

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der A als RNF W - Gastrobetriebe GesmbH, Adresse, vertreten durch Industria Treuhand GmbH, 4910 Ried, Thurnerstr. 10, vom 28. August 2000 und vom 8. August 2000 gegen die Bescheide des Finanzamtes B., vertreten durch Dr. C., vom 12. Juli 2000 betreffend Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer für den Zeitraum 1990 bis 1992 sowie Haftungs- und Abgabenbescheid Kapitalertragsteuer 1990 bis 1992 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Bei der Berufungswerberin, einer GmbH in X. mit Betriebsgegenstand Gastgewerbe (im Berufungszeitraum), fand im Zeitraum von 19.4. bis 15.5.1993 eine Betriebsprüfung statt. Im BP-Bericht vom 5. August 1998 finden sich folgende streitgegenständliche Feststellungen:

"TZ 18 Laut Feststellungen zur Steuernummer 123 (R F.) ist ein Vorsteuerabzug für die Mitaufwendungen nicht zulässig.

	1990	1991	1992
Vorsteuer Gebäude	20.000	30.000	30.000
Vorsteuer Einrichtung	24.000	36.000	36.000
Vorsteuerkürzung	44.000	66.000	66.000

TZ 16: Im Zuge der Betriebsprüfung wurden die erklärten Erlöse kalkulatorisch verprobt. Folgende Berichtigungen sind erforderlich:

	1990	1991	1992
Umsatzänderung 10%	+ 80.000	+ 90.000	+ 80.000
Umsatzänderung 20 %		- 90.000	+ 400.000
Summe	+ 80.000	0	+ 480.000

TZ 37 Folgende Kalkulationsdifferenzen stellen eine verdeckte Gewinnausschüttung dar (siehe TZ 16):

	1990	1991	1992
Umsatzerhöhung 10 %	80.000		80.000
Umsatzsteuer	8.000		8.000
Umsatzerhöhung 20 %			400.000
Umsatzsteuer			80.000
verdeckte Gewinnausschüttung	88.000		568.000

TZ 38 Nach der Betriebsaufgabe im März 1989 durch Reinhard K. wurde das Gasthaus in O von der C, X. betrieben. Ab April 1990 wird das Gastgewerbe durch die neu gegründete W GesmbH ausgeübt. Grundstück und Betriebseinrichtung stehen im Eigentum der Gesellschafterin R F.. Die notwendigen Umbauarbeiten wurden von der Gesellschafterin C GmbH X. übernommen. Von beiden Gesellschaftern wird Miete in Rechnung gestellt und zwar von R F. 40.000 und von der C 20.000 pro Monat. Ein Fremdvergleich zeigt aber, dass diese Beträge weit überhöht sind (Fremdvermietung ab April 93 um 12.000 pro Monat).

		1990
R F.	8*40.000	320.000
It. Bp	8*13.000	104.000
Aufwand		216.000
Vorsteuer		44.000
verdeckte Gewinnausschüttung		260.000

		1991
R F.	12*40.000	480.000
It. Bp	12*13.000	156.000
Aufwand		324.000
Vorsteuer		66.000
verdeckte Gewinnausschüttung		390.000
		1992
R F.	12*40.000	480.000
It. Bp	12*13.000	156.000
Aufwand		324.000
Vorsteuer		66.000
verdeckte Gewinnausschüttung		390.000
		1991
C	7*20.000	140.000
It. Bp	7*6.000	42.000
verdeckte Gewinnausschüttung		98.000
		1992
C	12*20.000	240.000
It. Bp	12*6.000	72.000
verdeckte Gewinnausschüttung		168.000

TZ 39 Darstellung:

	1990	1991	1992
Miete R F.	260.000	390.000	390.000
Miete C		98.000	168.000

Kalkulation	88.000	0	568.000
Summe	348.000	488.000	1,126.000

TZ 40 Zurechnung

R F.	1990	1991	1992
Miete	260.000	390.000	390.000
Miete	0	1.960	3.360
Kalkulation	1.760	0	11.360
Summe	261.760	391.960	404.720
H. F.	1990	1991	1992
Miete	0	96.040	164.640
Kalkulation	86.240	0	556.640
Summe	86.240	96.040	721.280

In der Folge wurden Seitens des Finanzamtes B. Bescheide für den berufungsgegenständlichen Zeitraum ausgefertigt, in denen den Ausführungen der Betriebsprüfung gefolgt wurde, jedoch wurden diese Bescheide fälschlicherweise an die C Vermögens GmbH Rechtsnachfolger W adressiert.

Mit Schreiben vom 10. September 1998 wurde fristgerecht Berufung erhoben und ausgeführt. Es werde hinsichtlich Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer 1990 bis 1992 Berufung erhoben zu folgenden Punkten: Ad 1) Laut TZ 18 Bp-Bericht sei ein Vorsteuerabzug aus dem Mietaufwendungen im Zusammenhang mit der Miete des Gasthauses in O (St.Nr. 123, R F.) nicht anerkannt worden. Dagegen richte sich diese Berufung, weil – wie in der Berufung zur St.Nr. 123 ausgeführt – M.E. beim leistenden Liebhaberei nicht vorliegt. Weiters stehe der Vorsteuerabzug aus diesen Mietaufwendungen dem Leistungsempfänger – alleine auf Grund der zum Vorsteuerabzug berechtigenden Rechnung – zu, weil es für den Leistungsempfänger unmöglich zu erkennen sei, ob dem Leistenden im nachhinein die Unternehmer Eigenschaft aberkannt werde, insbesondere dann, wenn der Leistende für Leistungen ein Entgelt verlangt, welches offensichtlich für die Investitionen des Leistenden Kostendeckend sei. Hätte der Leistungsempfänger selber investiert, so wären diesen Kosten (Abschreibung, Zinsen) anstelle der Miete in einer ähnlichen Höhe angefallen und hätte daher der Leistungsempfänger nie

eine Liebhaberei beim Leistenden vermuten können. Es werde daher beantragt, die Vorsteuern (1990 S 44.000,00, 1991 S 66.000,00, 1992 S 66.000,00) anzuerkennen.

Ad. 2) a) Laut TZ 37 Bp-Bericht würden nach Ansicht des Finanzamtes Kalkulationsdifferenzen für das Jahr 1990 in Höhe von S 88.000,00 und für das Jahr 1992 in Höhe von S 568.000,00 verdeckte Gewinnausschüttungen darstellen. Richtig sei, dass Kalkulationsdifferenzen vorliegen würden und würden diese auch als solche anerkannt. Unrichtig sei jedoch, dass diese – als Vermögensvorteil – dem Gesellschafter (wer auch immer das ist) zugeflossen sind bzw. das der Gesellschafter das zufließen an eine andere Person geduldet/gebilligt hat. Die Ehegatten F. hätten nie die Geschäfte als Wirtsleute geführt sondern sei im Prüfungszeitraum alleine Frau Silke K. als Gastwirtin im Angestelltenverhältnis tätig gewesen. Diese habe den Einkauf getätigt, die Gäste bewirtet und allein über die Lösung verfügt. Die Ehegatten F. hätten nur eine Überwachungsfunktion ausgeübt (sie wurden monatlich über die Ergebnisse der Buchhaltung unterrichtet). Als endgültig festgestanden sei, dass Unregelmäßigkeiten bzw. Kalkulationsdifferenzen vorlagen und daher das Fehlen von Geldern offensichtlich gewesen sei, sei im Herbst 1992 das Dienstverhältnis mit Frau K. beendet und der Betrieb geschlossen worden. Es werde daher beantragt, diese Kalkulationsdifferenzen (1990 S 88.000,00 und 1992 S 568.000,00) als Betriebsausgabe anzuerkennen, weil sich der Berufungswerber auf Grund von schlechter Geschäftsführung – in der Person von Frau Silke K. begründet – nicht eingetragen habe und weil diese Kalkulationsdifferenzen nicht den Ehegatten F. als Vermögensvorteil zugeflossen seien. In weiterer Folge erschien es dem Berufungswerber – auf Grund der Beweislage und der Uneinbringlichkeit – sinnlos in einem Zivilprozess diese Kalkulationsdifferenzen von Frau K. einzuklagen. Im übrigen sei von Seiten der Betriebsprüfung nie nachvollziehbar begründet worden, warum sie annehme, dass trotz Kenntnis des oben geschilderten Sachverhaltes, die Kalkulationsdifferenzen als Vermögensvorteil dem Gesellschafter zugeflossen seien; es werde nur automatisch unterstellt, dass Fehlbeträge dem Gesellschafter zufließen müssen.

b) Lt. TZ 38 des Bp-Berichtes würden Großteile der bezahlten Miete verdeckte Gewinnausschüttungen darstellen und zwar an Frau R F. (für Gebäude und Einrichtung) und an die C (für elektronische Schankanlage, ...). Von Seiten des Finanzamtes werde dies damit begründet, dass nach Betriebsschließung im Herbst 92 das gesamte Lokal um 19.000 S pro Monat vermietet wurde. Grundsätzlich dürfe dazu festgehalten werden, dass Leistungen und Gegenleistungen in einem ausgewogenen Verhältnis stehen würden, da die Mieten entsprechend dem damals gültigen Zinssatz von 8 bzw. 9 % kalkuliert worden seien. Es könne aber nicht das Finanzamt von der vom Gesetzgeber normierten grundsätzlichen Überlassung der privatautonomen Verantwortung der Vertragspartner bei der Festlegung der Leistungs-Gegenleistungs-Relation abgehen. Die Berechnung der Mieten würde im gegenständlichen

Fall fremdüblichen Bedingungen entsprechen, basierend auf einer Investitionsrechnung, wobei noch zu berücksichtigen sei, dass vom Mieter keinerlei Ablösen verlangt wurden. Die Berechnung der Mieten könne vom Finanzamt nicht als unüblich bezeichnet werden. Dass sich diese Investition für die Eigentümer nachträglich als Fehlinvestition herausgestellt habe, würde nichts an der grundsätzlichen Richtigkeit der kalkulierten Mieten und an der vom Leistungsempfänger als angemessenes Entgelt empfundenen Höhe ändern. Im Übrigen dürfe noch auf folgende Fassette hingewiesen werden: einerseits werde beim Vermieter Liebhaberei unterstellt, bei der vom Finanzamt herabgesetzten Miete kein Gewinn erzielt werden könne, andererseits werde beim Mieter bei der richtigen Miete eine verdeckte Gewinnausschüttung unterstellt. Dies erinnere an eine Doppelmühle beim bekannten Spiel Mühle, denn egal wie die Miete kalkuliert werde, irgendein Haar in der Suppe findet das Finanzamt trotzdem. Es werde daher beantragt die Mietaufwendungen laut Bilanzen als Betriebsausgabe und nicht als verdeckte Gewinnausschüttung anzuerkennen.

Mit Schreiben vom 10. September 1998 wurde gegen den Haftungs- und Abgabenbescheid Kapitalertragsteuer für den genannten Prüfungszeitraum berufen und auf die Ausführungen in der Berufung Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer 90 bis 92 verwiesen.

Mit Schreiben vom 23. Februar 1999 nahm der Betriebsprüfer, AD Alois Schrems, zur Berufung wie folgt Stellung

"Vorsteuerabzug: Gemäß § 12 Abs.2 Z2 lit. UStG 1972 gelten Lieferung oder sonstige Leistungen nicht für das Unternehmen ausgeführt, den Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben (Aufwendungen) im Sinne des § 20 Abs.1 Z1-5 des Einkommensteuergesetzes 1988 oder des § 8 Abs.2 und § 12 Abs.1 Z1-5 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 sind. Dadurch wird zum Ausdruck gebracht, dass für den Bereich der Umsatzsteuer im Falle einer verdeckten Ausschüttung nicht abzugsfähige Aufwendungen anzunehmen sind. Der Ausschluss des Vorsteuerabzuges setzt eine Leistung des Gesellschafters an die Gesellschaft voraus für die die Gesellschaft ein überhöhtes Entgelt bezahlt wird. Durch das Wort überwiegend wird eindeutig zum Ausdruck gebracht, dass es für die Beurteilung der Frage, ob eine einheitliche Lieferung oder sonstige Leistung nach § 12 Abs.2 Z2. lit. a UStG 72 als für das Unternehmen ausgeführt gilt, auf das überwiegen des Erwerbszweckes ankommt. Ist das Entgelt für eine Leistung an den Unternehmer überwiegend keine abzugsfähige Ausgabe (Aufwendung) so gilt die gesamte einheitlich zu beurteilende Lieferung oder sonstige Leistung nicht für das Unternehmen ausgeführt. Da im gegenständlichen Fall der überwiegende Teil der Miete als verdeckte Ausschüttung qualifiziert wurde, wäre der Vorsteuerabzug in voller Höhe nicht gerechtfertigt. Bisher wurde jedoch nur vom übersteigenden Betrag eine Vorsteuerkürzung vorgenommen.

Kalkulationsdifferenz: Unbestritten ist im gegenständlichen Verfahren, dass Kalkulationsdifferenzen vorliegen. Diese werden ausdrücklich in der Berufung anerkannt. Streit besteht lediglich in der Frage, ob eine verdeckte Ausschüttung vorliegt oder nicht. Zur Vermeidung von Missverständnissen wird darauf hingewiesen, dass es sich bei Frau Silke K. um die Schwester von Frau F. (Gesellschafterin) handelt. Verdeckte Ausschüttungen sind alle nicht ohne weiters als Ausschüttungen erkennbare Zuwendungen (Vorteile), die an einer Körperschaft unmittelbar oder mittelbar beteiligten Personen gewährt werden. Verdeckte Ausschüttungen mindern das Einkommen der Körperschaft entweder in Form überhöhter Ausgaben oder in Form zu geringer (fehlender) Einnahmen. Verdeckte Ausschüttungen setzen begrifflich die Vorteilszuwendungen einer Körperschaft an eine Person mit Gesellschafterstellung oder gesellschafterähnlicher Stellung voraus. Das Beteiligungsausmaß spielt bei der Frage des Vorliegens einer verdeckten Ausschüttung keine Rolle. Eine verdeckte Ausschüttung ist aber auch dann anzunehmen, wenn Dritte auf Grund ihres Naheverhältnisses zum Anteilsinhaber Vorteile erlangen, die Dritte Fremde nicht erhalten würden.

Vorteilsgewährung an Nichtunternehmer der juristischen Person können nur dann eine verdeckte Ausschüttung begründen, wenn es sich beim Begünstigten um eine dem Eigentümer nahe stehende Person handelt. Das Naheverhältnis kann sich aus persönlichen (verwandtschaftlichen, freundschaftlichen) oder gesellschaftsrechtlichen (Schwester-, Großmutter-, Enkelgesellschaft) Beziehungen ergeben. Die Vorteilsgewährung an den Nahestehenden ist daher eine durch den Eigentümer verursachte und ihm daher zuzurechnende verdeckte Ausschüttung, wobei die Weitergabe an einen Nahestehenden als Einkommensverwendung des Eigentümers anzusehen ist. In der Berufung wird darauf hingewiesen, dass von Seiten der Betriebsprüfung die Kalkulationsdifferenzen ohne Begründung automatisch den Gesellschaftern zugerechnet worden sein. Folgende Überlegungen waren für die Zurechnung ausschlaggebend: liegen bei einer juristischen Person die Voraussetzungen für die Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen im Schätzungswege vor, ist nach der Judikatur grundsätzlich davon auszugehen, dass die nicht erklärten Gewinne an die Eigentümer nach dem Beteiligungsverhältnis verdeckt ausgeschüttet wurden. Der Gegenbeweis, dass Gewinnanteile überhaupt nicht den Eigentümern zugekommen sind, und in einem vom Beteiligungsausmaß abweichenden Verhältnis, ist möglich. Im Erkenntnis des VwGH vom 10.12.85, 85/14/0080, wird ausdrücklich darauf hingewiesen, dass eine Vorteilsgewährung bereits dann vorliegt, wenn die Gesellschaft von einem zu Unrecht in Anspruch genommenen Vorteil Kenntnis erlangt und nichts unternimmt, um ihn rückgängig zu machen. In der Berufung wird ausgeführt, dass die Gesellschafter nie die Geschäfte als Wirtsleute geführt hätten und das nach bekannt werden von Differenzen im Jahr 92 das Lokal geschlossen worden wäre. Diese Ausführungen treffen nicht zu. In einer

Aktennotiz vom 1. September 1990 (Arbeitsbogen Blatt 16) weißt Herr F. darauf hin, dass sich auf Grund von ihm durchgeführten Kalkulation Fehlbeträge ergeben. Verschieden Maßnahmen wie Wechsel der Schlosser, entsprechende Kontrollen etc. wurden daraufhin von ihm angeordnet. Somit war bereits im Jahr 1990 bekannt, dass Einnahmen nicht erfasst wurden. Fehlbeträge wurden laut diesem Aktenvermerk ab diesen Zeitpunkt laufend von Frau Bu. (Buchhaltung für alle Unternehmen) ermittelt. Eine Überprüfung der Geschäftsgebarung wurde von den Gesellschaftern in den Raum gestellt. Lehre und Rechtssprechung stimmen darin überein, dass Diebstahl und Unterschlagung zu einer Minderung des Betriebsvermögens und damit zur Minderung des steuerpflichtigen Gewinns führen. Ersatzansprüche sind jedoch zu aktivieren. Verzichtet die Gesellschaft aber auf einen Ersatzanspruch, so erfüllt gerade dieser Verzicht den Tatbestand einer verdeckten Ausschüttung.

Miete: Bei einer Beurteilung der Frage ob eine verdeckte Ausschüttung vorliegt oder nicht, kommt die Methode des Fremdvergleiches große Bedeutung zu. Dabei wird untersucht, ob die Körperschaft bei gegebenen Verhältnissen auch einen Fremden Dritten, der nicht Anteilsinhaber ist, einen solchen Vorteil einräumen würde. Nach der Rechtsprechung konzentriert sich das Problem auf die Frage, ob zwischen Gesellschaft und Gesellschafter ein angemessener wirtschaftlicher Leistungsaustausch stattfindet, ob der Leistungsaustausch in dieser Form, zu diesen Bedingungen oder unter den selben wirtschaftlichen Voraussetzungen auch zwischen einander fremd gegenüberstehenden Personen stattgefunden hätte. Diese Frage steht vor dem Hintergrund der Tatsache, dass im Wirtschaftsleben bei denen, die sich daran beteiligen, ein Interessensgegensatz herrscht und dass niemand einem anderen etwas schenkt. Vielmehr pflegen Wirtschaftstreibende auf den möglichst günstigen Erfolg Bedacht zu nehmen und Leistung und Gegenleistung sorgfältig abzuwägen. Es wird also ein objektiver – vom Verhältnis Gesellschafter Gesellschaft bereinigter Maßstab gesucht, an dem die nicht als Gewinn erscheinende Zuwendung bzw. deren Angemessenheit beurteilt wird. Nach der Rechtsprechung setzt die Prüfung der Angemessenheit eines Leistungsaustausches zwischen Gesellschafter und Gesellschaft eindeutige, klare, im Voraus getroffene Vereinbarungen voraus, da sonst willkürliche Gewinnverlagerungen ermöglicht werden. In mehreren Erkenntnissen vertritt der VwGH die Auffassung, dass Vereinbarungen zwischen der Körperschaft und dem Anteilsinhaber jenen Anforderungen entsprechen müssen, wie sie für die steuerliche Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen gefordert werden. Die steuerliche Anerkennung wird davon abhängig gemacht, dass die Vereinbarungen erstens nach Außen ausreichend zum Ausdruck kommen, zweitens eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und drittens auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären. Nach Außen ausreichend zum Ausdruck kommen: am Bestandsverhältnis wird nicht gezweifelt. Eindeutig, klaren und jeden

Zweifel ausschließenden Inhalt: obwohl die Schriftform bei Rechtsbeziehungen zwischen Gesellschafter und Gesellschafter nicht ausdrücklich verlangt werden kann, wird sie doch den Nachweis einer vertraglichen Vereinbarung erleichtern. So misst etwa Abschnitt 20 der ESt-Richtlinien der Schriftform von Verträgen zwischen Ehegatten eminente Beweisfunktion bei. Weder für die Vermietung von Frau F. (Gesellschafterin) noch für die Vermietung von der C wurde ein schriftlicher Mietvertrag vorgelegt.

Abschluss der Vereinbarung wie zwischen Fremden: Die zivilrechtliche Gültigkeit vermögensrechtlicher Geschäfte wird durch gesellschaftsrechtliche Beziehungen zwischen den Vertragspartner grundsätzlich nicht berührt. Dennoch sind derartige Vereinbarungen für steuerliche Zwecke nicht unbesehen und automatisch anzuerkennen. Sie sind vielmehr unter einem steuerlichen Blickwinkel zu würdigen. Stellt man die Miete, die zwischen Gesellschafter und Gesellschaft verrechnet wurden, jener Miete gegenüber, die ab 93 von Dritten für dieses Objekt bezahlt wurde so ergibt dieser Vergleich folgendes Verhältnis: Miete erklärt 60.000,00 S Fremdvermietung 20.000,00 S. Auch ein Vergleich mit ähnlichen Objekten in der mittelbaren Umgebung zeigt, dass der Betrag von 20.000,00 an der Obergrenze der erzielbaren Miete in O liegt. Was ebenfalls nicht als fremdüblich bezeichnet werden kann ist die Art der Bezahlung. Die Miete wurde weder bar ausbezahlt noch auf ein Bankkonto überwiesen, sondern lediglich auf so genannten Lieferantenkonten gegenverrechnet, Konto 306001 "Kreditorenkonto R" und Konto 303001 "Kreditorenkonto C". Für die Übernahme der Miete von R F. durch die C wurden an die W GmbH sogar Zinsen verrechnet (siehe Arbeitsbogen Blatt 36). Da der Fremdvergleich eindeutig ergibt, dass hier eine Vorteilsgewährung an den Gesellschafter vorliegt, war die überhöhte Miete als verdeckte Ausschüttung zu qualifizieren.

Verlust 92: Bei der Berechnung des steuerpflichtigen Verlustes 92 wurde irrtümlich von einem Betrag in Höhe von 1.310.032,00 ausgegangen. Tatsächlich beträgt der erklärte Verlust 1.989.295,00.

Die genannten Berufungen wurden der Finanzlandesdirektion für Oberösterreich vorgelegt und gingen am 1.1.2003 an die Zuständigkeit des unabhängigen Finanzsenates über.

Da die angefochtenen Bescheide auf Grund der falschen Zustellung nie in den Rechtsbestand gelangten, wurden die Berufungen zurückgewiesen. Am 12. Juli 2000 wurden die genannten Bescheide neuerlich, nunmehr richtig an die A als Rechtsnachfolger der W GmbH zugestellt.

Mit Schreiben vom 8.8.2000 langte eine Berufung gegen den Haftungs- und Abgabenbescheid Kapitalertragsteuer 90-92 ein und wurde ausgeführt.

- "1) Berufung fristgerecht 2) Antrag auf Aussetzung der Vollziehung bis zur rechtsgültigen Entscheidung, verständigen sie unverzüglich ihre vorgesetzte Buchhaltung.
- 3) Dienstaufsichtsbeschwerde 4) Antrag auf ein Disziplinarverfahren 5) Strafantrag aus allen

rechtlichen Gründen – unter anderem auch auf begründeten Verdacht der Rechtsbeugung, Amtsmissbrauch, Nötigung 7) Antrag auf Akteneinsicht 8) Antrag auf Erlass evtl. Säumniszuschläge 9) Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand 10) Kostenerstattung aus Amtspflichtverletzung

Gründe vorab: 1) Formfehler - müssen wir erst Akteneinsicht nehmen, einige sind aber bereits klar erkennbar. 2) Nichtbeachtung von Guthaben 3) Nichtbeachtung das die BAO für korrekte Bedienstete ist. Unkorrekte Bedienstete können nicht mit der BAO arbeiten – genaueres nach Akteneinsicht – in unserer Buchhaltung sind die Vorgänge nicht nachvollziehbar. Es besteht der begründet Verdacht, dass hier unkorrekte Bedienstete Geschwindigkeitsüberschreitende fehlerhafte Feststellungen vorgenommen und vorsätzlich ? versäumen günstige Umstände rechtswidrig nach BAO nicht beachteten. Weitere Begründung nach Akteneinsicht. 4) Die Begründung unserer Vertretung nicht beachten. 5) Die Selbststreckung einer Liebhaberei, verweisen wir unter anderem auf unser Schreiben AZ 020/6051-4 auf Seite 3, müssen aber erst Akteneinsicht nehmen. 6) Wir verweisen auch auf die mündliche Befragung und die von ihnen gefertigte Befragungsunterlagen des Unterzeichners. Müssen wir bei ihnen auch erst Akten einsehen. Teilen Sie uns an obige Adresse mit, wo wir die Akten einschließlich aller Handzettel und Notizen vollständig einsehen können und welche Öffnungszeiten Sie haben. Sie wollen auch eventuelle Terminierungen beachten, da der Unterzeichner sehr häufig im Ausland ist. Eine Terminierung unter einem Monat als mindestens sehr Unhöflich notiert wird. Bei Feiertagen und in der Urlaubszeit ist eine entsprechende Verlängerung selbstverständlich. Auch hier ist dieses S. G. Amt äußerst renovierungsbedürftig. Es gilt auch als vereinbart, dass erst die Terminierung mit dem Datum gilt, während diese bei uns eintrifft. Unser Vertreter hat von uns keinen Auftrag, Termine die uns betreffen anzunehmen und weiterzuleiten. Das gilt für alle Außentermine alle Fristsetzungen, Einhaltung der Rechtsmittelerledigungen. Falls Sie auch immer aus was für Gründen feststellen, nicht weiter zu kommen, haben sie uns und unsere Rechtsvertretung (mindestens uns) davon zu verständigen. Es besteht hier der begründete Verdacht, dass das Wort unbegründet eine rechtswidrige Dauereinrichtung ist, ohne korrekt nach der gesamten BAO zu ermitteln. Den Eingang unseres Rechtsmittels wollen Sie uns bestätigen"

Mit Schreiben vom 28. August 2000 langte eine weitere Berufung ein und wurde ausgeführt:

"Gegen die anliegenden Bescheide insgesamt zehn Blätter (Anmerkung der Referentin Blatt.1: Buchungsmitteilung, Blatt 2: Gewerbesteuer 1990, Blatt 3: Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatzsteuer 1990 und Umsatzsteuer 1990, Blatt 4: Körperschaftsteuer 1990 und Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Körperschaftsteuer 1990, Blatt 5: Gewerbesteuer 1991, Blatt 6: Wiederaufnahme Umsatzsteuer und Umsatzsteuer 1991, Blatt 7: Wiederaufnahme Körperschaftsteuer und Körperschaftsteuer 1991, Blatt 8: Gewerbesteuer

1992, Blatt 9: Wiederaufnahme Umsatzsteuer 1992 und Umsatzsteuer 1992, Blatt 10: Abgabe von alkoholischen Getränken für das Jahr 1992, Wiederaufnahme Körperschaftsteuer 1992 und Körperschaftsteuer 1992) stellen wir hiermit 1) erheben wir hiermit das entsprechende Rechtsmittel Widerspruch – Einspruch oder was auch immer. Ihre Angabe Rechtsmittelbelehrung siehe umseitig Punkt 1a ist leer da steht nichts – auf allen neuen Blättern 2) Antrag auf Aussetzung der Vollziehung bis zur rechtsgültigen Entscheidung 3) Dienstaufsichtsbeschwerde 4) Antrag auf ein Disziplinarverfahren 5) Antrag auf Akteneinsicht 6) Antrag auf Erlass der Säumniszuschläge 7) Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand 8) Kostenerstattung aus Amtspflichtverletzung. Gründe vorab: 1) Formfehler – müssen wir erst Akteneinsicht nehmen 2) Nichtbeachtung von Gutachten 3) Nichtbeachtung, dass die BAO für korrekte Bedienstete ist. Unkorrekte Bedienstete können nicht mit der BAO arbeiten – genauerer nach Akteneinsicht – in unserer Buchhaltung sind die Vorgänge nicht nachvollziehbar. Es besteht der begründete Verdacht, dass hier unkorrekte Bedienstete Geschwindigkeitsüberschreitende fehlerhafte Feststellungen vorgenommen und vorsätzlich versäumen günstige Umstände rechtswidrig nach BAO nicht beachteten. Weitere Begründung nach Akteneinsicht. 4) Die Begründung unserer Vertretung nicht beachten. Teilen Sie uns an obige Adresse mit, wo wir die Akten einschließlich aller Handzettel und Notizen vollständig einsehen können und welche Öffnungszeiten Sie haben. Sie wollen auch eventuelle Terminierungen betrachten, da der Unterzeichner sehr häufig im Ausland ist eine Terminierung unter einem Monat als mindestens sehr unhöflich notiert wird. Bei Feiertagen und in der Urlaubszeit ist eine entsprechende Verlängerung selbstverständlich. Auch hier ist dieses S.G. Amt äußerst renovierungsbedürftig. Es gilt auch als vereinbart, dass die Terminierung mit dem Datum gilt, wann diese bei uns eintrifft. Unser Vertreter hat von uns keinen Auftrag, Termine die uns betreffen anzunehmen und weiterzuleiten. Das gilt für alle Außentermine, alle Fristsetzungen, Einhaltung der Rechtsmitteleinlegungen. Falls Sie auch immer aus was für Gründen feststellen, nicht weiter zu kommen, haben Sie uns unsere Rechtsvertretung (mindestens uns) davon zu verständigen. Es besteht hier der begründete Verdacht auf das Wort unbegründet eine rechtswidrige Dauereinrichtung ist, ohne korrekt nach der gesamten BAO zu ermitteln. Den Eingang unseres Rechtsmittels wollen Sie uns bestätigen. Falls es sich um Änderung wegen Liebhaberei handelt teilen Sie uns das mit, Sie bekommen dann neueste Urteile dazu, die USt ist auf jeden Fall anzuerkennen. Wir kennen weder eine Niederschrift noch einen Prüfungsbericht. Legen Sie uns diesen vor. "

In der Folge wurde am 29. August 2000 nochmals vom Betriebsprüfer zur Berufung Stellung genommen und wie folgt ausgeführt:

"Mit Prüfungsauftrag vom 7. April 1993 wurde bei der Firma W Gastrobetriebe GmbH in Adr. für die Jahre 1990 und 1991 (am 3. August 1998 auf das Jahr 92) eine Buch- und

Betriebsprüfung gemäß § 147 Abs.1 BAO angeordnet, die am 19 April 1993 begonnen wurde. Da im Zuge der Prüfung auch Beziehungen zu deutschen Unternehmen festgestellt werden konnten, wurde am 20. September 1994 an das Finanzamt Pirna ein Amtshilfeersuchen gestellt. In einem Schreiben vom 11. Juli 1995 teilte das Bundesamt für Finanzen in Bonn mit, dass sich die Beantwortung der gestellten Fragen "auf Grund von Behinderungen durch den Steuerpflichtigen verzögert" und das "mit einer abschließenden Klärung erst nach Abschluss einer regulären Betriebsprüfung gerechnet werden kann". In einem weiteren Schreiben vom 21.12.95 teilte die Oberfinanzdirektion E. mit, dass die Fragen deshalb nicht beantwortet werden konnten, weil sich "die Kontakte zu Herrn H. F. als Geschäftsführer bzw. Inhaber der Firmen nach wie vor ausgesprochen schwierig gestalten". Am 2. September 1997 wurde vom Finanzamt G eine Betriebsprüfung bei der Y. angeordnet, gegen die aber von Herrn F. Klage beim Finanzgericht erhoben wurde, sodass laut Schreiben vom 4.12.97 nicht abzusehen war, wann mit einer Prüfung in Deutschland tatsächlich begonnen werden konnte. Weiters wurde vom Finanzamt G mitgeteilt, dass eine Prüfung den Zeitraum 92 bis 94 umfassen würde und hinsichtlich der Jahre 1989 bis 91 bereits Festsetzungsverjährung eingetreten sei und deshalb eine Ermittlung der im Auskunftsersuchen dargestellten Sachverhalte nicht mehr möglich sei. Eine Beantwortung erfolgte insoweit nicht. Daraufhin wurde die Prüfung im Jahr 1998 in Österreich abgeschlossen. Mit Wirkung vom 31.12.95 wurde die W Gastrobetriebe GmbH mit der C Vermögensverwaltungs- GmbH verschmolzen und diese zum gleichen Zeitpunkt mit der A. Dennoch wurden die Bescheide über die Wiederaufnahme vom 21.8.98 an die Firma C Vermögensverwaltungs- GmbH als Rechtsnachfolger W GmbH zugestellt. (auch die Berufung vom September 98 führt als Bescheidempfänger die Firma C Vermögensverwaltungs- GmbH an). Bedingt durch die unrichtige Firmenbezeichnung wurden die Bescheide im Dezember 1998 erneut zugestellt. Da für diese Zustellung aber der entsprechende Zustellnachweis fehlt, wurden auf Anweisung des Vorstandes diese Bescheide im August 2000 noch einmal zugestellt, ohne allerdings auf der Rückseite die entsprechenden Rechtsmittelbelehrung zu kopieren. Gemäß § 93 Abs.4 BAO wird die Rechtsmittelfrist nicht in Lauf gesetzt, wenn ein Bescheid keine Rechtsmittelbelehrung enthält. Entsprechend dem Erkenntnis des VwGH vom 11.7.1951, 2207/50, kann aber auch bei einer fehlenden Rechtsmittelbelehrung angenommen werden, dass sich die Partei bei gehöriger Sorgfalt über die Möglichkeit einer Berufung klar sein muss. Von diesem Recht hat die Firma A1. mit Berufung vom 27.8.2000 Gebrauch gemacht, sodass der Mangel als behoben betrachtet werden kann.

Die Stellungnahme der Betriebsprüfung wurde mit Schreiben vom 16. November 2000 der Berufungswerberin zur Gegenäußerung übermittelt. Mit 11. Dezember 2000 langte ein Schreiben der Berufungswerberin ein und wurde der Eingang des Schreibens bestätigt. Es wurde ausgeführt:

"Gründe vorab, weitere erhalten Sie a) von unserer Rechtsvertretung Dr.B b) von uns in den ersten 2001 Wochen, da wir derzeit in Deutschland voll im Weihnachtsgeschäft sind. Unter anderem schon mal vorab 1) Vorgang ist von Anfang an nichtig 2) die eingesetzten Zahlen sind unter anderem rechtswidrige renovierungsbedürftige Schätzungen 3) die Begründung in der Bediensteten sind in großen Teilen unwahrer Vortrag 4) der unwahre Vortrag baut unter anderem auf Geistervorstellungen auf und ist auch nach österreichischen und EU-Recht nicht haltbar. 5) bei richtiger staatsrechtlicher Prüfung und nicht derartige Wischiwaschi Prüfungen und Befragungen ohne jede fachliche Substanz unter Missachtung unter anderem des Doppelbesteuerungsabkommens, sind die Schriftsätze Kaffeesatzleserei. Beweise alle Unterlagen, alle Niederschriften der Bediensteten folgen wie oben angekündigt."

Die Berufungen wurden mit 22. November 2000 der Finanzlandesdirektion für Oberösterreich vorgelegt. Die Zuständigkeit zur Erledigung der Berufung ging mit 1.1.2003 auf den Unabhängigen Finanzsenat über.

In der Folge wurde seitens der Referentin ein Mängelbehebungsauftrag hinsichtlich der Berufung gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme der Verfahren Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer 1990 bis 1992, betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Abgabe von alkoholischen Getränken 1992, betreffend Abgabe von alkoholischen Getränken 1992 und betreffend Gewerbesteuer 1990 bis 1992 und ein Vorhalt ausgefertigt.

Im Vorhalt wurde ausgeführt: "1) Zu den mit heutigem Datum ergangenen Bescheiden wird erklärend mitgeteilt: Bei den Bescheiden vom 21.8.1998 war die Zustellung fehlerhaft (falscher Bescheidadressat). Aus diesem Grund gelangten diese Bescheide nie in Rechtsbestand. Die dagegen gerichtete Berufung (von Steuerberater Dr.B ausgefertigt) war daher zurückzuweisen. Nach Erkennen des Fehlers wurden die Bescheide neuerlich (nunmehr richtig) zugestellt, dagegen wurde von Ihnen wiederum Berufung erhoben (von Hrn. H. F. ausgefertigt). Über die erste Berufung hinausgehend, auf die als Begründung verwiesen wurde, wurde jedoch in dieser zweiten Berufung auch gegen die Wiederaufnahmbescheide, den Bescheid über die Abgabe von alkoholischen Getränken und die Gewerbesteuer berufen. Diese Berufungen sind somit von Ihrer Seite noch nicht begründet worden. Die Berufung gegen jene Abgabenarten, die bereits in der Erstberufung angeführt wurden, wird nunmehr inhaltlich bearbeitet und ist weder von der Zurückweisung noch vom Mängelbehebungsauftrag betroffen.

2) Zur Akteneinsicht wird mitgeteilt: Im Schriftsatz vom 28. August 2000 wird Akteneinsicht beantragt. Akteneinsicht in die Akten des Finanzamtes kann während der Parteienverkehrszeiten nach telefonischer Terminvereinbarung am Finanzamt ABC, genommen werden. Auf § 90 BAO wird hingewiesen (liegt in Kopie bei). Es wird darauf hingewiesen, dass

kein Rechtsanspruch auf Übersendung von Ablichtungen aus Akten besteht. Die Akteneinsicht ist somit am Finanzamt vorzunehmen. Sollte sich dieser Antrag auch auf die Akten des Unabhängigen Finanzsenates beziehen, so wird in der Beilage der UFS-Akt zum gegenständlichen Verfahren übermittelt, der (zum heutigen Tag) lediglich aus dem Vorlageformular des Finanzamtes und den von Ihnen eingebrachten Berufungen besteht. Einem allfälligen Antrag auf Akteneinsicht in die Akten des UFS wurde somit bereits entsprochen. Ein Bescheid über die Gewährung der Akteneinsicht ist nicht erforderlich.

- 3) Im Schriftsatz vom 28. August 2000 wird die Übersendung der Niederschrift und des Prüfungsberichtes beantragt. Diesem Antrag wird durch dieses Schreiben entsprochen.
- 4) Ebenso wird die Stellungnahme der Betriebsprüfung zu Ihrer Berufung übermittelt. Bitte nehmen Sie zu den dortigen Ausführungen inhaltlich Stellung. Die Aussagen wurden durch das Schreiben vom 25. April 2002 teilweise relativiert. Bitte nehmen Sie auch zu diesem Schreiben des Finanzamtes Stellung.

- 5) Nach den Angaben in der Berufung liegen unbestritten Kalkulationsdifferenzen vor, sind aber nicht als Vermögensvorteil zugeflossen, sondern in der Person von Frau Silke K. begründet. Nach Angaben der Betriebsprüfung handelt es sich bei Frau K. um die Schwester von Frau F.. Bitte geben Sie daher bekannt, ob Schritte unternommen wurden, einen Ersatzanspruch durchzusetzen."

Sowohl der Vorhalt als die Mängelbehebung blieben unbeantwortet. Hinsichtlich der vom Mängelbehebungsauftrag umfassten Bescheide bzw. Abgaben ergeht daher mit gleichem Datum ein Zurücknahmbescheid.

Über die Berufung wurde erwogen:

- 1) Fehlende Rechtsmittelbelehrung

Gemäß § 93 Abs. 3 lit b) BAO hat ein Bescheid eine Belehrung zu enthalten, ob ein Rechtsmittel zulässig ist, innerhalb welcher Frist und bei welcher Behörde das Rechtsmittel einzubringen ist, ferner, dass das Rechtsmittel begründet werden muss und dass ihm eine aufschiebende Wirkung nicht zukommt.

Gemäß Abs. 4 der zitierten Gesetzesstelle wird die Rechtsmittelfrist nicht in Gang gesetzt, wenn der Bescheid keine Rechtsmittelbelehrung enthält.

Eine fehlende Rechtsmittelbelehrung ist zwar eine Verletzung von Verfahrensvorschriften, steht jedoch der Annahme der Bescheidqualität der Erledigung nicht entgegen (vgl. VwGH 17.8.1998, 97/17/0401).

Die Berufung wurde innerhalb der Rechtsmittelfrist eingebracht, weshalb die fehlende Rechtsmittelbelehrung ohne Auswirkung blieb. Die Bw. ist daher in keinem Recht verletzt.

2) Strittig ist, ob die bei der Bw. unbestrittenweise festgestellten Kalkulationsdifferenzen verdeckte Gewinnausschüttungen darstellen.

Gemäß § 8 Abs. 1 KStG 1988 bleiben bei der Ermittlung des Einkommens Einlagen und Beiträge jeder Art insoweit außer Ansatz, als sie von Personen in ihrer Eigenschaft als Gesellschafter, Mitglieder oder in ähnlicher Eigenschaft geleistet werden.

Gemäß § 8 Abs. 2 KStG 1988 ist es für die Ermittlung des Einkommens ohne Bedeutung, ob das Einkommen im Wege offener oder verdeckter Ausschüttungen verteilt oder entnommen oder in anderer Weise verwendet wird.

Die Zuwendung eines Vorteiles an einen Anteilsinhaber kann auch darin gelegen sein, dass eine dem Anteilsinhaber nahe stehende Person begünstigt wird. Verdeckte Gewinnausschüttungen, die nahen Angehörigen eines Gesellschafters zufließen, sind dem Gesellschafter zuzurechnen, die Überlassung von Vorteilen, die sich aus der Gesellschafterstellung ergeben, an den nahen Angehörigen ist beim Gesellschafter Einkommensverwendung (Hinweis auf Schubert-Pokorny-Schuch-Quantschnigg, Einkommenssteuer Handbuch 2; Tz 20 zu § 27). (VwGH 16.9.1986, 85/14/0163)

Die Zuwendung eines Vermögensvorteils an eine nahe stehende Person ist stets unabhängig davon als verdeckte Ausschüttung zu beurteilen, ob auch der Gesellschafter selbst ein vermögenswertes Interesse an dieser Zuwendung hat (BFH 25.5.2004, VIII R 4/01).

Silke K. ist die Schwester von Frau R F. und die Schwägerin von H. F.. Sie ist daher nach Ansicht der Referentin jedenfalls eine nahe stehende Person im Sinne der obigen Ausführungen. Sie war laut Berufungsschrift als Gastwirtin im Angestelltenverhältnis tätig, sie hat den Einkauf getätigt, die Gäste bewirtet und allein über die Losung verfügt. Laut Berufungsschrift wurde im Herbst 1992 das Dienstverhältnis beendet, nachdem das Fehlen von Geldern offensichtlich war. Ein Zivilprozess sei unterlassen worden, da er aufgrund der Beweislage und der Uneinbringlichkeit sinnlos erschien.

Im Verzicht auf den Rückforderungsanspruch liegt normalerweise eine verdeckte Ausschüttung. Eine andere Betrachtungsweise würde nur dann gelten, wenn der Verzicht z.B. wegen hohem Prozessrisikos fremdüblich ist. Im Vorhalt der Referentin wurde die Bw. befragt, ob Schritte zur Durchsetzung eines Rückzahlungsanspruches gesetzt wurden. Diese Frage wurde nicht beantwortet. Nach Ansicht der Referentin ist ein Zivilprozess das letzte Mittel, um solche Ansprüche durchzusetzen. Es wurden keine Anhaltspunkte dafür gefunden, dass dieser Rückforderungsanspruch jemals auch nur schriftlich oder mündlich gegenüber

Frau Silke K. geltend gemacht wurde. Bei einem Dritten hätte man vermutlich nicht so einfach auf den Anspruch verzichtet. Es würden sich bei einem Dritten schriftliche Unterlagen finden, dass der Anspruch geltend gemacht wurde. Es erfolgte in der Berufung auch keine nähere Darstellung, weshalb die Forderung uneinbringlich sein sollte und wie die Beweislage beschaffen war. Bei einem Dritten wäre auch nicht ohne weiteres wegen der Uneinbringlichkeit auf eine Klage verzichtet worden, eventuell hätte man sogar ein Strafverfahren angestrengt. Zudem hätte man zunächst die finanzielle Situation der Schuldnerin genau geprüft. Dafür finden sich ebenfalls keine Hinweise. Nach Ansicht der Referentin wurde die Rückforderung daher aufgrund des familiären Naheverhältnisses unterlassen. Es liegt daher eine verdeckte Ausschüttung vor.

3) Mietaufwand Gasthaus/Vorsteuerabzug/verdeckte Ausschüttung

Strittig ist, ob die bezahlte Miete fremdüblich ist oder ob sie (bzw. Teile davon) eine verdeckte Gewinnausschüttung darstellt bzw. ob diesbezüglich ein Vorsteuerabzug zulässig ist.

Gemäß § 8 Abs. 1 KStG 1988 bleiben bei der Ermittlung des Einkommens Einlagen und Beiträge jeder Art insoweit außer Ansatz, als sie von Personen in ihrer Eigenschaft als Gesellschafter, Mitglieder oder in ähnlicher Eigenschaft geleistet werden.

Gemäß § 8 Abs. 2 KStG 1988 ist es für die Ermittlung des Einkommens ohne Bedeutung, ob das Einkommen im Wege offener oder verdeckter Ausschüttungen verteilt oder entnommen oder in anderer Weise verwendet wird.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind verdeckte Ausschüttungen u.a. Vermögensminderungen einer Kapitalgesellschaft, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst sind, sich auf die Höhe des Einkommens auswirken und in keinem Zusammenhang mit einer offenen Ausschüttung stehen. Verdeckte Ausschüttungen sind somit alle außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung gelegenen Zuwendungen einer Körperschaft an den Anteilsinhaber, die das Einkommen der Körperschaft zu Unrecht vermindern und ihre Wurzel in der Anteilsinhaberschaft haben. Nur Aufwendungen und Erträge, die durch den Betrieb veranlasst sind, dürfen das Einkommen der Körperschaft beeinflussen. Verdeckte Ausschüttungen sind aber nicht durch den Betrieb veranlasst, sondern durch das Gesellschaftsverhältnis. Vorteile, die eine Gesellschaft ihren Gesellschaftern zuwendet, die aber anderen Personen nicht oder nicht unter den gleichen günstigen Bedingungen zugestehen würde, sind durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst (vgl. VwGH 27. Mai 1999, 97/15/0067).

Aufgrund des Trennungsprinzips sind schuldrechtliche Beziehungen zwischen den steuerlich selbständigen Körperschaften und ihren Gesellschaftern steuerlich prinzipiell anzuerkennen (vgl. VwGH 23.10.1997, 94/15/0160).

Entscheidendes Merkmal einer verdeckten Ausschüttung 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 wird anhand eines Fremdvergleiches ermittelt, wobei Verträge zwischen Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern an jenen Kriterien gemessen werden, die für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen entwickelt wurden.

Bei Verträgen zwischen nahen Angehörigen fehlt es in der Regel an dem zwischen Fremden bestehenden Interessensgegensatz, der aus dem Bestreben der Vorteilsmaximierung jedes Vertragspartners resultiert (vgl. VwGH vom 29.10.1985, 85/14/0087). Im Hinblick auf den idR fehlenden Interessensgegensatz müssen eindeutige und objektive tragfähige Vereinbarungen vorliegen, die eine klare Abgrenzung zwischen der steuerlich beachtlichen Sphäre der Einkommenserzielung und der steuerlich unbeachtlichen Sphäre der Einkommensverwendung zulassen.

Die Vereinbarung muss demnach nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen werden.

Der Mietvertrag wurde nicht schriftlich abgeschlossen. Es wurden S 60.000,-- an Miete bezahlt. Ab 1993 wurde das Objekt fremdvermietet, es konnte lediglich eine Miete in Höhe von S 20.000,-- erzielt werden. Die Miete wurde nicht bar bezahlt, sondern auf Konten gegenverrechnet.

Der Abschluss eines Bestandvertrages (zivilrechtlich) bedarf nicht der Schriftform (VwGH 16.4.1991, 90/14/0043), liegt jedoch kein schriftlicher Bestandvertrag vor, so müssen die wesentlichen Vertragsbestandteile (z.B. Bestandgegenstand, zeitlicher Geltungsbereich, Mietzinshöhe, Wertsicherungsklauseln, Schicksal von Mieterinvestitionen, Instandhaltungspflichten, Tragung der Betriebskosten) mit genügender Deutlichkeit fixiert sein, wobei diesen Kriterien Bedeutung im Rahmen der Beweiswürdigung zukommt (VwGH 8.9.1992, 87/14/0186).

Nach dem Gesamtbild der Verhältnisse stellt die gegenständliche Vermietung kein fremdübliches Mietverhältnis dar. Dies deswegen, weil die Bw. mit einem Fremden Dritten sicher einen schriftlichen Mietvertrag abgeschlossen hätte, um die Rechte und Pflichten, die sich aus dem Mietvertrag ergeben zu fixieren (z.B. Wertsicherungsklauseln, Schicksal von Mieterinvestitionen usw.). Einem Fremden hätte die Bw. keine Miete bezahlt, die dem Dreifachen der für gleiche Objekte in der Umgebung erzielbaren Miete entspricht. Einem Fremden hätte die Bw. die Miete auch bar oder per Banküberweisung tatsächlich überweisen

müssen, die Zahlungsmodalitäten sind im gegenständlichen Fall ebenfalls nicht fremdüblich und auch nicht vertraglich fixiert. Über allfällige weitere Bestandteile des Mietvertrages gibt es keine Hinweise.

Der überhöhte Anteil der Miete stellt daher eine verdeckte Ausschüttung dar.

Nicht als für das Unternehmen ausgeführt gelten nach §12 Abs. 2 Z. 3 lit. a) UStG 1972 in der im Berufungszeitraum geltenden Fassung Lieferungen und sonstige Leistungen, deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben im Sinne der §§ 8 Abs. 2 und 12 Abs. 1 Z. 1 bis 5 des KStG 1988 sind.

Ob § 12 Abs. 2 Z 2 auch auf Fälle anwendbar ist, in denen eine Körperschaft überhöhte Entgelte für Leistungen eines Gesellschafters entrichtet ist strittig. Von der Betriebsprüfung wurde die Ansicht vertreten, dass die verdeckte Gewinnausschüttung überwiegt und daher ein Vorsteuerabzug zur Gänze nicht möglich ist. (vgl. Schreiben vom 22.2.1999, wonach in den Bescheiden die Vorsteuerkürzung bisher jedoch nur vom übersteigenden Teil geltend gemacht worden sei)

Nach Ruppe (Umsatzsteuergesetz-Kommentar, RZ 123 zu § 12) kann bei überhöhten Zahlungen der Gesellschaft für Gesellschafterleistungen als Entgelt im umsatzsteuerlichen Sinn nur jener Betrag angesehen werden, der für die Leistung selbst entrichtet wird, nicht hingegen der, der causa societatis geleistet wird.

Dieser Ansicht schließt sich die Referentin an, sodass die teilweise Vorsteuerkürzung wie in den Bescheiden vorgenommen richtig ist.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 10. Juli 2006