



## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Dr. Wolfgang Halm (für DI.St.), 1090 Wien, Berggasse 10, bzw. Mag. Beate Holber als Masseverwalter der Verlassenschaft nach DI.T., vom 28. Juni 1993 gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 8., 16. und 17. Bezirk vom 23. April 1993 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens zur Feststellung der Einkünfte gem. § 188 BAO für das Jahr 1989, die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 1989 bis 1990 und den Einheitswert des Betriebsvermögens zum 1.1. 1991 im Beisein der Schriftührerin S. nach der am 19.12.2006 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung gegen den Bescheid betreffend die Feststellung der Einkünfte gem. § 188 BAO für das Jahr 1990 und betreffend den Einheitswert des Betriebsvermögens zum 1.1. 1991 wird als unbegründet abgewiesen. Die angefochtenen Bescheide werden zu Ungunsten der Bw. abgeändert

Der Berufung betreffend die bescheidmäßige Verfügung der Wiederaufnahme des Verfahrens zur Feststellung der Einkünfte gem. § 188 BAO für das Jahr 1989 wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Der Bescheid betreffend Feststellung der Einkünfte gem. § 188 BAO für das Jahr 1989 tritt gemäß § 307 Abs. 3 BAO aus dem Rechtsbestand.

Die getroffenen Feststellungen sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

## Entscheidungsgründe

Im Zeitraum 1991/1992 fand bei den Berufungswerbern (im folgenden Bw. genannt) eine Betriebsprüfung betreffend die Jahre 1988 bis 1990 statt. Aufgrund der im Betriebsprüfungsverfahren getroffenen Feststellungen wurden mit Bescheiden vom 23.4.1993 die Verfahren hinsichtlich der Feststellung der Einkünfte gem. § 188 BAO und der Umsatzsteuer für die Jahre 1988 bis 1989 wieder aufgenommen und Bescheide betreffend Feststellung der Einkünfte gem. § 188 BAO und der Umsatzsteuer für die Jahre 1988 bis 1990 erlassen.

U.a. wurden im Betriebsprüfungsbericht nachfolgende, für das Berufungsverfahren relevante, Feststellungen getroffen.

### **La Sapotillier**

Im Jahr 1989 sei von der Fa. L in Adr.1 eine Rechnung in Höhe von S 1.125.000,00 für Provisionen gelegt worden. Bezahlt sei dieser Betrag im Dezember 1989 auf das Konto bei der Bank-X lautend auf Mr. A.R. und Mrs N.R. worden. Lt. Auskunft von Dr. Wolfgang Halm sei Herr A.R. wohnhaft in Adr.1 Eigentümer der Fa. L. Hr. A.R. habe auch die Provisionsrechnung für die Firma L unterschrieben. Die Firma L bzw. deren Eigentümer A.R. habe gemäß der Aussage von Dr. Wolfgang Halm den Architektenauftrag für die Errichtung des Geschäftsceters B. von der Fa. I.Ltd. vermittelt.

Hinsichtlich der Frage, wer der Eigentümer der I.Ltd. sei, sei der Betriebsprüfung ein Treuhandvertrag vom 3. Dezember 1987 zwischen Herrn A.R. und dem Verwaltungsrat der I.Ltd. zum Nachweis dafür vorgelegt worden, dass dies Herr A.R. sei.

Da es der allgemeinen wirtschaftlichen Erfahrung widerspreche, dass ein Auftraggeber dem Auftragnehmer eine Vermittlungsprovision verrechne, anerkannte die Betriebsprüfung diese Aufwendungen nicht als Betriebsausgabe und führte weiters aus, dass gemäß den durchgeführten Erhebungen der wahre wirtschaftliche Eigentümer der I.Ltd, die sich als Briefkastenfirma herausgestellt habe, die Gesellschaft bürgerlichen Rechts, bestehend aus Hrn DI.T. und Hrn. Dkfm.K sei, mit der Geschäftsleitung in 1080 .

Den Ermittlungen zufolge sei der Architektenauftrag für das B. in Budapest nicht von einem Dritten den Bw. vermittelt worden, sondern habe eine solche Auftragsvermittlung, weil Hr. DI.T. selbst Generalunternehmer gewesen sei, gar nicht stattfinden können, weshalb der betriebliche Grund für die Zahlung obiger Provision fehle. Die Provisionszahlung von 1.125.000,00 öS sei daher dem erklärten Gewinn des Jahres 1989 hinzugerechnet worden.

### **Rückstellung La**

Am 27. November 1990 seien die Bw. von der I-Bank in Budapest aufgefordert worden, für die Kosten von Bewilligungsplänen bezüglich des Bürohauses in Budapest und für damit zusammenhängende Verspätungszinsen einen Betrag in Höhe von 1.540.918,00 öS zu überweisen. Dieser Betrag sei vom steuerlichen Vertreter zur Gänze als aufwandwirksame Verbindlichkeit per 31.12.1990 gebucht worden. Es sei jedoch laut Aktenlage bereits zum Bilanzstichtag 31.12.1990 klar gewesen, dass die im Betrag enthaltene Architektenleistung der Firma La in Budapest in Höhe von 950.000,00 öS von der Fa. I.Ltd bezahlt werde. Da das Architektenhonorar von der Fa. La in Höhe von 950.000,00 öS von vornherein keine Schuld der Architektengemeinschaft der Bw., sondern eine der Fa. I.Ltd. gewesen sei, sei dieser Betrag von der Betriebsprüfung aus den Verbindlichkeiten der Steuerbilanz per 31.12.1990 ausgeschieden worden.

#### Leasingraten – Sonderbetriebsvermögen DI.T.

Die Anschaffungskosten des Porsche 928 S wurden von der Betriebsprüfung neu ermittelt. Die Anzahlung in Höhe von 120.000,- öS wurde auf die Leasingdauer von 54 Monaten verteilt und in den Jahren 1989 und 1990 ein nicht bekämpfter Privatanteil von 20.000,- öS pauschal ausgeschieden. Die Anschaffungskosten des Porsche 928 S wurden gemäß dem Leasingvertrag mit 931.143,04 öS festgestellt. Aufgrund der Überschreitung des Grenzbetrages von 350.000,- öS wurden von der Betriebsprüfung 62,41 % als Luxustangente berechnet. Von den Instandhaltungskosten, den Leasingraten und den auf die Leasingdauer verteilten Anzahlungskosten wurde zuerst die Luxustangente und anschließend der Privatanteil von 20.000,- öS abgezogen.

Rechnerisch wurde seitens der Betriebsprüfung weiters wie folgt verfahren:

Aufwand PKW Porsche 928 S		1989	1990
Instandhaltung lt. Erklg.		95.418,898	143.556,47
Leasingraten lt. Erklg.		196.065,56	158.531,36
mtl. Aufwand Anzahlung lt. Tz. 39.2.2.		26.666,64	26.666,64
Kosten Porsche 928 S		318.151,08	328.754,47
-Luxustangente 62,41 % lt. Tz. 39.2.1		198.558,09	205.175,66
anzuerkennende Kosten Porsche 928 S lt. Bp		119.592,99	123.578,81
-20% Privatanteil lt. Tz. 39.1.			
-Privatanteil pauschal		20.000,00	20.000,00
anerkannte Kosten Porsche 928 S lt. Bp		99.592,99	103.578,81
Kosten Porsche 928 S lt. Erklg.		119.992,44	136.863,91
Gewinnerhöhung lt. Bp		20.399,45	33.285,10

#### Wiederaufnahme

Die Wiederaufnahme erfolgte gem. § 303 Abs. 4 BAO aufgrund der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung und seien die Gründe der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Betriebsprüfungsbericht zu entnehmen.

## Berufung

Am 28. Juni 1993 brachte der steuerliche Vertreter der Bw. eine Berufung gegen den Wiederaufnahmebescheid betreffend die Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO für das Jahr 1989, gegen die Bescheide betreffend die einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung für die Jahre 1989 und 1990 und gegen den Bescheid betreffend den Einheitswert des Betriebsvermögens zum 1.1.1991 ein.

Begründend führte er aus, dass dem Betriebsprüfungsbericht keine konkreten **Wiederaufnahmsgründe** zu entnehmen seien. Er könne jedoch mangels Begründung durch die Finanzbehörde keine Stellungnahme abgeben.

L

Wenn im Betriebsprüfungsbericht ausgeführt werde, dass es sich bei der an die Fa. L bezahlten Provision um einen nicht abzugsfähigen Aufwand handle, sei festzuhalten, dass, selbst wenn man die verfehlte Meinung der Finanzbehörde teile, die Gesellschaft nach bürgerlichem Recht zwischen Hrn. DI.T. und Hrn. Dkfm.K sei als Bauträger aufgetreten, nichts an der Tatsache ändere, dass die Gesellschaft nach bürgerlichem Recht zwischen den Herren DI.St. und DI.T. eine Provision bezahlt habe, um einen Architektenauftrag zu erlangen. Es sei wohl außer Zweifel stehend, dass die Gesellschaft einen solchen Auftrag erhalten habe. *"Was der Zusammenhang zwischen Generalunternehmerschaft des Herrn DI.T. und Abzugsfähigkeit einer Provision bedeuten soll, lässt die Finanzbehörde im Dunkeln, sodass hier ein offensichtlicher Verstoß gegen die Denkgesetze vorliegt. Im gegenständlichen Fall übersieht die Finanzbehörde die grundsätzliche Bestimmung des § 188 BAO, wonach eine einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften stattzufinden hat".*

## Inländische Besteuerung

Weiters seien die Bescheide auch deshalb rechtswidrig, weil die Einkünfte aus der Architektentätigkeit für die Baustelle B. H.Ut. der inländischen Einkommensteuer unterworfen worden seien, obwohl gemäß den Bestimmungen des Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Österreich und Ungarn, die Besteuerung dieser Einkünfte der Republik Ungarn obliege, da die Bw. während ca. 2<sup>1/2</sup> Jahren über eine feste örtliche Einrichtung in Budapest verfügt hätten.

Die Finanzbehörde habe in Verletzung der ihr obliegenden Ermittlungspflicht diesen Aspekt nicht berücksichtigt, weshalb beantragt werde, für das Jahr 1989 ein Teil des Gewinnes in

---

Höhe von 600.000,00 öS und für das Jahr 1990 einen solchen in Höhe von 2.100.000,00 öS auszuscheiden, da diesbezüglich der Republik Österreich kein Besteuerungsrecht zustehe.

Der Berufung war ein **Schreiben der Fa. JT** vom 2. Juni 1993 beigelegt, in welchem diese Firma bestätigt, dass die Bw. in ihren Geschäftsräumlichkeiten, in Budapest von Oktober bis Dezember 1988 in der V.M.K., vom Jänner 1989 bis Dezember 1991 in der B.Ut. und ab Jänner 1991 (bis zum Ausstellungsdatum [Juni 1993]) in den Räumlichkeiten der JT Budapest H.Ut. die Büroräumlichkeiten samt Ausstattung angemietet gehabt hätten. Weiters sei auch die gemeinsame Benutzung der vorhandenen Telefon- und Telefaxanlage, eine leihweise Zurverfügungstellung des Personals der Fa. JT zur Durchführung allgemeiner Sekretariats- und Schreibarbeiten, sowie die Mitbenützung der Besprechungsräume vereinbart gewesen. Das Mietverhältnis sei weiterhin (2.6.1993) aufrecht. Hinsichtlich des Mietentgelts sei vereinbart worden, dass die Mietzahlungen entfallen sollten, sofern jeweils innerhalb von zwei Jahren ein Bauauftrag durch die Tätigkeit der Bw. an die Fa. JT zustande kommen werde.

#### **Rückstellung La**

Hinsichtlich der Nichtanerkennung der Rückstellung La seien die im Betriebsprüfungsbericht getroffenen Feststellungen tatsachenwidrig, da die Rückstellung, in Befolge des Prinzips der kaufmännischen Vorsicht, vollkommen sachgerecht bilanziert worden sei.

#### **Einheitswert des Betriebsvermögens zum 1.1.1991**

Der Bescheid betreffend den Einheitswert des Betriebsvermögens zum 1.1.1991 sei deshalb unrichtig, weil eine Rückstellung nicht in Ansatz gebracht worden sei.

#### **Stellungnahme zur Berufung**

Die Berufung wurde der Betriebsprüfung zur Kenntnis übermittelt und erstattete diese eine mit 18. Juni 1997 datierte Stellungnahme.

#### **Rückstellung La**

Gemäß der im Namen der Fa. La erstellten Faktura der I-Bank vom 22. Dezember 1989 in Budapest seien die betreffenden Leistungen in Höhe von 8.367.187 Forint, das seien 1.540.918,00 öS an die Fa. B.Kft. in Budapest in Rechnung gestellt worden.

Vom 12. Juli 1989 bis zum 23. Oktober 1989 sei die Firma I.Ltd. 69%-ige Eigentümerin an der Firma B.Kft gewesen. Ab 23. Oktober 1989 sei die Firma A-Leasing GesmbH in 1030 zu 99 % Eigentümerin an der B.Kft gewesen. Am 28. Jänner 1991 sei von der Firma I.Ltd. ein Teil der Rechnung, nämlich 3.562.500 HUF (94.859,40 DM) bezahlt worden. Dieser Betrag sei daher auch als Betriebsausgabe bei der I.Ltd. berücksichtigt worden.

Da die, den 1.540.918,00 öS zugrunde liegenden Leistungen der Fa. La an die Fa. B.Kft., bzw. an deren Beteiligte, die Fa. I.Ltd. erbracht worden seien und von dieser (Fa. I.Ltd.) der Rechnungsbetrag auch beglichen worden sei, sei (aus Sicht zum 18.6.1997) nicht nur der Betrag von 950.000,00 öS (lt. Tz. 25 des BP-Berichtes), sondern der gesamte, als Verbindlichkeit La per 21.12.1990 rückgestellte Betrag in Höhe von 1.540.918,00 öS im Jahr 1990 gewinnerhöhend zu berücksichtigen und aus den Verbindlichkeiten per 31.12.1990 auszuscheiden.

In der Folge ersuchte die steuerliche Vertretung der Bw. um **Einsicht in den Akt** und in den Arbeitsbogen der Betriebsprüfung.

Nach wiederholter Fristverlängerung übermittelte die steuerliche Vertretung ein Schreiben an die Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland, in dem sie um Übermittlung der Unterlagen ersuchte und dem vorgeblich eine Kopie der Stellungnahme des Finanzamtes 8/16/17 beigelegt war, die jedoch tatsächlich nicht einlangte.

Mit Schreiben vom 13. Jänner 1998 wurde den Bw. mitgeteilt, dass trotz wiederholter Fristverlängerungsansuchen die Frist zur Beantwortung des Vorhaltes ungenutzt verstrichen sei. Die angesprochenen Unterlagen des Finanzamts seien ihnen bereits am 10. Juli 1997, eine Ergänzungslieferung am 9. Oktober 1997 übermittelt worden. Jedoch würden die Arbeitsbögen dem Finanzamt zwecks Akteneinsicht durch die Bw., nochmals übermittelt.

Am 12.5.1998 teilte das Finanzamt der zuständigen Finanzlandesdirektion mit, dass Akteneinsicht genommen worden sei und die begehrten Unterlagen in Kopie übergeben worden seien.

Am 15. September 1998 übermittelte die damalige steuerliche Vertretung des Bw. nachfolgendes Schreiben betreffend das Ergänzungsersuchen vom 8. Juli 1997 an die Finanzlandesdirektion:

#### **Rückstellung La**

Mit 16.11.1989 sei zwischen der I.Ltd. und der Arbeitsgemeinschaft der Bw. DI.St. und DI.T. ein Architektenwerkvertrag abgeschlossen worden.

Folgende Leistungen seien gegen einen Pauschalpreis von Mio S 8,4 übertragen worden:

- „*Büroleistung (Vorentwurf, Entwurf, Einreichung, Kostenberechnungsgrundlage, Ausführungs- und Detailzeichnungen, künstlerische Oberleitung der Bauausführung, technische und geschäftliche Oberleitung der Bauausführung)*
- *örtliche Bauaufsicht*
- *sonstige Leistungen (Statik, Sanitär-Heizung-Lüftung-Elektro)*

- *Subauftrag Einreichplanung*

I.Ltd. - La

*Gemäß Architektenwerkvertrag vom 16. November 1989 zwischen der I.Ltd. und der Arge DI Gerhard Steffel und DI Peter Treitl war die Einreichung ausdrücklicher Vertragbestandteil. Die I.Ltd. hat jedoch hinsichtlich der Einreichplanung von ihrem lt. Generalplanvertrag vom 16. November 1989 vorbehaltenen Recht Vertragsteile auszugliedern Gebrauch gemacht, ohne dies entsprechend der ARGE DI.St. und DI.T. zur Kenntnis zu bringen.*

*Das Honorar für die Einreichplanung bis zur Baubewilligung stellte die Fa. La mit Rechnung Nr. XXX vom 22. November 1989 in Höhe von HUF 6.562.500 (HUF 5.250.000 zusätzlich 25 % ung. MWSt HUF 1.312.500) der Fa. B.Kft in Rechnung. Die M (bis 22. Oktober 1989 mit 31 %; ab 23. Oktober 1989 mit 1% an der B.Kft. beteiligt) hat den Rechnungsbetrag an die Fa. La in Höhe von HUF 6.562.500 beglichen und die Rechnung an die Arge DI.St. und DI.T., als Generalplaner, zur Bezahlung des bevorschussten Rechnungsbetrages weitergeleitet.*

*Da die Rechnung im Jahr 1989 nicht beim Rechnungsadressaten Arge DI.St. und DI.T. eingelangt ist, hat die M mit Schreiben vom 27. November 1990 diese neuerlich unter Anlastung von Verspätungszinsen in Höhe von HUF 1.807.648 an die Arge DI.St. und DI.T. übermittelt. Der zahlbare Betrag hat sich durch von der M vorgeschriebene Verspätungszinsen in Höhe von HUF 1.804.687 auf HUF 8.367.187 (1.540.918 öS) erhöht.*

*Mit Schreiben vom 27. November 1990 der M an die Arge DI.St. und DI.T. wurde somit eine Schuld in Höhe von 1.540.918 öS eingefordert, die die I.Ltd. im Jahr 1991 direkt bezahlen sollte. Der Arge DI.St. und DI.T. war dies zum damaligen Zeitpunkt nicht bekannt.*

*Nach Erhalt der Rechnung, welche untrüglich an die Arge DI.St. und DI.T. adressiert war, wurde diese dem Vorsichtsprinzip entsprechend für 1990 in die Bücher der Arge DI.St. und DI.T. aufgenommen. Lag doch nach damaligem Wissensstand unzweifelhaft eine von der Arge DI.St. und DI.T. zu honorierende Subleistung, welche im Rahmen des Generalplanvertrages an die Arge DI.St. und DI.T. vergeben worden ist und von der Fa. La erbracht wurde, vor. Ergänzend sei angemerkt, dass der Ansatz von „Verbindlichkeiten“ Fremdleistungen in Höhe von 1.540.918 öS auf aufgrund des Wertaufhellungsprinzips geboten erschien, dementsprechend bei der Bilanzerstellung alle Informationen über wertbeeinflussende Ereignisse, die vor dem Bilanzstichtag eingetreten sind, berücksichtigt werden müssen, wenn der Bilanzierende von diesen Ereignissen bis zur Bilanzerstellung Kenntnis erlangt hat (siehe auch VwGH-Erkenntnis vom 16.12.1997, 93/14/0177).*

*Erst im Zuge der Betriebsprüfung der Jahre 1988 bis 1990 bei der Arge DI.St. und DI.T., welche mit Ende November 1991 begonnen hat, und im Zusammenhang mit der*

*Betriebsprüfung der Jahre 1989 bis 1991 der I.Ltd. (vom Finanzamt als DI.T. und Dkfm.K Ges.n.b.R. tituliert) sowie Informationen, die im weiteren Verlauf dazu aus der Schweiz eingeholt wurden, wurde bekannt, dass die Einreichplanung, welche durch die Fa. La durchgeführt wurde, von der I.Ltd. direkt bezahlt worden ist und somit keine Verbindlichkeit für die Arge DI.St. und DI.T. bestand. Die Erkenntnis, dass aus der durch die M an die Arge DI.St. und DI.T. übermittelten Rechnung keine Verbindlichkeit für letztere bestand, konnte somit erst geraume Zeit nach dem Bilanzerstellungszeitpunkt gewonnen werden. Aus diesem Grund ist uE eine gewinnerhöhende Berücksichtigung der „Verbindlichkeiten“ Fremdleistungen in Höhe von 1.540.918 öS bereits im Jahr 1990 nicht geboten.*

*Ob eine gewinnerhöhende Berücksichtigung der „Verbindlichkeiten“ Fremdleistungen in Höhe von 1.540.918 öS bereits im Jahr 1990, anstatt wie uE erst im Jahr 1991 zu erfolgen hat, hängt jedoch auch davon ab, ob bzw. inwieweit sich die Finanzbehörde unserer bereits in der Berufung vom 28. Juni 1993 zum Ausdruck gebrachten Ansicht hinsichtlich des grundsätzlichen Besteuerungsrechts anschließt. UE sind die Einkünfte aus der Architektentätigkeit für die Baustelle Budapest, H.Ut. unter Berücksichtigung der anwendbaren Bestimmungen des DBA Österreich-Ungarn ausschließlich der ungarischen Besteuerung zu unterwerfen, da die Arge DI.St. und DI.T. für die Dauer von rd. 2,5 Jahren über ein Büro und somit über eine feste örtliche Einrichtung in Budapest verfügte.“*

*„Sofern sich die Finanzbehörde unserer Ansicht anschließt, dass Österreich für die Einkünfte aus der Architektentätigkeit für die Baustelle Budapest, H.Ut. kein Besteuerungsrecht zukommt, ist die Beweisfrage hinsichtlich der Verpflichtung zum Ansatz der „Verbindlichkeiten“ Fremdleistungen in Höhe von 1.540.918 öS weitgehend obsolet, weil dieser Aufwand der in Österreich nicht steuerpflichtigen ungarischen Ergebnistangente zuzurechnen ist und allenfalls bei Vornahme der Einkommensbesteuerung über den Progressionsvorbehalt auf die österreichische Besteuerung Einfluss haben könnte.“*

### **Ergänzung der Berufung Luxustangente**

*„In Ergänzung der Berufung vom 28. Juni 1993 beantragen wir die Berichtigung der Berechnung der Luxustangente in den Tz 38, 39 und 40 insofern, als diese nicht nur von den Leasingraten, sondern auch von den laufenden Betriebskosten berechnet wurde. Wir verweisen dazu auf das VwGH-Erkenntnis vom 27.7.1994, 92/13/0175.“*

Darüber hinaus behielten sich die Bw. das Recht auf Vorlage weiterer Beweismittel vor.

Hinsichtlich der Ergänzung der Berufung und dem Antrag der Berichtigung der Luxustangente wurden die Bw. ersucht eine Aufschlüsselung der Kosten vorzulegen, jedoch langte eine solche weder beim Finanzamt noch bei der Berufungsbehörde zweiter Instanz ein.

---

Am 11.8.2006 und am 5.10.2006 erließ das Finanzamt einen Vorhalt an die Bw. und ersuchte diese um Vorlage der, das Berufungsthema betreffenden Unterlagen und des mit der Fa JT abgeschlossenen Mietvertrags, sowie um Bekanntgabe der Abrechnungsmodalitäten betreffend Telefon und Personal.

Am 18.10.2006 nahm der steuerliche Vertreter Dr. Wolfgang Halm zum zweiten Mal **Einsicht in den Steuerakt** und die Arbeitsbögen der Betriebsprüfung.

Am 22.11.2006 erschien Dr. Wolfgang Halm beim UFS und gab bekannt, dass seiner Ansicht nach die angefochtenen Bescheide unrichtig, da falsch adressiert und zugestellt worden und somit aufzuheben seien.

Am 11.12.2006 beantragte der steuerliche Vertreter der Hrn. DI.St. die Vernehmung von Hrn. Ing.K.R. als Zeugen dafür, dass in Räumen der JT ein ständiges Büro vorhanden gewesen sei.

Die am 13.12.2006 durchgeführte Befragung des Zeugen ergab jedoch, dass dieser sich nicht mehr erinnern konnte, ob dem Architekturbüro Räume zur Verfügung gestanden hätten und ob diese von der JT zur Verfügung gestellt worden seien. Er vermute jedoch, dass dem so gewesen sei, da ihm als Bauleiter an der Baustelle immer Räumlichkeiten zur Verfügung gestanden seien.

In der am 19. 12 2006 stattgefundenen mündlichen Verhandlung brachte Dr. Wolfgang Halm u.a. vor, dass

- die Verhandlung vor einem Einzelorgan unzulässig wäre, da die Bw. die Verhandlung vor einem Senat beantragt hätten. Der Senat sei bereits 1993 beantragt worden und sei damals die Senatszuständigkeit für Berufungsverhandlungen vorgesehen gewesen.
- die Bescheide nicht richtig zugestellt worden seien, da die Gesellschaft im Zustellungszeitpunkt nicht mehr existent gewesen sei
- die Wiederaufnahme nicht begründet worden sei
- ein Vorfragentatbestand vorliege, dahingehend ob es sich bei der I.Ltd um eine Gesellschaft nach bürgerlichem Recht zwischen DI.T. und Dkfm.K handle. Über diese Frage sei noch nicht rechtskräftig entschieden worden.
- Verjährung eingetreten sei. Weiters liege verfassungs- und "EU"widrigkeit vor, weil infolge der langen Verfahrensdauer (13 Jahre) der Grundsatz des fair trials verletzt worden sei.
- der beantragte Zeuge telefonisch vernommen und ihm der Inhalt der Zeugeneinvernahme erst in der mündlichen Verhandlung bekannt gegeben worden sei

- dass die Rückstellung La deshalb in der österreichischen Buchführung aufscheine, weil auch die Einnahmen enthalten seien. Der Sachverhalt, dass Ungarn das Besteuerungsrecht zukäme habe sich erst später ergeben. Wieso die Rückstellung im Jahr 1991 nicht in Höhe der ursprünglichen Bildung aufgelöst worden sei, wisse er nicht. Zudem wäre diese Position gegebenenfalls als Sonderbetriebseinnahme des Hrn. DI.T. zu erfassen. Die Architektengemeinschaft habe als Personengemeinschaft keine eigene Rechtspersönlichkeit. Da Hr. DI.T. nur zu 50 % beteiligt gewesen sei, sei ihm auch keine alleinige Entscheidungsbefugnis zugestanden. Hr. DI.St. seien die Vorgänge um die I.Ltd nicht bekannt gewesen.

## Über die Berufung wurde erwogen:

### Verhandlung vor dem Einzelorgan

Gem. § 260. BAO idF vor dem Abgabenrechtsmittelreformgesetz BGBI. 2002/97 oblag der Finanzlandesdirektion als Abgabenbehörde zweiter Instanz die Entscheidung über Berufungen, wobei dem Berufungssenat gem. Abs. 2 leg. cit. u.a. die Entscheidung über Berufungen gegen Feststellungsbescheide über Feststellungen gemäß § 186, soweit sie wirtschaftliche Einheiten oder Untereinheiten des Betriebsvermögens (mit Ausnahme von Betriebsgrundstücken) betreffen, sowie über Feststellungen gemäß §§ 187 und 188 oblag.

Mit BGBI. I 2002/97 wurde die Bundesabgabenordnung geändert.

§ 260 BAO lautet nunmehr: Über Berufungen gegen von Finanzämtern oder von Finanzlandesdirektionen erlassene Bescheide hat der unabhängige Finanzsenat (§ 1 UFSG) als Abgabenbehörde zweiter Instanz durch Berufungssenate zu entscheiden, soweit nicht anderes bestimmt ist.

weiters normiert § 282 Abs. 1 BAO:

Die Entscheidung über Berufungen obliegt namens des Berufungssenates dem Referenten (§ 270 Abs. 3 BAO), außer

1. in der Berufung (§ 250), im Vorlageantrag (§ 276 Abs. 2) oder in der Beitrittserklärung (§ 258 Abs. 1) wird die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat beantragt oder
2. der Referent verlangt, dass der gesamte Berufungssenat zu entscheiden hat.

In § 323 Abs. 12 BAO wurde eine Übergangsregelung für jene Fälle geschaffen, in denen die Berufung bereits vor Erlassung der neuen Normierungen eingebracht worden ist. § 323 Abs. 12 BAO eröffnete für die Berufungswerber die Möglichkeit bis zum 31.1.2003 einen Antrag auf Behandlung der noch unerledigten Rechtssache vor dem Senat einzubringen. Von dieser Option haben aber die Bw., bzw. deren damalige Vertretung, keinen Gebrauch gemacht. Die Verhandlung vor dem Einzelorgan erfolgte daher unter Beachtung der im

---

Zeitpunkt der (mündlichen Verhandlung) Entscheidung anzuwendenden gesetzlichen Normierungen.

#### unrichtige Bescheidzustellung

Hinsichtlich der von Hrn. Dr. Halm vorgebrachten Rüge, dass die Bescheide falsch adressiert und zugestellt worden seien, ist festzuhalten, dass die Bescheide an "St. und T" gerichtet waren.

Obwohl die Architektengemeinschaft im Zeitpunkt des Betriebsprüfungsverfahrens und der Bescheiderlassung bereits beendet war, kamen weder die Bw. noch deren steuerliche Vertretung ihrer Verpflichtung, dies dem Finanzamt bekannt zu geben nach, sondern firmierten weiterhin unter dem Namen "ARGE.StuT". Die Auflösung der Gesellschaft wurde erstmals am 30.6.1994 bekannt gegeben.

Da die Bescheide jedoch namentlich an beide Bw. gerichtet waren (wenngleich ohne Angabe des von den Herrn erworbenen akademischen Grades) sind die durch den Bescheid Verpflichteten ausreichend determiniert und ist sowohl der Bescheid richtig adressiert, als auch, da an die Zustelladresse des ausgewiesenen und zustellungsbevollmächtigten steuerlichen Vertreters übermittelt, richtig zugestellt.

#### Nichtbegründung der Wiederaufnahme

Im Bescheid vom 23. 4.1993 betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für das Jahr 1989 wird hinsichtlich der Wiederaufnahmegründe auf den Betriebsprüfungsbericht und die Niederschrift verwiesen.

Im Betriebsprüfungsbericht wiederum wird auf Tz 29 verwiesen. Diese Textziffer betrifft jedoch lediglich die gesonderte Feststellung der Anteile der Beteiligten an den gemeinschaftlichen Einkünften. Die Niederschrift enthält nur Berechnungstabellen.

Somit ist weder der Betriebsprüfungsbericht noch die Niederschrift geeignet die Wiederaufnahme des Verfahrens in ausreichender Weise zu begründen, wie dies die Bw. auch gerügt haben.

Der Berufung betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Feststellung der Einkünfte gem. § 188 BAO für das Jahr 1989 war daher Folge zu geben.

#### Vorfragentatbestand

Hinsichtlich der Ansicht des steuerlichen Vertreters der Bw., dass es sich bei der Frage ob die I.Ltd eine GesnbR sei, um eine zu klärende Vorfrage handelt, ist festzuhalten, dass dieser Fragestellung im Berufungsverfahren keine Bedeutung zukam. Festgestellt wurde lediglich, dass DI.T. einer der Direktoren der I.Ltd war.

## Verjährung

Gemäß § 207 Abs. 1 BAO, unterliegt das Recht, eine Abgabe festzusetzen nach Maßgabe der im Gesetz normierten Bestimmungen der Verjährung. Das bedeutet, dass nur Bescheide mit denen Abgaben festgesetzt werden verjähren können. Mit einem Bescheid über die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften wird hingegen über die Höhe der Bemessungsgrundlage, nicht aber über die Festsetzung der Einkommensteuer abgesprochen. Dies bedeutet, dass ein Feststellungsbescheid nicht den Verjährungsbestimmungen unterliegt. Der diesbezüglichen Einrede Drs. Halm war daher der Erfolg zu versagen.

## Zeugenbefragung

Die Berufung wurde am 28.6.1993 eingebracht. In der Folge wurden diverse Fristverlängerungsansuchen gestellt und wiederholt Akteneinsicht genommen. Auch wurden die Bw. wiederholt zur Vorlage von Unterlagen (Beweismitteln) aufgefordert. Am 15.11.2006 wurde die mündliche Verhandlung zum Termin 19.12.2006 ausgeschrieben. Erst am 11.12. 2006 beantragte der steuerliche Vertreter von DI.St. erstmalig die Vernehmung des Zeugen Ing.K.R.. Anlässlich der telefonischen Verständigung des Zeugen vom Verhandlungstermin gab dieser bekannt zu diesem Zeitpunkt ortsabwesend zu sein, so dass die Vernehmung telefonisch erfolgte.

In der Bundesabgabenordnung wird keine Unmittelbarkeit der Beweisaufnahme gefordert. Dies ergibt sich aus § 173 Abs. 1 BAO, der folgendes besagt: Wenn die Abgabenbehörde das persönliche Erscheinen des Zeugen nicht für erforderlich erachtet, kann die Aussage des Zeugen auch schriftlich eingeholt und abgegeben werden. und aus § 183 Abs. 2 und 3 BAO: Die Abgabenbehörde kann die Beweisaufnahme auch im Wege der Amtshilfe durch andere Abgabenbehörden vornehmen lassen. Von den Parteien beantragte Beweise sind aufzunehmen, soweit nicht eine Beweiserhebung gem. § 167 Abs. 1 leg.cit. zu entfallen hat. Von der Aufnahme beantragter Beweise ist abzusehen, wenn die unter Beweis zu stellenden Tatsachen als richtig anerkannt werden oder unerheblich sind, wenn die Beweisaufnahme mit unverhältnismäßigem Kostenaufwand verbunden wäre, es sei denn, dass die Partei sich zur Tragung der Kosten bereit erklärt und für diese Sicherheit leistet, oder wenn aus den Umständen erhellt, dass die Beweise in der offensbaren Absicht, das Verfahren zu verschleppen, angeboten worden sind. ... Mit anderen Worten steht es im freien Ermessen des unabhängigen Finanzsenates, ob der beantragte Zeuge in Anwesenheit der Bw. oder deren Vertreter vernommen wird. Ist es einem Zeugen nicht möglich, persönlich zu erscheinen, ist es bereits aus verfahrensökonomischen Gründen tunlich diesen anders zu befragen. Dies vor allem dann, wenn der Zeuge erst kurzfristig vor der mündlichen Verhandlung genannt wird und eine Befragung in Anwesenheit der Parteienvertreter eine Absagung und Abberaumung der mündlichen Verhandlung auf einen anderen Termin bedingen würde.

Darüber hinaus sind in der Bundesabgabenordnung auch keine Normierungen enthalten wann den Bw. der Inhalt der Vernehmung zur Kenntnis gebracht werden muss. Es ist diesen lediglich Gelegenheit zu geben dazu Stellung zu nehmen. Wird der Antrag auf Zeugenvernehmung erst kurz der Verhandlung gestellt, tragen die Bw., bzw. deren steuerliche Vertreter das Risiko, dass ihnen diese Aussage erst im Zuge der mündlichen Verhandlung zur Kenntnis gebracht wird und folglich erst in der Verhandlung Stellung genommen werden kann.

### Österreichisches Besteuerungsrecht

Gemäß dem DBA zwischen Österreich und Ungarn steht Ungarn dann das Besteuerungsrecht zu, wenn eine Bauausführung länger als 24 Monate dauert.

Anhand der geschichtlichen Entwicklung ist zu sehen, dass die Doppelbesteuerungsabkommen die allgemeine Frist für Betriebsstätten nicht ausdehnen, sondern Bauausführungen möglichst frühzeitig erfassen wollten. Aus dieser Intention ist abzuleiten, dass für das Vorliegen einer Betriebsstätte jedenfalls ein längerer Zeitraum vorliegen muss, als dies für Bauausführungen gefordert wird.

In der jüngsten deutschen Rechtsprechung wird keine Mindestfrist mehr festgelegt, sondern auf die Intensität der Verwurzelung des Unternehmens abgestellt. Diese Intensität ist nach Ansicht des UFS auch für Betriebsstätten und Bauausführungen bedeutsam.

Seitens des UFS wurden daher folgende Punkte überprüft: Betriebsstätte, Intensität, Bauausführung.

#### Betriebsstätte:

Lt. der Diktion des Gesetzes ist unter einer Betriebsstätte jede örtliche Anlage oder Einrichtung die mittelbar oder unmittelbar der Ausübung der unternehmerischen Tätigkeit dient, zu verstehen. Es müssen somit definitionsgemäß feste örtliche Anlagen oder Einrichtungen vorhanden sein, in denen auch eine Tätigkeit ausgeübt wird. Hierbei ist zu beachten, dass nur gelegentlich genutzte Räumlichkeiten dieses Erfordernis nicht erfüllen.

Die zum Nachweis, dass die Bw. über eine Betriebsstätte verfügen, vorgelegte, in deutscher Sprache abgefasste Bestätigung der JT (ohne Adressat) wurde am 2.6.1993 verfasst. Sie besagt, dass die Architektengemeinschaft Geschäftsräume an verschiedenen Adressen der JT im Zeitraum vom Oktober 1988 bis deren Ausstellungszeitpunkt (Juni 1993) angemietet gehabt habe. Eine gemeinsame Nutzung der Telefon- und Faxanlage sowie eine leihweise zur Verfügungstellung des Personals für Sekretariats- und Schreibarbeiten und eine Mitbenützung der Besprechungsräume sei vereinbart worden. Die Mietzahlungen würden entfallen, wenn innerhalb von 2 Jahren ein Bauauftrag durch die beiden Architekten zustande kommen werde.

---

Die Bestätigung der JT erscheint dem UFS v.a. hinsichtlich der Nutzungsdauer vollkommen unglaublich. Einerseits wurden die Pläne für das Bauprojekt in Wien erstellt.

Andererseits ist es vollkommen unverständlich und unglaublich, dass die Bw. von Jänner 1991 bis Juli 1993 nach Beendigung des Bauprojekts weiterhin eine Betriebsstätte in Ungarn unterhalten hätten sollen. Dies vor allem unter dem Gesichtspunkt, dass die Architektengemeinschaft mit 31.12.1991 aufgelöst wurde. Es widerspricht nämlich jeglicher Lebenserfahrung, dass eine bereits aufgelöste Architektengemeinschaft weiterhin, über einen Zeitraum von mindestens 1 1/2 ("laufend") Jahren eine feste Geschäftseinrichtung unterhält.

Obwohl den Bw. gemäß der vorgelegten Bestätigung mehr ("laufend") als 4 ½ Jahre die Räumlichkeiten zur Verfügung standen, sagten sie in der Berufung aus, dass sie über eine feste örtliche Einrichtung über 2 ½ Jahren verfügten und schenken damit dem Bestätigungsschreiben selbst keinen Glauben.

Darüber hinaus ist bezüglich der Bestätigung festzuhalten, dass keinerlei Nachweise über die Nutzung der Telefon- und Faxanlage erbracht wurden. Auch scheint ein Verzicht auf das Mietentgelt, für eine unbestimmte Zeit, die den Angaben der JT gemäß länger als 4,5 Jahre dauerte, sowohl für Büroräumlichkeiten, Zurverfügungstellung einer Telefon und Faxanlage und von Personal unglaublich.

### Intensität

Darüber hinaus muss nach Ansicht des UFS auch eine gewisse Intensität der Benutzung vorliegen. Es war somit zu überprüfen, ob die Mitbenutzung von fremden Räumlichkeiten ausreicht um eine Betriebsstätte zu begründen. Aus einer bloßen faktischen Mitbenutzung von Räumlichkeiten kann keine, die für die Begründung einer Betriebsstätte ausreichende Verfügungsmacht abgeleitet werden. Auch nur gelegentlich genutzte Räumlichkeiten erfüllen dieses Erfordernis nicht.

Die bereits angeführte Bestätigung der JT spricht nur von einer Mitbenutzung.

Da mit gleichem Datum eine teilweise wortidante Bestätigung für die Fa I.Ltd ausgestellt wurde., ist anzunehmen, dass auch dieser Firma Räume, Personal und technisches Equipment zur Verfügung standen. Somit kann nur eine gelegentliche (abwechselnde) Nutzung der Räume und des Personals der Fa.JT durch die Bw. vorgelegen haben. Eine solche Nutzungsart erfüllt aber nicht die erforderliche Intensität für das Vorliegen einer Betriebsstätte.

Zusammenfassend wird nochmals festgehalten, dass es nach ha. Ansicht an der ausreichenden Intensität für das Vorliegen einer Betriebsstätte für den angeführten Zeitraum von 4 1/2 (bzw. 2 1/2) Jahren mangelt. Einerseits deshalb, weil ein Großteil der Handlungen

---

in Wien gesetzt wurde, andererseits weil nur eine Mitbenutzung an fremden Räumlichkeiten – gemeinsam mit einer anderem Unternehmen – gegeben war.

Letztlich ist festgehalten, dass der Bestätigung gemäß die Fa. JT nur unter der Bedingung, dass ein Bauauftrag vermittelt wird, auf die Leistung des Mietentgelts (rückwirkend – da die Bestätigung vom 2.6.1993 im Präsens abgefasst ist) verzichtet. Dies ist aber eine Aussage für die Zukunft. Für den berufungsgegenständlichen Zeitraum können daraus keine Schlüsse gezogen werden.

### Bauausführung

Den Bw. oblag aufgrund des Architektenvertrags einerseits die Planung des Objekts, andererseits auch die Oberleitung der Bauausführung und die örtlichen Bauaufsicht.

Für die Ausführung des Bauprojekts waren fertige Pläne Voraussetzung. Diese wurden von den Bw. in Wien erstellt und anschließend einem ungarischen Baubüro übermittelt, welches um Erteilung der Baugenehmigung ersuchte.

Bauausführungen sind ortsbezogene Einrichtungen, die der Ausübung eines Betriebs dienen. Bei Gebäuden gehört dazu die Errichtung von Rohbauten und deren Innenausstattung sowie die sachmittelbezogenen Arbeiten (z.B. Baunebenarbeiten), sofern diese an Ort und Stelle durchgeführt werden. Die Erstellung von Bauplänen ist jedoch keine Bauausführung.

Die den Bw. ebenfalls obliegende örtliche Bauaufsicht, sowie die Oberleitung der Bauausführung kann frühestens mit dem Beginn der Bauarbeiten angenommen werden und sind diese Arbeiten mit Abschluss der Arbeiten am Projekt beendet, unabhängig von einer Rechnungslegung des Subgeneralunternehmers an den Generalunternehmer.

Als Baubeginn des B.s wurde von der Betriebsprüfung der 25.10.1989 (Übersendung der Plandokumentation von der Fa. I.Ltd an DI.T.) und als Bauende der 12.12.1990 (Datum der Schlussrechnung der JT) angenommen. Dass diese Annahme falsch sei, wurde von den Bw. nie behauptet.

Der Zeitraum der Bauausführung lag somit jedenfalls zwischen diesem Zeitraum. Die örtliche Bauaufsicht und die Oberleitung der Bauausführung sind somit ebenfalls mit diesem zeitlichen Rahmen begrenzt.

Festzuhalten ist, dass im Falle einer Bauausführung neben dem Zeitmaßstab auch die allgemeinen Voraussetzungen für eine Betriebsstätte vorliegen müssen.

Der UFS gelangte zu der Überzeugung, dass während der tatsächlichen Ausführung der Arbeiten – soweit dies nach Erfahrungswerten beurteilt werden kann – vom Vorliegen einer Betriebsstätte ausgegangen werden kann.

---

Diese Ansicht des UFS wird auch durch die Aussage des Zeugen Ing.K.R. bestätigt, der ausführte, dass den Bw. sicherlich Räumlichkeiten zur Verfügung gestanden seien, da dies bei "seinen Bauprojekten" immer so gewesen sei. Hinsichtlich des Zeitraums und der dauernden Nutzung konnte der Zeuge jedoch keinerlei Angaben machen und somit auch die Behauptungen der Bw. nicht bestätigen.

Der UFS gelangte zu der Überzeugung, dass von einer ungarischen Betriebsstätte der Architektengemeinschaft frühestens erst mit Baubeginn des B.s d.i.d 25.10.1989 ausgegangen werden kann. Da für das Vorliegen einer Betriebsstätte für den davor liegenden Zeitraum die notwendige Intensität der Nutzung von Räumlichkeiten nicht gegeben war.

Das Geschäftshaus wurde im Jahr 1991 fertig gestellt, wobei von der Betriebsprüfung das Datum der Schlussrechnung der JT, das ist der 12.12.1990 als Bauende angenommen wurde. Gründe warum auch nach diesem Zeitraum noch eine Betriebsstätte in Ungarn vorliegen sollte, haben die Bw. nicht angeführt, sondern lediglich die bereits mehrfach erwähnte Bestätigung der JT vorgelegt.

Bei dieser handelt es sich jedoch, wie aus den obigen Ausführungen ersichtlich ist, um eine reine Gefälligkeitsbestätigung, der keinerlei Glaubwürdigkeit zukommt. Es ist somit - über den Zeitraum der Bauausführung hinausgehend – nicht vom Vorliegen einer Betriebsstätte auszugehen.

Somit ist festzuhalten, dass die Bauausführung jedenfalls unter 24 Monaten lag. Da Ungarn, wie vom DBA Ungarn (in der zum damaligen Zeitpunkt geltenden Fassung) gefordert, das Besteuerungsrecht jedoch nur unter der Voraussetzung zusteht, dass die Bauausführung länger als 24 Monate dauert waren die Einkünfte in Österreich zu versteuern.

Dies entspricht auch der ehemaligen Ansicht der Bw, die ihre Einkünfte ursprünglich in Österreich erklärt.

### Rückstellung

Die der Rechnung der I-Bank zugrunde liegende Leistung betrifft eine Leistung der Fa. La an die B.Kft, deren Mehrheitseigentümerin ursprünglich die I.Ltd war. Die I.Ltd hat (hinsichtlich der Einreichplanung von ihrem Recht Vertragsteile aus dem Architektenvertrag auszugliedern Gebrauch gemacht und) die Einreichplanung an die Fa La vergeben. Die Fa La hat folgerichtig die von ihr erbrachte Leistung der B.Kft in Rechnung gestellt. Der Rechnungsbetrag wurde von der I-Bank bevorschusst.

Somit liegt der von der Fa. I-Bank an die Architektengemeinschaft (ohne Nennung einer Adresse) ausgestellten Rechnung keinerlei Leistung der Bw. zugrunde. Betriebsausgaben

---

können jedoch nur geltend gemacht werden, wenn sie mit dem Betrieb in Zusammenhang stehen.

Darüber hinaus ist anzunehmen, dass die Bw., da der an der Architektengemeinschaft beteiligt gewesene Hr. DI.T. auch Direktor der I.Ltd war, auch gewusst haben, dass die Rechnung durch die Fa. I.Ltd beglichen wird, so dass auch aus diesem Grund keine Rückstellung zulässig gewesen wäre.

Wenn die steuerliche Vertretung der Bw. vorbringt, dass die Rückstellung aufgrund der buchhalterischen Grundsätze zu erfolgen hatte, wird darauf hingewiesen, dass eine Architektengemeinschaft eine selbstständige Tätigkeit iSd § 22 EStG ausübt und somit (nur freiwillig) Bücher gem. § 4 Abs. 1 EStG führen kann. Hingegen besitzen die handelsrechtlichen Grundsätze der ordnungsgemäßen Buchführung, wie beispielsweise die zwingende Bildung von Rückstellungen, nur Gültigkeit für Kaufleute, die den Gewinn gem. § 5 EStG zu ermitteln haben, wobei aber anzumerken ist, dass auch bei einer Buchführung nach § 5 EStG 1988 eine Rückstellung für Verbindlichkeiten, denen eine Leistung zugrunde liegt, die von einem anderen beglichen wird, nicht zulässig wäre .

Wenn der Vertreter des Bw. DI.St. in der mündlichen Verhandlung dahingehend argumentiert, dass die Auflösung der Rückstellung als Sonderbetriebseinnahme des Hrn. DI.T. zu erfassen wäre, ist dem entgegenzuhalten, dass (wie auch Dr. Halm ausführte) es sich bei der Architektengemeinschaft um eine Personengemeinschaft ohne eigene Rechtspersönlichkeit gehandelt hat. Da die Rechnung auf beide Bw. ausgestellt war (und somit theoretisch – s.o. - eine Schuld der Firma vorlag) wurde die Rückstellung als Betriebsausgabe der Firma verbucht. Das Vorbringen, deren Auflösung als Sonderbetriebseinnahme nur eines Gesellschafters zu verbuchen ist daher völlig unverständlich.

### **Luxustangente**

In den, unter dem Titel Instandhaltung geltend gemachten Aufwendungen sind gemäß der vorgelegten Buchhaltung Reparaturkosten, Stempelmarken und Benzin enthalten. Die vom Finanzamt verlangte Aufschlüsselung dieser Ausgaben wurde nie vorgelegt. Anhand von Abfragen bei Porsche Salzburg und dem ÖAMTC wurde festgestellt, dass der Porsche 928 S eine Motorkraft von mind. 300 PS aufweist, einen durchschnittlichen geschätzten Benzinverbrauch von 15 l und mehr auf 100 km hat, wobei verbleiter Super Plus Benzin getankt werden musste. Mittelklassewagen wiesen hingegen einen Benzinverbrauch von ca 9-10 l auf, wobei diesfalls Normal- bzw. Superbenzin ausreichend war. Darüber hinaus sind auch die Versicherungszahlungen, ebenso wie die Kraftfahrzeugstuer wesentlich höher. Auch Aufwendungen für Serviceleistungen und die Reparaturen liegen wesentlich über jenen eines Mittelklassewagens.

Da einerseits keine Aufschlüsselung vorgelegt wurde, andererseits die durchschnittlichen Kosten wie oben ausgeführt bei einem Porsche 928 S wesentlich über jenen eines Mittelklassewagen liegen, war die Berufung in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen.

### Berechnungen

Einheitliche Feststellung der Einkünfte für das Jahr 1990

Gewinn lt Betriebsprüfung	5.179.903,40 öS
Kürzung Rückstellung lt BP	- 950.000,00 öS
Auflösung Rückstellung lt B	+ 1.540.918,00 öS
Gewinn lt. BE	5.770.821,40 öS

Gesonderte Feststellung der Einkünfte für das Jahr 1990

DI.St. 50%	2.885.410,70 öS	DI.T. 50%	2.885.410,70 öS
minus SoBA	- 456.216,00 öS	minus SoBA	-232.846,00 öS
Gewinn	<b>2.429.194,70 öS</b>	Gewinn	<b>2.652.564,70 öS</b>

### Einheitswert des Betriebsvermögens zum 1.1.1991

Kapitalkonto lt. BP	5.087.357 öS
Gewinnerhöhung lt.BE	+ 590.918 öS
<b>Kapitalkonto neu</b>	<b>5.678.275 öS</b>
Gesamtbetrag der Abzüge	10.803.669 öS
Gewinnerhöhung	-590.918 öS
Gesamtbetrag der Abzüge neu	10.212.751 öS
Maßgeblicher Einheitswert lt. BP	17.667,272 öS
Gesamtbetrag der Abzüge	-10.212.751 öS
Maßgeblicher Einheitswert neu	7.454.521 öS
Maßgeblicher Einheitswert lt BE gerundet	<b>7.454.000 öS</b>

Aufteilung des Einheitswertes auf die Miteigentümer

Kapitalkonto lt BP DI.St.	2.847.479 öS	Kapitalkonto lt. BP DI.T.	2.239.878 öS
Gewinnerhöhung 50 %	295.459 öS	Gewinnerhöhung 50 %	295.459 öS
Unterschiedsbetrag	593.275 öS	Unterschiedsbetrag	593.275 öS
SonderBV			589.092 öS
Anteil am Einheitswert	3.736.213 öS	Anteil am Einheitswert	3.717.705 öS
Anteil am EW zum 1.1.1991 gerundet	<b>3.736.254 öS</b>	Anteil am EW zum 1.1.1991 gerundet	<b>3.717.746 öS</b>

Wien, am 29. Jänner 2007