



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw, vertreten durch Steuerberater, gegen die Bescheide des Finanzamtes betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer sowie Haftung für Kapitalertragsteuer für das Jahr 1994 entschieden:

Den Berufungen wird teilweise Folge gegeben.

Die Bescheide werden abgeändert.

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

Entscheidungsgründe

1. Die Berufungswerberin (Bw), deren Firmenname ursprünglich W Wirtschaftstreuhandgesellschaft m.b.H. lautete, betreibt in der Rechtsform einer GmbH ein Steuerberatungsunternehmen. Einziger Gesellschafter der Bw war im Berufungsjahr der selbständig vertretungsbefugte Geschäftsführer XY.

Im Zuge einer die Jahre 1990 bis 1992 betreffenden abgabenbehördlichen Prüfung war u.a. die Feststellung getroffen worden, dass der von der Bw für die Anmietung einer Wohnung für den damaligen Gesellschafter und Geschäftsführer Z sowie die Überlassung eines Mercedes an diesen getätigte Aufwand eine verdeckte Gewinnausschüttung darstelle. Weiters hatte die Betriebsprüfung festgestellt, dass der beim Kauf der Steuerberatungskanzlei des W erworbene

und von der Bw auf 5 Jahre abgeschriebene Firmenwert nicht abnutzbar sei, es werde jedoch eine Abschreibung auf 15 Jahre zugelassen.

Mit Ergänzungersuchen vom 21. Oktober 1996 hielt das Finanzamt der Bw vor, dass ab dem Jahr 1994 die Kosten für eine weitere Geschäftsführerwohnung in I als Betriebsausgaben geltend gemacht worden seien. Die Bw werde um Bekanntgabe ersucht, wem die Wohnung zur Verfügung gestellt werde, wofür die Wohnung angemietet bzw. die Einrichtung eines Schlafzimmers angeschafft worden seien, sowie die ausschließliche berufliche Veranlassung glaubhaft zu machen. Ein Mietvertrag, ein Wohnungsplan, weiters eine Liste der geringwertigen Wirtschaftsgüter von 69.384,00 S und eine Aufgliederung der Wohnungskosten von 101.571,32 S seien vorzulegen. Ebenfalls anzugeben sei, wie dieser geldwerte Vorteil des Geschäftsführers steuerlich behandelt worden sei.

2. Mit Schreiben vom 23. Oktober 1996 teilte die Bw dazu mit, dass sich der Wohnsitz des y im Jahr 1994 in P befunden habe und ihm die Bw für seine geschäftlichen Verrichtungen die Wohnung in I samt Archiv und Arbeitszimmer zur Verfügung gestellt habe. Die ausschließliche berufliche Veranlassung liege darin, dass die Kosten für eine tägliche Heimreise über denjenigen der monatlichen Mietkosten sowie der sonstigen Kosten liegen würden. Die berufliche Veranlassung ergebe sich darüber hinausgehend aus den in der Bw aufliegenden Telefax- und Telefonprotokollen, aus denen die Arbeitszeiten ersichtlich seien. Im Hinblick auf die Vielzahl von Unterlagen werde gebeten, diese in der Bw einzusehen. Die Wohnung sei angemietet worden, um dem Geschäftsführer Büroräumlichkeiten und eine Nächtigungsmöglichkeit während seiner Anwesenheit in Ö zu schaffen. Für die Nächtigung sei auch eine entsprechende Einrichtung eines Schlafzimmers angeschafft worden. Die geringwertigen Wirtschaftsgüter von 69.384,33 S setzten sich zusammen aus 2 Couch-Tischen, 1 Eckregal, Sesseln, Stühlen, 1 Tisch, Stoffen und Vorhängen, 1 Jalousie, Karniesen, 1 Rollcontainer, Aufsatzschranken, 1 Gardarobe, die Kosten von 101.571,32 S im Wesentlich aus der Provision für die Vermittlung der Wohnung sowie der Gasrechnung für Dezember 1994.

Da die Überlassung der Wohnung im Hinblick auf den in P gelegenen Wohnsitz des y zu einer Kostenverringerung beigetragen habe und daher ausschließlich betrieblich veranlasst sei, liege kein geldwerter Vorteil des Geschäftsführers vor. Zu beachten sei dabei auch, dass nach der Berufsordnung der Wirtschaftstreuhänder Reisekosten Honorarbestandteil seien, was bei einer täglichen Fahrt zwischen P und Ö zusätzliche Kosten von rund 6.000,00 S bedeutet hätte.

Dem Schreiben beigelegt sind ein Wohnungsplan (Skizze des Erdgeschosses) und der Mietvertrag. Auf dem Wohnungsplan sind zwei Zimmer in der Größe von 30 m² und 42 m² als Besprechungs- und Arbeitszimmer bezeichnet. Laut Mietvertrag handelt es sich bei dem Mietobjekt um ein Wohnhaus mit einer Wohnfläche von 193 m² in I, G-Str. Der Mietzins

beträgt monatlich 35.000,00 S zuzüglich Umsatzsteuer. Unter Punkt 5.1. des Mietvertrages ist vermerkt, dass der Mietgegenstand ausschließlich zu Wohnzwecken jeweils eines Geschäftsführers der Bw sowie dessen Ehegattin und Kindern zur Verfügung gestellt wird.

3.1. Mit Bescheid vom 3. Dezember 1996 schrieb das Finanzamt der Bw Kapitalertragsteuer in Höhe von 273.600,00 S im Haftungswege vor. Anlässlich der Veranlagung 1994 sei eine verdeckte Gewinnausschüttung von 1.243.637,00 S festgestellt worden.

3.2. Laut gesonderter Bescheidbegründung zum Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 1994 vom 15. Jänner 1997 ermittelte das Finanzamt die verdeckte Gewinnausschüttung wie folgt:

Ausgaben für Wohnung und Mercedes für Z:

Miete	120.409,56
Spesen	53.221,67
AfA für Ausstattung	<u>118.958,00</u>
Gesamt netto	292.589,23
darauf entfallende USt	<u>46.476,89</u>
	339.066,12
Kfz Kosten	<u>250.682,33</u>
	589.748,45

Geschäftsführerwohnung für y: Da es sich bei der Anmietung der Wohnung im Ausmaß von 193 m² und 1.430 m² Garten einschließlich der Anschaffung von Einrichtungsgegenständen (Schlafzimmer, Esstisch, Sesseln etc.) um Wirtschaftsgüter handle, die nach ihrer objektiven Beschaffenheit der privaten Bedürfnisbefriedigung dienten, sei ein Zurechnung zum Betriebsvermögen nur bei ausschließlicher betrieblicher oder beruflicher Verwendung vorzunehmen. Da dies auf Grund des vorgelegten Mietvertrages und der Auskunft des Meldeamtes (Hauptwohnsitz des y) nicht der Fall sei, seien sämtliche Aufwendungen nicht abzugsfähig. Ein IFB könne nicht in Abzug gebracht werden. Sämtliche Vorsteuern seien nicht abzugsfähig.

Würden von einer Kapitalgesellschaft angeschaffte Wirtschaftsgüter in der Folge dauernd durch den Gesellschafter-Geschäftsführer und dessen Angehörige privat genutzt, liege eine Zuwendung der Wirtschaftsgüter an den Gesellschafter vor. Durch diese Zuwendung ergebe sich für y ein deutlich überhöhter Stundensatz. Der gesamte Aufwand sei daher als verdeckte Gewinnausschüttung anzusehen.

Verdeckte Gewinnausschüttung:

Miete	70.000,00
Kosten	101.571,32
Geringwertige Wirtschaftsgüter	69.384,33
Ausstattung	<u>81.785,00</u>
Gesamt netto	322.740,65
USt	<u>57.548,13</u>
	380.288,78

Der Ansatz der verdeckten Gewinnausschüttung sowie die analog zur Betriebsprüfung vorgenommene Abschreibung des Firmenwerts über 15 Jahre führten zu folgenden Gewinnänderungen:

Gewinn lt. Bilanz:	69.730,00
vGA netto Z	543.272,00
Miete I	70.000,00
GWG I	69.384,00

Kosten	101.571,00
IFB Ausstattung I	12.262,00
AfA Firmenwert	<u>614.726,00</u>
Gewinn lt. Veranlagung:	1.480.945,00

Die abziehbare Vorsteuer wurde um die auf die Geschäftsführerwohnung des y entfallende Umsatzsteuer von 57.548,13 S gekürzt.

3.3. Nach Einlangen der am 9. Dezember 1996 gegen den Kapitalertragsteuerbescheid erhobenen Berufung ersuchte das Finanzamt in einem, einen Termin für die Besprechung der einzelnen Berufungspunkte betreffenden Telefax die Bw, hinsichtlich der Wohnung in I den Stundensatz und die Vergütung des y bekanntzugeben. Eine genaue Berechnung und Aufstellung würde die Beurteilung des Vorliegens eines geldwerten Vorteils erleichtern.

4.1. In ihrer am 14. Feber 1997 gegen den Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheid 1994 erhobenen Berufung wendet die Bw zunächst ein, dass die Bescheide den Adressaten nicht ausreichend bezeichnen würden. Anhand der Steuernummer könne nur vermutet werden, dass es sich um die „ZZÖ Treuhand Ges. Ö SteuerberatungsgesmbH“, also die Bw, handle. Eine Verwechslung bzw. nicht ausreichende Zuordnung sei deshalb möglich, weil es in der ZZÖ -Gruppe 16 Gesellschaften mit einer ähnlichen Firmenbezeichnung wie jener, die das Finanzamt in den Bescheiden verwendet habe, gebe. Die vom Finanzamt gewählte Bezeichnung sei irreführend und ermögliche keine ordnungsgemäße Zuordnung der Steuerbescheide an den Empfänger.

Weiters sei ein Zustellmangel gegeben, weil der Kapitalertragsteuerbescheid und die gesonderte Bescheidbegründung an die Anschrift I,G-Str, zugestellt worden seien. Dies sei die Privatadresse des y. Die Zustellvollmacht laute aber auf „XY, K,B-Str“. Es sei daher keine ordnungsgemäße Zustellung an den Berufssitz des y erfolgt.

4.2. Das Finanzamt habe weiters das Parteiengehör nicht gewahrt, da es dem Antrag der Bw, das Büro in I zu besichtigen, nicht nachgekommen sei. Das Finanzamt habe mit Telefax vom 5. Feber 1997 für den 14. Feber 1997 einen Besprechungstermin vorgeschlagen. Hier sei darauf zu verweisen, dass aus den Angaben keine logischen Schlussfolgerungen gezogen werden könnten.

Zu der betreffend Z festgestellten verdeckten Gewinnausschüttung weist die Bw darauf hin, dass dieser bereits im Juli 1993 aus der Geschäftsführung ausgeschieden sei und dann auch die Wohnung nicht mehr genutzt habe, er sei im Jahr 1994 auch nicht mehr Gesellschafter der Bw gewesen. Die Wohnung werde, nachdem sie zwischenzeitig y fallweise genutzt habe, seit März 1995 vermietet. Weiters würden die Kfz Kosten den von W benutzten Firmen-PKW betreffen. W sei im Jahr 1994 ebenfalls nicht Gesellschafter der Bw gewesen.

In Bezug auf die Wohnung in I, G-Str, bringt die Bw vor, mit Schreiben vom 15. Jänner 1995 insofern eine Änderung des Mietvertrages herbeigeführt zu haben, als die Nutzung auf Büroflächen ausgedehnt worden sei. Der Vermieter habe darüber seine entsprechende Zustimmung ausgesprochen. Die Nutzung als Büroräumlichkeit sei erforderlich gewesen, weil der Geschäftsführer in den Räumlichkeiten N-Gasse kein eigenes Büro gehabt und immer das Besprechungszimmer besetzt bzw. die Schreibtische der anderen leitenden Mitarbeiter verwendet habe. Klientenempfänge und –besuche hätten auch Besprechungsräumlichkeiten, eine Überschwemmung im Keller der N-Gasse die Nutzung von Archivräumlichkeiten in I notwendig gemacht.

Punkt 6 des Mietvertrages habe eine Sicherung der Ansprüche des Vermieters in Form einer Bankgarantie vorgesehen. Im Hinblick auf die schlechte liquiditätsmäßige Situation des Unternehmens und die mit den durchgeführten Investitionen verbundenen Kosten habe sich y bereit erklärt, die Kaution aus seinem Privatvermögen in Form eines Sparbuchs zu hinterlegen. Hier sei ein Vorteilsausgleich für die private Nutzung der Räumlichkeiten gegeben, da der Großteil betrieblich genutzt werde und damit die Bw zur Hinterlegung der Kaution verpflichtet gewesen wäre.

Es sei richtig, dass y seit 10. Juli 1996 in I hauptgemeldet ist. Die Ummeldung sei aber deshalb erforderlich geworden, weil y vier von sieben Tagen in Ö gearbeitet habe und diesbezüglich darüber hinausgehend in I ein Büro etabliert worden sei, welches in Kürze sogar mit Dienstnehmern ausgestattet werde.

Von November 1994 bis März 1995 seien im Haus in I Umbauarbeiten durchgeführt worden. Den Architekten habe y im Hinblick auf die hohe liquiditätsmäßige Anspannung der Bw privat bezahlt, was einen weiteren Vorteilsausgleich darstelle. Die Nutzung wesentlicher Räumlichkeiten als Büro sei bereits geplant gewesen, dies insofern, als zu diesem Zeitpunkt bereits die diesbezügliche Zustimmung des Vermieters vorgelegen habe. Die Abgabenbehörde hätte sich über die betriebliche Nutzung im Wege eines Augenscheins informieren müssen. Unter den geringwertigen Wirtschaftsgütern würden sich eindeutig Büromöbel befinden, die nicht privat genutzt werden könnten. Das Finanzamt habe zwar gemeint, dass die Einrichtungsgegenstände nach ihrer objektiven Beschaffenheit der privaten Bedürfnisbefriedigung dienten, führe aber nicht aus, inwiefern ein Esstisch tatsächlich zum Essen verwendet werden müsse. Vielmehr stelle der Esstisch den derzeitigen Bürotisch des y dar. Die Sessel seien Teil der Besprechungsgruppe. Auch die Wohnzimmereinrichtung finde ausschließlich für Besprechungszwecke Verwendung. Der Berufung seien Fotos sämtlicher Räumlichkeiten (mit Ausnahme von Schlafzimmer und Küche) beigelegt, aus denen die derzeitige betriebliche Nutzung eindeutig ersichtlich sei. Man könne den Esszimmertisch samt Sessel, die Vertikaljalousien, die Vorhänge usw. erblicken, was die betriebliche Nutzung

eindeutig nachweise, dies umso mehr, als die Archivräumlichkeiten nicht fotografiert worden seien. Auch für andere Steuerberatungskanzleien seien Leistungen erbracht worden. Diese hätten entsprechende Maschinen wie die gesamte EDV-Ausstattung, Telefonausstattung, Büromaterial, Bilder, etc. zur Verfügung gestellt.

Festzuhalten sei, dass ausschließlich ein Raum (Schlafzimmer) privat genutzt werde. Sämtliche anderen Räume, mit Ausnahme der gemischt genutzten, würden als Büro genutzt. Es sei auch an die Kammer der Wirtschaftstreuhänder der Antrag gestellt worden, in I, G-Str, eine „Buchführungsstelle“ etablieren zu können. Am Hauseingang sei ein Firmenschild der Bw montiert. Auch könnten Besprechungen mit mehr als 6 Personen in den Geschäftsräumlichkeiten der Bw nicht durchgeführt werden, sehr wohl aber im Besprechungszimmer des Hauses.

y sei mittels Modem direkt mit der Bw in Ö in Verbindung. Dies ermögliche ihm jederzeitigen Zugriff auf sämtliche Daten, er könne sämtliche Bilanzen, Buchhaltungen und Lohnverrechnungen aus I abfragen bzw. bearbeiten, sämtlichen Schriftverkehr abrufen, Arbeitsberichte der Mitarbeiter kontrollieren und in Arbeitsabläufe eingreifen. Pro Tag würden rund 100 Seiten gefaxt. y erhalte sämtlichen Schriftverkehr per Fax und bearbeite diesen in I. Verfahrensanweisungen würden per Telefax zurückbeordert. Über den Schriftverkehr gebe es Journalauswertungen. Eine Einsichtnahme in diese Ordner sei angeboten worden.

Es sei auch bereits darauf hingewiesen worden, dass y für seine Tätigkeit von der Bw keinerlei Entlohnung erhalte. Seine Arbeitsstunden würden wohl gegenüber dem Klienten, nicht aber von ihm an die Bw verrechnet. Hierin liege ein Vorteilsausgleich. y habe auch einen Sachbezug von monatlich 15.000,00 S angesetzt, wodurch die private Nutzung, soweit diese nicht durch den entsprechenden Vorteilsausgleich kompensiert werde, abgegolten sei.

Darüber hinaus entrichte y eine Reihe laufender Betriebskosten privat, wie die Reparatur des Geschirrspülers oder der Heizungsanlage.

Die Abgabenbehörde führe zwar aus, dass sich für y ein deutlich überhöhter Stundensatz ergebe, sei aber im Beweisnotstand und könne nicht ausführen, woraus sich dieser Stundensatz zusammensetze und wie hoch er tatsächlich sei. Im Rahmen des gewünschten Vorsprachetermins habe das Finanzamt zwar um Bekanntgabe des Stundensatzes und der Vergütungen des y ersucht, was aber symptomatisch dafür sei, dass die Abgabenbehörde im Nachhinein, also nach Erlassen der Steuerbescheide, Erhebungsmaßnahmen setzen wolle, um nunmehr ihre ursprünglichen Annahmen zu rechtfertigen. Es werde nochmals darauf hingewiesen, dass y der Bw keinerlei Arbeitsstunden verrechne. Er sei handelsrechtlicher Geschäftsführer der Bw, leiste laufende Tätigkeiten für die Gesellschaft und deren Klienten. Der Verrechnungssatz des y betrage 2.000,00 S pro Stunde, mit diesem werde er von der ZZÖ P und sämtlichen anderen Steuerberatungsgesellschaften weiterverrechnet.

Um der Willkür der Besteuerung des Finanzamtes nunmehr zu entgehen, habe sich die Bw durchgerungen, Geschäftspartner und Klienten mit einer Erklärung zu belästigen und zumindest fallweise zu bestätigen, wann sie im Büro anwesend waren. Beispielhaft würden Erklärungen von fünf Personen vorgelegt.

In Bezug auf die Nutzungsdauer des Firmenwerts beantragt die Bw, diese im Sinne der gegen die Betriebsprüfungsbescheide eingebrachten Berufung mit 5 Jahren anzuerkennen. Außerdem sei der aus der Veranlagung des Jahres 1993 resultierende Verlustvortrag nicht berücksichtigt worden.

5. Mit Berufungsergänzung vom 12. März 1997 übermittelte die Bw eine Ablichtung eines Schreibens an die Kammer der Wirtschaftstreuhänder vom 27. Oktober 1996 betreffend Beantragung einer Buchführungsstelle der Bw in I. Die Kammer habe mit Schreiben vom 19. Februar 1997 mitgeteilt, dass es sinnvoller wäre, eine Zweigstelle zu eröffnen. Deshalb habe die Bw mit weiterem, beiliegenden Schreiben vom 6. März 1997 bei der Kammer die Genehmigung einer Zweigstelle beantragt. In das Haus in I sei auch wichtige Fachliteratur überstellt worden.

6. In einem weiteren Ergänzungsschreiben vom 29. Juli 1997 teilte die Bw mit, dass sie in I eine Zweigstelle gegründet habe. Diese Zweigstelle sei bei der Kammer der Wirtschaftstreuhänder ordnungsgemäß gemeldet, auch sei eine entsprechende Bestellungsurkunde ausgestellt worden. Die Bw sei mit dem Standort I in das Verzeichnis der Wirtschaftstreuhänder aufgenommen worden.

Das Haus werde ausschließlich betrieblich genutzt, teils als Büro, teils als Geschäftsführerwohnung. Beide Bereiche würden über getrennte Eingänge verfügen. Ergänzend werde noch festgehalten, dass der Vermieter sei 1. Jänner 1996 den gesetzlichen Regelungen entsprechend eine Mehrwertsteuer von 20 % für betrieblich genutzte Räumlichkeiten vorschreibe.

7. Mit Schreiben vom 7. Juli 1998 beantragte die Bw die Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung.

Über die Berufung wurde erwogen:

1.1. In der Berufung wird zunächst gerügt, dass die vom Finanzamt gewählte Bezeichnung der Bw irreführend sei und keine ordnungsgemäße Zuordnung der Steuerbescheide erlaube. Eine Verwechslung wäre möglich, weil es in der ZZÖ Gruppe 16 Gesellschaften mit ähnlicher Firmenbezeichnung wie der vom Finanzamt verwendeten gebe.

Der Firmenwortlaut der Bw lautete ursprünglich „ABC GmbH.“ und wurde im Jahr 1994 auf den auch noch in den Zeitpunkten der Zustellung der angefochtenen Bescheide aufrechten Namen „ZZ Ö Steuerberatungsgesellschaft m.b.H.“ geändert. Das bescheiderlassende Finanzamt K hat diesen Firmenwortlaut in den angefochtenen Bescheiden jeweils verkürzt mit „F-StB-GmbH“ wiedergegeben.

Im Firmenbuch eingetragene Gesellschaften sind zwar mit ihrer Firma zu bezeichnen, eine unrichtige Bezeichnung ist allerdings dann unbeachtlich, wenn nach der Verkehrsauffassung keine Zweifel an der Identität des Empfängers bestehen (VwGH 23.4.1998, 96/15/0199). Von einer zweifelhaften Identifizierung kann dann nicht gesprochen werden, wenn es sich um keine fehlerhafte Bezeichnung des Bescheidaddressaten, sondern um eine fehlende oder völlig unzureichende Bezeichnung, welche insbesondere mehrere Deutungen zulässt, handelt (VwGH 15.2.2006, 2005/13/0179).

Eine fehlende Bezeichnung liegt allein deshalb, weil das Finanzamt bei der Umschreibung des Bescheidaddressaten den im Firmenwortlaut enthaltenen Ortsnamen weggelassen hat, nicht vor.

Von einer völlig unzureichenden Bezeichnung kann ungeachtet des Umstandes, dass zu den maßgeblichen Zeitpunkten in der ZZÖ-Gruppe Gesellschaften existierten, deren Firmenwortlaut sich von jenem der Bw nur durch den jeweiligen Ortsnamen unterschied (z.B. ZZ N Steuerberatungsgesellschaft m.b.H.), ebenfalls nicht gesprochen werden. Nach dem Maßstab der Verkehrsauffassung ist grundsätzlich davon auszugehen, dass sich ein Finanzamt mit einer bestimmten Erledigung, wie konkret etwa einem Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheid, an das in seinen Zuständigkeitsbereich fallende, bei ihm erfasste Steuersubjekt wenden möchte, und nicht an ein in den Zuständigkeitsbereich eines anderen Finanzamtes fallendes Steuersubjekt mit gleichem oder ähnlichem Namen. Anhaltspunkte dafür aber, dass es auch im Zuständigkeitsbereich des Finanzamtes K eine weitere zur ZZÖ-Gruppe gehörende Gesellschaft mit ähnlichem Firmenwortlaut gegeben hat, auf den die vom Finanzamt K gewählte Abkürzung ebenfalls zugetroffen hätte, sodass aus diesem Grund offen geblieben wäre, welcher Rechtsperson die in Rede stehenden Erledigungen zuzuordnen wären, liegen nicht vor. Nach der Verkehrsauffassung konnte daher kein Zweifel daran bestehen, dass Empfänger dieser Erledigungen des Finanzamtes K die Bw ist.

Darüber hinaus war der Bw (bzw. ihrem Zustellungsbevollmächtigen) bereits vor Erlassung der angefochtenen Bescheide bewusst, dass sich das Finanzamt K nach der Änderung des Firmenwortlautes ihr gegenüber der Abkürzung „F-StB-GmbH“ bedient. Aktenkundig ist dies etwa durch das Umsatz- und Körperschaftsteuer 1994 betreffende Ergänzungsersuchen vom 21. Oktober 1996 oder die Bescheide über die Festsetzung von Vorauszahlungen an

Körperschaftsteuer für das Jahr 1996 vom 28. Juni 1996 und vom 17. Oktober 1996. Die Bw hat diese Abkürzung nicht nur unwidersprochen gelten lassen, sondern auf das Ergänzungersuchen durch dessen Beantwortung mit dem Schreiben vom 23. Oktober 1996 auch entsprechend reagiert, gegen den Vorauszahlungsbescheid vom 17. Oktober 1996 wegen Verfassungswidrigkeit der Mindestkörperschaftsteuer Berufung erhoben. Die vom Finanzamt K gewählte Abkürzung rief damit bei der Bw bzw. ihrem zustellungsbevollmächtigten Vertreter offenkundig keine Zweifel an der Identität des Empfängers hervor. Damit ist auch auszuschließen, dass solche Zweifel anlässlich der Zustellung der angefochtenen Bescheide aufkommen mussten.

Darüber hinaus ergingen die Bescheide unter der Steuernummer der Bw, unter der ihr gegenüber bereits in den Jahren vor der Namensänderung vom Finanzamt K die Abgaben vorgeschrieben worden waren (vgl. VwGH 20.10.1992, 92/14/0026).

Aus den dargelegten Gründen ist von einer tauglichen Bezeichnung des Bescheidadressaten auszugehen.

1.2. Der Umsatz- und der Körperschaftsteuerbescheid enthalten die Zustellverfügung „z.H. XY, K,B-Str“, die gesonderte Bescheidbegründung und der Bescheid betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer die Zustellverfügung „z.H. XY, I,G-Str“.

Die Bw bemängelt dazu unter Hinweis auf die dem XY am 14. Feber 1990 als Wirtschaftstreuhänder erteilte Vollmacht, der Haftungsbescheid und die Bescheidbegründung seien an die Privatadresse des zustellungsbevollmächtigten XY und nicht an dessen Berufssitz in P zugestellt worden, weshalb eine ordnungsgemäße Zustellung nicht vorliege.

Gemäß § 4 Abs. 1 ZustG darf, soweit gesetzlich nicht die Zustellung an bestimmte Zustelladressen vorgeschrieben ist, einem Empfänger an jede Zustelladresse zugestellt werden. Eine Zustellung an eine bestimmte Zustelladresse sieht § 13 Abs. 4 ZustG vor. Danach ist, wenn der Empfänger eine zur berufsmäßigen Parteienvertretung befugte Person ist, die Sendung in deren Kanzlei zuzustellen.

Die Kanzlei des Zustellungsbevollmächtigten der Bw befand sich bei Zustellung der fraglichen Schriftstücke in P. Mit der Zustellung der Sendungen in I,G-Str, wurde daher, da es sich dabei nach den Angaben der Bw um die Privatadresse des XY handelte, der Vorschrift des § 13 Abs. 4 ZustG nicht entsprochen.

Unterlaufen im Verfahren der Zustellung Mängel, so gilt aber gemäß § 7 Abs. 1 ZustG die Zustellung als in dem Zeitpunkt dennoch bewirkt, in dem das Dokument dem Empfänger tatsächlich zugekommen ist. Der Versuch der Zustellung an einer gemäß § 4 Abs. 1 nicht vorgesehenen Adresse ist gemäß § 7 Abs. 2 ein Zustellmangel im Sinne des Abs. 1 (vgl. auch

Raschauer Sander Wessely, Österreichisches Zustellrecht, S. 54, sowie Ritz, BAO Kommentar³, § 7 Zustellgesetz, Tz 5, wonach die Nennung einer falschen Zustelladresse bereits vor Einfügung des Abs. 2 ein nach § 7 heilbarer Mangel war).

Dass dem XY der Bescheid betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer und die gesonderte Begründung zum Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheid durch die Zustellung an dessen Privatadresse tatsächlich zugekommen sind, wurde nicht in Abrede gestellt. Der durch die Missachtung der Vorschrift des § 13 Abs. 4 ZustG bewirkte Mangel ist daher jedenfalls geheilt, weshalb auch von einer ordnungsgemäßen Zustellung der in Rede stehenden Erledigungen auszugehen ist.

2. Hinsichtlich der vom Finanzamt von 5 auf 15 Jahre verlängerten Abschreibung des Firmenwertes verwies die Bw auf die gegen die Körperschaftsteuerbescheide 1990 bis 1992 eingebrachte Berufung. Über diese Berufung wurde mit der beim Verwaltungsgerichtshof zu GZ. 2009/13/0116 angefochtenen Berufungsentscheidung des unabhängigen Finanzsenats vom 7. Mai 2009, RV/2828-W/06, RV/2827-W/06, RV/2825-W/06, RV/2824-W/06 und RV/2823-W/06, entschieden. Aus den dort unter den Punkten 2.1. und 2.2 des Erwägungsteiles enthaltenen Gründen, auf die zur Vermeidung von Wiederholungen verwiesen wird, war auch dem gegenständlichen Berufungsbegehren, die Nutzungsdauer mit 5 Jahren anzuerkennen, nicht Folge zu geben.

3. Streit besteht weiters darüber, ob die im Zusammenhang mit der Anmietung des Hauses in I,G-Str, von der Bw getätigten Aufwendungen Betriebsausgaben darstellen, oder ob die Bw mit der Übernahme dieser Aufwendungen eine verdeckte Gewinnausschüttung an ihren Alleingesellschafter XY bewirkt hat. Das eingeschossig (im Erdgeschoss) ausgebaute Haus verfügt laut Skizze über 2 größere Zimmer im Ausmaß von 30 m² und 42 m², 4 kleinere Zimmer im Ausmaß zwischen 10 m² und 15 m², eine Küche, Vorraum, Gang, Bad und WC. Fest steht, dass y das Haus jedenfalls für seine Wohnzwecke benutzt hat; laut dem Vorbringen der Bw im Zusammenhang mit dem gerügten Zustellmangel handelte es sich um die Privatadresse des y.

Gemäß § 4 Abs. 4 EStG sind Betriebsausgaben die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind. Gemäß § 8 Abs. 2 KStG 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 (vGA) ist die Zuwendung von Vermögensvorteilen, die ihrer äußereren Erscheinungsform nach nicht unmittelbar als Einkommensverteilung erkennbar sind und ihre Ursache in den gesellschaftsrechtlichen Beziehungen haben. Diese Ursache ist an Hand eines Fremdvergleichs zu ermitteln, wobei es

nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes das zwischen dem Gesellschafter und einer Kapitalgesellschaft durch die gesellschaftsrechtlichen Verflechtungen gegebene Naheverhältnis gebietet, behauptete Vereinbarungen zwischen diesen Personen an jenen Kriterien zu messen, die für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen entwickelt wurden. Die jeweilige 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. Der Grund für diese Anforderungen liegt darin, dass das zwischen Angehörigen typischerweise unterstellte Fehlen eines solchen Interessensgegensatzes, wie er zwischen Fremden besteht, die Gefahr einer auf diesem Wege bewirkten willkürlichen Herbeiführung steuerlicher Folgen mit sich bringt, der im Interesse des durch § 114 BAO gebotenen gleichmäßigen Behandlung aller Steuerpflichtigen begegnet werden muss (z.B. VwGH 21.6.2007, 2006/15/0043). Die in der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes aufgestellten Kriterien haben ihre Bedeutung im Rahmen der Beweiswürdigung und kommen daher in jenen Fällen zum Tragen, in denen berechtigte Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt einer behaupteten vertraglichen Beziehung bestehen (z.B. VwGH 18.4.2007, 2004/13/0025).

Die Bw hat irgendwelche konkreten, zwischen ihr und y betreffend die Überlassung bzw. Nutzung des Hauses getroffenen Vereinbarungen nicht einmal behauptet, noch weniger hat sie dargetan, dass eine nach außen in Erscheinung getretene Vereinbarung mit eindeutigem, klarem und jeden Zweifel ausschließendem Inhalt bestanden hätte. Damit kann nicht nachvollzogen werden, welche Räumlichkeiten vereinbarungsgemäß für Wohnzwecke des y überlassen und welche Bürozwecken der Bw vorbehalten gewesen wären. Es wurde lediglich auf der Skizze des Erdgeschosses handschriftlich „Besprechungszimmer“, „Arbeitszimmer“ und „Archiv“ vermerkt. Eindeutige und klare Vereinbarungen darüber, welche Räumlichkeiten des angemieteten Hauses Wohnzwecken des Geschäftsführers und welche Räumlichkeiten Bürozwecken der Bw zugeführt werden sollten, vermag dies allerdings nicht zu ersetzen. Da sämtliche Räume über Gang, Vorraum und Türen miteinander verbunden waren, ist auch keine klare Abgrenzung der jeweiligen Nutzung – so führte etwa eine Tür von der Küche in den auf der Skizze als Besprechungszimmer bezeichneten Raum - erkennbar.

Die solcherart behauptete Mischverwendung des Hauses ist auch nicht fremdüblich. Es ist auszuschließen, dass die Bw einem ihr fremd gegenüberstehenden Geschäftsführer Räume eines Hauses für Wohnzwecke zur Verfügung gestellt hätte, die keine eindeutige Trennung zu von ihr für Bürozwecke genutzten Räumen aufweisen, bzw. dass umgekehrt ein der Bw fremd gegenüberstehender Geschäftsführer damit einverstanden gewesen wäre, eine derartige Wohngelegenheit zum Ausgleich für Entgeltsansprüche zu akzeptieren, zumal im Haus auch

Klientenverkehr stattgefunden haben soll. Dass sich unter derartigen Bedingungen ein Nebeneinander von privatem Wohnen des Geschäftsführers und Bürobetrieb der Bw, zumal auf dem als Schreibtisch verwendeten Esszimmertisch, zugetragen hätte, ist unglaublich.

Das Vorbringen der Bw ist zudem widersprüchlich, wenn sie auf der mit dem Schreiben vom 23. Oktober 1996 vorgelegten Skizze die beiden größeren Zimmer und ein kleines Zimmer als für ihre Bürozwecke genutzt bezeichnet, während sie in der Berufung vorgibt, es wären bis auf einen Raum, nämlich das Schlafzimmer, sämtliche Räume betrieblich genutzt worden. Zudem ist nicht einsichtig, warum die Küche ausschließlich betrieblich genutzt worden wäre, hat y doch in dem Haus gewohnt und damit wohl auch Mahlzeiten eingenommen bzw. zubereitet.

Wenn sich die Bw im Schreiben vom 23. Oktober 1996 darauf beruft, dass die Kosten für eine tägliche Heimreise des y nach P über den Kosten für die Anmietung des Hauses gelegen wären, so ist damit eine betriebliche Veranlassung für die Übernahme dieser Kosten durch die Bw noch nicht dargetan. Es mag zwar aus betrieblicher Sicht zweckmäßig sein, wenn ein Geschäftsführer in der Nähe des Betriebsortes wohnt, entscheidend ist jedoch, ob die Bw die Wohnung auch einem mit ihr gesellschaftsrechtlich nicht verbundenen Geschäftsführer zur Verfügung gestellt hätte. Diese Frage ist aber bereits auf Grund des Fehlens von Vereinbarungen, wie sie zwischen Fremden üblich sind, zu verneinen; insbesondere gibt es auch keine schriftliche Vereinbarung über die Nutzung des Hauses nach einer eventuellen Beendigung der Geschäftsführerfunktion bzw. einer allenfalls sonst für die Bw ausgeübten Tätigkeit des y (vgl. VwGH 17.9.1990, 89/15/0019).

Dazu kommt, dass es nach der Verkehrsauffassung bei Betrieben von nur mittlerer Größe nicht üblich ist, Arbeitnehmern Dienstwohnungen der gegenständlichen Größe (193 m² Wohnfläche) zur Verfügung zu stellen (z.B. VwGH 17.10.1989, 88/14/0204),

Der Hinweis, dass bei Wirtschaftstreuhändern Reisekosten Honorarbestandteil seien, weshalb auch insoweit mit der Vermeidung täglicher Fahrten zwischen P und Ö eine Kostenverringerung für die Bw verbunden gewesen sei, ist nicht zielführend, weil y der Bw gegenüber ja keine Leistungen als Wirtschaftstreuhänder, sondern Leistungen als deren Geschäftsführer, bzw. allenfalls als Angestellter oder Werkvertragsnehmer der Bw Leistungen an deren Klienten erbracht hat.

Mangels Vorliegens irgendwelcher Vereinbarungen kann aber schon gar nicht nachvollzogen werden, welche Leistungen y der Bw gegenüber überhaupt ausgeführt haben soll, ob es sich dabei um eine – nicht nur geringfügige – mit der Geschäftsführerfunktion verbundene Tätigkeit gehandelt hat oder um eine Betreuung von Klienten der Bw, bzw. ob y im Rahmen eines Dienst- oder eines Werkvertragsverhältnisses tätig geworden ist. Zeitlich klar

zuordenbare Leistungen des y und dafür anzusetzende Vergütungen sind nicht erkennbar. Wenn die Bw einen Vorteilsausgleich ins Treffen führt, weil y für seine Tätigkeit keine Entlohnung erhalten habe, so ist dem daher entgegenzuhalten, dass in keiner Weise dargetan wurde, in welchem zeitlichen Umfang und gegen welches – mit den von der Bw getragenen Kosten für die Anmietung des Hauses verrechnetes - Entgelt y für die Bw tätig gewesen wäre. Voraussetzung für einen steuerlich anzuerkennenden Vorteilsausgleich sind ja ausdrückliche wechselseitige Vereinbarungen über den Ausgleich der gegenseitigen Vorteilszuwendungen (z.B. VwGH 16.5.2009, 2005/14/0005). Eine Vereinbarung eines Vorteilsausgleichs zwischen der Zurverfügungstellung des Hauses für Wohnzwecke des y und dessen Verzicht auf eine Entlohnung wurde nicht vorgelegt. Es kann damit auch nicht nachvollzogen werden, inwiefern dadurch, dass y eine Kaution für die Anmietung des Hauses hinterlegt oder etwa den Architekten und die Reparatur des Geschirrspülers bezahlt hat, ein Vorteilsausgleich herbeigeführt, bzw. dadurch, dass ein Sachbezug von monatlich 15.000,00 S angesetzt wurde, die private Nutzung, „soweit diese nicht durch den entsprechenden Vorteilsausgleich kompensiert“ worden sei, abgegolten worden wäre.

Der Aufforderung des Finanzamtes, die Vergütung des y bekanntzugeben, ist die Bw nicht nachgekommen. Sie hat diese Aufforderung vielmehr damit abgetan, es könnten daraus keine logischen Schlussfolgerungen gezogen werden, bzw. es sei symptomatisch, dass die Abgabenbehörde erst im Nachhinein Erhebungsmaßnahmen setzen wolle. Mit dem bloßen Hinweis auf den in der ZZÖ-Gruppe üblichen Verrechnungssatz des y wird die Höhe einer mit y für der Bw gegenüber erbrachte Leistungen vereinbarten Vergütung ebenfalls nicht dargetan. Dass die Bw damit ihre Mitwirkung an der Aufklärung des entscheidungswesentlichen Sachverhalts unterlassen hat, ist im Rahmen der Beweiswürdigung als Indiz dafür zu werten, dass es nennenswerte Leistungen des y, die in einem Austauschverhältnis zur Übernahme der Kosten für die Anmietung des Hauses durch die Bw gestanden wären, nicht gegeben hat. Dafür spricht auch der Umstand, dass nach dem Firmenprospekt der ZZÖ-Gruppe Ansprechpersonen der Bw deren weiterer Geschäftsführer und Steuerberater W sowie Mag.P, und eben nicht y, gewesen sind.

Dass zweifelsfreie Vereinbarungen nicht vorgelegen haben, zeigt sich auch darin, dass die Bw im Schreiben vom 23. Oktober 1996 noch behauptet hat, dass die Überlassung des Hauses wegen der damit verbundenen Kostenreduktion ausschließlich in ihrem betrieblichen Interesse gewesen wäre und ein geldwerter Vorteil des Geschäftsführers daher nicht vorgelegen habe, während sie in der Berufung einen Vorteilsausgleich, eine Verrechnung mit dem Geschäftsführer zustehenden Leistungsentgelten behauptet und den Ansatz eines Sachbezugs vorbringt.

Darüber hinaus ist die von der Bw für das Haus angeschaffte Einrichtung eine typische Wohnungseinrichtung. Auch die vorgelegten Fotos geben ungeachtet der in den fotografierten Räumen platzierten Ordner und Aktentaschen typischen Wohnraum zu erkennen. Warum die auf den Fotos zu sehenden Einrichtungsgegenstände wie Polstersitzgarnitur, Couch, Bücherregale, Esszimmertisch, Sessel, Jalousien und Vorhänge die betriebliche Nutzung eindeutig erweislich machen würden, ist nicht verständlich. Ebenso ist unklar, warum der Umstand, dass das vermeintliche Archiv nicht fotografiert und damit der Nachweis des Vorhandenseins eines solchen nicht geführt wurde, das Vorliegen einer betrieblichen Nutzung unterstreichen sollte. Dass für einen Büroraum ein Esstisch, und nicht ein Schreibtisch, angeschafft würde, ist ebenfalls nicht plausibel. Nahe liegend ist dagegen, dass der Esstisch auch als solcher Verwendung fand. Auf Grund der räumlichen Anordnung und der Einrichtung ist zu schließen, dass es sich bei dem neben der Küche gelegenen, durch eine Tür mit dieser verbundenen Raum in der Größe von 30 m² nicht um ein Besprechungszimmer, sondern um das Esszimmer, und um den daran anschließenden Raum in der Größe von 42 m² nicht um ein Arbeitszimmer, sondern um das Wohnzimmer gehandelt hat.

Das eingeschossig ausgebauten Haus mit den über Gang, Vorraum und Türen miteinander verbundenen Räumlichkeiten, die für das Haus angeschaffte Einrichtung und der aus den Fotos zu gewinnende Eindruck vermitteln das Bild eines typischen Einfamilienhauses, weshalb davon auszugehen ist, dass das gesamte Haus Wohnzwecken des y gedient hat. Dies steht auch im Einklang mit der Tatsache, dass der Mietvertrag ausschließlich eine Verwendung für Wohnzwecke vorsah. Die in der Berufung vom 14. Februar 1997 vorgetragene Behauptung, mit Schreiben vom 15. Jänner 1995 sei der Mietvertrag geändert und auf die Nutzung als Bürofläche ausgedehnt worden, ist nicht nur unbelegt geblieben, sondern auf Grund der Tatsache, dass die Bw noch mit dem Schreiben vom 23. Oktober 1996 den Mietvertrag vorgelegt hat, ohne auf eine solche Änderung hinzuweisen, unglaublich.

Dass im Haus Büroräume der Bw etabliert gewesen wären und dort Kundenverkehr stattgefunden hätte, ist daher auszuschließen. Die mit der Berufung vorgelegten Erklärungen vermögen daran nichts zu ändern. Diese Erklärungen enthalten folgenden Text:

„Ich erkläre, dass ich in den Büroräumlichkeiten der ZZ Ö, Steuerberatungsges. m.b.H., an einer Besprechung/Sitzung/Abholung von Unterlagen/Verbringung von Unterlagen/Bilanzbesprechung/allgemeine Beratung/sonstige Tätigkeiten teilgenommen habe und dies im betrieblichen Auftrag erfolgte.
Ort der Verbringung: I,G-Str“

Diese allgemein gehaltenen, gleich lautenden Erklärungen, in den Büroräumlichkeiten der Bw an einer Besprechung, Verbringung von Unterlagen usw. – zum Teil ist nicht einmal angekreuzt, welche der angegebenen Tätigkeiten verrichtet worden wäre – teilgenommen und Unterlagen in das Haus in I verbracht zu haben, sagen in Bezug auf die behauptete

Verwendung eines Teiles des Hauses für Bürozwecke der Bw nichts aus. Zudem wurden die Erklärungen von Personen unterfertigt, die dem Bekannten- bzw. Mitarbeiterkreis des y angehören. W und Mag.P sind Mitarbeiter der Bw, PW ist Mitarbeiter einer weiteren zur ZZÖ-Gruppe gehörenden Gesellschaft, die beiden weiteren Erklärungen stammen von Mitarbeitern (Buchhalterin, Geschäftsführer) der G-GmbH, mit der y ebenfalls gesellschaftsrechtlich verbunden gewesen ist. Das Vorbringen in der Berufung, die Bw habe sich „durchgerungen“, „Geschäftspartner und Klienten“ mit den Erklärungen zu „belästigen“, ist daher nicht überzeugend. Die vagen, von einem eingeschränkten Personenkreis abgegebenen Erklärungen vermögen daher vor dem Hintergrund des für das Vorliegen privater Wohnräume sprechenden Gesamteindrucks keinen Beweis dafür zu erbringen, dass im Haus in I Klientenverkehr stattgefunden hätte.

Dass der Bw im Jahr 1997 die Genehmigung zur Errichtung einer Zweigstelle in diesem Haus erteilt wurde, sagt zum einen über die tatsächlichen Nutzungsverhältnisse nichts aus, und ist zum anderen für die Beurteilung der für das Berufsjahr feststellbaren Verhältnisse unerheblich. Das eingeschossig ausgebaute Haus mit der aus der Skizze ersichtlichen Verbindung sämtlicher Räumlichkeiten, die für eine Wohnung typische Einrichtung, die Fotos und die im Mietvertrag festgelegte Nutzung für Wohnzwecke lassen eine Verwendung des Hauses als Zweigstelle der Bw jedenfalls nicht erkennen.

Dass y in seinem Wohnhaus allenfalls auch berufliche Tätigkeiten verrichtet hat, stellt ebenfalls keinen Umstand dar, der die Kostentragung durch die Bw rechtfertigen könnte. Ob in diesem Zusammenhang Ausgaben des y für die berufliche Nutzung eines Arbeitsraumes steuerlich zu berücksichtigen gewesen wären, ist eine Frage, die nicht im gegenständlichen Verfahren zu klären war.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Bw weder die behauptete Mitverwendung des Hauses I,G-Str, als Büro glaubhaft gemacht, noch in Bezug auf die Überlassung des Hauses als Dienstwohnung des y das Vorliegen klarer, nach außen in Erscheinung getretener Vereinbarungen dargetan hat. Mangels solcher Vereinbarungen kann nicht einmal nachvollzogen werden, welche Tätigkeiten y überhaupt im Interesse der Bw ausgeführt hat und wie hoch eine Vergütung für allfällige Tätigkeiten des y im Rahmen des behaupteten Vorteilsausgleichs bemessen wurde, es ist daher auch nicht erkennbar, warum konkret die Überlassung einer Dienstwohnung der gegenständlichen Größe abweichend vom Regelfall als üblich zu beurteilen gewesen wäre.

Die Bw hat damit nicht aufgezeigt, dass für die Überlassung des Hauses an y und für die Anschaffung der Einrichtung betriebliche Erfordernisse ausschlaggebend gewesen wären. Im Rahmen der Beweiswürdigung war daher zu schließen, dass die Anmietung des Hauses und

die Anschaffung der Einrichtung nicht durch den Betrieb der Bw, sondern durch die Anteilsinhaberschaft des y veranlasst waren, um dessen privates Wohnbedürfnis zu befriedigen. Mit der gesellschaftsrechtlich begründeten Übernahme der im Zusammenhang mit der Anmietung und Einrichtung des Hauses angefallenen Kosten hat die Bw ihrem Alleingesellschafter y einen als vGA zu beurteilenden Vorteil zugewendet. Da y auch selbständig vertretungsbefugter Geschäftsführer der Bw war, ist weiters vom Vorliegen einer auf Vorteilsgewährung gerichteten Willensentscheidung der Bw (vgl. Quantschnigg / Renner / Schellmann / Stöger, KStG 1988, Tz 159) und damit der subjektiven Voraussetzung für eine vGA auszugehen.

Im angefochtenen Bescheid wurden daher die im Zusammenhang mit der Anmietung der Wohnung stehenden Ausgaben von 70.000,00 S (Miete), 69.384,00 S (als geringwertige Wirtschaftsgüter abgesetzte Einrichtungsgegenstände) und 101.571,00 S (im Wesentlichen Vermittlungsprovision) zu Recht dem erklärten Gewinn hinzugerechnet.

Da die als Sachanlagevermögen aktivierten Einrichtungsgegenstände – ein Granittisch, eine Schlafzimmereinrichtung und zwei Stück Matratzen im Gesamtbetrag von 81.785,00 S - nicht für den Betrieb der Bw angeschafft wurden, war auch der geltend gemachte Investitionsfreibetrag von 12.262,00 S nicht zu gewähren. Eine Abschreibung wurde von diesen Gegenständen im Jahr 1994 noch nicht verbucht.

Gemäß § 93 Abs. 2 Z 1 lit. a EStG unterliegen der Kapitalertragsteuer u.a. Gewinnanteile und sonstige Bezüge aus Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung. Neben offenen Gewinnausschüttungen zählen dazu auch verdeckte Gewinnausschüttungen (Doralt/Kirchmayr, EStG⁸, § 93 Tz 21). Mit der Bezahlung der in Rede stehenden Ausgaben hat die Bw ihrem Gesellschafter y einen gemäß § 93 Abs. 2 EStG der Kapitalertragsteuer unterliegenden Vorteil zugewendet.

Dies gilt auch für die im Jahr 1994 angeschafften Einrichtungsgegenstände. Aus den oben dargestellten Überlegungen bestand für die Anmietung und Überlassung des Hauses sowie die Anschaffung der Einrichtungsgegenstände keine betriebliche Veranlassung.

Die Einrichtungsgegenstände, die nach ihrer objektiven Beschaffenheit der privaten Bedürfnisbefriedigung dienten, haben sich folglich nicht in Betriebsräumlichkeiten der Bw, sondern in dem von y für seine Wohnzwecke benutzten Haus befunden. Da die Bw auch in den Folgejahren Einrichtungsgegenstände des Hauses als Anlagevermögen ausgewiesen und y das Haus weiterhin bewohnt hat, bzw. auch nicht ersichtlich ist, für welche anderen Zwecke die Bw die Wohnungseinrichtung hätte verwenden sollen, wurde die Einrichtung nicht nur vorübergehend, sondern dauernd von y für seine privaten Wohnzwecke benutzt, weshalb davon auszugehen ist, dass die Einrichtungsgegenstände dem y zugewendet wurden. Diese

Zuwendung stellte daher bereits im Zeitpunkt der Anschaffung eine der Kapitalertragsteuer unterliegende vGA in Höhe der Anschaffungskosten dar (vgl. VwGH 7.9.1993, 90/14/0195).

Bei Kapitalerträgen in Form verdeckter Ausschüttungen kommt es darauf an, ob die ausschüttende Körperschaft die Kapitalertragsteuer endgültig trägt oder ob sie diese auf den Gesellschafter überwälzt. Trägt die Körperschaft die Kapitalertragsteuer, dann ist auch darin eine Vorteilszuwendung gelegen, sodass beim Gesellschafter im Rahmen der Einnahmen aus der Gewinnausschüttung und bei der auf der Basis dieser Einnahmen vorzuschreibenden Kapitalertragsteuer dieser Vorteil einzubeziehen ist. Fordert hingegen die Körperschaft die auf die verdeckte Ausschüttung entfallende Kapitalertragsteuer in angemessener Frist ein, ist die Ausschüttung als Betrag vor Abzug der Kapitalertragsteuer (Bruttobetrag) anzusehen (VwGH 23.10.1997, 96/15/0180).

Das Finanzamt ist im angefochtenen Haftungsbescheid davon ausgegangen, dass die Kapitalertragsteuer – im Berufungsjahr 22 % - von der Bw getragen wird und hat daher diese Vorteilszuwendung in die Vorschreibung der Kapitalertragsteuer einbezogen, die Kapitalertragsteuer daher mit 28,2 % bemessen. Die Bw hat nicht vorgebracht, dass sie die Absicht hätte, die Kapitalertragsteuer nicht endgültig zu tragen. Insbesondere hat sie nicht einmal behauptet, dass sie die Kapitalertragsteuer innerhalb angemessener Frist von y eingefordert hätte. Die auf die gegenständlich festgestellte vGA entfallende Kapitalertragsteuer ist daher weiterhin mit 28,2 % zu berechnen.

Gemäß § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1972 gelten Lieferungen oder sonstige Leistungen, deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben u.a. im Sinne des § 8 Abs. 2 KStG sind, nicht als für das Unternehmen ausgeführt. Die Miete und die sonstigen im Zusammenhang mit der Anmietung des Hauses in I angefallenen Ausgaben sowie die Einrichtungsgegenstände dienten nicht überwiegend Zwecken des Unternehmens der Bw, sondern wurden vielmehr für y getätigt bzw. angeschafft. Damit lagen aber Lieferungen und sonstige Leistungen vor, die gemäß § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1972 nicht für das Unternehmen der Bw ausgeführt wurden. Die Bw war daher nicht berechtigt, die auf diese Lieferungen und sonstigen Leistungen entfallende Vorsteuer von 57.548,13 S abzuziehen.

Aus den dargelegten Gründen erweist sich die Berufung in diesem Punkt als unbegründet.

4. Das Finanzamt hat, in Anknüpfung an eine die Vorjahre betreffende Betriebsprüfung, im Zusammenhang mit der Anmietung einer Wohnung in E sowie der Überlassung eines Mercedes auch eine vGA an Z festgestellt. Z war aber im Berufungsjahr nicht mehr Gesellschafter der Bw. Dass mit der Anmietung der Wohnung in E die Zuwendung eines Vorteils an den einzigen Gesellschafter y oder eine diesem nahe stehende Person verbunden gewesen wäre, ist nicht hervorgekommen. Der in Rede stehende Mercedes wurde von der Bw

ihrem zweiten Geschäftsführer W zur Verfügung gestellt. Dieser war im Berufungsjahr ebenfalls nicht Gesellschafter der Bw.

Damit fehlt es aber an der für die Annahme einer vGA erforderlichen Voraussetzung der Zuwendung eines Vorteils an einen Empfänger, der in einer Eigentums- oder Nahebeziehung zur Körperschaft steht (Quantschnigg / Renner / Schellmann / Stöger, KStG 1988, Tz 151), weshalb der Berufung in diesem Punkt statzugeben war.

5. Der Berufung war auch insoweit Folge zu geben, als der aus dem Jahr 1993 resultierende Verlustvortrag (laut Körperschaftsteuerbescheid 1993 vom 12. Juni 1995) in Höhe von -186.408,00 S im angefochtenen Körperschaftsteuerbescheid zu berücksichtigen war.

6. Zu dem mit Schreiben vom 7. Juli 1998 gestellten Antrag auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung wird bemerkt, dass ein Rechtsanspruch auf Durchführung einer solchen einen rechtzeitigen Antrag voraussetzt. Rechtzeitig ist der Antrag nur, wenn er gemäß § 284 Abs. 1 Z 1 BAO u.a. in der Berufung oder im Vorlageantrag gestellt wird. Die am 9. Dezember 1996 und am 14. Feber 1997 erhobenen Berufungen enthalten aber einen Antrag auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung nicht.

6.1. Ermittlung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb 1994:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb laut Erklärung:	25.520,00	S
Miete Haus I	70.000,00	S
GWG Haus I	69.384,00	S
sonstige Kosten Haus I	101.571,00	S
IFB Einrichtung I	12.262,00	S
AfA Firmenwert	614.726,00	S
Einkünfte aus Gewerbebetrieb laut Berufungsentscheidung:	893.463,00	S

6.2. Ermittlung der abziehbaren Vorsteuer 1994:

Vorsteuer lt. Erkl.	533.278,85	S
- Vorsteuer vGA Haus I	-57.548,13	S
Vorsteuer lt. Berufungsentscheidung	475.730,72	S

6.3. Festsetzung der Kapitalertragsteuer 1994:

Miete Haus I	70.000,00	S
sonstige Kosten Haus I	101.571,32	S
GWG Haus I	69.384,33	S
Aktivierte Einrichtung Haus I	81.785,00	S
Umsatzsteuer	57.548,13	S
vGA 1994 gesamt:	380.288,78	S
Kapitalertragsteuer (28,2 %)	107.241,44	S
in Euro:	7.793,54	€

Beilage: 2 Berechnungsblätter

Wien, am 8. Jänner 2010