vom Baustellenort erfolgen können. Diese Aussage entspreche jedoch keineswegs der gängigen Praxis. Vielmehr forderten Auftraggeber von Großprojekten häufig, dass Planungstätigkeiten im Zuge der Bauausführung im Nahebereich des Baugeschehens durchgeführt werden müssen, um bei anstehenden Problemen rasch vor Ort einschreiten zu können. Dieser Umstand sei auch der Grund dafür, dass fast alle namhaften Ingenieurbüros ***Zweigniederlassungen*** in Baustellennähe errichten und dafür entsprechend qualifiziertes Personal rekrutieren müssten.

Es sei nicht richtig, dass die Wohnraumschaffung des Gesellschafterehepaares, bei den gegenständlichen Entscheidungen für die Sitzverlegung eindeutig im Vordergrund gestanden sei.

Vor dem Umzug nach xy habe das Gesellschafterehepaar eine schöne Wohnung in Wien mit einer hervorragenden Infrastruktur und sehr guten Ausbildungsmöglichkeiten (bilinguale Schulen) für die Kinder in unmittelbarer Umgebung zur Verfügung gehabt. Aus privaten Gründen habe absolut keine Veranlassung bestanden, Wien zu verlassen und den Hauptwohnsitz in der „Provinz“ zu begründen.

Das beim Kauf der Liegenschaft EZ 1707 Grundbuch 12xy (Kaufvertrag vom 30. Oktober 1998) eingeräumte Vorkaufs- und Nutzungsrecht für das Nachbargrundstück, auf dem in weiterer Folge das Bürogebäude der GmbH errichtet wurde, habe deshalb auf das Gesellschafterehepaar gelaftet, weil dieses die Liegenschaft erworben habe. Zu diesem Zeitpunkt sei die Bw. noch gar nicht gegründet gewesen (Gesellschaftsvertrag vom 23. November 1998, Registrierung im Firmenbuch am 24. Dezember 1998).

Vielmehr entspreche es den Tatsachen, dass die gegenständliche Liegenschaft von den Gesellschaftern gerade deswegen erworben wurde, um auf Basis des im Kaufvertrag eingeräumten Vorkaufs- und Nutzungsrechtes für das Nachbargrundstück zusätzlich zum vorhandenen, sanierungsbedürftigen Objekt in unmittelbarer Nähe ein Bürogebäude errichten zu können.

Die Verlegung des Firmensitzes nach xy habe neben den bereits in der Berufung an die erste Instanz angeführten Gründen den zusätzlichen Vorteil, dass für Erweiterungen des Unternehmens genügend Raum und Platz zu relativ günstigen Preisen vorhanden gewesen sei.

Das Vorkaufs- und Nutzungsrecht am Nachbargrundstück sei auf die Bw. übertragen worden, was dazu geführt habe, dass die Bw. das Nachbargrundstück der Liegenschaft EZ 1707 Grundbuch 12xy, auf dem nunmehr das Bürogebäude stehe, vom vorherigen Eigentümer, IB, erwerben habe können.

Ergänzend wird festgehalten:

Laut Bilanz hatte die Bw. in den Streitjahren nachstehende Aufwendungen für Personal und für sonstige bezogene Herstellungsleistungen:

	2000	2001	2002	2003	2004
Aufwendungen für sonstige bezogene Herstellungsleistungen		12.262,81 Euro	1.290,00 Euro	1.404,00 Euro	0,00 Euro
Personalaufwand/Gehälter	41.829,65 Euro	16.750,14 Euro	18.445,77 Euro	15.473,50 Euro	15.493,92 Euro
Gesetzlicher Sozialaufwand				5.782,28 Euro	
Werkvertragshonorare					33.249,76 Euro

Über die Berufung wurde erwogen:

I) Körperschaftsteuer

Durch § 7 Abs. 2 KStG 1988 werden u.a. die einkommensteuerlichen Vorschriften über die Gewinnermittlung in den Bereich der Körperschaftsteuer übernommen. Daraus folgt, dass die Betriebsvermögenseigenschaft von Wirtschaftsgütern bei Körperschaftsteuersubjekten nach den gleichen Grundsätzen zu beurteilen ist wie bei Einkommensteuersubjekten (vgl. VwGH vom 20. Juni 2000, 98/15/0169).

Notwendiges Betriebsvermögen umfasst jene Wirtschaftsgüter, die objektiv erkennbar zum unmittelbaren Einsatz im Betrieb bestimmt sind und ihm tatsächlich dienen (vgl. etwa das Erkenntnis des VwGH vom 24. Oktober 2002, 98/15/0083). Ein Wirtschaftsgut, das objektiv erkennbar privaten (bzw. gesellschaftsrechtlichen) Zwecken dient oder objektiv erkennbar für solche Zwecke bestimmt ist, stellt notwendiges Privatvermögen dar. Solche Wirtschaftsgüter können nicht zum gewillkürten Betriebsvermögen werden (vgl. VwGH vom 18. Dezember 2001, 98/15/0019, 24.6.2004, 2001/15/0002).

Wirtschaftsgüter einer Körperschaft, deren Anschaffung oder Herstellung rein gesellschaftsrechtlich veranlasst ist und die nicht der Einkommenserzielung der Körperschaft dienen, gehören nicht zum Betriebsvermögen der Körperschaft, sondern zu ihrem steuerneutralen Vermögen (vgl. Wiesner/Schneider/Spanbauer/Kohler, KStG 1988, Seite 134; Hofstätter/Reichel, III A, Tz 78 zu § 4 Abs. 1 EStG 1988). Gemäß § 12 Abs. 1 Z 2 KStG 1988 iVm § 20 Abs. 1 Z 1 und 2 lit a EStG 1988 sind Aufwendungen für den Haushalt des Steuerpflichtigen nicht abzugsfähig.

"Einkommen ist der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den im § 2 Abs. 3 EStG 1988 aufgezählten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus den einzelnen Einkunftsarten ergeben, und nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18), und der außergewöhnlichen Belastungen (§§ 34 und 35) sowie der Freibeträge nach den §§ 104 und 105.

Die Bw. bringt vor, dass die Investitionen in dem den Gesellschaftern gehörenden Gebäude durch die Bw. erforderlich gewesen seien, um die anschließende Zurverfügungstellung des Wohnhauses an das Gesellschafterehepaar für deren Wohnzwecke zu ermöglichen. Nur dadurch sei es möglich gewesen entsprechende Fachkräfte wie den Geschäftsführer von den Ballungszentren nach xy zu bringen. Folglich sei die Vornahme der Investitionen am strittigen Wohngebäude im betrieblichen Interesse der Bw. gelegen.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gehören alle Wirtschaftsgüter, die objektiv dem Betrieb zu dienen bestimmt sind, zum notwendigen Betriebsvermögen. Dabei sind die Zweckbestimmung des Wirtschaftsgutes, die Besonderheiten des Betriebes und des Berufszweiges des Abgabepflichtigen sowie die Verkehrsauffassung maßgebend (vgl. das Erkenntnis vom 25.02.1997, 93/14/0196 mit weiteren Nachweisen).

Stellt der Betriebsinhaber einem seiner Arbeitnehmer für dessen Wohnzwecke eine Eigentumswohnung zur Verfügung, so dient diese dann betrieblichen Zwecken, wenn für die Einräumung der Nutzungsmöglichkeit betriebliche Erwägungen maßgebend sind (vgl. das Erkenntnis vom 17.09.1990, 89/15/0019).

Schafft eine Kapitalgesellschaft eine Eigentumswohnung an oder stellt sie eine solche her, um sie einem Gesellschafter, der auch Arbeitnehmer der Gesellschaft sein mag, zu Wohnzwecken zu überlassen, ist für die Frage, ob dieser Vorgang dem Grunde nach durch den Betrieb der Kapitalgesellschaft oder durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist, zu prüfen, ob die Kapitalgesellschaft eine Wohnung dieser Art, Größe und Lage auch zum Zwecke der Nutzungsüberlassung an einen fremden Arbeitnehmer angeschafft oder hergestellt hätte. Erweist sich, dass die Kapitalgesellschaft eine derartige Anschaffung oder Herstellung für einen fremden Arbeitnehmer nicht getätigt hätte, ist daraus zu schließen, dass die tatsächlich getätigte Anschaffung oder Herstellung durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist. Die Wohnung stellt dann kein steuerliches Betriebsvermögen der Kapitalgesellschaft dar.

Im gegenständlichen Fall hält die Anschaffung der Investitionen auf der dem Gesellschafterehepaar gehörenden Liegenschaft dem Fremdvergleich *nicht* stand. Es entspricht in Anlehnung an die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes nämlich der Lebenserfahrung, dass eine als kleine Kapitalgesellschaft einzustufende Entität wie die Bw.,

deren einziger durchgehend vollbeschäftigter Dienstnehmer (2004 nur teilbeschäftigt) der Geschäftsführer ist, Investitionen in eine Villa der gegebenen Art und Größe sowie die Übernahme der laufenden Aufwendungen üblicherweise nicht für *fremde* Arbeitnehmer tätigt. Es wird diesbezüglich auch auf die der Tabelle am Ende der oa. Entscheidungsgründe zu entnehmenden Aufwendungen für Gehälter verwiesen, die erkennen lassen, dass sich die Gehaltsaufwendungen fast ausschließlich auf den Geschäftsführer beziehen. Durch Auslagerung der Arbeit an Dritte bzw. an Werkvertragsnehmer (siehe für 2004) wird die für den Fremdvergleich maßgebliche Mitarbeiterstruktur bzw. Anzahl nicht geändert. Die Beschäftigung von Werkvertragsnehmern im Ausmaß der genannten Tabelle rechtfertigt nicht die Investitionen in die strittige Villa sowie die Übernahme der laufenden Aufwendungen zum Zwecke der Dienstwohnung für den an den Geschäftsführer.

Der VwGH hat bspw. im Erkenntnis vom 17.9.1990, 89/15/19 im Bezug auf einen durchaus größeren Betrieb als den der Bw. die Zurverfügungstellung einer Dienstwohnung an Arbeitnehmer als völlig unüblich erachtet (vergleiche auch VwGH vom 17. Oktober 1989, 88/14/0204).

Es ist daher offenkundig, dass die strittigen Investitionen in die Villa sowie die Übernahme der laufenden Kosten für Wohnzwecke des Geschäftsführers und seiner Familie nicht betrieblich veranlasst sind, sondern aus dem Gesellschaftsverhältnis resultiert.

Da die Durchführung der strittigen Investitionen sowie die Übernahme der laufenden Aufwendungen nicht fremdüblich und folglich sozietär veranlasst ist, ist auch das Vorbringen der Bw., dass die Beistellung einer entsprechenden Wohnung zur Anwerbung und Haltung des Geschäftsführers erforderlich gewesen sei, irrelevant.

Die Kosten der Wohnversorgung sind prinzipiell dem Privatbereich zuzuordnen und können nicht durch die im Gegenstandsfall gewählte Konstruktion in den betrieblichen Bereich verlagert werden.

Den einzelnen Entgegnungen der Bw. in der Stellungnahme zur Berufungsentscheidung sind auch nicht geeignet besondere Umstände darzutun, die eine andere Betrachtung rechtfertigten.

Der Argumentation der Bw. betreffend die Schaffung eines Anreizes für Mitarbeiter in Form der Wohnversorgung ist entgegenzuhalten, dass die Zurverfügungstellung einer Villa mit 180 m² Wohnfläche wie der gegenständlichen wohl nicht den Gepflogenheiten der Mitarbeiterrekrutierung für einen Kleinbetrieb darstellt.

Es ist außerdem ein offenkundiger Widerspruch, wenn die Bw. behauptet, dass eine *Übersiedelung* von Wien nach xy aus Kostengründen erfolgt sein soll, wenn qualifizierte Dienstnehmer, nur in den Ballungszentren zu finden seien und man diesen andererseits zur Anwerbung *kostenintensive* Anreize bieten müsse. Auch der Umstand, dass sich etwa im

Nahbereich xy einige Baustellen der Bw. befanden, ist nicht überzeugend für die Standortwahl, da auch Tunneln und Baustellen außerhalb dieses Einzugsgebietes zum Aufgabenbereich der Bw. gehören. Im Übrigen hatte die Bw. laut Firmenbuch von Anfang an ihren Sitz in xy, weshalb von einer Verlagerung des Firmensitzes gar nicht gesprochen werden kann. Die Behauptung der Bw., dass sie ursprünglich ihren Sitz in Wien gehabt hätte und vor dort aus den neuen Sitz in Trofaiach gesucht habe, ist schlichtweg unrichtig. Dass die Bw. im Jahr 1999 eventuell den Sitz der Geschäftsleitung in Wien hatte, ändert an diesem Faktum nichts.

Aber auch der Geschehensablauf dergestalt, dass das Gesellschafterehepaar eine stark sanierungsbedürftige Villa zeitlich vor der Gründung der Gesellschaft erwarb, erst danach die Bw. gründete und die Villa in der Folge der Bw. zur Nutzung überließ, die erforderlichen Sanierungsarbeiten von der Bw. durchzuführen und zu finanzieren waren und die Bw. diese Villa folglich wiederum den Eigentümern für eigene Wohnzwecke überlässt, zeigt deutlich, dass die strittigen Investitionen an der Villa nur für private Wohnzwecke der Bw. getätigt wurden.

Einwendungen der Bw. dass das Gesellschafterehepaar in Wien in guter Gegend mit den besten Ausbildungsmöglichkeiten für die Kinder wohnversorgt war, können daran nichts ändern. Es war wohl eine private Entscheidung des Gesellschafterehepaares diese Vorteile in Wien aufzugeben und nach xy zu ziehen.

In den ersten Jahren war die Bw. laut den Feststellungen des Finanzamtes und dem Vorbringen der Bw. ausschließlich als Subunternehmer des vom Geschäftsführer als Einzelunternehmen in Wien, geführten Zivilingenieurbüros tätig. Erst ab 2004 war die Bw. laut den vorgelegten Kundenkonten und Eilnachrichtverzichtserklärungen Auftragnehmer von Drittfirmen. Die Haupttätigkeit der Bw. wurde in den Streitjahren vom Geschäftsführer abgewickelt. Daneben waren im untergeordneten Ausmaß Werkvertragsnehmer (ab 2004) tätig. Wenn das Einzelunternehmen mit Standort Wien und den bisherigen Räumlichkeiten beibehalten wurde und der einzige vollbeschäftigte Dienstnehmer bzw. Hauptdienstnehmer der Bw., der gleichzeitig weiter in Wien tätige Geschäftsführer war, widerspricht dies offenkundig ebenfalls dem Argument der Notwendigkeit der Errichtung eines Firmensitzes in xy.

Die Bw. führte weiters selbst an, dass die Gründung der Bw. und die Übertragung der Tätigkeiten des Einzelunternehmens auf die Bw. aus Haftungsgründen erfolgt sei. Eine betriebliche Notwendigkeit oder Veranlassung der Übersiedelung nach xy wurde damit aber nicht begründet. Danach ist jedenfalls eine betriebliche Veranlassung der Sanierung der strittigen Villa im Zusammenhang mit der Ansiedelung der Bw. in xy nicht ableitbar.

Der Bw. ist es demnach nicht gelungen, „besondere Verhältnisse oder Umstände“ darzutun, die betriebliche Veranlassung der strittigen Investitionen an der Villa und der Tragung der laufenden Aufwendungen trotz des Vorliegens eines Kleinbetriebes rechtfertigten.

Eine Auseinandersetzung mit dem von der Bw. geltend gemachten Vorteilsausgleich und der für die Gesellschaft errechneten „günstigen Rendite“ durch Einsparungen beim Gehalt des Geschäftsführers erübrigt sich daher.

Darüber hinaus vermag die Bw. unter dem Titel des "Vorteilsausgleichs", schon mangels entsprechender klarer und eindeutiger nach *außen* erkennbarer Vertragsbeziehungen, nichts für ihren Standpunkt gewinnen. Eine entsprechende Offenlegung dieser Vereinbarungen gegenüber dem Finanzamt war nicht erfolgt.

Laut Punkt IV.) der Vereinbarung über eine Dienstwohnung vom 1. August 2001, zwischen der Bw. und dem Geschäftsführer wurde festgelegt, dass im Hinblick auf den Charakter als Dienstwohnung ein gesonderter Bestandzins oder Betriebskosten an die Bw. als Nutzungsberechtigte nicht zu entrichten sind. Dies deshalb weil das Gehalt des DIDr.BB als Dienstnehmer der Bw. dementsprechend geringer angesetzt sei, als für diese Tätigkeit üblich. Diese vage Umschreibung des Gehaltsausgleichs erfüllt nicht die für die steuerliche Anerkennung des Vorteilsausgleichs geforderte Exaktheit. Für die steuerliche Anerkennung eines Vorteilsausgleichs ist eine eindeutige, von Anfang an fixierte, wechselseitige Vereinbarung über den Ausgleich der gegenseitigen Vorteilszuwendungen Voraussetzung (siehe VwGH vom 20. November 1996, Zahlen 96/15/0015, 0016, und die dort zitierte Vorjudikatur, VwGH vom 23.10.1997 94/15/0160), welche im Berufungsfall fehlt, erforderlich.

Zu erwähnen ist in diesem Zusammenhang, dass die Bw. für die Nutzung der Villa in den Jahren 2002-2004 Mietzahlungen an den Gesellschafter rückgestellt hat. Ein Sachbezug für die Nutzung der Villa durch den Geschäftsführer wurde bei diesem nicht angesetzt.

Laut Selbstanzeige vom 28. November 2005 sei diese Vorgangsweise irrtümlich vom vormaligen steuerlichen Vertreter begonnen worden und von der nunmehrigen steuerlichen Vertretung bis zum Erkennen des zur Selbstanzeige führenden Fehlers fortgesetzt worden.

Der von der Bw. behauptete über „*über der Jahre währende Irrtum*“ ist nicht nachvollziehbar, da es gerade bei einem Betrieb in der Größe der Bw., nicht glaubwürdig ist, dass durch Jahre hindurch ein derartig gravierender Irrtum weder dem ursprünglichen noch dem nachfolgenden steuerlichen Vertreter und auch nicht dem Geschäftsführer auffällt. Vielmehr lässt die Rückstellung der Mieten darauf schließen, dass dieses Vorgangsweise ursprünglich gewollt war. Offenkundig hat erst das Erkennen, dass eine derartige Konstruktion steuerlich nicht anerkannt wird, vor Beginn der Betriebsprüfung zur Umdeutung geführt.

Faktum ist, dass für die behauptete Nutzungsberechtigung der strittigen Villa durch die Bw. bis zum Prüfungsbeginn ein Miet- bzw. Nutzungsentgelt rückgestellt worden war.

Unabhängig davon, dass die strittigen Investitionen schon nach den bisherigen Ausführungen, weil privaten Wohnzwecken dienend, kein Betriebsvermögen darstellen, hat der VwGH wiederholt in Fällen, in denen Gesellschafter ein Wohnobjekt an eine ihnen gehörende Gesellschaft vermieten und die Gesellschaft nachfolgend dieses Wohnobjekt wiederum an die Gesellschafter zu Wohnzwecken überlässt, eine missbräuchliche Vorgangsweise im Sinne des § 22 in Verbindung mit § 23 BAO festgestellt hat.

Danach ist die berufsgegenständliche Konstruktion auch unter diesem Gesichtspunkt nach dem wahren wirtschaftlichen Gehalt und dem tatsächlichen Geschehensablauf so zu werten, dass nach der Absicht der Gesellschafter, ein Wirtschaftsgut aus dem privaten Bereich in den betrieblichen Bereich einer Kapitalgesellschaft verlagert wurde.

In eventu ist daher im Berufungsfall auch unter dem Gesichtspunkt der wirtschaftlichen Betrachtungsweise im Sinne des § 21 BAO und des Missbrauchs im Sinne des § 22 BAO die steuerliche Anerkennung der Aufwendungen und der Vorsteuern für die strittigen „Investitionen in fremde Gebäude“ und die laufenden Aufwendungen zu versagen.

Der entstandene Abgang aus dem Gesellschaftsvermögen bzw. die Vermögensumschichtung zu Gunsten der nicht betrieblich veranlassten Investitionen auf fremde Gebäude ist zur Wahrung der steuerlichen Neutralität außerbilanziell dem Einkommen hinzuzurechnen.

II) Umsatzsteuer

Nach § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 idF AbgÄG 2000 (BGBl I 1999/106 ab 2000) gelten Lieferungen, sonstige Leistungen oder Einfuhren, deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben (Aufwendungen) im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 1 bis 5 des Einkommensteuergesetzes 1988 oder der §§ 8 Abs. 2 und 12 Abs. 1 Z 1 bis 5 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 sind, als nicht für das Unternehmen ausgeführt.

Da die gegenständlichen Aufwendungen und Investitionen keine abzugsfähigen Aufwendungen bzw. Ausgaben im Sinne dieser ertragsteuerlichen Bestimmungen darstellen, weil sie sich auf ein steuerneutrales Wirtschaftsgut beziehen, waren auch für die darauf entfallenden Vorsteuern nicht abzugsfähig (siehe bspw. VwGH vom 20.6.2000, 98/15/0169, 24.6.2004, 2001/15/0002,).

III. Wiederaufnahme der Verfahren:

Die Bw. bekämpft auch die Wiederaufnahme der Verfahren, die zur Abänderung der angefochtenen Sachbescheide geführt hat, ohne dies weiter zu begründen. Die Bw. geht

offensichtlich davon aus, dass keine neuen Tatsachen vorliegen, deren Kenntnis mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens zu einem im Spruch anders lautenden Bescheid geführt hätten, da die rechtliche Würdigung des vorliegenden Sachverhaltes durch das Finanzamt falsch sei.

Den Steuererklärungen und den Jahresabschlüssen der Bw. für die betroffenen Jahre ist kein Hinweis auf den strittigen Sachverhalt zu entnehmen und wurde dies von der Bw. auch nicht behauptet.

Gemäß § 303 Abs. 1 BAO ist dem Antrag einer Partei auf Wiederaufnahme eines durch Bescheid abgeschlossenen Verfahrens stattzugeben, wenn ein Rechtsmittel gegen den Bescheid nicht oder nicht mehr zulässig ist und

- a) der Bescheid durch Fälschung einer Urkunde, falsches Zeugnis oder eine andere gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonst wie erschlichen worden ist, oder
- b) Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im abgeschlossenen Verfahren ohne grobes Verschulden der Partei nicht geltend gemacht werden konnten, oder
- c) der Bescheid von Vorfragen abhängig war und nachträglich über eine solche Vorfrage von der hierfür zuständigen Behörde (Gericht) in wesentlichen Punkten anders entschieden wurde und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und c und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im abgeschlossenen Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Die Wiederaufnahme wurde im Berufungsfall auf § 303 Abs. 4 BAO gestützt.

Hinsichtlich der angefochtenen Sachbescheide betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer für 2000-2004 verfügte das Finanzamt mit den Bescheiden vom 9. Mai 2006 die Wiederaufnahme der Verfahren. Die Wiederaufnahmebescheide verweisen in ihrer Begründung "auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen sind".

Da das Finanzamt aus den vorliegenden Unterlagen den strittigen Sachverhalt nicht entnehmen konnte, sind die Wiederaufnahme rechtfertigenden Tatsachen neu hervorgekommen. Dass die Würdigung dieser Tatsachen zu einem im Spruch anders

lautenden Bescheid führt, wurde oben ausführlich dargelegt. Die Wiederaufnahme erfolgte daher zu Recht.

IV) Rückstellung Beratungskosten für 2004

Hinsichtlich der für das Jahr 2004 rückzustellenden Beratungskosten in Höhe von 2.119,68 Euro und der daraus resultierenden Erhöhung der abzugsfähigen Vorsteuern in Höhe von 423,94 Euro wird der Berufung, wie bereits mit Berufungsvorentscheidung geschehen, vollinhaltlich stattgegeben.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Graz, am 2. Oktober 2008