



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Linz
Senat 7

GZ. RV/0587-L/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw. HandelsgmbH, Adresse, vertreten durch Stb., vom 18. Jänner 2000, 15. Oktober 2002 sowie vom 25. Jänner 2005 gegen die Bescheide des Finanzamtes A, vertreten durch Dr.A, vom 23. Dezember 1999, 23. September 2002 und 18. Jänner 2005 betreffend Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer für den Zeitraum 1996 bis 2003 sowie Haftungs- und Abgabenbescheid Kapitalertragsteuer 1996 bis 2003 entschieden:

Den Berufungen wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert. Die Umsatzsteuer und die Körperschaftsteuer für die Jahre 1999 bis 2003 werden **endgültig gemäß § 200 Abs. 2 BAO** festgesetzt.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der in den angefochtenen Körperschaftsteuerbescheiden angeführten Abgaben betragen:

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
1996	Einkommen	0 €/S	Körperschaftsteuer	1090,09€/15.000 S
anrechenbare Steuer				-140,62 €/1935 S
				13.065 S
festgesetzte Körperschaftsteuer				949,47 €
Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
1997	Einkommen	0€/0 S	Körperschaftsteuer	1271,77€/17500 S
anrechenbare Steuer				-33,28 €/458 S
				17.042 S
festgesetzte Körperschaftsteuer				1238,49 €
Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
1998	Einkommen	13.706,10€/ 188.600S	Körperschaftsteuer	4660,07€/ 64.124S
anrechenbare Steuer				-81,90€/1127 S
				62.997S
festgesetzte Körperschaftsteuer				4.578,17€
Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
1999	Einkommen	0€/0 S	Körperschaftsteuer	1.749,96€/24.080S
anrechenbare Steuer				-38,23€/526S
				23554 S
festgesetzte Körperschaftsteuer				1711,74€

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2000	Einkommen	0€/0S	Körperschaftsteuer	1749,96€/24080S
	anrechenbare Steuer			-156,61€/2155S
				21.925 S
	festgesetzte Körperschaftsteuer			1593,35 €
Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2001	Einkommen	959,28€/13.200 S	Körperschaftsteuer	1749,96€/24080S
	anrechenbare Steuer			-235,75 €/3244 S
				20836 S
	festgesetzte Körperschaftsteuer			1514,21 €
Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2002	Einkommen	2745,83 €	Körperschaftsteuer	1750 €
	anrechenbare Steuer			-71,44€
	festgesetzte Körperschaftsteuer			1678,56 €
Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2003	Einkommen	13.693,97 €	Körperschaftsteuer	962,69 €
	anrechenbare Steuer			-56,47€
	festgesetzte Körperschaftsteuer			906,22 €

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der in den angefochtenen Umsatzsteuerbescheiden angeführten Abgaben betragen:

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
1996	Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Umsätze, Eigenverbrauch und steuerpflichtige innergemeinschaftliche Erwerbe	161.001,90 €/ 2.215.434,44 S	Umsatzsteuer und Erwerbsteuer abziehbare Vorsteuer und Einfuhrumsatzsteuer Berichtigungen	28.619,32 €/ 393.810,37 S -4489,44€/ -61.775,98S +/-€/S
				332.034S
festgesetzte Umsatzsteuer				24.129,85€
Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
1997	Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Umsätze, Eigenverbrauch und steuerpflichtige innergemeinschaftliche Erwerbe	205.856,73 €/ 2.832.650,34 S	Umsatzsteuer und Erwerbsteuer abziehbare Vorsteuer und Einfuhrumsatzsteuer Berichtigungen	37.864,85 €/ 521.031,71S -58.993,31€/ -521.031,71S +6175,31 €/ 84.974,12 S
				-205.760 S
festgesetzte Umsatzsteuer				-14.953,16€

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
1998	Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Umsätze, Eigenverbrauch und steuerpflichtige innergemeinschaftliche Erwerbe	899.255,68 €/ 12.374.027,90 S	Umsatzsteuer und Erwerbsteuer abziehbare Vorsteuer und Einfuhrumsatzsteuer Berichtigungen	176.868,51 €/ 2.426.883,60S -187.552,27€/- 2.580.775,50S +/-€/S
				-153.892 S
festgesetzte Umsatzsteuer				
			-11.183,77 €	
Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
1999	Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Umsätze, Eigenverbrauch und steuerpflichtige innergemeinschaftliche Erwerbe	202.951,98 €/ 2.792.680,17 S	Umsatzsteuer und Erwerbsteuer abziehbare Vorsteuer und Einfuhrumsatzsteuer Berichtigungen	34.052,75 €/ 468.576,05 S -34938,34 €/ -480762,07 S +/-€/S
				-12.186 S
festgesetzte Umsatzsteuer				
			-885,59 €	

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2000	Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Umsätze, Eigenverbrauch und steuerpflichtige innergemeinschaftliche Erwerbe	258.678,98€/ 3.559.500,42 S	Umsatzsteuer und Erwerbsteuer abziehbare Vorsteuer und Einfuhrumsatzsteuer Berichtigungen	41.429,05€/ 570.076,12S -240318,41€ -3.306.853,38S +/-€/S -2.736.777S -198.889,34€
festgesetzte Umsatzsteuer				
Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2001	Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Umsätze, Eigenverbrauch und steuerpflichtige innergemeinschaftliche Erwerbe	320.026,95 €/ 4.403.666,87 S	Umsatzsteuer und Erwerbsteuer abziehbare Vorsteuer und Einfuhrumsatzsteuer Berichtigungen	46.826,66 €/ 644.348,88 S -12442,81 € -171216,76 S +/-€/S 473.132 S 34.383,84 €
festgesetzte Umsatzsteuer				

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2002	Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Umsätze, Eigenverbrauch und steuerpflichtige innergemeinschaftliche Erwerbe	332.853,48 €	Umsatzsteuer und Erwerbsteuer	49.190,28 €
			abziehbare Vorsteuer und Einfuhrumsatzsteuer	-16.428,63 €
			Berichtigungen	+/-€
festgesetzte Umsatzsteuer				32.761,65 €
Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2003	Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Umsätze, Eigenverbrauch und steuerpflichtige innergemeinschaftliche Erwerbe	345.767,50 €	Umsatzsteuer und Erwerbsteuer	51.680,16 €
			abziehbare Vorsteuer und Einfuhrumsatzsteuer	-10.471,40 €
			Berichtigungen	+/-€
festgesetzte Umsatzsteuer				41.208,76 €

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der in den angefochtenen Haftungs- und Abgabenbescheiden Kapitalertragsteuer angeführten Abgaben betragen:

	1996 ATS	1997 ATS	1998 ATS	1999 ATS	2000 ATS	2001 ATS	2002 €	2003 €
Summe verd. Ausschüttungen	57.982,00	53.845,00	344.662,00	68.764,00	68.764,00	43.764,00	3.176,82	3.176,82
Kest	13.472,77	13.461,25	86.165,50	17.191,00	17.191,00	10.941,00	794,20	794,20
Kest bisher	20.561,00	20.760,00	93.242,00	20.623,00	20.623,00	18.366,01	1.321,35	1.312,13
Differenz (Gutschrift) in €	7.088,23 515,12	7.298,75 530,42	7.076,50 514,27	3.432,00 249,41	3.432,00 249,41	7.425,01 539,60	527,14 527,14	517,93 517,93

Die Berechnung der Bemessungsgrundlagen und der Höhe der Abgaben hinsichtlich Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer sind den als Anlage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen, die einen Bestandteil dieses Bescheidspruches bilden.

Entscheidungsgründe

Bei der Bw. wurde im Zeitraum vom 18. Mai bis 16. November 1999 eine Betriebsprüfung durchgeführt. Neben anderen nicht streitgegenständlichen Punkten stellte die Betriebsprüfung fest:

"Tz 18: der von den Gesellschaftern genutztes Gebäudeteil umfasst eine Wohnung mit 117 m², eine teilweise überdachte Terrasse mit 64 m², Abstellräume im Keller und einen Garagenplatz. Der Mietwert der Wohnung wird in Anlehnung an die in diesem Objekt vermieteten Wohnungen mit 65,00 S je m² geschätzt. Für die Terrasse werden 25 % dieses Wertes angesetzt. Für die Garage scheint ein Pauschalwert von 500,00 S je Monat angemessen.

	1996	1997	1998
Wohnnutzfläche m ²	117	117	117
s/m ²	65,00	65,00	65,00
	7605	7605	7605
Terrasse m ²	64	64	64
S/m ²	16,25	16,25	16,25
	1.040,00	1.040,00	1.040,00
Garage	500,00	500,00	500,00
monatlich	9.145,00	9.145,00	9.145,00
jährlich	109.740,00	109.740,00	109.740,00
verrechnet	60.000,00	60.000,00	60.000,00
Umsatzerhöhung	49.740,00	49.740,00	49.740,00
davon zu 20 %	6.000,00	6.000,00	6.000,00
davon zu 10 %	43.740,00	43.740,00	43.740,00
USt	5.574,00	5.574,00	5.574,00
verdeckte Ausschüttung	55.314,00	55.314,00	55.314,00

Tz 19: die Betriebskosten für die Wohnung der Gesellschafter werden diesen nicht zur Gänze weiterverrechnet (Fremdvergleich). Die Aufteilung nach dem Personenschlüssel erfolgt zwischen Wohnung und Büro im Verhältnis 3,5: 0,5 Personen.

	1996	1997	1998
Betriebskosten R-str. 37			
Anteil Bw. (Büro und Wohnung L.)			
brutto zu 10 %	27.665,77	26.086,53	25.237,54
brutto zu 20 %	14.488,89	14.316,58	13.824,39
Summe	42.154,66	40.403,11	39.061,93
Anteil Wohnung			
brutto zu 10 %	21.871,43	20.577,49	19.812,64
brutto zu 20 %	10.797,45	10.669,04	10.302,25
Summe	32.668,88	31.246,53	30.114,89
netto zu 10 %	19.883,12	18.706,81	18.011,49
netto zu 20 %	8.997,88	8.890,87	8.585,21
Summe	28.881,00	27.597,68	26.596,70
verrechnet wurden			
brutto zu 10 %	3.259,19	2.933,07	3.057,80
brutto zu 20 %	10.797,45	10.669,04	10.302,25
Summe	14.056,64	13.602,11	13.360,05
netto zu 10 %	2.962,90	2.666,43	2.779,82
netto zu 20 %	8.997,88	8.890,87	8.585,21
Summe	11.960,78	11.557,30	11.365,03
Differenz			
netto zu 10 %	16.920,22	16.040,38	15.231,67
netto zu 20 %	0,00	0,00	0,00
Umsatzerhöhung	16.920,22	16.040,38	15.231,67
USt	1.692,02	1.604,04	1.523,17
verdeckte Ausschüttung	18.612,24	17.644,42	16.754,84

Tz 28: 1997 wurden in der F-Str. Grundstücke erworben, die Errichtung einer Wohnanlage bestehend aus 3 Gebäuden geplant und die Baubewilligung für diese Wohnanlage (F-Str. 2, 4 und 6) erwirkt.

Die Gebäude verfügen teilweise über gemeinsame Einrichtungen. Mit der Errichtung des Gebäudes F-Str. 4 wurde noch 1997 begonnen. An Grundstücken wurden erworben von:

Verkäufer	Fläche m ²	gekaufter Anteil	Barkaufpreis	Sachleistung
Fam.H	1.737	9/10		Wohnungen Top 8 und Top 11
Fam.H	1.540	1/1	450.000	im Objekt F-rstr. 6
Fam.H	955	1/1		Wert für Gebührenbemessungszwecke
				It. Kaufvertrag: 2.000.000
AB	4.232			
	1.156	1/1	1.170.261	

Für den von FamilieH. erworbenen Grund wurden zum 31.12.1997 2.450.000,00 S als Anschaffungskosten bilanziert. Mit 31.12.1998 wurde die Rückstellung für die Baukosten der Wohnungen Top 8 und 11 von 2 Mio. um 1.050.000,00 S auf 3.050.000,00 S erhöht und dementsprechend die Anschaffungskosten für das Grundstück angepasst.

Die als Teil des Kaufpreises für den Grund und Boden an H. zu übergebenden Wohnungen haben lt. Detailplan ein Ausmaß von 129,67 m². Die Gesamtbaukosten für das Haus F-Str. 4 betrugen für 1.126,58 m² Wohnfläche 20.655.693,72 S, somit 18.334,87 S pro m². Daraus

ergeben sich für die zu übergebenden Wohnungen voraussichtliche Baukosten von 2.377.000,00 S. Da auch Teile des Hauses F-Str. 4 für die Wohnungen im Haus F-Str. 6 errichtet wurden (Heizung, Abstellplätze), erscheint eine Erhöhung der Rückstellung zum 31.12.1998 nicht erforderlich. Verbindlichkeiten aus dem Ablauf der 2-jährigen Frist für die Übergabe der Wohnungen können erst nach Ablauf dieser Frist (= 7.11.1999) entstehen.

Kaufpreis H.	1998
Rückstellung erklärt	1.050.000
Rückstellung lt. Prüfung	0,00
Verminderung AK Grund und Boden	1.050.000

Tz 29: auf den lt. Tz 28 angeschafften Grundstücken wurde eine Wohnanlage geplant. Von der Steuerpflichtigen wurde das Gesamtprojekt entsprechend der Gliederung in drei Wohnhäuser aufgeteilt. Die auf das Objekt F-Str. 2 entfallenden Kosten für Grund und Boden sowie die Planungskosten wurden gesondert bilanziert. Die Anschaffungskosten des Grund und Bodens einschließlich Verkehrsflächenbeitrag wurden zum 31.12.1998 auf einen Teilwert von 600,00 S je m² abgeschrieben. Die Herstellungskosten für das Gebäude F-Str. 2 (anteilige Planungskosten) wurden auf einen Teilwert von 0 abgeschrieben. Dazu wird festgestellt, dass die vorliegende Baubewilligung für die Wohnanlage einen Baubeginn bis zum 21.10.2002 ermöglicht. Die angefallenen Anschaffungskosten sind keinesfalls überhöht. Eine Teilwertabschreibung zum 31.12.1998 kann daher nicht anerkannt werden.

Bilanzänderungen zu Tz. 28 und 29

Grund und Boden F-str. 2	HB	PB	Gewinn
31.12.1997	1.926.643,00	1.926.643,00	
Erhöhung H.	236.985,00		
Sonstige Zugänge	255,00	255,00	
	2.163.883,00	1.926.898,00	
Teilwertabschreibung	-897.282,00		
31.12.1998	1.266.601,00	1.926.898,00	660.297,00
Grund und Boden F-rstr. 6			
31.12.1997	1.162.429,00	1.162.429,00	
Erhöhung H.	430.920,00		
Sonstige Zugänge	209,00	209,00	
31.12.1998	1.593.558,00	1.162.638,00	-430.920,00
Grund und Boden F-str. 4			
31.12.1997	1.035.519,00	1.035.519,00	
Erhöhung H.	382.095,00		
Sonstige Zugänge	415,00	415,00	
	1.418.029,00	1.035.934,00	
Buchwertabgänge (Verkauf)	-813.479,00	-594.309,37	
31.12.1998	604.550,00	441.624,63	-162.925,37
Anlagen in Bau F-straße			
Teilwertabschreibung	128.255,00	128.255,00	
31.12.1998	-128.255,00		
	0,00	128.255,00	128.255,00
Restkaufpreis H.			
31.12.1997	2.000.000,00	2.000.000,00	
Erhöhung Rückstellung 1998	1.050.000,00		
31.12.1998	3.050.000,00	2.000.000,00	1.050.000,00
"			
Auf Grund dieser Feststellungen ergingen am 23.12.1999 die streitgegenständlichen Körperschaftsteuer- und Umsatzsteuerbescheide 1996 bis 1998 und die Haftungs- und Abgabenbescheide Kapitalertragsteuer 1996 bis 1998. Mit Schreiben vom 14. Jänner 2000, eingelangt am 18. Jänner 2000 erhob die Bw. Berufung gegen diese Bescheide und führte aus:			
Die Berufung richte sich gegen die Punkte Tz 18, Tz 19, Tz 28 und Tz 29 des Prüfungsberichts und es werde beantragt, die o.a. Steuerbescheide abzuändern. Die beantragten Änderungen bzw. die Begründungen seien nachfolgend angeführt.			
Tz 18: Für die von den Gesellschaftern genützten Gebäudeteile (Wohnung mit 117 m ² sowie eine teilweise überdachte Terrasse) sei seitens der Betriebsprüfung ein Mietwert von monatlich 9.145,00 S zuzüglich Umsatzsteuer, somit 10.109,50 S brutto angesetzt worden. Der vom Betriebsprüfer festgesetzte Mietwert halte einem Fremdvergleich nicht stand. Es wäre für die Firma Bw. unmöglich gewesen, diese Wohnung um einen Betrag von 10.109,50 S brutto an Fremde zu vermieten. Es sei zwar richtig, dass eine Wohnung mit einer			

Wohnfläche von bis zu 60 m² um einen m²-Preis von 65,00 S vermietet werden könne, jedoch sei es unmöglich, größere Wohnungen mit demselben m²-Preis zu vermieten. Für Wohnungen mit einem Flächenausmaß von 117 m² könne nur ein geringfügig höherer Gesamtertrag an Miete verrechnet werden, da sich sonst kein Mieter finde. Vom Prüfer sei für die Terrasse ein monatlicher Mietwert von 1.040,00 S netto kalkuliert worden. Auch andere Vermieter würden im Normalfall kein Extraentgelt für Balkon oder Terrasse berechnen. Bei den Mietverträgen, welche die Firma Bw. beim Objekt F-Str. 4, wo Terrassen bzw. Balkone großteils vorhanden sind, abgeschlossen habe, werde auch kein Extraentgelt für den Balkon bzw. für die Terrasse an die Mieter weiterverrechnet. Auch für die Benützung der Garage könne unter Fremden kein Extraentgelt (Mietwert monatlich 500,00 S lt. Prüfer) verlangt werden, zumal genügend Parkplätze beim Einkaufszentrum vorhanden sind. Weiters sei zu berücksichtigen, dass von einem Dauermieter (die Ehegatten L. bewohnen die Wohnung bereits seit sieben Jahren) nicht dieselbe hohe Miete wie von einem Kurzmieter verlangt werden könne, da einerseits das Risiko des Leerstehens der Wohnung, verbunden mit den ganzen Unkosten und zeitlichen Aufwendungen (entgangene Miete, Kosten für Inserate und Renovierung der Wohnungen, Betriebskosten auch bei leer stehenden Wohnungen, Zeitaufwand für Besichtigungen usw.) wegfalle und andererseits gesicherte Einnahmen über einen längeren Zeitraum vorhanden seien. Bisher sei von der Firma Bw. eine monatliche Miete von 5.000,00 S netto zuzüglich Umsatzsteuer also 5.500,00 S brutto an die Gesellschafter verrechnet worden und ihres Erachtens halte dieser Betrag auch einem Fremdvergleich stand.

Tz 19

Die an die Gesellschafter weiterverrechneten Betriebskosten seien lt. Ansicht des Betriebsprüfers zu gering und es sei von ihm eine eigene Berechnung dieser Betriebskosten angestellt worden, dabei sei bei der Aufteilung nach dem Personenschlüssel zwischen Büro und Wohnung ein Verhältnis von 3,5 zu 0,5 Personen gewählt worden. Nach dem Erachten des Bw. ist diese Personenaufteilung nicht gerechtfertigt, da die Ehegatten L. beide im Betrieb tätig seien, und die überwiegende Zeit im Büro verbracht werde. Daher sei eine Aufteilung von 2 zu 2 Personen angebracht. Die Verwaltung der Wohnungen im Objekt R-Straße sowie die Betriebsanlagenbetreuung dieses Objektes würden von den Ehegatten L. gemacht, wobei diesem quasi die Funktion eines Hausmeisters zukomme. Für die Wohnung, welche von den Ehegatten L. bewohnt werde, würden der Firma Bw. keinerlei Kosten bei Verwaltung und Betriebsanlagenbetreuung entstehen, da diese Tätigkeit von diesem selbst gemacht werde. Aus diesem Grund sei auch davon Abstand genommen worden, solche Betriebskosten an diese weiterzuverrechnen. Wenn diese Wohnung an eine fremde Person vermietet würde, welche zugleich die Hausmeisterarbeiten erledigen würde, so würden an diese Person auch nicht Betriebskosten für Verwaltung und Betriebsanlagenbetreuung weiterverrechnet werden. Dem Betriebsprüfer sei anlässlich der Schlussbesprechung eine Betriebskostenberechnung übergeben worden, wobei sich durch diese ein Mehrbetrag gegenüber den abgegebenen

Steuererklärungen iHv. 7.142,00 S (1998), 7.650,00 S (1997) und 7.770,00 S (1996) ergebe. Es werde beantragt diese Berechnungen anzuerkennen.

Tz 28

In der Bilanz 1998 sei die Rückstellung für den Restkaufpreis H. von ursprünglich 2 Mio. S auf 3.050.000,00 S erhöht worden. Basis für die Bildung der Rückstellung hätten im Jahr 1997 die zu erwartenden Baukosten für zwei Wohnungen in der F-Str. 6 gebildet. Für die Rückstellung per 12/98 sei der drohende Abfindungsbetrag für zwei Wohnungen herangezogen worden. Rückstellungen seien für Verbindlichkeiten zu bilden, die am Abschlussstichtag wahrscheinlich, aber hinsichtlich ihrer Höhe nach unbestimmt seien. Die Verhältnisse am Bilanzstichtag seien für die Bildung und die Höhe der Rückstellung maßgeblich. Mit Kaufvertrag vom 7.11.1997 seien von der Firma Bw. Grundstücke von den Ehegatten H. erworben worden. Lt. Kaufvertrag sei ein Barbetrag von 450.000,00 S sowie die Übergabe von zwei Wohnungen im Objekt F-Str. 6 vereinbart worden, wobei diese Wohnungen mit insgesamt 127,11 m² bis spätestens 7.11.1999 zu übergeben seien. Weiters sei im Kaufvertrag geregelt worden, dass bei Nichteinhalten dieser Frist es dem Verkäufer frei stehe, an Stelle der Übergabe der Wohnungen einen Barbetrag iHv. des Verkehrswertes dieser Wohnungen zu verlangen, wobei dieser Verkehrswert dann von einem gerichtlich beeideten Sachverständigen zu schätzen sei. Da sich der Verkauf der Eigentumswohnungen im Objekt F-Str. 4 als wesentlich schwieriger herausgestellt habe als ursprünglich angenommen, habe sich der Bau des Objektes F-Str. 6 verzögert. Bereits zum Bilanzstichtag (31.12.1998) sei der Firma Bw. bekannt gewesen, dass sich der Baubeginn verzögere und dass der Termin für die Übergabe der zwei Wohnungen (7.11.1999) unmöglich eingehalten werden könne. Da Rückstellungen nach ihrer Wahrscheinlichkeit zu bilden seien und man bereits zum Bilanzstichtag erkannt habe, dass die Übergabe der Wohnungen nicht termingemäß möglich sei, stellte sich zu diesem Zeitpunkt als wahrscheinlichstes Szenario heraus, dass die Ehegatten H. einen entsprechenden Barbetrag verlangen würden. Die Rückstellung wurde daher mit 3.050.000,00 S (geschätzter Ablösepreis pro m² 24.000,00 S mal 127,11 m²) gebildet worden. Im Prüfungsbericht werde vom Prüfer die Erhöhung der Rückstellung im Jahr 1998 verneint mit der Begründung, dass Verbindlichkeiten aus dem Ablauf der zweijährigen Frist für die Übergabe der Wohnungen erst nach dem Ablauf der Frist (= 7.11.1999) entstehen würden. Dazu sei zu erwähnen, dass zwar die Verbindlichkeit zur Bezahlung eines Barbetrages erst mit Fristablauf entstehe, jedoch bereits unter den o.a. Umständen die mit 12/98 drohende Wahrscheinlichkeit der Bezahlung des Barbetrages als Grundlage für die Rückstellungsbildung heranzuziehen sei und daher die gebildete Rückstellung ihres Erachtens gerechtfertigt sei.

Tz 29:

Der Teilwert eines Wirtschaftsgutes ergebe sich aus dem Wert, den dieser für den Betrieb habe. Sei dieser zum Bilanzstichtag niedriger als die Anschaffungskosten, so sei eine Teilwertabschreibung möglich. Insbesondere sei eine Teilwertabschreibung gerechtfertigt, wenn eine Fehlinvestition vorliege. Diese sei dann der Fall, wenn nach der Anschaffung Umstände hervortreten würden, die den seinerzeitigen Anschaffungspreis als überhöht erscheinen ließen (siehe dazu Doralt, Kommentar zum EStG, Kopie liege bei). Das Grundstück F-Str. 2 bilde eine eigene Parzelle und sei daher als eigene wirtschaftliche Einheit zu betrachten. Dieses Grundstück sei im Jahr 1997 erworben worden mit der Absicht, es zu bebauen und anschließend Eigentumswohnungen gewinnbringend weiterzuverkaufen. Auf Grund der stark geänderten Marktlage bei Immobilien (Marktsättigung, bereits zu viel auf dem Markt befindliche Wohnungseinheiten) sei von diesem Plan Abstand genommen worden. Der bezahlte hohe Anschaffungspreis für das Grundstück sei nur dadurch zu rechtfertigen gewesen, dass man ja darauf Eigentumswohnungen errichten wollte und diese gewinnbringend wieder verkaufen wollte. Im Jahr 1997 seien weiters mit der Bebauung des Grundstücks F-Str. 4 begonnen worden, wobei dieses Objekt 1998 fertig gestellt worden sei und auch einige Eigentumswohnungen mit guten Gewinnen verkauft worden seien. Im Laufe des Jahres 1998 habe sich jedoch herausgestellt, dass keine weiteren Verkäufe von Eigentumswohnungen möglich seien. So verblieben im Eigentum von Bw. insgesamt 10 Eigentumswohnungen, welche bis heute nicht verkauft werden konnten. Die Firma Bw. habe die verbliebenen Wohnungen zu stark reduzierten Preisen angeboten und wäre sogar bereit gewesen, diese zum Selbstkostenpreis weiterzuverkaufen, aber es hätten sich keine Käufer gefunden. Nachdem man im Jahr 1998 bereits gesehen habe, dass es in Zukunft nicht möglich sein werde, Eigentumswohnungen als Bauträger zu errichten und diese dann gewinnbringend weiterzuverkaufen habe sich herausgestellt, dass der Kauf des Grundstücks F-Str. 2 eine Fehlinvestition gewesen sei. Man sei also im Jahr 1998 zu der Ansicht gekommen, dass es klüger gewesen wäre, das Grundstück F-Str. 2 gar nicht zu kaufen bzw. habe sich herausgestellt, dass der Anschaffungspreis für dieses Grundstück viel zu hoch gewesen sei. Nachdem sich nun herausgestellt habe, dass der Kauf des Grundstücks F-Str. 2 eine Fehlinvestition gewesen sei, sei man bemüht gewesen, das Grundstück F-Str. 2 wieder zu verkaufen. Durch die Lage zur Bundesstraße und auf Grund der Bebauungsplanvorschriften sei ein Verkauf dieses Grundstücks nur schwer möglich und habe auch kein Käufer gefunden werden können. Ihres Erachtens sei die Bedingung für die Vornahme einer Teilwertabschreibung gegeben und es beantragt, die in Bilanz 1998 vorgenommene Teilwertabschreibung des Grundstücks iHv. 897.282,00 S anzuerkennen. Im Jahr 1997 seien bereits Aufwendungen für die geplante Bebauung des Grundstücks F-Str. 2 getätigt worden (Planungsarbeiten Firma R und andere Kosten) und seien diese Aufwendungen iHv. 128.255,00 S aktiviert worden. Da nun im Jahr 1998 vom ursprünglichen Plan, das Grundstück Nr. 2 zu bebauen, Abstand genommen worden sei, habe sich

herausgestellt, dass diese Aufwendungen eine Fehlinvestition gewesen seien und es wurde in der Bilanz 1998 eine Teilwertabschreibung der getätigten Aufwendungen vorgenommen. Auch hinsichtlich des Betrages von 128.255,00 S seien die Bedingungen für die Vornahme einer Teilwertabschreibung gegeben und es werde beantragt, die in der Bilanz 1998 vorgenommene Teilwertabschreibung von den getätigten Aufwendungen anzuerkennen.

Am 10. Februar 2000 gab der Prüfer, AD Prüfer1, eine Stellungnahme zur Berufung ab und führte aus:

Zu Tz 18 – Wohnung der Gesellschafter

Der Wert der von den Gesellschaftern genutzten Wohnung im Gebäude der Gesellschaft sei nach Vergleichswerten geschätzt worden. Als Vergleich seien ausschließlich Wohnungsmieten im selben Gebäude herangezogen worden. Für die Terrasse und den Garagenplatz seien keine Vergleichswerte in diesem Gebäude vorhanden, da keine andere Wohnung als die der Gesellschafter über eine Terrasse oder einen Garagenplatz verfüge. Vom Finanzamt sei bei der Schlussbesprechung vorgeschlagen worden als Vergleichswert die erzielten Miete für eine Wohnung von 75 m² heranzuziehen und für die übersteigende Fläche von 42 m² nur den Sachbezugswert für Hausmeister anzusetzen, da für größere Wohnungen im Durchschnitt nur geringere Mieten die m² zu erzielen seien.

Top 7 (Mieter: IBV)	Miete netto 1995	5.306
	Miete netto 1996	5.363
	Miete netto 1997	5.363
	Miete Durchschnitt	5.344
Zuzüglich 42 m ² x 38		1.596
Summe		6.940

Somit ergebe sich daraus ein m²-Preis von 59,31 S. Aus den am 26.11.1999 vorgelegten Aufstellungen ergebe sich für 1995 bis 1997 eine durchschnittlich erzielte Miete von 65,25 S (Anlage 15 zum BP-Bericht). Zu diesem aus Vergleichswerten ermittelten Mittelwert sei der Mietwert bei den zu Vergleich herangezogenen Wohnungen nicht vorhandenen Terrasse und Garage hinzuzurechnen. Im Mietvertrag vom 27. Jänner 1999 mit B und C bezüglich einer Wohnung im ersten Stock (64,5 m²) wird in Punkt 13.4 vereinbart: "Das Parken von Fahrzeugen aller Art auf dem zur Liegenschaft gehörenden Grundstück ist nicht gestattet. Widerrechtlich abgestellte Fahrzeuge werden auf Kosten des Mieters abgeschleppt."

Zu Tz 19 – Betriebskosten der Gesellschafter – Wohnung

Personenschlüssel: für die Ermittlung des Personenschlüssels für das Büro sei von einer 5-Tage-Woche mit je acht Arbeitsstunden auszugehen gewesen. Dadurch verringere sich der diesbezügliche Betriebskostenanteil ganz erheblich gegenüber einer Wohnung mit einer Familie mit zwei Kleinkindern. Dazu sei folgende Betrachtung angestellt worden:

	fremd	L	Büro	Summe
Personen	16	4	2	22
Tage	7	7	2	
gewichtet	112	28	4	144
Anteil	78%	19%	3%	100%
L+Büro		19	3	22%
L+Büro		87%	13%	
lt. BP		3,5	0,5	4
		87%	13%	

Verwaltung und Betriebsanlagenbetreuung: es sei unzweifelhaft, dass für Verwaltung und Betriebsanlagenbetreuung der Eigentümerin Material und Personalkosten anfallen würden. Soweit diese Arbeiten vom dem bei der Eigentümerin beschäftigten Gesellschaftern erledigt werden würden, würden sie von dieser ein Entgelt erhalten, dass als Betriebsausgabe zu berücksichtigen sei. Diese Kosten werden eben im Wege der Betriebskosten auf die Mieter überwälzt. Eine Begünstigung der Gesellschafter durch die Nichtüberwälzung stelle eine verdeckte Ausschüttung dar.

Zu Tz 28 – Rückstellung Restkaufpreis H.

Neben dem Ablauf der Frist von zwei Jahren lt. Kaufvertrag sei für die Entstehung einer weiteren Schuld die Geltendmachung dieses Betrages durch die Verkäufer erforderlich. Es sei nicht geltend gemacht worden, dass das Gebäude F-Str. 6 nicht errichtet würde. Vielmehr seien die diesbezüglichen Bemühungen weitergeführt worden und es sei auch noch 1999 mit der Errichtung begonnen worden. Ob von den Verkäufern ein Aufschub erwirkt wurde ist objektiv nicht feststellbar.

Zu Tz 29 – Teilwertabschreibung

Ergänzend zum BP-Bericht werde festgestellt, dass sich bei Grundstücksgeschäften in einem Zeitraum von 1-2 Jahren nicht feststellen lasse, ob es sich um Fehlinvestitionen handle, die zu einer Teilwertabschreibung berechtigen würden. Insbesondere könne bei dem vorliegenden Projekt, dass von der Planung her schon in drei Bauabschnitte geteilt sei, aus den Verhältnissen des Jahres 1998 nicht auf eine dauernde Wertminderung geschlossen werden. Auch nach Ablauf der vorliegenden Baugenehmigung sei eine Realisierung des geplanten Objektes möglich, da die Frist für den Baubeginn verlängerbar sei. Damit bleibe auch der Wert der Planung erhalten.

Zu dieser Stellungnahme der Betriebsprüfung wurde keine Gegenäußerung abgegeben. Die Berufungen wurden am 29. Februar 2000 der Finanzlandesdirektion für OÖ. vorgelegt. Mit Schreiben vom 31. Jänner 2002 wurde eine Ergänzung der Berufung gegen die Umsatzsteuerbescheide 1996 bis 1998 seitens der steuerlichen Vertretung eingebracht und ausgeführt: da der EuGH mittlerweile die Beschränkung der Vorsteuerabzugsfähigkeit für betrieblich genutzte Kraftfahrzeug aufgehoben habe (Urteil vom 8. Jänner 2002,

Rs C-409/99), werde die Berufung gegen die Umsatzsteuerbescheide 1996 bis 1998 wie folgt ergänzt: im Jahr 1995 sei ein Kleinbus Peugeot 806 Husky angeschafft worden, welcher seither ausschließlich betrieblich genutzt werde. Die bisher nicht geltend gemachten Vorsteuern für Diesel und Instandhaltungen hätten im Jahr 1996 2.386,74 S, im Jahr 1997 4.584,97 S und im Jahr 1998 2.106,96 S betragen. Es werde die Geltendmachung dieser Vorsteuern beantragt. Beigefügt war eine Aufgliederung dieser Beträge für die Jahre 1996 bis 2000. Die Ergänzung der Berufung wurde der Finanzlandesdirektion für OÖ. am 15. Februar 2002 übermittelt.

Im Zeitraum vom 29. Mai bis 31. Juli 2002 fand eine weitere Betriebsprüfung bei der Bw. statt. Neben weiteren, nicht streitgegenständlichen Punkten, stellte die Betriebsprüfung in Tz 16 und 17 fest:

Tz 16:

Der von den Gesellschaftern in der R-Straße genutzte Gebäudeteil umfasst eine Wohnung mit 117 m², eine teilweise überdachte Terrasse mit 64 m², Abstellräume im Keller und einen Garagenplatz. Der Mietwert der Wohnungen wurde bei der Betriebsprüfung für die Jahre 1996 bis 1998 mit 65,00 S je m² geschätzt. Bei der Schlussbesprechung wurde – unter Berücksichtigung der sinkenden Wohnungsmieten – beantragt, den Mietwert geringer festzusetzen. Dem Antrag wird insofern entsprochen als der Mietwert mit 60,00 S je m² geschätzt wird.

	1999	2000
Wohnung	117,00	117,00
Wohnnutzfläche m ²	60,00	60,00
s/m ²	7.020,00	7.020,00
ergibt		
Terrasse	1999	2000
Terrasse m ²	64,00	64,00
s/m ²	16,25	16,25
ergibt	1.040,00	1.040,00
Garage	500,00	500,00
Wohnung	7.020,00	7.020,00
Terrasse	1.040,00	1.040,00
Garage	500,00	500,00
monatlich	8.560,00	8.560,00
ergibt jährlich	102.720,00	102.720,00
verrechnet bisher	60.000,00	60.000,00
Umsatzerhöhung	42.720,00	42.720,00
davon zu 20%	6.000,00	6.000,00
zu 10%	36.720,00	36.720,00

Tz 17 bereits bei der Prüfung für die Jahre 1996 bis 1998 wurde festgestellt, dass die Betriebskosten für die Wohnung der Gesellschafter diesen nicht zur Gänze weiterverrechnet wurden. Diese sind für die Jahre 1999 bis 2000 wie folgt zu erhöhen:

Betriebskosten	1999	2000
Umsatzerhöhung 10%	9.000,00	9.000,00

Auf Grund dieser Betriebsprüfung ergingen am 23.9.2002 die streitgegenständlichen Umsatzsteuer- und Körperschaftsteuerbescheide 1999 und 2000 sowie die Haftungs- und Abgabenbescheide Kapitalertragsteuer 1999 und 2000. Gegen diese Bescheide wurde seitens der steuerlichen Vertretung am 15. Oktober 2002 Berufung erhoben und ausgeführt:

Vor kurzem habe beim Abgabepflichtigen eine Betriebsprüfung für die Jahre 1999 und 2000 stattgefunden. Auf Grund dieser Betriebsprüfung seien vom Finanzamt Ort folgende Steuerbescheide erlassen worden: Umsatzsteuerbescheid und Körperschaftsteuerbescheid 1999 vom 23.9.2002, Umsatzsteuerbescheid und Körperschaftsteuerbescheid für 2000 vom 23.9.2002 sowie Haftungs- und Abgabenbescheid betreffend Kapitalertragsteuer für die Jahre 1999 und 2000 vom 23.9.2002. Für den von den Gesellschaftern genutzten Gebäudeteil (Wohnung mit 117 m² sowie eine teilweise überdachte Terrasse) sei seitens der Betriebsprüfung ein Mietwert von monatlich 8.560,00 S zuzüglich Umsatzsteuer somit 9.466,00 S angesetzt worden. Weiters seien die an die Gesellschafter weiterverrechneten Betriebskosten lt. Ansicht des Betriebsprüfers zu gering gewesen und seien die verrechneten Betriebskosten um 9.000,00 S jährlich zuzüglich Umsatzsteuer, somit 9.900,00 S erhöht worden. Der Betriebsprüfer habe dabei auf die Feststellungen der Betriebsprüfung für die Jahre 1996 bis 1998 verwiesen. Gegen die Feststellungen der letzten Prüfung sei am 14.1.2000 das Rechtsmittel der Berufung eingelegt worden. Diese Berufung sei derzeit noch nicht erledigt. Die Berufung richte sich gegen die Erhöhung des Mietwertes und der Betriebskosten für die Wohnung der Gesellschafter und der Wertung dieser Erhöhung als verdeckte Gewinnausschüttung. Als Begründung werde auf die bereits in der Berufung vom 14.1.2000 dargelegten Argumente (Berufung gegen die Steuerbescheide 1996 bis 1998 – Tz. 18 und 19) verwiesen und ersucht, der Berufung stattzugeben.

Die Berufung wurde der Finanzlandesdirektion für OÖ. am 29. November 2002 vorgelegt, hinsichtlich der Haftungs- und Abgabenbescheide Kapitalertragsteuer wurde die Berufung erst am 4. Mai 2005 vorgelegt.

Am 18. Jänner 2005 wurden seitens des Finanzamtes die Körperschaftsteuer und die Umsatzsteuer 2001 bis 2003 veranlagt. Mit Datum vom 13. Jänner 2005 wurde ein Haftungs- und Abgabenbescheid hinsichtlich Kapitalertragsteuer für den Zeitraum von 2001 bis 2003 ausgefertigt. Bei diesen Bescheiden wurde unter Anlehnung an die beiden vorangegangenen Betriebsprüfungen Zurechnungen hinsichtlich der von den Gesellschaftern genutzten Wohnung vorgenommen und auch in der Bescheidbegründung ausgeführt, die Miete und

Betriebskosten seien wie in den Vorjahren berechnet worden und es werde auf folgende Tabelle verwiesen:

	2001 ATS	2001 in €	2002 in €	2003 in €
Miete 10 % erklärt	60.000,00	4.360,37	4.363,68	4.363,68
Erhöhung 10 %	43.740,00	3.178,71	3.178,71	3.178,71
Erhöhung 20 %	6.000,00	436,04	436,04	436,04
Summe Erhöhung	49.740,00	3.614,75	3.614,75	3.614,75
10 % USt v. Erhöhung	4.374,00	317,87	317,87	317,87
20 % USt v. Erhöhung	1.200,00	87,21	87,21	87,21
verdeckte Ausschüttung	55.314,00	4.019,83	4.019,83	4.019,83
 BK 10 % erklärt	 9.468,82	 688,13	 736,72	 770,22
Erhöhung	16.500,00	1.199,10	1.150,51	1.117,01
10 % USt v. Erhöhung	1.650,00	119,91	115,05	111,70
verdeckte Ausschüttung	18.150,00	1.319,01	1.265,56	1.228,71
 Verdeckte Ausschüttung gesamt	 55.314,00	 4.019,83	 4.019,83	 4.019,83
	18.150,00	1.319,01	1.265,56	1.228,71
Summe (625/9288)	73.464,00	5.338,84	5.285,39	5.248,54
 25 % Kest	 18.366,00	 1.334,71	 1.321,35	 1.312,14
 Umsatzänderungen				
000 erklärt	4.380.926,87	318.374,37	331.204,50	344.064,55
Erhöhung	49.740,00	3.614,75	3.614,75	3.614,75
000 veranlagt	4.430.666,87	321.989,12	334.819,25	347.679,30
 022 erklärt	 2.033.821,95	 147.803,61	 158.613,32	 170.592,65
Erhöhung	6.000,00	436,04	436,04	436,04
022 veranlagt	2.039.821,95	148.239,65	159.049,36	171.028,69
 029 erklärt	 2.347.104,92	 170.570,77	 172.591,18	 173.471,90
Erhöhung	43.740,00	3.178,71	3.178,71	3.178,71
	2.390.844,92	173.749,48	175.769,89	176.650,61

Mit Schreiben vom 25. Jänner 2005 wurde gegen die genannten Bescheide Berufung eingebbracht und ausgeführt: Seitens der Finanzbehörde seien Hinzurechnungen für die von den Gesellschaftern genutzte Wohnung vorgenommen worden. Für die Wohnung sei ein Mietwert von monatlich € 664,59 (= S 9.145,00) zuzüglich Umsatzsteuer, somit € 734,69 (= S 10.109,50) gerechnet worden, weiters sei bei den Betriebskosten eine Hinzurechnung von € 1.199,10 bzw. S 16.500 (Jahr 2001), von € 1.150,51 (Jahr 2002) bzw. € 1.117,01 (Jahr 2003) netto zuzüglich Umsatzsteuer gemacht worden. Bisher sei von der Firma Bw. eine monatliche Miete von € 363,36 (= S 5000) netto zuzüglich Umsatzsteuer, also € 399,70 (= S 5.500) brutto an die Gesellschafter verrechnet worden. Weiters seien auch die Betriebskosten weiterverrechnet worden, sodass insgesamt inklusive BK Beträge in Höhe von € 5.757,65 (=S 79.226,99) für 2001, € 5757,65 für 2002 und € 5.762,99 für 2003 netto zuzüglich Umsatzsteuer verrechnet worden seien. Diese Beträge würden auch einem Fremdvergleich standhalten. Die Berufung richte sich daher gegen die Erhöhung des Mietwertes und der

Betriebskosten durch die Finanzbehörde und der Wertung dieser Erhöhung als verdeckte Gewinnausschüttung. Weiters sei zu bemerken, dass die Hinzurechnungen der Finanzbehörde für die Jahre 2001, 2002 und 2003 wesentlich höher seien als die Hinzurechnungen im Zuge der Betriebsprüfung für die Jahre 1999 und 2000, wo der Mietwert mit monatlich € 622,08 (= S 8.560,00) zuzüglich Umsatzsteuer, somit mit € 687,92 brutto (= S 9.466) angesetzt worden sei und die Hinzurechnung bei den Betriebskosten jährlich € 654,06 (= S 9.000) zuzüglich Umsatzsteuer betragen habe. Weiters werde auf die Berufungen vom 14. Jänner 2000 sowie vom 15. Oktober 2002 verwiesen.

Die Berufung wurde dem Unabhängigen Finanzsenat am 10. Februar 2005 vorgelegt.

In der Folge fand am 9. Juni 2004 ein Erörterungstermin statt, im Protokoll finden sich folgende Ausführungen:

"1) Wohnungswert Gesellschafterwohnung

Herr L. bringt ergänzend vor, dass die Terrasse nach Süden ausgerichtet ist und keine Überdachung aufweist, mit der Überdachung kann nur eigentlich das Dach im 3. Stock gemeint sein. Unterhalb der Wohnung (1. Stock) befindet sich ein Einkaufszentrum von X. Die Garage befindet sich ein Stockwerk unterhalb von Spar und wurde nachträglich auf unser Urgieren lediglich ein Rollbacken eingebaut. Man kann eigentlich nicht von einer Garage sprechen. Die Terrasse hat sich durch bauliche Vorlagen ergeben und richtet sich Richtung Süden. Sie wird daher von uns kaum genutzt.

Der Finanzamtsvertreter bringt vor, dass nach seiner Ansicht der Wohnungswert trotzdem nicht einem Fremdvergleich standhält. Als Kompromiss wird seitens des Finanzamtes vorgeschlagen, den Wert der Terrasse mit 12,5% des Quadratmeterpreises für die Wohnung anzusetzen. Dieser Vorschlag wurde seitens des Bw. nicht akzeptiert, es wird seitens des Bw. beantragt die Terrasse im Rahmen dieser Berechnung nicht zu berücksichtigen. Begründend wird ausgeführt, dass bei den von der Firma Bw. vermieteten Wohnungen ebenfalls kein Ansatz von Terrassen bzw. Balkonen erfolgt.

2) Aufteilung Betriebskosten

Besprochen wird die Berechnung des Personenschlüssels. Die Berechnung des Personenschlüssels wird seitens des Bw. für nicht den Tatsachen entsprechend betrachtet, insbesondere die Tatsache, dass für das Büro nur zwei Tage angesetzt wurden. Da des Öfteren Kunden im Büro anwesend sind müsse dies in der Betriebskostenaufteilung einfließen. Weiters ersucht der Bw. mit dem im Gebäude befindlichen Nachbarbüro eine Gleichbehandlung herbeizuführen. Dort ist auch nur eine Person ständig anwesend, bei der Betriebskostenabrechnung werden jedoch vier Personen berücksichtigt, da ebenfalls Kundenbesuche etc. durchgeführt werden. Vom Finanzamt wird an der Berechnung der

Betriebsprüfung festgehalten. Vom Finanzamt wird maximal ein Aufteilungsschlüssel von 3:1 als Kompromiss vorgeschlagen. Vom Bw. wird eingewendet, dass der Fremdmietner wie oben ausgeführt die Betriebskostenabrechnung noch nie beanstandet hat. Dies hätte er getan, wenn sie nicht den tatsächlichen Gegebenheiten entsprechen würde.

3) Rückstellung Restkaufpreis H.

Das Gebäude F-Str. 6 wurde in der Zeit von Oktober/November 1999 bis Ende August 2000 errichtet. Die betreffende Rückstellung wurde in der Bilanz 2000 aufgelöst. Die Errichtungskosten waren im Nachhinein höher als die gebildete Rückstellung. Auf Frage des Finanzamtsvertreters wird ausgeführt, dass die tatsächlichen Wohnungen übergeben wurden und nicht der Bargeldersatz geleistet worden ist.

4) Teilwertabschreibung

Das Haus F-Str. 2 wird seit Oktober/November 2004 gebaut und wird voraussichtlich Ende August schlüsselfertig sein. Der Baubeginn war nur möglich, weil das Ansuchen auf Wohnbauförderung zurückgezogen wurde, ansonsten wäre der Baubeginn erst in einigen Jahren möglich gewesen. Lt. Telefonat von Frau L. mit dem Steuerberater wird an diesem Berufungspunkt nicht festgehalten.

Lt. Auskunft des Finanzamtsvertreters hängt die Vorläufigkeit der Bescheide ab 1999 an der nicht erledigten Berufung für die Jahre 1996 bis 1998"

Über die Berufungen wurde erwogen:

1) Verdeckte Ausschüttungen

Gemäß § 8 Abs. 2 KStG ist es für die Ermittlung des Einkommens ohne Bedeutung, ob das Einkommen

- Im Wege offener oder verdeckter Ausschüttungen verteilt oder
- Entnommen oder
- In anderer Weise verwendet wird.

Unter verdeckten Gewinnausschüttungen werden alle nicht ohne weiteres als Ausschüttung erkennbaren Vorteile (Zuwendungen) an die an einer Körperschaft unmittelbar oder mittelbar beteiligten Personen angesehen, die zu einer Gewinnminderung der Körperschaft führen und Dritten, der Körperschaft fremd gegenüberstehenden Personen nicht gewährt werden (vgl. VwGH 23.10.1997, 96/15/0117; 17.2.1988, 86/13/0174; 20.9.1983, 82/14/0273, 0274, 0283; Wiesner, Verdeckte Gewinnausschüttungen im Steuerrecht, SWK 1984, A I S. 167).

Für das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung reicht es aus, wenn objektive Gesichtspunkte vorliegen, die auf eine subjektive Vorteilsgewährungsabsicht schließen lassen (vgl. VwGH 6.2.1990, 89/14/0034).

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind für die steuerliche Anerkennung von Vereinbarungen zwischen der Gesellschaft und ihren Gesellschaftern ebenso strenge Maßstäbe anzulegen, wie an die Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen.

Die Vereinbarung muss demnach nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen werden (Fremdvergleich). Beim Fremdvergleich ist der verwirklichte Sachverhalt mit einem Vorgang, wie er unter Wegdenken der Eigentümereigenschaft üblich wäre, zu vergleichen.

a) Wohnung

Nach Ansicht der Referentin entspricht eine Nettomiete in Höhe von ATS 5000,-- nicht einer fremdüblichen Miete für eine 117 m² - Wohnung mit Terrasse und Garage. Am freien Markt ist eine Wohnung dieser Größe nicht um diesen Preis zu haben, es sind sogar deutlich kleinere Wohnungen bis 60 m² mitunter teurer. Der Einwand, die Gesellschafter seien Dauermieter, es würden dadurch weniger Kosten verursacht, daher sei der Ansatz einer niedrigeren Miete zulässig, hält einem Fremdvergleich ebenfalls nicht stand. Auch bei den Mietverträgen der Fa. Bw. wird nicht zwischen Kurz- und Dauermieter unterschieden bzw. zahlen Dauermieter nicht weniger Miete, insbesondere auch deshalb da dies bei einem Fremdmieter bei Vertragsabschluss noch nicht vorhersehbar ist. Dem Einwand, dass Wohnungen dieser Größe gar nicht vermietbar seien, muss entgegengehalten werden, dass sie am freien Markt auch nicht um diesen Preis angeboten werden. Würde dies geschehen, würden sich mit Sicherheit Mieter finden. Die von der Betriebsprüfung angesetzte Miete erscheint der Referentin jedoch zu hoch. Nach Ansicht der Referentin scheint im gesamten Berufungszeitraum ein Ansatz von 60 S pro m² bzw. 4,36 € pro m² angemessen. Dies deshalb, weil dem Vorbringen der Berufungswerberin Rechnung getragen wurde, dass größere Wohnungen nicht zum selben Quadratmeterpreis wie kleinere vermietet werden können. Nach dem Vorbringen im Zuge des Erörterungstermins scheint weiters aufgrund der baulichen Gegebenheiten ein Ansatz der Terrasse nicht angemessen, da diese nur in sehr untergeordneten Ausmaß nutzbar ist und auch kaum genutzt wird und auch ein Fremdmieter für diese Terrasse kein Extraentgelt aufwenden würde.

Anders beurteilt die Referentin das Extraentgelt für die Garage, welches mit ATS 500 bzw. 36,34 € ohnehin preiswert angesetzt wurde. Den anderen Mietern im Haus steht kein Parkplatz zur Verfügung. Nach den Ausführungen in den Mietverträgen ist es diesen verboten, auf der Liegenschaft zu parken. Die Referentin geht davon aus, dass bei

Vorhandensein von nur einem Abstellplatz im Haus (unabhängig von seiner offenbar bescheidenen baulichen Ausstattung schützt er das Auto doch vor Regen, Schmutz und Vandalenakten) einem fremden Mieter ein Extraentgelt verrechnet würde und dieser auch bereit wäre, ein solches zu bezahlen. Die Gesellschafter erhalten somit von der Gesellschaft einen Vorteil, der Fremden nicht gewährt würde. Es liegt eine verdeckte Gewinnausschüttung vor.

Es ergibt sich somit nachfolgende Berechnung:

	1996 ATS	1997 ATS	1998 ATS	1999 ATS	2000 ATS	2001 ATS	2002 €	2003 €
Wohnnutzfläche m ²	117	117	117	117	117	117	117	117
ATS bzw. €/m ²	60,00	60,00	60,00	60,00	60,00	60,00	4,36	4,36
	7020	7020	7020	7020	7020	7020	510,12	510,12
Garage	500,00	500,00	500,00	500,00	500,00	500,00	36,34	36,34
monatlich	7.520,00	7.520,00	7.520,00	7.520,00	7.520,00	7.520,00	546,46	546,46
jährlich	90.240,00	90.240,00	90.240,00	90.240,00	90.240,00	90.240,00	6.558,00	6.558,00
verrechnet	60.000,00	60.000,00	60.000,00	60.000,00	60.000,00	60.000,00	4.363,68	4.363,68
Umsatzerhöhung	30.240,00	30.240,00	30.240,00	30.240,00	30.240,00	30.240,00	2.194,32	2.194,32
davon zu 20 %	6.000,00	6.000,00	6.000,00	6.000,00	6.000,00	6.000,00	436,04	436,04
davon zu 10 %	24.240,00	24.240,00	24.240,00	24.240,00	24.240,00	24.240,00	1.758,28	1.758,28
USt	3.624,00	3.624,00	3.624,00	3.624,00	3.624,00	3.624,00	263,04	263,04
verdeckte Ausschüttung	33.864,00	33.864,00	33.864,00	33.864,00	33.864,00	33.864,00	2.457,36	2.457,36

b) Betriebskosten für Büro und Wohnung

Die Höhe der bisher angesetzten Betriebskosten hält nach Ansicht der Referentin ebenfalls einem Fremdvergleich nicht stand.

Die Darstellung in der Berufung, wonach die Verwaltung der Wohnungen im Objekt R-Straße sowie die Betriebsanlagenbetreuung dieses Objektes von den Ehegatten L. gemacht werde und der Firma Bw. keinerlei Kosten bei Verwaltung und Betriebsanlagenbetreuung entstehen würden, da diese Tätigkeit von diesem selbst gemacht werde und aus diesem Grund sei auch davon Abstand genommen worden sei, solche Betriebskosten an diese weiterzuverrechnen, kann nicht gefolgt werden. Nach Ansicht der Referentin ist der Betriebsprüfung zu folgen, wenn sie ausführt, dass es unzweifelhaft sei, dass für Verwaltung und Betriebsanlagenbetreuung der Eigentümerin Material- und Personalkosten anfallen würden. Soweit diese Arbeiten vom dem bei der Eigentümerin beschäftigten Gesellschaftern erledigt werden würden, würden sie von dieser ein Entgelt erhalten, dass als Betriebsausgabe zu berücksichtigen sei. Diese Kosten werden eben im Wege der Betriebskosten auf die Mieter überwälzt. Eine Begünstigung der Gesellschafter durch die Nichtüberwälzung stelle eine verdeckte Ausschüttung dar.

Die vom Betriebsprüfer Hr. Prüfer1 vorgenommene Aufteilung nach dem Personenschlüssel von 0,5 (Büro) zu 3,5 (Wohnung) scheint aber nicht angemessen. Für die Wohnung werden 4 Personen (Ehepaar L. und zwei Kinder) berechnet, dies für 24 Stunden pro Tag, 7 Tage die Woche. Für das Büro 2 Personen für 8 Stunden pro Tag, 5 Tage die Woche. Der Betriebsprüfer übersieht dabei nach Ansicht der Referentin, dass manche Betriebskosten nicht nur in der Zeit der Anwesenheit im Büro anfallen bzw. überhaupt von einer Anwesenheit unabhängig anfallen. Zudem ist glaubwürdig, dass die Gesellschafter nicht mit einer 40-Stunden Woche das Auslangen finden. In der Nacht wird auch in der Wohnung der Gesellschafter nur ein geringer Betriebskostenverbrauch stattfinden. Bei einer Fremdvermietung des Büros würden niemals nur die Zeiten der tatsächlichen Anwesenheit im Büro bei der Betriebskostenaufteilung berücksichtigt. Zudem würde auch berücksichtigt, dass

ein Kundenverkehr stattfindet und somit höhere Betriebskosten anfallen. Der Einwand der Berufungswerberin hingegen, wonach die Ehegatten untertags nicht in der Wohnung seien und daher keine Betriebskosten anfallen würden, geht ins Leere, da dies wohl auf die Mehrzahl der (arbeitenden) Bevölkerung und damit auch der Mieter zutrifft. Bei strenger Betrachtung der von der Betriebsprüfung vorgenommenen Betriebskostenaufteilung hätte die Betriebsprüfung jedoch die Dauer des tatsächlichen Aufenthaltes in der Wohnung ermitteltn müssen, da auch hinsichtlich des Büros nur die Zeit der tatsächlichen Anwesenheit gewertet wurde.

Aus diesen Gründen scheint der Referentin die im Zuge der zweiten Betriebsprüfung vorgenommene (pauschale) Zurechnung zu den Betriebskosten 10% von ATS 9000,-- bzw. 1199,10 € netto angemessen und wird diese Zurechnung für den gesamten Berufszeitraum übernommen.

Es wird daher folgende Berechnung der verdeckten Ausschüttungen vorgenommen:

	1996 ATS	1997 ATS	1998 ATS	1999 ATS	2000 ATS	2001 ATS	2002 €	2003 €
Wohnung	33.864,00	33.864,00	33.864,00	33.864,00	33.864,00	33.864,00	2.457,36	2.457,36
Betriebskosten (brutto)	9.900,00	9.900,00	9.900,00	9.900,00	9.900,00	9.900,00	719,46	719,46
Verrechnungskonto				25.000,00	25.000,00			
Wohnung TZ 16			296.880,00					
Nutzung Einrichtung TZ 17	4.018,00	4.018,00	4.018,00					
Schrank und Reparatur TZ 21	8.500,00	5.053,00						
Vorsteuer dazu	1.700,00	1.010,00						
Summe verd. Ausschüttungen	57.982,00	53.845,00	344.662,00	68.764,00	68.764,00	43.764,00	3.176,82	3.176,82
Kest	13.472,77	13.461,25	86.165,50	17.191,00	17.191,00	10.941,00	794,20	794,20
Verd. Aussch. bisher	88.144,00	83.039,00	372.966,00	82.492,00	82.492,00	73.464,04	5.285,39	5.248,54
Kest bisher	20.561,00	20.760,00	93.242,00	20.623,00	20.623,00	18.366,01	1.321,35	1.312,13
Differenz (Gutschrift) in €	7.088,23 515,12	7.298,75 530,42	7.076,50 514,27	3.432,00 249,41	3.432,00 249,41	7.425,01 539,60	527,14 527,14	517,93 517,93

Kest 1996

1.1.-30.6.	22%
1.7.-31.12.	25%

Summe

Bis 30.6.

Wohnung	16.932,00
Betriebskosten	4.950,00
Nutzung Einrichtung TZ 17	2.009,00
Schrank und Reparatur TZ 21	8.500,00
Vorsteuer dazu	1.700,00
	34.091,00
	22% 7.500,02

Ab 1.7.

Differenz	23.891,00
	25% 5.972,75

13.472,77

2) Rückstellung Restkaufpreis H.

Gemäß § 5 Abs. 1 EStG 1988 sind für die Gewinnermittlung jener Steuerpflichtigen, deren Firma im Firmenbuch eingetragen ist und die Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 23) beziehen, die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung maßgebend, außer zwingende Vorschriften dieses Bundesgesetzes treffen abweichende Regelungen.

Daher sind im Falle der Bw. neben den allgemeinen Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung auch die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung zu beachten.

Gemäß § 198 Abs. 8 Z 1 HGB, dRGBI. 219/1897 idF BGBI.Nr. 304/1996, sind Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten und für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften zu bilden, die am Abschlussstichtag wahrscheinlich oder sicher, aber hinsichtlich ihrer Höhe oder dem Zeitpunkt ihres Eintrittes unbestimmt sind.

Gemäß § 9 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 können Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften gebildet werden.

Gemäß § 9 Abs. 3 EStG 1988 dürfen solche Rückstellungen nicht pauschal gebildet werden. Die Bildung ist nur dann zulässig, wenn konkrete Umstände nachgewiesen werden können, nach denen im jeweiligen Einzelfall mit dem Vorliegen oder dem Entstehen einer Verbindlichkeit (eines Verlustes) ernsthaft zu rechnen ist.

Im Kaufvertrag mit der Familie H. wurde geregelt, dass bei Nichteinhalten der Frist für die Übergabe der Wohnungen es dem Verkäufer frei stehe, an Stelle der Übergabe der Wohnungen einen Barbetrag in Höhe des Verkehrswertes dieser Wohnungen zu verlangen, wobei dieser Verkehrswert dann von einem gerichtlich beeideten Sachverständigen zu schätzen sei. Da der Fristablauf zum 31.12.1998 wahrscheinlich war, d. h. es war abzusehen, dass die Wohnungen nicht innerhalb der Frist fertig gestellt werden können, war eine Rückstellungsbildung jedenfalls zulässig. Der Berufung war in diesem Punkt statzugeben. Da die Wohnungen im Jahr 2000 übergeben werden konnten, ist die Rückstellung im Jahr 2000 wieder aufzulösen.

3) Vorsteuern Peugeot 806 Husky

Die Vorsteuern für das genannte Fahrzeug wurden in den Jahren 1996 bis 1998 noch nicht berücksichtigt. Sie betragen laut Ergänzung zur Berufung für das Jahr 1996 S 2386,--, für das Jahr 1997 S 4584,97 und im Jahr 1998 S 2106,96. Sie werden nunmehr im Rahmen der Berufungserledigung berücksichtigt, für die Folgejahre erfolgte dies bereits im Rahmen der angefochtenen Bescheide.

4) Teilwertabschreibung

Da dieser Berufungspunkt im Zuge des Erörterungstermins zurückgezogen wurde, erfolgen keine Darstellungen zu diesem Thema.

Es ergeben sich sohin folgende Einkünfte aus Gewerbebetrieb:

	1996 ATS	1997 ATS	1998 ATS	1999 ATS	2000 ATS	2001 ATS	2002 €	2003 €
Eink. aus Gw lt. BP/Vlg.	347.010,00	192.974,00	2.469.091,00	335.566,00	-1.474.523,00	240.106,00	46.041,89	79.910,91
Rückstellung			-1.050.000,00		1.050.000,00			
Reduktion verdeckte Ausschüttung	30.162,00	29.194,00	28.304,00	13.728,00	13.728,00	29.700,04	2.108,57	2.071,72
Einkünfte aus GW	316.848,00	163.780,00	1.390.787,00	321.838,00	-438.251,00	210.406,00	43.933,32	77.839,19

Beilage: 16 Berechnungsblätter

Linz, am 30. Juni 2005