



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Garantie WTH GmbH, 3002 Purkersdorf, Bahnhofstr. 18, vom 23. Oktober 1997 gegen die Bescheide des Finanzamtes Eisenstadt vom 19. September 1997 über die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Umsatzsteuer 1993 – 1995, Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Körperschaftsteuer 1993 – 1995, Umsatzsteuer 1993 – 1995 und Körperschaftsteuer 1993 – 1995 entschieden:

1. Der Berufung gegen die Bescheide über die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Umsatzsteuer 1993 – 1995 wird Folge gegeben.

Die Bescheide über die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Umsatzsteuer 1993 – 1995 werden aufgehoben.

Die Bescheide betreffend Umsatzsteuer 1993 vom 19. September 1997 und Umsatzsteuer 1994 vom 19. September 1997 treten mit dieser Berufungsentscheidung außer Kraft.

Der Bescheid betreffend Umsatzsteuer 1995 vom 19. September 1997 in der berichtigten Fassung vom 3. Dezember 1999 tritt mit dieser Berufungsentscheidung außer Kraft.

2. Der Berufung gegen die Bescheide über die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Körperschaftsteuer 1993 – 1995 wird Folge gegeben.

Die Bescheide über die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Körperschaftsteuer 1993 – 1995 werden aufgehoben.

Die Bescheide betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 1993 – 1995 vom 19. September 1997 treten mit dieser Berufungsentscheidung außer Kraft.

3. Die Berufung gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer 1993 vom 19. September 1997, Umsatzsteuer 1994 vom 19. September 1997, Umsatzsteuer 1995 vom

19. September 1997 in der berichtigten Fassung vom 3. Dezember 1999, Körperschaftsteuer 1993 vom 19. September 1997, Körperschaftsteuer 1994 vom 19. September 1997 und Körperschaftsteuer 1995 vom 19. September 1997 wird als unzulässig zurückgewiesen.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung (GmbH); ihre Unternehmensgegenstände sind die Sand- und Schottergewinnung und die Verpachtung von Badeparzellen.

Für die Jahre 1993 bis 1995 hat das Finanzamt folgende Umsatz- und Körperschaftsteuer-Erstbescheide erlassen:

Bescheide betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer 1993 vom 7. Februar 1995, Bescheide betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer 1994 vom 5. Juli 1996 und Bescheide betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer 1995 vom 6. Dezember 1996.

In den Jahren 1993 – 1995 sind an der Bw. beteiligt (Tz 11 des Betriebsprüfungsberichtes): HF (25% der Geschäftsanteile; Geschäftsführerin der Bw.), HH (25% der Geschäftsanteile), FH (26% der Geschäftsanteile), CF (12% der Geschäftsanteile) und BF (12% der Geschäftsanteile).

Streitpunkte in diesem Berufungsverfahren sind die nach der Betriebsprüfung erfolgte Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer 1993 – 1995 (Berufungsentscheidung, Pkt. 1.), die Richtigkeit der Feststellungen der Betriebsprüfung über die Höhe des Pachtschillings für die von den Gesellschaftern an die Bw. verpachteten Grundstücke (Berufungsentscheidung, Pkt. 2.) und die Richtigkeit der Feststellungen der Betriebsprüfung über die fehlende Valorisierung des Nutzwertes der firmeneigenen Badeparzelle (Berufungsentscheidung, Pkt. 3.).

1. Wiederaufnahme der Verfahren:

1.1. Veranlagungsverfahren:

Die Wiederaufnahme der Verfahren hat das Finanzamt mit Prüfungsfeststellungen begründet, die in der Niederschrift über die Schlussbesprechung und im Betriebsprüfungsbericht dokumentiert worden sind.

Niederschrift/Schlussbesprechung vom 23. Mai 1997:

Lt. 31 des Betriebsprüfungsberichtes ist eine Niederschrift über die Schlussbesprechung verfasst und unterfertigt worden. Diese Niederschrift befindet sich nicht in den Veranlagungskästen.

Die Überschrift auf den Seiten 45 - 47 des Arbeitsbogens lautet "Schlußb."; diese Seiten enthalten Notizen bzw. Feststellungen über folgende Themenbereiche:

Pkt. 1, Seite 45:

fehlende Pachterlöse lt. Vorhalt, die "geklärt" sein sollen;

Pkt. 2, Seite 45:

die Höhe der Pachtschillinge der Gesellschafter;

Pkt. 3, Seite 45:

die Feststellungen, dass keine Seegrundstücke verpachtet worden seien und dass keine Schlammdeponierung bis dato auf den Plätzen ersichtlich sei;

die Höhe der Pachtzinse von Vergleichsgrundstücken;

die Feststellung, dass der einen vergleichbaren Pachtschilling übersteigende jährliche Betrag als verdeckte Ausschüttung besteuert werde;

Pkt. 4, Seite 45:

dass der Nutzungswert der firmeneigenen, von einer Gesellschafterin der Bw. privat genutzten, Badeparzelle seit 1982 unverändert geblieben sei;

Pkt. 5, Seite 45:

den KESt-Satz für die verdeckte Ausschüttung;

Pkt. 1, Seite 46:

fehlende Pachterlöse lt. Vorhalt, die "geklärt" sein sollen;

Pkt. 2, Seite 46:

die Höhe der Pachtschillinge der Gesellschafter;

Pkt. 3, Seite 46:

die Feststellungen, Seegrundstücke seien nicht verpachtet worden, eine Schlammdeponierung sei bis dato auf den Plätzen nicht ersichtlich und die Anmerkung:

"It. Pachtverträgen vom 8. Juni 1988 wurden die Grundstücke an die GmbH ausschließlich zur Errichtung von Pkw-Parkplätzen (Asphaltierung etc) verpachtet. Jede sonstige Nutzung bedarf der ausdrücklichen schriftlichen Zustimmung der Verpächter. Bei Retournierung der 'Baugrundstücke' an die Verpächter ist auf Verlangen der Originalzustand wieder herzustellen. So mit wurde über 9 Jahre ein weit überhöhter Preis für ein nicht genutztes Grundstück bezahlt."

Auf diese Anmerkung folgen Feststellungen über die Höhe der Pachtzinse von Vergleichsgrundstücken und folgende Anmerkung über die Vergleichsgrundstücke Abstellplätze:

"Im Jahr 1993 wurden vom geprüften Unternehmen an Pachterlösen für Abstellplätze lt. Konto 821 insgesamt S 29.893,00 an Erlösen erzielt.

In Bezug auf die verpachteten Abstellflächen ergibt dies einen m² Preis von S 12,- + USt.

Da die in Frage stehenden Grundstücke ausschließlich zur Nutzung als Parkplatz bestimmt waren, kann auch nur der wieder erzielbare Pachterlös als Aufwand akzeptiert werden.

Der Differenzbetrag liegt nach Ansicht der Bp in der Gesellschaftereigenschaft der Verpächter begründet und wird daher als VA zugerechnet".

Auf diese Anmerkung folgt die rechnerische Darstellung dieser Differenz und die Anmerkung:

"In den letzten 9 Jahren wurde somit ein Betrag iHv jährlich ca. S 120.000,00 jährlich, in Summe also ca S 1.080.000,00 netto, zuviel an Pacht gezahlt.

Abgesehen davon würde es jedem unternehmerischen Denken widersprechen, wenn über einen derart langen Zeitraum jährlich S 135.000,00 Pacht bezahlt würde, ohne dass auch nur die geringste betriebliche Nutzung erfolgt ist".

Pkt. 4, Seite 46:

Dass der Nutzungswert der firmeneigenen, von einer Gesellschafterin der Bw. privat genutzten, Badeparzelle seit 1982 unverändert geblieben sei; lt. Betriebsprüfer könne der Argumentation – die Gesellschafterin habe die Badeparzelle wegen ihres hohen Alters nur wenig nutzen können – nicht gefolgt werden, da der Steuerberater der Bw. die Erklärungen erstellt habe ohne auf diesen Punkt vorweg einzugehen und dieses Argument in der Vorbesprechung ohne Rücksprache mit der Geschäftsführerin als 'richtige Behandlung dieses Punktes' plötzlich vorgebracht habe (Betriebsprüfer: "Seine Idee").

Pkt. 5, Seite 47, enthält den KESt-Satz für die verdeckte Ausschüttung.

Pkt. 6, Seite 47 lautet: "Die USt-Nachforderungen werden in den einzelnen Schlussbilanzen passiviert".

Pkt. 7, Seite 47 ist durchgestrichen worden.

Betriebsprüfungsbericht (Bp-Bericht) vom 26. Mai 1997:

Die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Umsatzsteuer 1993 – 1995 soll wegen der Feststellungen in den Textziffern (Tz) 15 – 19 des Bp-Berichtes erforderlich gewesen sein; die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Körperschaftsteuer 1993 – 1995 wegen der Feststellungen in den Tz 20 – 25.

In den Tz 15 – 25 des Bp-Berichtes sind folgende Feststellungen getroffen worden:

Tz 15 a (Vereinbarte Entgelte – Verdeckte Ausschüttung – Pachtschilling) lautet:

"Mit Pachtverträgen vom 8.6.1988 wurden die Grundstücke x und xx KG ... von den Eheg.H. und HF gepachtet. Als Pachtschilling wurden für das Grundstück x im Ausmaß von 591 m² S 70.000,00 und für das Grundstück xx im Ausmaß von 537 m² S 65.000,00 vereinbart. Damit wurde seit 1988 bis heute unverändert ein m²-Preis in Höhe von S 118,44 für das Grundstück x und von S 121,04 für das Grundstück xx bezahlt.

Unter Berücksichtigung der Tatsache, dass für Abstellplätze, die von der GmbH verpachtet werden, im Jahr 1993 ein Durchschnittsquadratmeterpreis von nur S 12,00 erzielt werden konnte, liegt auf der Hand, dass der Grund für die überhöhten Pachtzahlungen für diese beiden Grundstücke in der Tatsache liegt, dass deren Eigentümer Gesellschafter der GmbH sind. Nach Ansicht der Bp kann den beiden, von den Gesellschaftern gepachteten Grundstücken nur der erzielbare Pachterlös für Abstellplätze gegenübergestellt werden, da auf Grund der vertraglichen Vereinbarungen nur eine derartige Nutzung in Frage kommt.

Vom bevollmächtigten Vertreter wurde als Begründung dafür, dass diese beiden Grundstücke gepachtet wurden, Probleme mit der Landesregierung angeführt, die die Errichtung von Parkplätzen zwingend vorsah.

Wie vom bevollmächtigten Vertreter des geprüften Unternehmens weiter ausgeführt wurde, wurde der für die beiden vorgenannten Grundstücke bezahlte Pachtschilling im Hinblick darauf festgesetzt, welcher Erlös für befestigte Parkplätze erzielbar sein würde. Es war jedoch nicht möglich, im Zuge der Bp eine rechnerische Ermittlung dieser Beträge vorzulegen.

Nachdem die Errichtung dieser Parkplätze lt. Auskunft des bevollmächtigten Vertreters mit derartigen Auflagen verbunden gewesen wäre, dass sie wirtschaftlich nicht mehr vertretbar war, wurden die Pachtverträge seitens des geprüften Unternehmens nicht aufgekündigt, sondern mit der Begründung einer eventuellen zukünftig erforderlichen Schlammdponierung auf diesen beiden Grundstücken, weitergeführt.

Nachdem die Verwendung beider Grundstücke für diesen Zweck auf Basis der vorliegenden Pachtverträge gar nicht möglich wäre (Zustimmung nur für Parkplatzerrichtung), und weiters die wirtschaftlichen Voraussetzungen für den vereinbarten Pachtschilling nicht mehr vorlagen, lag nach Ansicht der Bp kein Grund mehr vor, der im Fremdvergleich die im Prüfungszeitraum fortwährende Errichtung eines überhöhten Pachtschillings rechtfertigen würde.

Nach Ansicht der Bp liegt somit die Begründung für den im Prüfungszeitraum weiterbezahlten Pachtschilling in der Tatsache, dass die Verpächter der beiden Grundstücke Gesellschafter des geprüften Unternehmens sind.

Der Differenzbetrag zu den erzielbaren Pachterlösen wird daher vom Prüfer als verdeckte Ausschüttung behandelt (Tz 23), und den vereinbarten Entgelten zugerechnet."

Die verdeckte Ausschüttung beträgt S 121.400,00 p.a.; sie ist nach der Formel: Grundstücksfläche in m² multipliziert mit dem Pachtschilling lt. Vergleichsgrundstücken (= S 12,00 pro m²)

addiert mit dem Aufwand lt. Buchhaltung berechnet worden und ist mit 20% Umsatzsteuer zu besteuern.

Tz 15 b (Vereinbarte Entgelte – Verdeckte Ausschüttung – Nutzwert Badeparzelle) lautet:

"Im Zuge der Vor-Bp wurde für die Jahre 1980-1982 als Nutzungswert für die private Nutzung der firmeneigenen Badeparzelle durch die Geschäftsführerin in Betrag in Höhe von S 10.000,00 jährlich als Eigenverbrauch versteuert.

In Anlehnung an die Vertragsgestaltung (Fremdvergleich) wäre im Hinblick auf die vereinbarte Wertsicherung der Pachtschillinge, die als Vergleichsbasis für diesen Betrag gedient haben, eine entsprechende Korrektur des Nutzungswertes auf Basis der S 10.000,00 im Jahr 1982 für den Prüfungszeitraum durchzuführen.

Auf Basis des VPI 1966, der in den 1982 gültigen Verträgen als Berechnungsgrundlage diente, wurde von der Bp für den Prüfungszeitraum folgender Betrag als Nutzungswert für die firmeneigene Badeparzelle errechnet:

VPI 1966:	1966 = 100		Wert 1982 =	10.000,00
	Damit = durchschnittlich 82	238,1		
	6/93 = als Durchschnitt	332	daher 1993 =	13.943,72

Der Nutzungswert der firmeneigenen Badeparzelle wird daher vom Prüfer um jährlich S 3.900,00 netto erhöht. Dieser Betrag ist als verdeckte Ausschüttung den vereinbarten Entgelten der einzelnen Prüfungsjahre zuzurechnen und mit 10% zu versteuern."

Tz 15 c (Vereinbarte Entgelte – Gesamtbetrag der Entgelte) lautet:

"Infolge der vorstehend dargestellten Entgeltzurechnungen ergibt sich folgender Gesamtbetrag der Entgelte in den einzelnen Prüfungsjahren:

	1993	1994	1995
Gesamtbetrag der Entgelte lt. Vlg.	1.439.013,34	1.505.567,00	1.540.748,55
+ VA Pachtschilling	121.400,00	121.400,00	121.400,00
+ VA Nutzungswert Badeparzelle	3.900,00	3.900,00	3.900,00
Gesamtbetrag der Entgelte lt. Bp	1.564.313,34	1.630.867,00	1.666.048,55"

Tz 16 des Bp-Berichtes enthält die Darstellung der mit 10% und 20% zu versteuernden Entgelte.

Die Tz 17 – 19 des Bp-Berichtes enthalten die Bemessungsgrundlagen, die Umsatzsteuer für die Jahre 1993 – 1995 und die Mehrergebnisse gegenüber der bisher festgesetzten Umsatzsteuer (d.s. S 24.670,00 p.a.).

Tz 20 (Gewinnermittlung – Forderungen an die Gesellschafter) lautet:

"Die lt. Tz. ... den Gesellschaftern ... vorgeschriebene Kapitalertragsteuer ist von diesen zu tragen, und muss ihnen von der GmbH erst mittels Umlaufbeschluss vorgeschrieben werden.

Bis dahin ist die Nachforderung an Kapitalertragsteuer als Forderung an die einzelnen Gesellschafter in die Schlussbilanz des jeweiligen Prüfungsjahres einzustellen.

... sie beträgt S 37.493,00 (1993), S 70.486,00 (1994) und S 103.479,00 (1995)."

Tz 21 (Gewinnermittlung – Bilanzansatz Mehrsteuern lt. Bp) lautet:

"Die Nachforderungen an Umsatz-, Körperschaft- und Kapitalertragsteuern lt. Bp wurden von der Bp zu den einzelnen Bilanzstichtagen passiviert.

Bilanzansatz:	31.12.1993	31.12.1994	31.12.1995
Umsatzsteuer (Tz. 17-19)	24.670,00	49.340,00	74.010,00
Körperschaftsteuer (Tz. 25)	36.870,00	60.086,00	68.444,00
Kapitalertragsteuer (Tz. 28)	37.493,00	70.486,00	103.479,00
Gesamtbetrag	99.033,00	179.912,00	245.933,00"

Tz 22 des Bp-Berichtes enthält die Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich; in dieser Tz wird auf Tz 20 – Forderungen an die Gesellschafter – verwiesen.

Tz 23 (Körperschaftsteuer – Verdeckte Ausschüttungen – Pachtschilling) lautet:

"Wie bereits in Tz. 15a ausführlich dargestellt wurde, lag nach Ansicht der Bp die Begründung für die überhöhten Pachtzahlungen an Frau HF für das Grundstück xx bzw. an die Ehegatten FH und HH für das Grundstück x in der Tatsache begründet, dass beide Verpächter gleichzeitig Mitgesellschafter des geprüften Unternehmens sind.

Somit war von der Bp der überhöhte Pachtzins lt. der in Tz. 15a dargestellten rechnerischen Ermittlung mit folgenden Jahresbeträgen als verdeckte Ausschüttung zu behandeln:

	Eheg.H.	HF
Differenz Pachtschilling	62.900,00	58.500,00
+ USt	12.580,00	11.700,00
VA – Pachtschillinga	75.480,00	70.200,00

Der, den Eheg.H. zuzurechnende, Betrag für verdeckte Ausschüttungen ist im Verhältnis ihrer Beteiligung diesen zuzurechnen:

	Beteiligung	Daher Anteil an den VA:	
FH	130.000,00	51%	38.495,00
HH	125.000,00	49%	36.985,00

Tz 23 (Körperschaftsteuer – Verdeckte Ausschüttungen – Nutzwert Badeparzelle) lautet:

"In Tz. 15b wurde ebenfalls die Ermittlung der verdeckten Ausschüttung des nicht angepassten Nutzungswertes der firmeneigenen Badeparzelle für die Geschäftsführerin des geprüften Unternehmens dargestellt.

Der Argumentation des bevollmächtigten Vertreters des geprüften Unternehmens, dass Frau HF (Geschäftsführerin) die Badeparzelle mittlerweile gar nicht mehr nutzt, konnte Seitens der Bp nicht gefolgt werden, da dieser die jährlichen Erklärungen verfasst hat, ohne eine entsprechende Korrektur nach unten vorzunehmen.

Weiters wurde diese Begründung vorgebracht, ohne dass Rücksprache mit der Geschäftsführerin über diesen Punkt erfolgt ist, sodass nach Ansicht der Bp berechtigte Zweifel am Wahrheitsgehalt dieser Aussage vorliegen.

Frau HF war daher für die nicht erfolgte Anpassung des Nutzungswertes der Badeparzelle der in Tz. 15b rechnerisch ermittelte Betrag als verdeckte Ausschüttung zuzurechnen.

<i>Differenz des Nutzungswertes - jährlich</i>	<i>3.900,00</i>
<i>+ USt</i>	<i>390,00</i>
<i>VA – Nutzungswert der Badeparzelle</i>	<i>4.290,00</i>

Tz 23 (Körperschaftsteuer – Verdeckte Ausschüttungen – Summe der verdeckten Ausschüttungen) enthält den Gesamtbetrag der verdeckten Ausschüttungen (S 149.970,00 p.a.) und dessen Aufteilung auf die Gesellschafter der GmbH.

Die Tz 24 und 25 des Bp-Berichtes enthalten die Berechnung des Einkommens und der Körperschaftsteuer. Gegenüber der bisher festgesetzten Körperschaftsteuer ergeben sich folgende Mehrbeträge: S 37.590 (1993), S 23.216,00 (1994) und S 8.358,00 (1995).

1.2. Berufungsverfahren:

Berufungsvorbringen:

In der Berufung (23. Oktober 1997) hat die Bw. vorgebracht, dass keine neuen Tatsachen hervor gekommen seien. Die Wiederaufnahme sei auf zwei Tatbestände gestützt worden und zwar die Höhe des Pachtschillings (lt. Bp. seien die Pachtzinse überhöht) und die Valorisierung des Nutzungswertes für die firmeneigene Badeparzelle. Pachtschilling und Nutzwert der Badeparzelle seien aus den Pachtverträgen und den eingereichten Bilanzen seit 14. Mai 1990 bekannt gewesen.

Dem Berufungsvorbringen hat der Betriebsprüfer in 2 Stellungnahmen widersprochen; die Bw. hat 2 Gegenäußerungen eingebracht.

Stellungnahme 1 des Betriebsprüfers:

In seiner 1. Stellungnahme hat der Betriebsprüfer ausgeführt:

„Bei dieser Argumentation wird vom Bw. jedoch völlig übersehen, dass im Jahre 1990 der Finanzbehörde lediglich die Pachtverträge für die obgenannten Grundstücke, jedoch keine weiteren Pachtverträge vorgelegt worden sind, aus denen - zum Zwecke einer vergleichenden Bewertung - der allgemein erzielte Pachtschilling für Badeparzellen bzw. Abstellplätze ersichtlich gewesen wäre.“

Das krasse Missverhältnis zwischen bezahlten Pachtschilling für gepachtete Grundstücke einerseits sowie erzielten Pachterlösen für verpachtete Grundstücke andererseits war dem Finanzamt demzufolge nicht bekannt gewesen und ist erst im Zuge der Bp festgestellt worden. Weiters wurde erst im Zuge der BP festgestellt, dass die in den beiden angesprochenen Verträgen vereinbarten Parkplätze nicht errichtet worden sind und die Pachtzinse somit für zwei Grundstücke bezahlt wurden, deren betriebliche Nutzung nicht in der beabsichtigten Form, sowie nicht im beabsichtigten Ausmaß erfolgte.“

Die Voraussetzungen des § 303 Abs. 4 BAO, wonach Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen müssen, die im laufenden Verfahren nicht geltend gemacht worden sind und deren Kenntnis allein oder mit dem Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätten, liegen damit nach Ansicht der Bp sehr wohl vor.“

Gegenäußerung 1 der Bw.:

In ihrer Gegenäußerung hat die Bw. ausgeführt:

Die von der Bp in ihrer Stellungnahme geäußerte Rechtsansicht - da keine weiteren Pachtverträge zum Zwecke einer vergleichenden Bewertung vorgelegt worden seien, seien neue Tatsachen hervorgekommen - sei in zweifacher Hinsicht falsch:

Erstens seien die Verträge über die Verpachtung von Badeparzellen bereits anlässlich der Vorbetriebsprüfung vorgelegt worden und zweitens sollen sich diese Verträge auf völlig andere Sachverhalte beziehen. Es sei nämlich ein Fremdvergleich dahingehend anzustellen, ob die Bw. auch Nichtgesellschaftern einen gleich hohen Pachtschilling bezahlen würden. Für diesen Vergleich sei der Erlös, den die Bw. im Rahmen von langfristigen Verträgen (30 Jahre) vor dem Hintergrund einer Jahrzehntelang gewachsenen Struktur für die Verpachtung von Seegrundstücken und Wiesenabstellplätzen erziele, unerheblich. Ausschlaggebend sei vielmehr, ob geschäfts fremde Personen für die Zupachtung von Liegenschaften gleichen Ausmaßes und Lage unter Berücksichtigung aller weiteren Umstände wie z.B. Verfügbarkeit von Ersatzgrundstücken einen niedrigeren Pachtschilling bezahlt hätten als jener Pachtschilling, der laut den vorgelegten Pachtverträgen gezahlt werde. Das Finanzamt sei aufgrund der in den Verträgen enthaltenen Angaben über die Höhe des Pachtschillings und des Ausmaßes der Liegenschaften entgegen der Auffassung der Betriebsprüfung ohne weiteres in der Lage gewesen, eine allenfalls vorliegende verdeckte Ausschüttung festzustellen und einen Fremdvergleich dahingehend vorzunehmen.

Eine vergleichende Bewertung des Pachtschillings, den die Bw. für die Zupachtung bezahlt, mit jenen Einnahmen, die die Bw. im Rahmen der Gesamtbadeanlage erhält, gehe schon deshalb an einem Fremdvergleich vorbei, weil in diesem Fall nicht vergleichbare Verhältnisse verglichen werden. Daher sei auch die Nichtvorlage dieser Verträge für einen Fremdvergleich irrelevant gewesen. Aufschluss über die Absicht einer Vorteilsgewährung könne nur ein Vergleich von gleichen Sachverhalten geben, nicht aber der Vergleich mit nicht vergleichbaren Verhältnissen. Auch der Umstand, dass die zugepachteten Liegenschaften von der Bw. nicht in Parkplätze umgestaltet worden seien, stelle keine neu hervorgekommene Tatsache dar, weil eine zwingende Verpflichtung zur Umgestaltung in den Verträgen nicht enthalten sei, sondern die Pachtverträge nur das Recht dazu vorsehen würden.

Stellungnahme 2 des Betriebsprüfers:

In seiner zweiten Stellungnahme hat der Betriebsprüfer ausgeführt:

Die Vorprüfung für die Jahre 1980 bis 1982 sei im Jahr 1985 durchgeführt und mit dem Betriebsprüfungsbericht vom 12. Juni 1985 abgeschlossen worden. Es sei der Vorprüferin im damaligen Verfahren gar nicht möglich gewesen, die im Zuge der jetzigen Bp als Vergleichsverträge zu den Verträgen über die Pachtung der Grundstücke einzusehen. Es sei daher auch nicht möglich gewesen, diese Verträge der damaligen Prüferin zur Einsichtnahme vorzulegen, da diese zu diesem Zeitpunkt noch gar nicht abgeschlossen gewesen seien. Dies deshalb, da die als Vergleichsverträge herangezogenen Verträge zur Gänze erst im Jahr 1988 abgeschlossen worden seien.

In seiner Stellungnahme hat der Betriebsprüfer für sechs Parzellen die Vertragsdaten angeführt; sie lauten 18. August 1988, 26. April 1988, 30. Mai 1988, 26. April 1988, 13. Juni 1988 und 18. August 1988.

Aus den Vertragsdaten schließt der Betriebsprüfer, dass die Finanzbehörde entgegen den Behauptungen der Bw. bis zur Betriebsprüfung keine Möglichkeit hatte, eine vergleichende Bewertung des Pachtschillings vorzunehmen.

In den Pachtverträgen sei die einzige Nutzung, die ausdrücklich und in mehreren Vertragspunkten angeführt worden ist, das Recht auf die Umgestaltung und Benützung als Parkfläche, insbesondere durch Asphaltierung derselben. Eine andere Nutzung der beiden Grundstücke werde in keinem Vertragspunkt erwähnt.

Nach Auskunft des bevollmächtigten Vertreters des geprüften Unternehmens seien auch die für einen befestigten Parkplatz erzielbaren Pachteinkünfte die Grundlage für die Berechnung des vereinbarten Pachtzinses für diese Grundstücke gewesen.

Im Hinblick auf die Tatsache, dass von 1988 (Beginn der Pacht der beiden Grundstücke) bis dato keine befestigten Parkplätze errichtet worden seien, erscheine der Vergleich mit unbefestigten Wiesenabstellplätzen bzw. Badeparzellen als nicht abwegig. Dies umso mehr, als

nach Auskunft der Bw. auch weiterhin nicht die Absicht bestehe, befestigte Parkplätze zu errichten und entsprechende Pachteinkünfte zu erzielen.

Auch die Tatsache, dass die beiden gepachteten Grundstücke innerhalb einer Erholungsanlage liegen und bis dato offensichtlich ungenutzt seien (mit Ausnahme einer von der Bw. behaupteten Schlammablagerung), spreche dafür, dass ein Vergleich dieser Grundstücke, die mit unbefristeten Pachtverträgen gepachtet worden seien, mit den Badeparzellen bzw. den Wiesenabstellplätzen sehr wohl angebracht sei.

Betriebsprüfer: „*Nach Ansicht der Bp. liegen somit sowohl im Hinblick auf die erstmals vorgelegten Verträge als auch im Hinblick auf die Tatsache, dass mangels entsprechender Nutzung der gepachteten Grundstücke sehr wohl ein Vergleich zwischen Pacht- und Verpachtungsgrundstücken möglich ist, neue Tatsachen bzw. Beweismittel vor, die im laufenden Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und deren Kenntnis allein oder mit dem Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätten. Die angefochtenen Wiederaufnahmebescheide sind daher nach Ansicht der Bp. nicht als rechtswidrig anzusehen.“*

Gegenäußerung 2 der Bw.:

Lt. Bw. beschränke sich die Wiederaufnahme der Verfahren auf zwei Tatbestände:

1. Tatbestand: Zupachtung der Grundstücke ist eine verdeckte Gewinnausschüttung
2. Tatbestand: Die Nicht-Valorisierung des Nutzwertes für die private Nutzung einer Badeparzelle ist auch eine verdeckte Gewinnausschüttung.

Der Nutzwert für die Badeparzelle sei in den Jahresabschlüssen stets erklärt worden und stelle keine neu hervorgekommene Tatsache dar. Die der Zupachtung der beiden Grundstücke zugrunde liegenden Pachtverträge seien dem Finanzamt in Beantwortung des Ergänzungsauftrages vom 14. Mai 1990 in Fotokopie übermittelt worden; ihr Inhalt sei dem Finanzamt auch vor Erlassung der Erstbescheide bekannt gewesen.

Nicht stichhaltig sei die von der Betriebsprüfung vertretene Ansicht, es wäre dem Finanzamt bzw. der Vorprüferin nicht möglich gewesen, einen Fremdvergleich anzustellen, weil die von der Betriebsprüfung nunmehr als Vergleichsverträge herangezogenen Verträge zum damaligen Zeitpunkt noch nicht abgeschlossen gewesen seien:

Erstens sollen diese Verträge für einen Fremdvergleich ungeeignet sein, weil sie unter ganz anderen Rahmenbedingungen abgeschlossen worden seien und auch unterschiedliche Sachverhalte betreffen sollen.

Zweitens sei es dem Finanzamt aufgrund der vorgelegten Pachtverträge ab diesem Zeitpunkt jederzeit möglich gewesen, einen zum Unterschied von dem zutreffenderweise von der Betriebsprüfung lediglich als solchen bezeichneten, echten Fremdvergleich anzustellen, in dem

die Höhe des vereinbarten Pachtschillings mit jenen Pachtschillingen verglichen werde, der in der Umgebung unter den selben Rahmenbedingungen für die Zupachtung von Baugrundstücken in der selben günstigen und für die Pächter leicht erreichbaren Lage an, der Gesellschaft fremd gegenüberstehende, Dritte bezahlt worden wäre.

Der Vergleich von Einnahmen der Bw. im Rahmen der Gesamtnutzung der Badeanlage mit den Ausgaben für die beiden unter besonderen Bedingungen zugepachteten Bauparzellen entspreche nicht den an einen Fremdvergleich zu stellenden Anforderungen. Der Fremdvergleich der Betriebsprüfung sei unlogisch, weil er nicht fremdbezogen sondern auf die internen Verhältnisse der Pächterin abgestellt worden sei. Es widerspreche darüberhinaus den Denkgesetzen, einen Fremdvergleich anzustellen, wenn unterschiedliche Sachverhalte miteinander verglichen werden. Dies würde zwangsläufig zu falschen Ergebnissen führen.

Unbestritten sei lt. Bw., dass die Zupachtung der beiden in Rede stehenden Baugrundstücke unter dem Druck des bei der Niederösterreichischen Landesregierung anhängigen Verfahrens erfolgt sei und zur Vermeidung einer drohenden Schließung der Badeanlage durch die Wasserrechtsbehörde die Errichtung von Parkplätzen geplant gewesen sei. Dieser Umstand sei der Betriebsprüfung auch durch geeignete Dokumente nachgewiesen worden.

Die Ansicht der Betriebsprüfung, dass die Errichtung von Parkplätzen die einzige Nutzungsmöglichkeit der zugepachteten Liegenschaften darstelle, beruhe auf einer aktenwidrigen Auslegung der Pachtverträge. Dass auf die Parkplatzerrichtung in den Verträgen explizit eingegangen werde, habe seinen Grund darin, dass ein derartiges Bauvorhaben mit besonderen behördlichen Auflagen verbunden sei und für beide Seiten ein erhöhtes Haftungsrisiko gegeben und auch klar gestellt sei, dass der spezifischen Nutzung gegenüber den Verpächtern keine Recht abgeleitet werden könnten. Die Pächterin sei zur Umgestaltung ausdrücklich berechtigt, aber auch verpflichtet, hiebei alle behördlichen Auflagen zu erfüllen und die Umgestaltung auf eigene Kosten vorzunehmen (Punkt V der Pachtverträge). Dieser Punkt werde von der Betriebsprüfung immer als Verpflichtung zur Errichtung ausgelegt, was aber im Widerspruch zum Verständnis der Vertragsparteien stehe.

Dass die Einräumung des Rechtes auf den Bauparzellen, Parkplätze zu errichten, die Findung eines angemessenen Pachtzinses beeinflusst habe, sei selbstverständlich. Aber auch das Angebot sowie die örtliche Lage und die Beschaffenheit seien zu berücksichtigen.

Warum die Tatsache, dass die Parkplätze bis dato nicht errichtet worden sind, einen Vergleich des Aufwandes für die Zupachtung mit den Einnahmen für unbefestigte Wiesenabstellplätze als nicht abwegig erscheinen lasse, sei logisch nicht nachvollziehbar. Die Auskunft des Steuerberaters, dass derzeit keine Absicht bestehe, Parkplätze zu errichten, beruhe auf dem Umstand, dass diese Variante der Sanierung der Wasserqualität der Badeseen derzeit von der Wasserrechtsbehörde offenbar auf Eis gelegt sei, weil andere, weniger kostenintensive Projekte, wie die Schlammbabsaugung von der Bw. vorgelegt worden seien. Dies dürfe aber nicht

darüber hinweg täuschen, dass diese Variante nicht jederzeit wieder an Aktualität gewinnen könne. Angesichts der legislativen Entwicklung im Bereich des Umweltschutzes, insbesondere des Schutzes der Wasserreserven in diesem Gebiet, entspreche es durchaus der Sorgfaltspflicht eines ordentlichen Kaufmanns, wenn die Pachtverträge weitergeführt werden, um für den Eventualfall gerüstet zu sein.

Bw.: „*Da somit unseres Erachtens keine neu hervorgekommenen Tatsachen vorliegen, bei deren Kenntnis sich im Spruch anders lautende Bescheid ergeben hätte, entbehrt die Wiederaufnahme des Verfahrens für die angefochtenen Zeiträume ihrer rechtlichen Grundlage.*“

2. Pachtschilling für die von den Gesellschaftern der Bw. verpachteten Grundstücke:

Ablichtungen der Pachtverträge vom 8. Juni 1988 sind von der Bw. am 1. Juni 1990 und während der Betriebsprüfung vorgelegt worden. Diese Pachtverträge enthalten folgende Vereinbarungen:

- Pachtvertrag vom 8. Juni 1988, abgeschlossen zwischen FH und HH als gemeinsame Verpächter und der Bw. als Pächterin:

In Pkt. I, 1. Absatz, des Pachtvertrages wird festgestellt, dass die Verpächter je zur Hälfte Eigentümer des, aus einem 591 m² großen Grundstück bestehenden, Pachtgegenstandes sind.

Pkt. I, 2. – 4. Absatz, lauten:

"Der jeweilige Eigentümer oder Benutzer dieses Grundstückes ist berechtigt, dieses Grundstück als Parkfläche für Kraftfahrzeuge zu benützen und entsprechend umzugestalten, insbesondere durch Asphaltierung desselben.

Die Bw. ist Eigentümerin der in der Katastralgemeinde W. gelegenen Badeseanlage, bestehend aus der

Auf den Grundstücken rund um diesen Badesee haben die Eigentümer der einzelnen Grundstücke bzw. die Pächter von Grundstücken Badehäuser, letztere als Gebäude auf fremdem Grund, errichtet.

Das als Parkfläche neu zu gestaltende Grundstück soll zum Abstellen von Kraftfahrzeugen der Eigentümer dieser Badehäuser dienen, um den von der Landesregierung geforderten Auflagen zur Vermeidung einer Verschmutzung des Badewassers zu entsprechen."

Lt. Pkt. II des Pachtvertrages pachtet die Bw. den Pachtgegenstand von den Verpächtern "mit allen damit verbundenen Rechten und Pflichten, insbesondere dem Recht zur Umgestaltung in eine Parkfläche".

Pkt. III:

"Dieses Pachtverhältnis hat am 1. (ersten) Jänner 1988 (eintausendneunhundertachtundachtzig) begonnen und wird auf unbestimmte Dauer begründet.

Jeder Vertragsteil ist berechtigt, dieses Pachtverhältnis unter Einhaltung einer Kündigungsfrist von sechs Monaten zum Ende eines Kalenderjahres aufzukündigen, wobei das Kündigungsschreiben vor dem 30. (dreißigsten) Juni eingeschrieben zur Post gegeben sein muss."

Pkt. IV:

"Als Pachtschilling wird einvernehmlich der Betrag von S 70.000,00 (Schilling siebzigtausend) jährlich zuzüglich der jeweils gesetzlich festgesetzten Umsatzsteuer, derzeit 10% (zehn Prozent), vereinbart, welcher Betrag vierteljährlich im Vorrhinein, sohin am 1. (ersten) Jänner, April, Juli oder Oktober mit dem Teilbetrag von S 17.500,00 (Schilling siebzehntausendfünfhundert) zur Zahlung fällig ist.

Die Pächterin verpflichtet sich, für den Fall des Zahlungsverzuges 10% (zehn Prozent) Verzugszinsen p.a. für den jeweils aushaftenden Betrag an die Verpächter zu bezahlen.

Der vereinbarte Pachtschilling unterliegt der Wertsicherung unter Zugrundelegung des vom Österreichischen Statistischen Zentralamt verlautbarten Index der Verbraucherpreise – Basis 1976 – ausgehend von der für Dezember 1987 (eintausendneunhundertsiebenundachtzig) verlautbarten Indexziffer, welche 158,3 betragen hat, und ist jeweils im Dezember für das ablaufende Kalenderjahr zu verrechnen, wobei allfällige Wertsteigerungszahlungen bis zum Ende dieses Kalenderjahres zu leisten sind."

Pkt. V:

"Die Pächterin ist berechtigt bzw. verpflichtet, auf eigene Kosten den Pachtgegenstand als Parkfläche umzugestalten, insbesondere durch Befestigung und Asphaltierung derselben, alle hiebei erteilten behördlichen Auflagen zu erfüllen und die Parkfläche schließlich an die Eigentümer der am Rande der Badeseanlage errichteten Bauwerke weiterzuverpachten.

Für die Errichtung von Baulichkeiten einschließlich der Einfriedung der Parkfläche bedarf es der vorherigen schriftlichen Zustimmung durch die Verpächter."

Pkt. VI:

"Bei der Auflösung dieses Pachtverhältnisses – aus welchem Grund immer – ist die Pächterin nur über ausdrückliches Verlangen der Verpächter verpflichtet, den früheren, sohin als Baugrund geeigneten Zustand der Pachtfläche wieder herzustellen, sohin die vorgenommene Asphaltierung u.dgl. auf eigene Kosten wieder zu entfernen."

Pkt. VII:

"Alle für den Pachtgegenstand zu errichtenden Steuern, öffentliche Abgaben, Umlagen u.dgl. sind von den Verpächtern zu tragen."

Pkt. VIII:

"Den Verpächtern steht nur dann das Recht zu, die sofortige Auflösung dieses Pachtvertrages und die Rückstellung des Pachtgegenstandes zu verlangen, ohne dass der Pächterin ein Ersatzanspruch zusteht, wenn die Pächterin mit der Bezahlung des Pachtschillings für zwei hintereinander folgende Teilbeträge auch nur zum Teil mehr als sechs Wochen im Rückstand bleibt, behördliche Auflagen nicht erfüllt oder ihr zur Bezahlung obliegende öffentliche Abgaben und Steuern nicht fristgemäß leistet, sodass diese von den Verpächtern vorschussweise bezahlt werden müssen."

Pkt. IX:

"Alle Rechte und Pflichten gehen auf Seiten der Verpächter auf ihre Erben und Rechtsnachfolger über, auf Seiten der Pächterin nur mit ausdrücklicher Zustimmung durch die Verpächter."

Pkt. X:

"Alle Vertragsteile erklären, dass durch diesen Pachtvertrag eine Verletzung über die Hälfte des wahren Wertes nicht stattfindet."

Pkt. XI:

"Alle mit der Errichtung und Vergebührung dieses Pachtvertrages verbundenen Kosten, Steuern und Gebühren sind von der Pächterin allein zu tragen".

- Pachtvertrag vom 8. Juni 1988, abgeschlossen zwischen HF als Verpächterin und der Bw. als Pächterin:

In Pkt. I, 1. Absatz, des Pachtvertrages wird festgestellt, dass die Verpächterin Eigentümerin des, aus einem 537 m² großen Grundstück bestehenden, Pachtgegenstandes ist.

Die in Pkt. I, 2. Absatz, bis Pkt. III und Pkt. V bis Pkt. XI getroffenen Vereinbarungen stimmen mit den Pkt. I, 2. Absatz, bis Pkt. III und Pkt. V bis Pkt. XI des, mit FH und HH abgeschlossenen Pachtvertrages überein.

Der in Pkt. IV vereinbarte Pachtschilling beträgt S 65.000,00 (jährlich) bzw. S 16.250,00 (vierjährlich).

Berufungsvorbringen:

Lt. Bw. widerspreche die Feststellung, dass die gepachteten Grundstücke nur für die Errichtung von Parkplätzen hätten verwendet werden dürfen und nicht für eine Schlammdeponierung dem Vertragsinhalt und sei deshalb eine aktenwidrige Feststellung.

Pkt. 1 Abs. 1 der Pachtverträge beinhaltete die Bezeichnung und das Ausmaß des Pachtgegenstandes; in Abs. 2 werde ergänzend klargestellt, dass die jeweiligen Eigentümer (Verpächter) oder Benutzer des Grundstückes berechtigt seien, diese Grundstücke als Parkflächen für Kraftfahrzeuge zu benutzen und entsprechend umzugestalten. Dadurch sollen die Rechte der Eigentümer oder Benutzer zur Verwendung des Grundstückes in jeder anderen Richtung in keiner Weise eingeschränkt sein.

In Pkt. 2 der Pachtverträge sei vereinbart worden, dass die Grundstücke mit allen damit verbundenen Rechten und Pflichten insbesondere dem Recht zur Umgestaltung in eine Parkfläche verpachtet worden seien. Aus dem Ausdruck "*insbesondere*" ergebe sich, dass auch jede andere Nutzung – und damit auch eine Schlammdeponierung – möglich sei. Der Umstand, dass die GmbH die Grundstücke mit allen damit verbundenen Rechten und Pflichten gepachtet hat, widerspreche der Ansicht der Bp, dass die Begründung für den im Prüfungszeitraum weiter bezahlten Pachtschilling ihren Ursprung im Gesellschaftsverhältnis habe, weil eine andere Nutzungsmöglichkeit nicht in Frage komme. Die Behörde habe daher den Sachverhalt in einem wesentlichen Punkt aktenwidrig angenommen. Als Folge dieser aktenwidrigen Sachverhaltsannahme sei die Bp zu der Auffassung gelangt, dass die wirtschaftlichen Voraussetzungen für den vereinbarten Pachtschilling nicht mehr vorlägen. Tatsächlich soll genau das Gegenteil zutreffen und das Pachtverhältnis sei deshalb weitergeführt worden, weil sich inzwischen das Problem einer Entschlammung der Badeseen und der Schlammdeponierung zu einem Existenz bedrohenden Problem der GmbH entwickelt habe.

Einerseits habe die GmbH aufgrund der abgeschlossenen Verträge als Verpächter die Benutzung der Badeseen auf ihre Kosten zu gewährleisten, andererseits sei sie von der Behörde damit bedroht worden, dass die Badeseen in letzter Konsequenz zugeschüttet werden müssten. Die Zuschüttung der Badeseen habe die Folge, dass die Bw. umfangreichen Regressforderungen ausgesetzt sein wird, sollte mit der Landesregierung keine Einigung erzielt werden. Der steuerliche Vertreter der Bw. habe entsprechende Unterlagen vorgelegt. Im anhängigen Wasserrechtsverfahren seien verschiedene Varianten einer Sanierung erarbeitet worden. Bei jeder Variante komme der Erhaltung der Gewässer größte Bedeutung zu. Zu den dabei zu setzenden Maßnahmen gehöre auch die Errichtung eines Parkplatzes außerhalb der Anlage bei gleichzeitiger Verhängung eines Parkverbotes in der Anlage. Auch sei ein Projekt für die Entschlammung der Badeseen und der Errichtung einer Umweltanlage erstellt und bei der Landesregierung eingereicht worden. Für eine kostengünstige Deponierung des anfallenden Schlammes sollen sich die bereits gepachteten Grundstücke als kostengünstigste Variante

gegenüber einer Verbringung des Schlammes in eine Deponie angeboten haben. Deshalb seien wirtschaftliche Gründe für die Fortsetzung des Pachtverhältnisses ausschlaggebend gewesen.

Ein Fremdvergleich sei mit gleich gelagerten Tatbeständen durchzuführen, wobei alle Umstände, die sich auf die Preisbildung ausgewirkt haben, zu berücksichtigen seien. Die Betriebsprüfung habe nicht gleiche Tatbestände miteinander verglichen, sondern die Einnahmen, die die Pächterin in ihrem eigenen Wirkungsbereich iZm der Verpachtung von Seegrundstücken erzielt hat, mit dem Aufwand, der der Bw. für die Zupachtung von Baugrundstücken erwachsen sei. Es können aber die Preise für die Verpachtung von unbefestigten, unbeleuchteten, behördlich nicht genehmigten Wiesenabstellplätzen ohne jegliche Einbauten, deren Benützung jederzeit untersagt werden könne, nicht gleich hoch sein wie der Pachtschilling für Baugrundstücke, die einen wesentlich höheren Wert repräsentieren sollen. Ein zur Bw. Fremder würde für ein Baugrundstück einen höheren Pachtschilling zahlen als er für einen Wiesenabstellplatz zahlen würde.

Bei einem Fremdvergleich seien außerdem jene Umstände zu berücksichtigen, die 1.) für eine grundsätzlich autonome Preisgestaltung durch die GmbH von Bedeutung sind und 2.) für die Festsetzung eines adäquaten Pachtschillings durch außen stehende Dritte nicht von Relevanz seien, wie z.B. die Gesamtsituation aufgrund langjährig bestehender Pachtverhältnisse, die Existenz einer Interessengemeinschaft der Pächter und Eigentümer und die damit verbundene Einflussnahme auf die Preisgestaltung, eine für die Pächter vergleichbare Vertragsregelung, die Vertragsdauer etc.

Im gegenständlichen Fall spiele die Widmung als Baugrund, die örtliche Lage, die Erreichbarkeit und die Nutzungsmöglichkeit für die Bedürfnisse des Interessenten ebenso eine wichtige Rolle als auch die Marktposition von Verpächter und Pächter. Es entspreche durchaus den Erfahrungen des täglichen Lebens, dass sich der Preis für eine Liegenschaft erheblich verteuere, wenn der Erwerber oder Pächter die Liegenschaft unbedingt benötige und die vorhandenen Liegenschaften die einzigen verfügbaren Liegenschaften in der Umgebung sind.

Auf diese Problematik habe der steuerliche Vertreter ausdrücklich hingewiesen, diesen Umstand habe die Bp jedoch nicht berücksichtigt und habe dadurch die angefochtenen Bescheide mit einem Verfahrensmangel belastet.

Mängel in der Buchführung seien nicht festgestellt worden, weshalb die Beweislast für alle Behauptungen auf Seiten der Behörde liege.

Um zu einem einwandfreien Fremdvergleich zu gelangen, hätte sich die Bp mit den Argumenten der Bw. auseinandersetzen müssen; jedoch habe sich die Bp bei ihren Feststellungen auf aktenwidrige Annahmen und den Vergleich unterschiedlicher Sachverhalte und Objekte beschränkt.

Von einer Vorteilsgewährung könne nicht gesprochen werden: Zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses hätten die marktüblichen Kosten für einen Dauerparkplatz zwischen S 800,00 bis S 1.500,00 pro Monat gelegen, sodass bei 40 geplanten Parkplätzen im Minimum per anno S 384.000,00 zu erzielen gewesen wären. Unter diesen Umständen wäre es der GmbH immer noch möglich gewesen, Gewinne zu erzielen.

Unerheblich für die Beurteilung von verdeckten Ausschüttungen sei, dass das Projekt letztlich an den Errichtungskosten gescheitert sei. Da die gepachteten Grundstücke für die Ablagerung des Schlammes entgegen der Auffassung der Bp geeignet seien, in der Vergangenheit auch für Probe-Entschlammungen genutzt worden seien, sei es wirtschaftlich nicht vertretbar gewesen, die bestehenden Pachtverträge zu kündigen und Transportkosten sowie Deponiegebühren in Millionenhöhe zu riskieren. Auf diesen Umstand sei der Betriebsprüfer hingewiesen worden.

Von einer Vorteilsgewährung könne auch deshalb nicht die Rede sein, weil die Pachtverträge auch mit Fremden fortgesetzt worden wären. Eine Minderung des Entgeltes wäre auch zwischen Fremden nicht in Frage gekommen, da die gepachteten Grundstücke die einzige Möglichkeit einer Schlammdeponierung darstellen sollen, nachdem die Bauern der Umgebung eine Deponierung auf ihren Feldern abgelehnt haben, obwohl der Schlamm biologisch unbedenklich sei.

Stellungnahme 1 des Betriebsprüfers:

Ausführungen des Betriebsprüfers zur verdeckten Ausschüttung/Pachtschilling:

Lt. Betriebsprüfer sei aus Pkt. 1, 2, 5 und 6 der Pachtverträge feststellbar, dass sich die gesamte Vertragsgestaltung ausschließlich mit der Verpachtung der Grundstücke zum Zweck der Errichtung von Parkplätzen befasse. Das Wort "insbesondere" werde nicht nur in Pkt. 2 sondern auch in Pkt. 1 der Pachtverträge verwendet und beziehe sich dort ausschließlich auf die Berechtigung der Asphaltierung der künftigen Parkfläche. Auch in Pkt. 5 beziehe sich "insbesondere" ausschließlich auf die Asphaltierung der künftigen Parkfläche. Pkt. 2 der Pachtverträge könne sich deshalb nur auf die mit dieser Errichtung in Zusammenhang stehenden behördlichen Auflagen und sonstigen Abgaben beziehen.

Betriebsprüfer: "*Eine über diesen Vertragsinhalt hinaus gehende unbeschränkte Nutzung der Grundstücke aufgrund eines Nebensatzes in diesem Vertrag würde den gesamten Vertrag absurdum führen.*"

Bestehe der Vertragsinhalt ausschließlich aus der Nutzung der Grundstücke für die Errichtung von Parkplätzen, liege ab dem Zeitpunkt des Verzichts auf die Errichtung dieser Parkplätze aus Kostengründen keine betriebliche Veranlassung mehr vor, einen derart hohen Pachtschilling für Grundstücke zu entrichten, die nicht vertragskonform ausgebaut und daher auch nicht entsprechend teuer weiter vermietet werden könnten.

Eine Schlammdponierung soll nur eine Verschiebung der Deponiekosten für die endgültige Beseitigung des Schlammes bedeuten; dies deshalb, weil im Falle der Auflösung der Pachtverhältnisse eine Wiederherstellung des ursprünglichen Zustandes verpflichtend durchzuführen sei.

Von einer Wiederherstellung des ursprünglichen Zustandes sei im Falle von Schlammdponierungen jedenfalls auszugehen, da ein Grundeigentümer auch bei Fremden die endgültige Ablagerung von Schlam auf Baugrundstücken nicht akzeptieren würde.

Die Richtigkeit dieser Annahme habe die Bw. insofern bestätigt, dass sie bei einer Betriebsbesichtigung angegeben habe, die beabsichtigte Schlammdponierung auf den umliegenden Feldern sei von den Bauern verweigert worden und diese Weigerung der Bauern habe die Bw. als Grund dafür angegeben, dass sie den Schlam auf ihren eigenen Grundstücken zu lagern geplant habe.

Außer einer Probe-Entschlammung sei bis dato keine betriebliche Nutzung der Grundstücke erfolgt. Der Betriebsprüfer habe bei der Betriebsbesichtigung nichts feststellen können, was darauf schließen lasse, dass es sich dabei wirklich nur um eine kleine Menge an Schlam gehandelt habe, der in den Vorjahren hier möglicherweise deponiert worden ist.

Ausführungen des Betriebsprüfers zur Preisgestaltung:

Zum Argument "Der Pachtschilling für ein Baugrundstück müsse höher sein als der Pachtschilling für einen Wiesenabstellplatz":

Die Höhe des Pachtschillings hänge mit Sicherheit von der beabsichtigten und möglichen Nutzung ab. Denkunmöglich sei lt. Betriebsprüfer, dass ein Betrieb einen, unter anderen Voraussetzungen und unter hohen Ertragsaussichten abgeschlossenen, Pachtvertrag ohne Änderung weiterlaufen lasse, wenn die Möglichkeit bestehe, nach Wegfall der ursprünglichen Ertragsaussichten aus dem Pachtvertrag auszusteigen. Denkunmöglich sei außerdem, dass der hohe Pachtschilling seitens der GmbH weiterbezahlt werde, wenn die Eigentümer der Grundstücke nicht Gesellschafter des Unternehmens wären.

Der Einwand, die Betriebsprüfung habe sich nicht mit dem Vorbringen der Bw. auseinander gesetzt, sei unberechtigt: Dies deshalb, weil sämtliche Argumente der Bw. Gegenstand von mehreren Besprechungen während der Betriebsprüfung gewesen seien.

Betriebsprüfer: "*Was jedoch unterblieben ist, war die von Seiten des bevollmächtigten Vertreters mehrfach angekündigte Vorlage einer ausführlichen Ermittlung bzw. Berechnung der in den beiden Pachtverträgen angesetzten Pachtschillinge*": Eine derartige Berechnung sei nie vorgelegt worden. Es sei immer nur vorgebracht worden, dass genaue Berechnungen durch den Steuerberater diesen Verträgen zugrunde gelegt worden seien.

Betriebsprüfer: "Wie weit diese, auf die Verpachtung von befestigten Autoabstellplätzen abgestimmten, nach Ansicht der Bw. akzeptablen Pachtaufwendungen in der eventuellen Schlammdeponierung Deckung finden, konnte von dieser bis dato ebenfalls nicht geklärt werden."

Ausführungen des Betriebsprüfers zur Festsetzung einer verdeckten Ausschüttung/Pachtschilling:

Für die Feststellung des Vorliegens einer verdeckten Ausschüttung sei nicht der Zeitpunkt des Vertragsabschlusses maßgeblich sondern die Umstände im Prüfungszeitraum. Das Projekt der Errichtung von befestigten Parkplätzen sei im Prüfungszeitraum – unbestrittenemassen - als gescheitert anzusehen, sodass den Pachtaufwendungen höchstens die Pachteinnahmen für im Eigentum der Bw. befindliche unbefestigte Parkplätze gegenüber zu stellen seien.

Für die Betriebsprüfung sei im Fremdvergleich undenkbar, dass ein Unternehmen mehr als das Zehnfache dessen, was als Pachtschilling für derartige Parkplätze erzielbar wäre, als Aufwand akzeptieren würde, wenn nicht der Grund dafür in der Tatsache liege, dass die Verpächter der Grundstücke an der steuerpflichtigen Körperschaft beteiligt sind.

Unerheblich sei im Hinblick auf die mögliche Nutzung nach Wegfall der Errichtung eines befestigten Parkplatzes, dass die gepachteten Grundstücke Baugrundstücke seien.

Nicht nachvollziehbar sei die Fortdauer eines Pachtverhältnisses im Hinblick auf eine möglicherweise in Zukunft zu erfolgende Schlammdeponierung sowohl aus vertraglichen als auch aus finanziellen Gründen.

Gegenäußerung 1 der Bw.:

Ausführungen der Bw. zur verdeckten Ausschüttung/Pachtschilling:

Eine verdeckte Ausschüttung habe lt. Bw. deshalb nicht stattgefunden, weil keine auf Vorteils gewährung gerichtete Willensentscheidung der Bw. vorliege.

Unter dem Druck eines, von der Landesregierung betriebenen, wasserrechtlichen Verfahrens habe zum Zeitpunkt des Abschlusses der Pachtverträge die Notwendigkeit bestanden, die Wasserqualität der Anlage mit allen zur Verfügung stehenden Mitteln zu verbessern, um ein Zuschütten der Badeseen zu verhindern. Ein Zuschütten der Badeseen hätte eine Flut von Prozessen ausgelöst und den Konkurs der Bw. nach sich gezogen.

Ein von der Wasserrechtsbehörde beanstandeter Punkt sei das Parken von Fahrzeugen im Nahebereich der Badeseen gewesen; ein anderer Punkt die mangelnde Ausstattung hinsichtlich Größe und Tiefe der Badeseen sowie deren Verschlammung. Lt. Landesregierung sei außerdem die Errichtung einer zentralen Wasserversorgung und Entsorgungsanlage als unbedingt notwendig anzusehen. Zur Durchführung der vom Land verlangten Maßnahmen habe dringender Grundstücksbedarf bestanden. An diesem Grundstücksbedarf habe auch die

Nichterrichtung der Parkplätze nichts geändert. Die Errichtung von Parkplätzen sei nicht verpflichtend in den Pachtverträgen vorgesehen gewesen, weil eine Lösung des Problems gewesen wäre, Parkplätze an weiter entfernten Orten zu errichten. Jedenfalls habe die Bw. mehrere Lösungsvarianten überlegen müssen und vor diesem Hintergrund sei es aus kaufmännischer Sicht fahrlässig gewesen, die bestehenden Pachtverträge zu kündigen, zumal die Verhandlungen über die Ablagerung des Schlammes auf nahe gelegenen Feldern von Bauern negativ verlaufen sei. Der Transport und die Deponierung des Schlammes auf noch weiter entfernte Gründe hätte erhebliche Kosten nach sich gezogen.

Unrichtig sei, dass die Ablagerung von Schlamm auf den gepachteten Grundstücken nur eine Verschiebung der Deponierungskosten darstelle, da es sich erstens um biologisch abbaubares Material handle - das zu Erde verrotte - und zweitens die Wiederherstellung des ursprünglichen Zustandes der Grundstücke nur über ausdrückliches Verlangen der Verpächter zu erfolgen habe.

Lt. Bw. habe die Aufrechterhaltung der Pachtverträge ausschließlich wirtschaftliche Gründe und diese Vorgangsweise wäre auch dann gewählt worden, wenn die Verpächter nicht an der Bw. beteiligt gewesen wären.

Die Probe-Entschlammung beweise, dass die Grundstücke nicht ausschließlich zur Parkplatzerrichtung verwendet werden durften. Bei einer Totalentschlammung sollen mehrere tausend Kubikmeter Material anfallen. Ein behördlicher Auftrag zur Entschlammung könne jederzeit ergehen und die Behörde könne auch jederzeit ein Parkverbot erlassen. Daher entspreche es dem Grundsatz der kaufmännischen Vorsicht, die bestehenden Verträge weiter aufrecht zu erhalten.

Ausführungen der Bw. zur Preisgestaltung:

Die Argumente zur Preisgestaltung stimmen im wesentlichen mit dem bisherigen Vorbringen überein (unterschiedliche Sachverhalte werden miteinander verglichen).

Die Nichtvorlage der Berechnungen habe ihre Ursache darin, dass die Aufbewahrungspflicht für diese Belege abgelaufen sei und diese Belege bereits entsorgt worden seien.

Das bisherige Vorbringen ergänzend wird vorgebracht:

Die Preisgestaltung sei schon deshalb angemessen, weil das Bundesministerium für Finanzen in der Verordnung über die bundeseinheitliche Bewertung von Sachbezügen für jene Gebiete, in denen eine Parkraumbewirtschaftung bestehe, den Sachbezugswert für die Benutzung eines arbeitgebereigenen Kfz-Abstellplatzes während der Arbeitszeit mit S 200,00 pro Monat festgesetzt habe.

IdF bestehe zwar keine Parkraumbewirtschaftung, dennoch seien diese Werte für einen Angemessenheitsvergleich heranzuziehen. Dieser Sachbezugswert beziehe sich auf eine, im Re-

gelfall 8-stündige Benützungsdauer an fünf Tagen in der Woche. Auf den beiden gepachteten Grundstücken finden 40 Abstellplätze Platz, sodass sich bei Anwendung des vom Gesetzgeber vorgegebenen Sachbezugswertes für das oben bezeichnete Benützungsausmaß ein jährliches Entgelt von S 96.000,00 ergebe.

Vor diesem Hintergrund sei ein Jahrespachtzins in Höhe von S 135.000,00 für die ganzjährige Benützung angemessen.

Ausführungen der Bw. zur Festsetzung einer verdeckten Ausschüttung/Pachtschilling:

Der Behauptung, dass für die Feststellung einer verdeckten Ausschüttung nach dem Scheitern des Projektes der Errichtung von befestigten Parkplätzen den Pachtaufwendungen nur mehr die Pachteinnahmen für, im Eigentum der GmbH befindliche, Wiesenparkplätze herangezogen werden könne, fehle jeder logische Zusammenhang.

Nicht richtig sei, dass im Fremdvergleich undenkbar wäre, dass ein Unternehmen mehr als das Zehnfache dessen, was als Pachtschilling für derartige Parkplätze erzielbar wäre, als Aufwand akzeptieren würde: Dies deshalb, weil neuerlich unterschiedliche Tatbestände miteinander verglichen werden.

Der steuerliche Vertreter der Bw. habe Pläne vorgelegt, die beweisen sollen, dass 40 Parkplätze geplant gewesen seien und diese 40 Parkplätze hätten der Gesellschaft ein weitaus höheres Entgelt ermöglicht, als der Pachtaufwand betrage. Es werde in diesem Zusammenhang erneut von der falschen Annahme ausgegangen, dass für die Verpachtung der Parkplatze nur das Entgelt für Wiesenparkplätze vereinnahmt hätte werden können. Auch seien die Grundstücke nicht zum Zwecke der Einnahmenerzielung gepachtet worden, sondern um notwendige Sanierungsmaßnahmen durchführen zu können, wenn dies von der Behörde verlangt werde.

Bw.: „*Auch kann die Behauptung der Betriebsprüfung nicht unwidersprochen bleiben, dass es im Hinblick auf die nach dem Wegfall der Parkplatzerrichtung verbliebene mögliche Nutzung - richtig müsste es heißen: verbleibenden Nutzungen, weil auch die Errichtung von Gebäuden denkbar ist - unerheblich sei, dass die gepachteten Grundstücke Baugrundstücke sind. Für einen außen stehenden Dritten ist es nach den Erfahrungen des täglichen Lebens bei der Preisgestaltung unerheblich, ob der Pächter ein als Baugrundstück gewidmetes Grundstück nur als Wiese nutzt oder ob er tatsächlich darauf ein Gebäude errichtet. Der Pachtschilling wird sich sehr wohl daran orientieren, um welche Art von Grundstücken es sich handelt.*

Stellungnahme 2 des Betriebsprüfers:

Ausführungen des Betriebsprüfers zur verdeckten Ausschüttung/Pachtschilling:

Lt. Betriebsprüfer sei aus dem Vertragsinhalt ersichtlich, dass zum Zeitpunkt der Vertragsabschlüsse die möglicherweise erforderliche Errichtung von Parkplätzen der offensichtlich einzige Grund für die Zupachtung gewesen ist.

Nach Auskunft der Bw. während der Betriebsprüfung sei auch der für die Verpachtung derartiger befestigter Parkplätze erzielbare Erlös die Berechnungsgrundlage für den akzeptierten Pachtschilling für beide Pachtgrundstücke gewesen. Deshalb sei undenkbar, dass ein Pachtschilling, dessen Höhe vor dem Hintergrund von voraussichtlich hohen Erträgen vereinbart worden sein soll, nach dem Wegfall dieser Ertragsaussichten weiterbezahlt werde.

Denkbar sei hingegen, dass ein derart hoher Pachtschilling weiterbezahlt werde, wenn das Motiv für die Weiterbezahlung im Gesellschaftsverhältnis liegt.

Diese Schlussfolgerungen seien auch im Falle einer erforderlichen Entschlammung der Seen aus folgenden Gründen zutreffend:

1. Aufgrund der vorliegenden Verträge sei es rechtlich nicht möglich, die beiden Grundstücke für die Ablagerung von mehreren tausend Kubikmeter Schlamm zu nutzen.
2. Dass der ursprüngliche Zustand der Grundstücke nur über ausdrückliches Verlangen des Verpächters wiederherzustellen sei, stelle keine geeignete Begründung dafür dar, dass damit die weitere Pachtung der Grundstücke aus betriebswirtschaftlichen Gründen erfolgen müsste.

Für den Betriebsprüfer ist im Fremdvergleich unvorstellbar, dass in weiterer Folge bei Beendigung des Pachtverhältnisses ein Baugrundstück von den Verpächtern zurückgenommen wird, auf dem sich tausende von Tonnen Schlamm oder Erde befinden und dass dieser Schlamm bzw. diese Erde von den Verpächtern in weiterer Folge auf eigene Kosten wegtransportiert bzw. deponiert werden müssten.

Betriebsprüfer: „*Ein mögliche Deponierung des Schlammes auf diesen beiden Grundstücken im Falle einer Totalentschlammung und nur diese wird immer als Begründung für die weitere Pacht der beiden Grundstücke angeführt, erscheint der Bp. noch aus einem weiteren Grund als nicht durchführbar.*

Die Bw. führt im Zuge seiner vorliegenden Stellungnahme an, dass im Fall einer Totalentschlammung mehrere tausend Kubikmeter Schlamm anfallen würden. Unter Berücksichtigung der Abmessung der beiden Pachtgrundstücke (1128m²) und der Tatsache, dass sich beide innerhalb eines Wohngebietes befinden, ist es nach Ansicht der Bp. unmöglich, derartige Mengen dort zu lagern und verrotten zu lassen.

Abgesehen davon, dass dort Berge von Schlamm aufgeschüttet werden müssten, käme es im Zuge des Verrottungsprozesses zu entsprechender Geruchsbelästigung, die in einem Wohngebiet bzw. Erholungsgebiet wohl von niemanden akzeptiert bzw. genehmigt werden würde.

Nach Ansicht der Bp wurden daher die beiden Pachtverträge nur aus Gründen, die ihre Ursache im Gesellschaftsverhältnis haben weiter aufrechterhalten und der Pachtschilling weiter bezahlt.

Es liegt somit sehr wohl eine verdeckte Ausschüttung im Hinblick auf die möglicherweise erzielbare Pachtschillinge übersteigenden Beträge vor.“

Ausführungen des Betriebsprüfers zur Preisgestaltung:

Im Berufungsfall könne den Pachtaufwendungen für die beiden Pachtgrundstücke mit Wegfall der geplanten Parkplatzerrichtung nur die innerhalb des geprüften Unternehmens erzielten Pachteinnahmen für unbefestigte Kfz-Abstellplätze gegenüber gestellt werden.

Mangels entsprechenden betrieblichen Nutzungsmöglichkeiten sei unerheblich, ob die Pachtgrundstücke Baugrund darstellen oder nicht. Nach seinen Erfahrungen des täglichen Lebens sei für den Betriebsprüfer unvorstellbar, dass von einem Unternehmen der nach dem Wegfall der Parkplatzerrichtung nunmehr weit überhöhte Pachtschilling für diese Grundstücke über Jahre hinweg weiterbezahlt wird. Deshalb müsse auch untersucht werden, ob außenstehende Dritte unter Berücksichtigung aller Umstände einen niedrigeren Pachtschilling bezahlt hätten.

Die Betriebsprüfung habe nicht darlegen müssen, welcher Preis für Zupachtungen von Dritten bei einem Fremdvergleich angemessen erscheine. Der Grund für die Zurechnung der verdeckten Ausschüttung in Tz. 15a des Bp-Berichtes sei nicht die Zupachtung von Baugrundstücken an sich gewesen, sondern der infolge der Nichterrichtung der Parkplätze fehlende betriebliche Nutzungsmöglichkeit durch das geprüfte Unternehmen.

Die Richtigkeit der Berechnung im Hinblick auf einen fiktiven Sachbezugswert sei deshalb nicht erfolgt, da sich diese wieder nur auf die Pacht von Grundstücken zur Errichtung von befestigten Parkplätzen beziehe.

Die Berechnung mittels fiktiver Sachbezugswerte sei deshalb unrichtig, weil nach Wegfall der Parkplatzerrichtung die Weiterverpachtung nicht mehr betrieblich veranlasst sei.

Die Vorlage der seinerzeitigen Kalkulation des Pachtschillings sei deshalb vom Betriebsprüfer verlangt worden, weil sich die Ausführungen des Steuerberaters auf diese angeblich existierende Berechnung bezogen haben sollen.

Ausführungen des Betriebsprüfers zur Festsetzung einer verdeckten Ausschüttung/Pachtschilling:

Nicht richtig sei, dass von der Betriebsprüfung die in Tz. 15a erfolgte Ermittlung der verdeckten Ausschüttung deshalb als solche versteuert worden ist, weil die in den beiden Pachtverträgen vereinbarten Pachtschillinge für die beiden Grundstücke zu hoch für, als befestigte Parkplätze vermietbare, Grundstücke gewesen sei.

Wäre die vorzitierte Annahme richtig gewesen, hätte seitens der Betriebsprüfung im Zuge eines erweiterten Prüfungsverfahrens bis hin zur Verjährung der Betriebsausgabe der geltend gemachte Pachtschilling als verdeckte Ausschüttung versteuert werden müsse. Tatsächlich habe die Betriebsprüfung den Differenzbetrag zwischen dem erzielbaren Pachterlös für unbefestigte Wiesenparkplätze (S 12,00 pro m²) und den Pachtschillingen lt. Pachtverträgen für diese beiden Grundstücke als verdeckte Ausschüttung versteuert. Die Versteuerung sei deshalb erfolgt, da mit Wegfall der beabsichtigten Parkplatzerrichtung nach Ansicht der Betriebsprüfung keine betriebliche Veranlassung gegeben sei, die beiden Pachtgrundstücke zu eben diesen Konditionen weiterhin zu pachten.

Betriebsprüfer: „*Somit lag nach Ansicht der Bp. die Veranlassung für die fortgesetzte Bezahlung dieses Pachtschillings und dem Fortbestand der Pachtverträge einzig und allein im Gesellschaftsverhältnis begründet.*“

Der Sichtweise, dass es für einen außenstehenden Dritten unerheblich sei, wofür ein Pächter ein Baugrundstück zu nützen beabsichtige und sich der Pachtschilling sehr wohl an der Art der Grundstücke orientiere, stimmt der Betriebsprüfer zu. Jedoch übersehe die Bw. idZ, dass es für die steuerliche Behandlung der Aufwendungen auf Seiten des Pächters von Bedeutung sei, inwieweit eine betriebliche Veranlassung für einen derartigen Pachtaufwand gegeben sei.

Betriebsprüfer: „*Bei Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes würde einem Fremden gegenüber für ein derartiges Grundstück, das keine in entsprechender Relation zum Pachtschilling stehende betriebliche Nutzung über Jahre hinweg erfuhr und eine solche bis dato noch immer nicht absehbar ist, kein vergleichbarer Pachtschilling gezahlt werden, sodass die Ursache für dessen Weiterentrichtung offensichtlich im Gesellschaftsverhältnis der Verpächter liegt.*“

Gegenäußerung 2 der Bw.:

Ausführungen der Bw. zur verdeckten Ausschüttung/Pachtschilling:

Die Bw. habe den Betriebsprüfer darauf hingewiesen, dass die Konsequenz bei einem, für sie ungünstigen, Ausgang des Wasserrechtsverfahrens die Zuschüttung der Badeseen gewesen wäre und dass diese Zuschüttung den Verlust der gesamten Einkunftsquelle bedeutet hätte. Den mit der Zuschüttung verbundenen Verlust der Einkunftsquelle habe die Bw. im Betriebsprüfungsverfahren argumentativ ausführlich dargelegt und belegmäßig nachgewiesen. Die Bw. weist nochmals auf die nach einer Zuschüttung zu erwartende Flut von Schadenersatzprozessen und den damit verbundenem wirtschaftlichen Untergang der Bw. hin. Deshalb habe es in Vergangenheit und Gegenwart im Interesse der Bw. gelegen, alles in ihrer Macht stehende zu unternehmen, um eine Zuschüttung der Badeseen abzuwenden. Die Mittel und Wege, die sie dabei beschreiten müsse, seien der Bw. vorbehalten.

Bw.: „Wie die Betriebsprüfung richtig ausführt, war ursprünglich die Errichtung von Parkplätzen als eine der Möglichkeiten zur Abwendung wasserrechtsbehördlicher Konsequenzen geplant und ist ein Einfluss auf die damalige Gestaltung des Pachtschillings sicherlich gegeben. Es wird aber von der Betriebsprüfung weder die Absicht einer Vorteilsgewährung bei der damaligen Preisfindung noch eine Unangemessenheit des Pachtschillings behauptet, wie auch im Veranlagungsverfahren der aus den dem Finanzamt vorgelegten Pachtverträgen ersichtliche Pachtschilling in keiner Weise beanstandet wurde.“

Für die Betriebsprüfung ist es lediglich, ausgehend von der aktenwidrigen Auslegung der Pachtverträge im Hinblick auf deren Nutzungsmöglichkeit undenkbar, dass auch andere wirtschaftliche Gründe für eine Aufrechterhaltung der Pachtverträge sprechen, als das Vorliegen eines Gesellschaftsverhältnisses. Die Betriebsprüfung setzt sich mit dieser Feststellung bei ihrer Beweiswürdigung unter Verletzung des gebotenen Parteiengehörs über die im Zuge der Betriebsprüfung mehrfach bewiesene Tatsache hinweg, dass das wasserrechtliche Verfahren keinesfalls abgeschlossen war. So ist aus dem Schreiben des Amtes der Landesregierung vom 18. Mai 1995 in dem zur Saugbaggerung und zu einem, von Diplomingenieur ... entwickelten, Projekt Stellung genommen wird, zu entnehmen, dass 'sollten ausreichende Unterlagen bis zu diesem Zeitpunkt (gemeint ist die im vorangehenden Text angeführte Frist 30. September 1995) nicht vorgelegt werden, wäre der zweite Teil der Bescheide aus dem Jahr 1982 anzuwenden, nämlich die Wiederauffüllung aller Teiche mit inertem Material bis Geländeroberkante'.

Angesichts dieser Sachlage, die mit einem Gesellschaftsverhältnis nichts zu tun hat, wäre es geradezu fahrlässig gewesen, die Pachtverträge aufzukündigen, ohne zu wissen, dass die Pachtgrundstücke nicht doch noch gebraucht werden. Unter diesen Umständen wären die Pachtverträge auch dann nicht gekündigt worden, wenn sie mit der Gesellschaft fremd gegen über stehenden Personen abgeschlossen wäre. Es sind daher andere als im Gesellschaftsverhältnis gegebene Umstände nicht nur denkbar sondern Realität und für die Aufrechterhaltung der Pachtverträge maßgeblich gewesen. Die weiteren Ausführungen der Betriebsprüfung, ob sie sich vorstellen könne, dass sich bei einer in ferner Zukunft liegenden Beendigung des Pachtverhältnisses die Ablagerung von biologisch abbaubarem Schlamm nachteilig auswirken würde - sofern dieser bis zu diesem Zeitpunkt nicht ohnedies schon verrottet wäre - sind unseres Erachtens schon deshalb unerheblich, weil der Zustand der Grundstücke zu diesem Zeitpunkt völlig ungewiss ist. Was für die Betriebsprüfung undenkbar oder unvorstellbar ist, kann nicht Grundlage einer Beweiswürdigung sein.“

Ausführungen der Bw. zur Preisgestaltung:

Lt. Bw. gehe die Betriebsprüfung auch in diesem Punkt von der falschen Annahmen aus, dass ein Fremdvergleich dadurch zu erbringen sei, dass die Ausgaben für die Pachtgrundstücke den Einnahmen der Gesellschaft für Wiesengrundstücke gegenüber gestellt werden. Lt. Bw.

hätte ein derartiger Fremdvergleich in letzter Konsequenz zur Folge, dass unter der Berücksichtigung des Umstandes, dass manche Pächter unentgeltlich dort parken, der Pachtschilling mit 0,00 festzusetzen wäre, womit bewiesen sei, dass diese Art des Fremdvergleiches ungeeignet sei.

Außerdem habe die Betriebsprüfung bei der von ihr vorgenommen, vergleichenden, Bewertung keinen der, von der Bw. vorgebrachten, Unterschiede und Einflussfaktoren in der Preisfindung berücksichtigt. Lt. Bw. irrt die Betriebsprüfung, wenn sie meint, die verdeckte Ausschüttung bestehe in der Fortführung der Pachtverträge, weil sie in diesem Fall beweisen müsste, dass keine wirtschaftlichen Gründe für die Fortführung vorlägen.

Aber selbst in diesem Fall müsste die Betriebsprüfung die Höhe der verdeckten Ausschüttung durch einen Vergleich von vergleichbaren Objekten und Tatsachen unter Berücksichtigung aller Einfluss habenden Faktoren schlüssig darlegen. Wenn die Betriebsprüfung meine, es müsste infolge der Fortführung der Pachtverträge nicht untersucht werden, ob außenstehenden Dritten unter Berücksichtigung aller Umstände ein niedrigerer Pachtschilling bezahlt worden wäre, so stelle dies lt. Bw. einen Verfahrensmangel dar.

Abschließend weist die Bw. darauf hin, dass die beiden Baugrundstücke unzweifelhaft gewillkürtes Betriebsvermögen wären, wenn die Bw. diese beiden Grundstücke nicht gepachtet, sondern gekauft hätte. Gleiches habe lt. Bw. auch für die Zupachtung zu gelten.

Ausführungen der Bw. zur Festsetzung einer verdeckten Ausschüttung/Pachtschilling:

Unrichtig sei, dass mit Wegfall der beabsichtigten Parkplatzerrichtung keine betriebliche Veranlassung mehr gegeben sei, die beiden Pachtgrundstücke zu diesen Konditionen weiterhin zu pachten.

Dies deshalb, weil die Veränderung des Pachtschillings der beiderseitigen Zustimmung der Vertragspartner bedürfe. Da es für den Verpächter unerheblich sei, ob der Pächter den Pachtgegenstand auch für den Zweck benützt, der ursprünglich Motiv für den Abschluss des Pachtvertrages gewesen ist, sei es unrealistisch zu glauben, dass unter Fremden eine spätere Reduktion des Pachtschillings erfolgen würde.

Im gegenständlichen Fall gehe es für die Pächterin um die Lösung eines Existenz bedrohenden Problems, wofür der (Wasserrechts-)Behörde mehrere Lösungsvarianten vorgeschlagen worden seien. Da das Wasserrechtsverfahren zum Zeitpunkt der Betriebsprüfung noch nicht abgeschlossen gewesen sei, habe die Bw. nicht mit Sicherheit sagen können, für welches Projekt sich die Behörde entscheiden werde und ob die Parkplatzerrichtung damit endgültig vom Tisch ist oder nicht. Aus diesem Grund habe die Bw. gar keine andere Möglichkeit gehabt, als die Pachtverträge weiterzuführen.

Eine Verringerung des Pachtschillings käme auch zwischen Fremden nicht in Betracht, weil es in der Umgebung keine anderen, ebenso günstig gelegenen, Grundstücke gebe, sodass sich

auch im Fremdvergleich der Verpächter in der besseren Marktposition befindet und daher einer Reduktion des Pachtschilling nicht zugestimmt hätte.

Eine Beendigung der Pachtverträge hätte aber die Folge, dass die Bw. auch jede andere Nutzungsmöglichkeit verliere, und dieser Verlust der Nutzungsmöglichkeiten sei ihr bei den gegebenen Umständen nach vernünftiger kaufmännischer Vorsicht nicht zumutbar. Es sei durchaus fremdüblich, dass Betriebe Liegenschaften oder Objekte, die sie im Augenblick nicht benötigen, weiterhin im Betriebsvermögen halten, weil sie zu einem späteren Zeitpunkt keinen Zugriff mehr darauf hätten.

Der Ansicht der Betriebsprüfung, dass bei Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes einem Fremden gegenüber kein vergleichbarer Pachtschilling bezahlt werde, könne nicht beigepflichtet werden. Dies deshalb, weil dabei der Stand des behördlichen Verfahrens, die örtlichen Gegebenheiten und die Situation, in der sich die Pächterin befindet, unberücksichtigt gelassen werde.

Bw.: *"Der Fortbestand der Pachtverträge ist für die Bw. von existentieller wirtschaftlicher Bedeutung und nicht im Gesellschaftsverhältnis der Verpächter begründet. Unseres Erachtens sind daher die angefochtenen Bescheide ersatzlos aus dem Rechtsbestand zu beseitigen."*

Die in den Eingaben der Bw. angesprochene Sanierung des Schotterteiches hat stattgefunden; der Schlamm aus diesem Schotterteich ist auf den Grundstücken gelagert worden (Telefonat mit dem Steuerberater der Bw., 17. August 2005).

3. Nutzwert der firmeneigenen Badeparzelle:

Berufungsvorbringen:

Die Valorisierung des Eigenverbrauchs für die betriebseigene Badeparzelle stelle keine Vorteilsgewährung an die Gesellschaft dar, da für die Verwaltung der Zugang zum See gegeben sein müsse und die Verwaltung eine Kontaktstelle mit den Eigentümern und Pächtern haben müsse.

Der Eigenverbrauch im Sinne des § 1 Abs. 1 Z. 2a UStG 1994 sei aufgrund der Bestimmung des § 1 Abs. 1 Z. 3 UStG 1994 nur dann der Umsatzsteuer zu unterziehen, wenn der Gegenstand oder seine Bestandteile zu einem vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt haben. Im gegenständlichen Fall soll es sich um unecht steuerbefreite Grundstücksumsätze handeln, sodass ab 1. Jänner 1995 keine Umsatzsteuerpflicht gegeben sei.

Die Bw. beantragt, den Bescheid betreffend Umsatzsteuer 1995 zu berichtigen und die anderen angefochtenen Bescheide ersatzlos aus dem Rechtsbestand zu beseitigen.

Stellungnahme 1 des Betriebsprüfers:

Zugangsmöglichkeiten zu den Badeseen sollen lt. Betriebsprüfer nur über die gesellschaftseigene Parzelle zum "G-See" bestehen; die anderen Badeseen sollen über die gesellschaftseigene Parzelle nicht erreichbar sein.

Lt. Betriebsprüfer ist dem Berufungsantrag, die zu Unrecht erfolgte Besteuerung des Eigenverbrauchs ab 1. Jänner 1995 rückgängig zu machen, zu folgen; da es sich bei diesem Eigenverbrauch um einen unecht steuerbefreiten Grundstücksumsatz handele.

Die verdeckte Ausschüttung in Höhe der Valorisierung des Nutzwertes sei jedoch nicht in Frage zu stellen, weil eine Körperschaftsteuervorschreibung eine Vorschreibung von Umsatzsteuer nicht voraussetze.

Gegenäußerung 1 der Bw.:

Dem Argument der Betriebsprüfung, dass ein Nutzungswert für die geschäftseigene Badeparzelle gegeben sein müsse, weil über diese nur eine Zugangsmöglichkeit zu einem und nicht zu allen drei Badeseen bestehe, könne nicht gefolgt werden. Auch habe die Betriebsprüfung keine Feststellungen über den Umfang einer betriebsfremden Nutzung getroffen.

Lt. Bw. sollen weder Gründe für eine Wiederaufnahme der Verfahren noch für verdeckte Ausschüttungen vorliegen.

Stellungnahme 2 des Betriebsprüfers:

Bei der Vorbetriebsprüfung sei ein Nutzungswert für die private Nutzung der firmeneigenen Badeparzelle im Ausmaß von S 10.000,00 p.a. festgestellt worden; dieser Wert sei jetzt im Ausmaß der Verbraucherpreisindexsteigerung 1982 bis 1993 angepasst worden. Der damals festgestellte Wert von S 10.000,00 sei bis inklusive 1995 vom bevollmächtigten Vertreter unverändert in Ansatz gebracht worden und bei der Betriebsbesichtigung sei erklärt worden, dass die private Nutzung in den letzten Jahren immer mehr in den Hintergrund getreten sei.

Der Rückgang der privaten Nutzung und das Vorbringen - für die Verwaltung sei ein Zugang zum See notwendig und eine Anlaufstelle für die anderen Parzelleneigentümer und Pächter müsse vorhanden sein - seien dadurch berücksichtigt worden, dass der damals ermittelte Nutzungswert im Ausmaß der Verbraucherpreisindexsteigerung angepasst worden ist.

Die teilweise betriebliche Nutzung der Badeparzelle sei nicht in Frage gestellt worden. Das tatsächliche Ausmaß der betrieblichen bzw. privaten Nutzung der Badeparzelle habe die Bw. nicht glaubhaft machen können.

Auch seien in allen Gewinnermittlungen unverändert die gleiche private Nutzung durch Gesellschafter mit dem Ansatz des Wertes von S 10.000,00 p.a. dokumentiert. Der über einen Zeitraum von 12 Jahren erklärte Wertansatz in Höhe von S 10.000,00 p.a. bei vernachlässigter Verbraucherpreisindexaufwertung sei ein Indiz für die unveränderte Privatnutzung.

Betriebsprüfer: "Wie weit das Argument des erforderlichen Seezuganges für eine betriebliche Nutzung zählt, wird hier nicht weiter untersucht, obwohl diese Zugangsmöglichkeit bei den anderen Seen für die Verwaltung über firmeneigene Parzellen nicht möglich ist. Nach Ansicht der Bp wurde somit im Wege der Anpassung im Ausmaß der Verbraucherpreisindexsteigerung nur die von der Bw. alljährlich erklärte private Nutzung für richtig erklärt, wobei der Rechnungsfehler auf Basis des ursprünglichen Wertes von der Bp berichtigt wurde."

Gegenäußerung 2 der Bw.:

Diese Gegenäußerung enthält keine Ausführungen zum Streitpunkt verdeckte Ausschüttung wegen fehlender Valorisierung des Nutzwertes der firmeneigenen Badeparzelle.

4. Gemäß § 293b BAO berichtigter Bescheid betreffend Umsatzsteuer 1995:

Am 3. Dezember 1999 hat das Finanzamt einen gemäß § 293b BAO berichtigten Bescheid betreffend Umsatzsteuer 1995 erlassen.

Mit diesem Bescheid soll ein, die steuerpflichtigen Umsätze betreffender, Ausfertigungsfehler berichtigt worden sein.

In der Umsatzsteuererklärung für 1995 hat die Bw. mit 20% zu versteuernde Entgelte iHv S 64.160,00 und mit 10% zu versteuernde Entgelte iHv S 1.486.588,55 erklärt.

Lt. Tz 16 des Bp-Berichtes betragen die mit 20% und 10% Umsatzsteuer zu versteuernden Entgelte des Jahres 1995:

A.) Normalsteuersatz (20 % Umsatzsteuer): lt. Veranlagung S 64.160,00 + VA Pachtschilling S 121.400,00 = S 185.560,00.

B.) ermäßigter Steuersatz (10 % Umsatzsteuer): lt. Veranlagung S 1.486.588,55 + Erhöhung des Nutzwertes S 3.900,00 = S 1.490.488,55.

Die Umsatzsteuer 1995 hat der Betriebsprüfer in Tz 19 seines Berichtes berechnet. In dieser Textziffer steht:

<i>Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlage für Lieferungen und sonstige Leistungen (einschließlich Anzahlungen) Tz 15</i>	1.666.048,55
<i>Eigenverbrauch</i>	10.000,00
<hr/>	
<i>Summe</i>	1.676.048,55
<hr/>	
<i>Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Umsätze</i>	1.676.048,55

Davon sind zu versteuern mit:

	Bemessungsgrundlage	Umsatzsteuer
gemäß § 10 Abs. 1 UStG (= 20% Normalsteuersatz)	185.560,00	37.112,00
gemäß § 10 Abs. 2 UStG (= 10% ermäßiger Steuersatz)	1.490.488,55	149.048,85
	Zwischenbetrag	186.160,85
	abziehbare Vorsteuer	- 91.091,71
	Zwischenbetrag	95.069,15
	Zahllast	95.069,00

Der nach der Verfahrenswiederaufnahme erlassene Umsatzsteuerbescheid 1995 hat folgenden Bescheidinhalt:

<i>Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlage für Lieferungen und sonstige Leistungen (einschließlich Anzahlungen)</i>	1.666.048,55
<i>Eigenverbrauch</i>	10.000,00
Summe	1.676.048,55

Davon sind zu versteuern mit:

	Bemessungsgrundlage	Umsatzsteuer
20% Normalsteuersatz	185.560,00	37.112,00
10% ermäßiger Steuersatz	1.490.488,55	149.048,85
Summe der Umsatzsteuer	186.160,85	
Gesamtbetrag der Vorsteuern		- 91.091,71
Zahllast		95.069,00

Der gemäß § 293b BAO berichtigte Umsatzsteuerbescheid 1995 hat folgenden Bescheidinhalt:

<i>Bemessungsgrundlage für Lieferungen und sonstige Leistungen (einschließlich Anzahlungen)</i>		
20% Normalsteuersatz	1.672.148,55 S	121.519,77 €
10% ermäßiger Steuersatz	3.900,00 S	283,42 €
Gesamtbetrag der Vorsteuern	- 91.091,71 S	- 6.619,89 €

Berechnung in Schilling:

<i>Bemessungsgrundlage für Lieferungen und sonstige Leistungen (einschließlich Anzahlungen)</i>	<i>1.666.048,55</i>
<i>Eigenverbrauch</i>	<i>10.000,00</i>
<i>Summe</i>	<i>1.676.048,55</i>

Davon sind zu versteuern mit:

	<i>Bemessungsgrundlage</i>	<i>Umsatzsteuer</i>
<i>20% Normalsteuersatz</i>	<i>1.672.148,55</i>	<i>334.429,71</i>
<i>10% ermäßiger Steuersatz</i>	<i>3.900,00</i>	<i>390,00</i>
<i>Summe der Umsatzsteuer</i>		<i>334.819,71</i>

Den Umsatzsteuerbescheid 1995 in der Fassung vom 3. Dezember 1999 und die für die Folgejahre erlassenen Bescheide betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer hat die Bw. mit der Berufung vom 19. März 2004 angefochten.

Die do. Berufungsausführungen lauten:

"Mit Datum 2. Dezember 2002 wurden für die Jahre 1995 bis 2000 korrigierte Umsatzsteuererklärungen abgegeben. In diesen wurden für alle betroffenen Jahre die Umsätze zu rd. 95% aufgrund einer vorliegenden unechten Steuerbefreiung gemäß § 6 Abs. 1 Z. 16 erklärt. In den am 3. Dezember 2003 ergangenen Bescheiden wurde die Umsätze jedoch durchwegs mit 20% veranlagt. Dies entspricht weder der tatsächlichen Rechnungslegung, noch ist dafür eine rechtliche Grundlage zu erblicken. Als Nachweis legen wir die gelegten korrigierten Rechnungen der unecht befreiten Umsätze für die Jahre 1995 bis 2001 bei.

Wir beantragen für die Jahre 1995 bis 2000 eine Veranlagung entsprechend der korrigierten Umsatzsteuererklärungen vom 2. Dezember 2002 und für das Jahr 2001 entsprechend der eingereichten Erklärung mit Verweis auf die Beilage.

Hinsichtlich der in den angefochtenen Bescheiden mit Hinweis auf die von der Betriebspührung festgestellten Sachverhalte betreffend überhöhte, nicht fremdübliche Pachtzahlungen an die Gesellschafter in Höhe von S 149.970,00 brutto, halten wir fest, dass die Höhe dieser Grundstückspacht hinsichtlich des betrieblichen Bedarfs der Grundstücke für Entschlammungsmaßnahmen absolut angemessen war. Eine Evaluierung der Pachtzahlungen anhand der kürzlich geführten Verhandlungen mit Besitzern weiterer angrenzender Grundstücke im Zusammenhang mit der in 2004 durchzuführenden Entschlammung hat ergeben, dass die Fremdüblichkeit durchaus gegeben ist. Die in diesen Verhandlungen genannten Forderungen haben teilweise ein vielfaches Betragen.

Wir beantragen eine Anerkennung der Pachtzahlungen an die Gesellschafter in der verbuchten Höhe.

Wie ehemals im Referat besprochen und nach Rücksprache mit dem Klienten ziehen wir – bei positiver Stattgabe dieser Berufung – das Rechtsmittel vom 23. Oktober 1997 zurück."

Von der Bw. ist ein 9 cm dickes, aus berichtigten Rechnungen bestehendes, Konvolut als Beweismittel vorgelegt worden.

Über die Berufung wurde erwogen:

Berufungszurücknahme:

In der Berufung vom 19. März 2004 hat die Bw. die Berufung vom 23. Oktober 1997 zurückgenommen.

Mit den Worten "*ziehen wir – bei positiver Stattgabe dieser Berufung – das Rechtsmittel vom 23. Oktober 1997 zurück*" hat die Bw. die Stattgabe der Berufung vom 19. März 2004 als Voraussetzung für die Zurücknahme der Berufung vom 23. Oktober 1997 genannt.

Prozesshandlungen, die für den Fall des Eintretens eines, in der Zukunft liegenden, bestimmten Ereignisses gesetzt werden, sind bedingte Prozesshandlungen.

Nach ständiger Rechtsprechung sind bedingte Prozesshandlungen unzulässig, wenn sie Rechtsunsicherheit erzeugen (vgl. bspw. Stoll, BAO-Kommentar, 853; Ritz, BAO², § 85 Tz 3).

Eine bedingte Prozesshandlung erzeugt Rechtsunsicherheit, wenn ihre Beachtung einen unmittelbaren Einfluss auf den Fortgang des Verfahrens haben könnte (7 Ob 331/98x).

Eine Berufungszurücknahme beendet das Berufungsverfahren; sie hat daher einen unmittelbaren Einfluss auf den Fortgang des Verfahrens: eine "bedingte" Berufungszurücknahme ist daher eine unzulässige Prozesshandlung.

Eine unzulässige Prozesshandlung ist auch ein Begehr, das nur dann als erhoben gelten soll, wenn ein anderes Gericht in einem anderen Verfahren zu einer der Bedingung entsprechenden Rechtsmeinung gelangen sollte (vgl VfGH 6. 10. 1997, B 2152/97).

Nach dieser Rechtslage ist die ausschließlich für den Fall einer stattgebenden Berufungsscheidung in einem anderen Berufungsverfahren erklärte Zurücknahme der Berufung (23. Oktober 1997) eine unzulässige Prozesshandlung:

Die Bw. erklärt, die Berufung (23. Oktober 1997) zurückzunehmen zu wollen, wenn der Berufung (19. März 2004) stattgegeben wird; sie verlangt eine Sachentscheidung, sollte der Berufung (19. März 2004) nicht stattgegeben werden: Die Erklärung "*ziehen wir – bei positiver Stattgabe dieser Berufung – das Rechtsmittel vom 23. Oktober 1997 zurück*" ist deshalb dazu geeignet, Rechtsunsicherheit zu erzeugen.

Wird eine Berufung eingebracht, ist ein Berufungsverfahren anhängig und über die Berufung ist zu entscheiden. Wird eine Berufung zurückgenommen, ist das Berufungsverfahren sofort zu beenden und die Berufung ist als gegenstandslos (geworden) zu erklären (§ 256 BAO): Die Erklärung "*ziehen wir – bei positiver Stattgabe dieser Berufung – das Rechtsmittel vom 23. Oktober 1997 zurück*" hat deshalb einen unmittelbaren Einfluss auf den Fortgang des Verfahrens.

"*Ziehen wir – bei positiver Stattgabe dieser Berufung – das Rechtsmittel vom 23. Oktober 1997 zurück*" ist außerdem eine Willenserklärung, die nur dann rechtsverbindlich sein soll, wenn der Unabhängige Finanzsenat in einem anderen Berufungsverfahren zu einer bestimmten Rechtsmeinung – und zwar zu einer mit der Rechtsmeinung der Bw. übereinstimmenden Rechtsmeinung - gelangt.

Unzulässige Prozesshandlungen sind rechtswirkungslose Prozesshandlungen: Die Prozesshandlung "bedingte" Berufungsrücknahme ist daher eine rechtswirkungslose Berufungsrücknahme.

In seinem Erkenntnis vom 27. April 1989, Zl. 86/06/0088 über die Verfahrensgrundsätze im Anwendungsbereich des AVG hat der Verwaltungsgerichtshof entschieden: "*Das Gesetz kennt keine "bedingte" Berufungsrückziehung ... sodass auch die diesbezügliche Erklärung der Beschwerdeführer ... eine Erledigung dieser Berufung durch die Berufungsbehörde nicht entbehrlich machte*".

In Abgabenverfahren ist nicht das AVG sondern die Bundesabgabenordnung (BAO) anzuwenden; aber auch die BAO kennt keine "bedingte" Berufungsrückziehung: Eine rechtswirkungslose Berufungsrücknahme steht daher einer Entscheidung über die Berufung nicht entgegen.

Festzustellen ist: Die Berufungsrücknahme in der Berufung (19. März 2004) steht einer Entscheidung über die Berufung (23. Oktober 1997) nicht entgegen.

Entscheidung über die Berufung (23. Oktober 1997):

1. Wiederaufnahme der Verfahren:

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

"*Tatsachen*" im Sinne des § 303 Abs. 4 BAO sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammen hängende tatsächliche Umstände, wie etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen und Eigenschaften.

"*Beweismittel*" im Sinne des § 303 Abs. 4 BAO sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammen hängende Beweismittel.

"*Neu hervorgekommen*" bedeutet, dass diese Tatsachen und/oder Beweismittel als solche vor Erlassung des/der wiederaufzunehmenden Bescheides/Bescheide bereits vorhanden, aber unbekannt sind.

"*Neu entstandene*" Tatsachen und/oder Beweismittel sind im Gegensatz zu neu hervorgekommenen Tatsachen und/oder Beweismittel keine Wiederaufnahmegründe im Sinne des § 303 Abs. 4 BAO.

Wiederaufnahmegründe sind nicht austauschbar: Die Prüfung der Zulässigkeit von Verfahrenswiederaufnahmen hat auf Grundlage der für die Verfahrens wiederaufnahmen verwendeten Wiederaufnahmegründe zu erfolgen.

Das Finanzamt hat im Begründungsteil der angefochtenen Wiederaufnahmbescheide durch Verweise auf die Niederschrift über die Schlussbesprechung und auf den Betriebsprüfungsbericht zum Ausdruck gebracht, dass die do. Sachverhaltsfeststellungen des Betriebsprüfers die neu hervor gekommenen Tatsachen bzw. Beweismittel im Sinne des § 303 Abs. 4 BAO darstellen.

Im Berufungsfall ist die Zulässigkeit der Verfahrenswiederaufnahmen auf Grundlage von Sachverhaltsfeststellungen in der Niederschrift über die Schlussbesprechung und den Sachverhaltsfeststellungen im Betriebsprüfungsbericht zu prüfen.

In den vorgelegten Verwaltungsakten befindet sich keine Niederschrift über die Schlussbesprechung. Allenfalls in dieser Niederschrift angesprochene Wiederaufnahmegründe konnten wegen fehlender Kenntnis vom Inhalt dieser Niederschrift nicht berücksichtigt werden.

Die Notizen auf den Seiten 45 – 47 des Arbeitsbogens sind wegen der Überschrift "*Schlußb.*" als Notizen über die Schlussbesprechung identifizierbar und es gibt auch eine "*Reinschrift*" dieser Notizen. Der vollständige Inhalt der Niederschrift über die Schlussbesprechung ist weder aus diesen Notizen noch aus deren Reinschrift feststellbar. Die Beantwortung der Sachfrage – Welche Tatsachen und/oder Beweismittel sind als Wiederaufnahmegrund/Wiederaufnahmegründe heran gezogen worden? – hat daher ausschließlich aus dem Bp-Bericht zu erfolgen.

Lt. Tz 29, 30 des Bp-Berichtes soll die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Umsatzsteuer 1993 – 1995 wegen der Feststellungen in den Textziffern 15 – 19 des Bp-Berichtes erforderlich gewesen sein:

Die Sachfrage – Welche Tatsachen und/oder Beweismittel sind als Wiederaufnahmegrund/Wiederaufnahmegründe für die Umsatzsteuer 1993 – 1995 heran gezogen worden? – ist daher aus den Feststellungen in den Textziffern 15 – 19 des Bp-Berichtes zu beantworten.

Lt. Tz 29, 30 des Bp-Berichtes soll die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Körperschaftsteuer 1993 – 1995 wegen der Feststellungen in den Textziffern 20 – 25 des Bp-Berichtes erforderlich gewesen sein:

Die Sachfrage – Welche Tatsachen und/oder Beweismittel sind als Wiederaufnahmegrund/ Wiederaufnahmegründe für die Körperschaftsteuer 1993 – 1995 heran gezogen worden? – ist daher aus den Feststellungen in den Textziffern 20 – 25 zu beantworten.

Es ist aber nicht jede neu hervorgekommene Tatsache und jedes neu hervorgekommene Beweismittel ein geeigneter Wiederaufnahmegrund: Die neu hervorgekommene Tatsache bzw. das neu hervorgekommene Beweismittel muss auch bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis führen als vom rechtskräftigen Bescheid zum Ausdruck gebracht.

Bei der amtswegigen Wiederaufnahme ist zwischen der Rechtsfrage, ob der Tatbestand einer Wiederaufnahme gegeben ist, und der Frage der Durchführung der Wiederaufnahme, die im Ermessen der Abgabenbehörde liegt, zu unterscheiden.

Amtsweigige Verfahrenswiederaufnahmen werden idR nicht zu verfügen sein, wenn die steuerlichen Auswirkungen absolut und relativ bloß geringfügig sind. Die Geringfügigkeit der steuerlichen Auswirkungen ist anhand der konkreten Wiederaufnahmegründe und nicht auf Grund der steuerlichen Gesamtauswirkungen zu beurteilen, die infolge Änderungen aufgrund anderer rechtlicher Beurteilungen im Sachbescheid vorzunehmen wären (Ritz, Bundesabgabenordnung: Kommentar, 2. überarb. und erw. Auflage, § 303, Tz 40, und die do. zit. Judikate).

Nach dieser Rechtslage sind zuerst die steuerlichen Auswirkungen der vom Finanzamt herangezogenen Wiederaufnahmegründe zu prüfen und danach deren Eignung als Wiederaufnahmegründe.

Wiederaufnahmegrund/Wiederaufnahmegründe für die Umsatzsteuer 1993 – 1995:

In Tz 15 des Bp-Berichtes sind Feststellungen über die Höhe des Pachtschillings für die, von den Gesellschaftern der Bw. an die Bw. verpachteten, Grundstücke getroffen worden und Feststellungen über die fehlende Valorisierung des Nutzwertes einer firmeneigenen Badeparzelle.

Die Tz 17 – 19 des Bp-Berichtes enthalten die Darstellung der mit 10% und 20% zu versteuernden Entgelte, die Bemessungsgrundlagen, die Umsatzsteuer für die Jahre 1993 – 1995 und die Mehrergebnisse gegenüber der bisher festgesetzten Umsatzsteuer (d.s. S 24.670,00 p.a.).

Die für die Verfahrenswiederaufnahme heran gezogenen Wiederaufnahmegründe sind daher:

- 1.) Wiederaufnahmegründe, die iZm der Höhe des Pachtschillings für die, von den Gesellschaftern der Bw. an die Bw. verpachteten, Grundstücke stehen, und

2.) Wiederaufnahmegründe, die iZm der fehlenden Valorisierung des Nutzwertes der firmeneigenen Badeparzelle stehen.

Die Geringfügigkeit der steuerlichen Auswirkungen ist anhand der Wiederaufnahmegründe, die iZm der Höhe des Pachtschillings für die, von den Gesellschaftern der Bw. an die Bw. verpachteten, Grundstücke stehen, und der Wiederaufnahmegründe, die iZm der fehlenden Valorisierung des Nutzwertes der firmeneigenen Badeparzelle stehen, zu beurteilen.

In den Jahren 1993 – 1995 beträgt die Umsatzsteuer, die auf die verdeckte Ausschüttung entfällt, die für die, von den Gesellschaftern der Bw. an die Bw. verpachteten, Grundstücke festgesetzt worden sind, jeweils S 24.280,00; die Umsatzsteuer, die auf die verdeckte Ausschüttung entfällt, die iZm der fehlenden Valorisierung des Nutzwertes der firmeneigenen Badeparzelle festgesetzt worden ist, beträgt jeweils S 390,00.

Werden die steuerlichen Auswirkungen der Wiederaufnahmegründe miteinander verglichen, entfallen 98% des Mehrergebnisses/Umsatzsteuer auf die Wiederaufnahmegründe, die iZm der Höhe des Pachtschillings für die, von den Gesellschaftern der Bw. an die Bw. verpachteten, Grundstücke stehen; 2% des Mehrergebnisses/Umsatzsteuer auf die Wiederaufnahmegründe, die iZm der fehlenden Valorisierung des Nutzwertes der firmeneigenen Badeparzelle stehen.

Im Gegensatz zu den Wiederaufnahmegründen, die iZm der Höhe des Pachtschillings für die, von den Gesellschaftern der Bw. an die Bw. verpachteten, Grundstücke stehen, haben die Wiederaufnahmegründe, die iZm der fehlenden Valorisierung des Nutzwertes der firmeneigenen Badeparzelle stehen, nur geringfügige steuerliche Auswirkungen:

Deshalb rechtfertigen die Wiederaufnahmegründe, die iZm der fehlenden Valorisierung des Nutzwertes der firmeneigenen Badeparzelle stehen, keine amtswegige Verfahrenswiederaufnahme.

Die Berechtigung zur Verfahrenswiederaufnahme/Umsatzsteuerbescheide ist daher anhand der Wiederaufnahmegründe zu prüfen, die iZm der Höhe des Pachtschillings für die, von den Gesellschaftern der Bw. an die Bw. verpachteten, Grundstücke herangezogen worden sind.

Die iZm der Höhe des Pachtschillings für die, von den Gesellschaftern der Bw. an die Bw. verpachteten, Grundstücke stehenden Wiederaufnahmegründe hat der Betriebsprüfer in seiner 1. Stellungnahme zur Berufung aufgezählt; die dort genannten Wiederaufnahmegründe sind eine Tatsache und mehrere Beweismittel.

Die lt. Betriebsprüfer neu hervorgekommene Tatsache ist, dass entgegen den Vereinbarungen in den Pachtverträgen mit den Gesellschaftern keine Parkplätze errichtet worden sind.

Die lt. Betriebsprüfer neu hervorgekommenen Beweismittel sind von der Bw. für Abstellplätze abgeschlossene Pachtverträge: Diese Pachtverträge sollen beweisen, dass die darin verein-

barten Pachtschillinge S 12,00/m² betragen und damit niedriger sind als die in den Pachtverträgen mit den Gesellschaftern vereinbarten Pachtschillinge.

Im Begründungsteil der Wiederaufnahmeverfügung wird nicht die 1. Stellungnahme des Betriebsprüfers zur Berufung, sondern die Niederschrift/Schlussbesprechung und der Bp-Bericht als die Dokumente genannt, worin die Wiederaufnahmegründe aufgezählt worden sind.

Da die Niederschrift/Schlussbesprechung in den Veranlagungsakten nicht vorhanden ist, ist die Zulässigkeit der Verfahrenswiederaufnahme ausschließlich anhand der im Bp-Bericht aufgezählten Wiederaufnahmegründe zu prüfen.

Alle, den Berechnungen der verdeckten Ausschüttung/Pachtschilling und der darauf entfallenden Umsatzsteuer zugrunde liegenden, Sachverhaltsfeststellungen und Feststellungen über die Wiederaufnahmegründe/Umsatzsteuer hat der Betriebsprüfer in Tz 15 a des Bp-Berichtes getroffen:

Es ist daher zu prüfen, ob die in der 1. Stellungnahme als neu hervorgekommene Tatsache bezeichnete Nichterrichtung von Parkplätzen und die als neu hervorgekommene Beweismittel bezeichneten Pachtverträge auch in Tz 15 a des Bp-Berichtes erwähnt werden.

Diese Prüfung führt zu folgenden Ergebnissen:

Tz 15 a des Bp-Berichtes enthält die rechtliche Würdigung des Fakts "Nichterrichtung von Parkplätzen" auf den, von den Gesellschaftern der Bw. an die Bw. verpachteten, Grundstücken: In Tz 15 a wird daher die lt. 1. Stellungnahme als Wiederaufnahmegrund herangezogene Tatsache der "Nichterrichtung von Parkplätzen" erwähnt.

Ob die "Nichterrichtung von Parkplätzen" eine neu hervorgekommene, oder eine den Abgabenbehörden bekannt gewesene Tatsache ist, ist eine auf der Ebene der Beweiswürdigung zu lösende Sachfrage.

Im Berufungsfall ist die Beweisführung mit den Dokumenten aus dem Arbeitsbogen der Betriebsprüfung und den in den Veranlagungsakten enthaltenen Dokumenten durchzuführen.

Die "Nichterrichtung von Parkplätzen" ist ein Faktum, das der Betriebsprüfer im Rahmen der Betriebsprüfung festgestellt hat. Die Betriebsprüfung hat nach Erlassung der Erstbescheide betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer 1993 – 1995 stattgefunden: Die "Nichterrichtung von Parkplätzen" ist daher eine neu hervorgekommene Tatsache, wenn die "Nichterrichtung von Parkplätzen" aus den Dokumenten im Veranlagungsakt nicht feststellbar ist.

Informationen über die, von den Gesellschaftern der Bw. an die Bw. verpachteten, Grundstücke sind in den Pachtverträgen 8. Juni 1988 enthalten; diese Pachtverträge hat die Bw. am 1. Juni 1990 und während der Betriebsprüfung vorgelegt.

Vor dem 1. Juni 1990 haben die Erstbescheide betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer 1993 – 1995 nicht existiert: Die "Nichterrichtung von Parkplätzen" ist daher eine neu hervorge-

kommene Tatsache, wenn die "Nichterrichtung von Parkplätzen" aus den, in den Pachtverträgen getroffenen Vereinbarungen nicht feststellbar ist.

Aus den, in den Pachtverträgen getroffenen Vereinbarungen ist feststellbar:

- Der Oberflächenzustand der Grundstücke bei Vertragsabschluss:
Lt. Pkt. I, Abs. 4, dieser Pachtverträge sind diese Grundstücke "als Parkfläche neu zu gestaltenden Grundstück"e; d.h. auf den Grundstücken haben sich bei Vertragsabschluss keine Kfz-Abstellplätze befunden.
- Der Umfang der Nutzungsberechtigung:
Lt. Pkt. I, Abs. 1 der Pachtverträge ist die Bw. berechtigt, diese Grundstücke "als Parkfläche für Kraftfahrzeuge zu benützen und entsprechend umzugestalten, insbesondere durch Asphaltierung desselben"; d.h. die Bw. hat die Erlaubnis der Verpächter, auf den Grundstücken Abstellplätze für Pkw zu errichten.
- Die fehlende Nutzungsverpflichtung:
Die Nichterrichtung von Kfz-Abstellplätzen ist kein Kündigungsgrund.
- Kein Termin für die Errichtung der Kfz-Abstellplätze:
Ein Termin für die Errichtung der Kfz-Abstellplätze ist in den Pachtverträgen nicht vereinbart worden, weshalb die Bw. nicht verpflichtet ist, diese Grundstücke innerhalb eines bestimmten Zeitraumes als Parkfläche umzugestalten.

Die v.a. Feststellungen zusammenfassend, ist aus den Pachtverträgen "keine Kfz-Abstellplatze" als Oberflächenzustand der Grundstücke bei Vertragsabschluss feststellbar und dieser Oberflächenzustand hat sich – da nach Vertragsabschluss keine Parkplätze errichtet worden sind – in den Streitjahren nicht verändert.

Dessen ungeachtet, ist mit "Nichterrichtung von Parkplätzen" eine Tatsache neu hervorgekommen:

Nach den, in Pkt. I, Abs. 1, der Gesellschafter-Pachtverträge getroffenen Vereinbarungen hat die Bw. die Wahlmöglichkeit, Kfz-Abstellplätze zu errichten oder von deren Errichtung Abstand zu nehmen. Die "Nichterrichtung von Parkplätzen" ist daher das Ergebnis einer Entscheidung für eine von zwei Alternativen. Besteht eine Wahlmöglichkeit, ist das Ergebnis dieser Wahl die neue Tatsache, sodass die "Nichterrichtung von Parkplätzen" schon aus diesem Grund eine neue Tatsache ist.

Die "Nichterrichtung von Parkplätzen" ist auch das Ergebnis einer unterlassenen Handlung und als Ergebnis einer unterlassenen Handlung ist die "Nichterrichtung von Parkplätzen" auch eine neue Tatsache.

Die neu hervorgekommene Tatsache "Nichterstattung von Kfz-Abstellplätzen" führt aber weder allein noch iVm den (auch) neu hervorgekommenen Beweismitteln "Pachtverträge für Abstellplätze", zu anders lautenden Bescheiden:

Die nach der Verfahrenswiederaufnahme erlassenen Umsatzsteuerbescheide unterscheiden sich von den Umsatzsteuer-Erstbescheiden dadurch, dass mit den nach der Verfahrenswiederaufnahme erlassenen Umsatzsteuerbescheiden die auf eine verdeckte Ausschüttung entfallende Umsatzsteuer vorgeschrieben worden ist. Die Feststellung, dass eine verdeckte Ausschüttung stattgefunden hat, ist das Ergebnis eines Fremdvergleiches, der mit den oben angesprochenen Pachtverträgen für Abstellplätze, die die Bw. mit Nichtgesellschaftern abgeschlossen hat, durchgeführt worden ist.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gebietet es das zwischen dem Gesellschafter(Geschäftsführer) und einer GmbH durch die gesellschaftsrechtlichen Verflechtungen gegebene Naheverhältnis, behauptete Vereinbarungen zwischen diesen Personen an jenen Kriterien zu messen, welche 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. Diese in der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes aufgestellten Kriterien haben ihre Bedeutung im Rahmen der Beweiswürdigung (vgl. bspw. VwGH, 31. März 2005, 2003/15/0100).

Der Vertragsabschluss unter gleichen Bedingungen als Voraussetzung dafür, dass ein Vertrag dem Fremdvergleich standhält, verlangt einen (auch) am Inhalt des Vertrages orientierten Fremdvergleich (vgl. dazu Ritz, Bundesabgabenordnung: Kommentar, 2. überarb. und erw. Auflage, § 20, Tz 50, und die do. zit. Judikate).

Ist der Fremdvergleich ein auch am Inhalt des Vertrages zu orientierender Fremdvergleich, müssen die Vertragsinhalte in wesentlichen Punkten übereinstimmen, damit sie für einen Fremdvergleich geeignet sind.

Ein mit, in wesentlichen Punkten nicht übereinstimmenden, Vertragsinhalten durchgeföhrter Fremdvergleich ist demzufolge ein Fremdvergleich, der einer steuerlichen Anerkennung von, zwischen Gesellschaft und Gesellschaftern abgeschlossenen, Verträgen nicht entgegensteht.

Im Berufungsfall werden Pachtverträge über Abstellplätze mit Pachtverträgen für Grundstücke verglichen, die den Pächter berechtigen, diese Grundstücke *"als Parkfläche für Kraftfahrzeuge zu benützen und entsprechend umzugestalten, insbesondere durch Asphaltierung desselben"* (Pachtverträge, Pkt. I, Abs. 1).

Aus den v.a. Vertragsinhalten ist festzustellen:

- Sich voneinander unterscheidende Pachtobjekte:
Die Pachtobjekte in den Nichtgesellschafter-Pachtverträgen sind "Kfz-Abstellplätze"; die Pachtobjekte in den Gesellschafter-Pachtverträgen sind keine "Kfz-Abstellplätze" sondern Grundstücke, auf denen sich keine "Kfz-Abstellplätze" befinden.
- Sich voneinander unterscheidende Nutzungsberechtigungen:
Vertragsinhalt der Nichtgesellschafter-Pachtverträge ist die Berechtigung, die gepachtete Parzelle als Abstellplatz für ein Kraftfahrzeug zu verwenden. Vertragsinhalt der Gesellschafter-Pachtverträge ist die Berechtigung, die gepachteten Grundstücke in eine Parkfläche für Kraftfahrzeuge umzugestalten.

Damit das Ergebnis des Fremdvergleichs im Sinne der VwGH-Rechtsprechung als Grundlage für einen Fremdvergleich verwendbar ist, hätten die Gesellschafter-Pachtverträge mit Nichtgesellschafter-Pachtverträgen verglichen werden müssen, die den Pächter berechtigen, das gepachtete Grundstück in eine Parkfläche umzugestalten.

Da der Fremdvergleich mit Pachtverträgen durchgeführt worden ist, die den Pächter berechtigen, das Pachtgrundstück als Kfz-Abstellplatz zu verwenden, sind nicht übereinstimmende Vertragsinhalte miteinander verglichen worden.

Nach dieser Sachlage ist nicht als erwiesen anzunehmen, dass die in den Gesellschafter-Pachtverträgen vereinbarten Pachtschillinge überhöht gewesen sind.

Nach dieser Beweislage sind die in den Gesellschafter-Pachtverträgen vereinbarten Pachtschillinge nicht fremdunüblich gewesen.

Fremdunüblich (Vertrags-)Gestaltung (idF: fremdunübliche Entgelte) ist aber eine der Voraussetzungen, die vorliegen müssen, damit eine verdeckte Ausschüttung festgesetzt und die darauf entfallende Umsatzsteuer vorgeschrieben werden darf.

Da nicht als erwiesen anzunehmen ist, dass die in den Gesellschafter-Pachtverträgen vereinbarten Pachtschillinge überhöht und folglich fremdunüblich sind, darf keine verdeckte Ausschüttung festgesetzt und keine auf eine verdeckte Ausschüttung entfallende Umsatzsteuer vorgeschrieben werden.

Darf keine verdeckte Ausschüttung festgesetzt und keine auf eine verdeckte Ausschüttung entfallende Umsatzsteuer vorgeschrieben werden, sind auch im Falle, dass eine Tatsache oder ein Beweismittel neu hervorgekommen ist, keine anders lautenden Bescheide zu erlassen.

Die neu hervorgekommene Tatsache "Nichterrichtung von Kfz-Abstellplätzen" ist daher keine neu hervorgekommene Tatsache die – idF iVm den Nichtgesellschafter-Pachtverträgen – zu, von den Umsatzsteuer-Erstbescheiden 1993 - 1995 sich unterscheidenden, Bescheidergebnissen geführt hätten.

Der Berufung gegen die Bescheide über die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1993 – 1995 ist daher statzugeben.

Wiederaufnahmegrund/Wiederaufnahmegründe für die Körperschaftsteuer 1993 – 1995:

Die Wiederaufnahmegründe für die Körperschaftsteuer 1993 – 1995 werden in den Tz 20 – 25 des Bp-Berichtes aufgezählt.

Die Tz 20 – 25 des Bp-Berichtes enthalten u.a. Verweise auf Tz 15 a und Tz 15 b, woraus abzuleiten ist, dass die für die Verfahrenswiederaufnahme/Körperschaftsteuer herangezogenen Wiederaufnahmegründe mit den für die Verfahrenswiederaufnahme/Umsatzsteuer herangezogenen Wiederaufnahmegründe identisch sind.

Aus Tz 20 – 25 ist daher festzustellen: Die Wiederaufnahmegründe/Körperschaftsteuer sind die Wiederaufnahmegründe, die iZm der verdeckten Ausschüttung/Pachtschilling und der verdeckten Ausschüttung/ fehlende Valorisierung des Nutzwertes der firmeneigenen Badeparzelle herangezogen worden sind.

Die Körperschaftsteuer, die auf die verdeckte Ausschüttung entfällt, die für die verpachteten Gesellschafter-Grundstücke festgesetzt worden ist, beträgt S 36.514,71 (1993), S 22.551,89 (1994) und S 8.118,91 (1995). Die Körperschaftsteuer, die auf die verdeckte Ausschüttung entfällt, die iZm der fehlenden Valorisierung des Nutzwertes der firmeneigenen Badeparzelle festgesetzt worden ist, beträgt S 1.075,29 (1993), S 664,11 (1994) und S 239,09 (1995).

S 36.514,71 (1993), S 22.551,89 (1994) und S 8.118,91 (1995) sind +/- 97% des Mehrergebnisses/Körperschaftsteuer; S 1.075,29 (1993), S 664,11 (1994) und S 239,09 (1995) sind +/- 3% des Mehrergebnisses/Körperschaftsteuer, sodass auch im Falle der Verfahrenswiederaufnahme/Körperschaftsteuer die steuerlichen Auswirkungen der Wiederaufnahmegründe, die iZm dem Nutzwert der firmeneigenen Badeparzelle stehen, so geringfügig sind, dass sie keine amtswegige Verfahrenswiederaufnahme rechtfertigen.

Die Berechtigung zur Verfahrenswiederaufnahme/Körperschaftsteuer ist daher – wie bei der Verfahrenswiederaufnahme/Umsatzsteuer - anhand der Wiederaufnahmegründe zu prüfen, die iZm der Höhe des Pachtschillings für die, von den Gesellschaftern an die Bw. verpachteten, Grundstücke herangezogen worden sind.

Die Prüfung der Wiederaufnahmegründe/Körperschaftsteuer führt zu folgenden Ergebnis:

Wie bei den Wiederaufnahmegründen/Umsatzsteuer ist 1.) nicht als erwiesen anzunehmen, dass die in den Gesellschafter-Pachtverträgen vereinbarten Pachtschillinge überhöht und fremdunüblich sind, und darf 2.) keine verdeckte Ausschüttung festgesetzt und keine darauf entfallende Körperschaftsteuer vorgeschrieben werden.

Die neu hervorgekommene Tatsache "Nichterrichtung von Kfz-Abstellplätzen" ist daher keine neu hervorgekommene Tatsache die – idF iVm den Pachtverträgen mit Nichtgesellschaftern

zu, von den Körperschaftsteuer-Erstbescheiden 1993 – 1995 sich unterscheidenden, Bescheidergebnissen geführt hätte.

Der Berufung gegen die Bescheide über die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 1993 – 1995 ist daher statzugeben.

2. Pachtschilling für die von den Gesellschaftern der Bw. an die Bw. verpachteten Grundstücke und

3. Fehlende Valorisierung des Nutzwertes der firmeneigenen Badeparzelle:

Durch die Stattgabe der Berufung gegen die Bescheide über die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer für die Jahre 1993 – 1995 sind die nach den Verfahrenswiederaufnahmen erlassenen Sachbescheiden aus dem Rechtsbestand ausgeschieden.

Aus diesem Grund musste die Rechtsfrage "Ist der in den Pachtverträgen mit den Gesellschaftern der Bw. vereinbarte Pachtschilling überhöht gewesen, sodass eine verdeckte Ausschüttung stattgefunden hat?" und die Rechtsfrage "Ist die fehlende Valorisierung des Nutzwertes der firmeneigenen Badeparzelle auch als verdeckte Ausschüttung zu behandeln?" in diesem Berufungsverfahren nicht beantwortet werden:

4. Umsatzsteuerbescheid 1995:

Mit dem am 3. Dezember 1999 erlassenen Umsatzsteuerbescheid 1995 hat das Finanzamt den am 19. September 1997 erlassene Umsatzsteuerbescheid 1995 gemäß § 293b BAO berichtigt.

Den am 19. September 1997 erlassenen Umsatzsteuerbescheid 1995 hat die Bw. mit der Berufung (23. Oktober 1997) angefochten; den gemäß § 293b BAO berichtigten Umsatzsteuerbescheid 1995 mit der Berufung (19. März 2004).

Mit einem Berichtigungsbescheid nach § 293b BAO (in der Fassung vor und nach dem Abgaben-Rechtsmittel-Reformgesetz [AbgRmRefG], BGBl I, 2002/97) werden offensichtliche Unrichtigkeiten beseitigt, die aus Abgabenerklärungen übernommen worden sind.

Berichtigungsbescheide im Sinne des § 293b BAO treten nicht an die Stelle des berichtigten Bescheides (vgl. bspw. Ritz, Bundesabgabenordnung: Kommentar, 2. überarb. und erw. Auflage, § 293b, Tz 14 ff, und die do. zit. Judikate):

Nach dieser Rechtslage ist der am 3. Dezember 1999 erlassene Berichtigungsbescheid nicht an die Stelle des am 19. September 1997 erlassenen Umsatzsteuerbescheides 1995 getreten.

Eine Berufung gilt nur dann auch gegen den späteren Bescheid gerichtet, wenn dieser spätere Bescheid an die Stelle des mit Berufung angefochtenen Erstbescheides tritt (§ 274 BAO).

Nach dieser Rechtslage richtet sich die Berufung vom 23. Oktober 1997 nicht gegen den Berichtigungsbescheid vom 3. Dezember 1999.

Eine Berichtigung von, mit Berufung angefochtenen, Bescheiden macht diese Berufung nicht unzulässig; die Berufung gilt als gegen den ursprünglichen Bescheid in der berichtigten Fassung gerichtete Berufung (VwGH, 20.5.1987, 86/13/0088):

Die – auch nach der Erlassung des Berichtigungsbescheides vom 3. Dezember 1999 zulässige - Berufung vom 23. Oktober 1997 gilt als gegen den Umsatzsteuerbescheid 1995 vom 19. September 1997 in der berichtigten Fassung vom 3. Dezember 1999 gerichtete Berufung.

Deshalb hat der Unabhängige Finanzsenat mit dieser Berufungsentscheidung nicht über den Umsatzsteuerbescheid 1995 in der Fassung vom 19. September 1997 zu entscheiden, sondern über den Umsatzsteuerbescheid 1995 vom 19. September 1997.

5. Zurückweisung der Berufung gegen die nach der Verfahrenswiederaufnahme erlassenen Sachbescheide:

Mit dieser Berufungsentscheidung hat der Unabhängige Finanzsenat entscheiden, dass der Berufung gegen die Wiederaufnahmbescheide betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer 1993 – 1995 stattzugeben ist.

Wird einer Berufung gegen Bescheide, worin die Verfahrenswiederaufnahme verfügt wird, stattgegeben, treten die nach den Verfahrenswiederaufnahmen erlassenen Sachbescheide außer Kraft.

Nach der Stattgabe der Berufung gegen die Wiederaufnahmbescheide betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer 1993 – 1995 sind die am 19. September 1997 erlassenen Bescheide betreffend Umsatzsteuer 1993, Umsatzsteuer 1994 und Körperschaftsteuer 1993 – 1995 außer Kraft getreten.

Außer Kraft getreten ist außerdem der auch am 19. September 1997 erlassene Bescheid betreffend Umsatzsteuer 1995; dieser Bescheid ist aber nicht in der Fassung vom 19. September 1997 sondern in der berichtigten Fassung vom 3. Dezember 1999 außer Kraft getreten:

Dies deshalb, weil die Berufung vom 23. Oktober 1997 als gegen den Umsatzsteuerbescheid 1995 vom 19. September 1997 in der berichtigten Fassung vom 3. Dezember 1999 gerichtete Berufung gilt (vgl. Berufungsentscheidung, Pkt. 4).

Gemäß § 273 Abs. 1 lit. a BAO ist eine Berufung zurückzuweisen, wenn sie nicht zulässig ist. Eine Berufung ist u.a. dann nicht zulässig, wenn sie sich gegen außer Kraft getretene Bescheide richtet.

Die Berufung vom 23. Oktober 1997 war daher in dem Umfang zurückzuweisen, in dem sie sich gegen die o.a. Bescheide gerichtet hat.

6. Diese Berufungsentscheidung ergeht auch an das Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart.

Wien, am 24. August 2005