



GZ. RV/3534-W/02, RV/3535-W/02 und RV/1568-W/04,  
RV/1569-W/04

## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der R.B.GmbH, Reinigungsfirma, W.(H.str.), vertreten durch Dr. Josef Weller, Steuerberater, 1150 Wien, Mariahilferstraße 140, vom 27. August 2001 gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 12., 13. und 14. Bezirk und Purkersdorf vom 16. Juli 2001 betreffend die Wiederaufnahme der Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 1999 und 2001 und Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 1999 bis 2001, Umsatzsteuer für die Jahre 1996 bis 1998, 1999 und 2001, Körperschaftsteuer sowie Haftung für Kapitalertragsteuer gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 für die Jahre 1996 bis 1998 und 1999 bis 2001, sowie Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2000 vom 16. August 2004 entschieden:

Die Berufung gegen die Wiederaufnahme der Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 1999 und 2001 und Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 1999 bis 2001 wird als zurückgenommen erklärt.

Der Berufung betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1996 bis 1998, 1999 und 2001, sowie Körperschaftsteuer und Haftung für Kapitalertragsteuer gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 für die Jahre 1996 bis 1998 und 1999 bis 2001 wird teilweise Folge gegeben. Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Berufung betreffend Umsatzsteuer 2000 wird als unzulässig zurückgewiesen.

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

## **Entscheidungsgründe**

Bei der Bw. handelt es sich um eine Reinigungsfirma in der Rechtsform einer GmbH. Die Geschäftsführer der Gesellschaft sind A.undS.B., Gesellschafterin zu 100% ist G.B. .

Im Rahmen einer abgabenbehödl. Prüfung (BP) über den Zeitraum 1996 bis 1998 sowie einer Anschlussprüfung über den Zeitraum 1999 bis 2001 wurde folgende das Berufungsverfahren betreffenden Feststellungen getroffen:

1.) BP über die Jahre 1995 bis 1998

a) Energiekosten H.-Straße (Tz 17 u. 32)

Der Privatanteil betreffend die Energiekosten wäre in Anlehnung an das Jahr 1998 auch in den Jahren 1996 und 1997 iHv. S 10.000,00 und S 6.000,00 netto ausgeschieden worden.

b) Gas- und Stromkosten sowie Betriebskosten H. (Tz 18 und 30, 31)

Der Privatanteil für das Gebäude (Halle 1 und 2) in H. wäre mit 70% angesetzt, und die Betriebskosten sowie Gas- und Stromkosten daher nur im Ausmaß von 30% betrieblich anerkannt worden. Die Differenzbeträge von S 1.544,00 und S 8.318,54 betreffend Betriebskosten für die Jahre 1996 und 1998, sowie S 4.473,00 und S 4.972,00 betreffend Gas- und Strom wären daher als verdeckte Gewinnausschüttung ausgeschieden worden.

c) Halle 2 (Tz 27)

Teile der im Jahre 1996 als Anlagenabgang ausgebuchten Halle 1 wären zur Errichtung der Halle 2 verwendet und von der BP im geschätzten Ausmaß von S 30.000,00 aktiviert worden.

d) Reisekosten (Tz 34)

Weiters wären in Zusammenhang mit der Errichtung der Halle 1 in H. angefallene Reisekosten iHv. je S 15.000,00 für die Jahre 1996 und 1997 aktiviert worden.

f) Rasentraktor (Tz 20 u. 38)

Die Anschaffung eines Rasentraktors im Jahre 1998 in Höhe von S 15.831,67 wäre als nicht betrieblich veranlasst aus dem Betriebsvermögen ausgeschieden worden.

g) Motorrad (Tz 29)

Die Betriebskosten betreffend das Motorrad des F.B. iHv. S 3.337,30, S 3.594,20 und S 1.428,65 für die Jahre 1996 bis 1998 wären als nicht betrieblich veranlasst ausgeschieden worden.

h) Mietvorauszahlungen (Tz 40)

Unter dem Begriff Lizenzen wäre im Jahre 1997 ein Betrag von S 1,500.000,00 zu Unrecht aktiviert und auf 10 Jahre abgeschrieben worden. Lt. BP würde es sich dabei um Mietvorauszahlungen handeln.

Gegen die auf Grund der Feststellungen der BP ergangenen Umsatz-, Körperschaft- und Kapitalertragsteuerbescheide wurde form- und fristgerecht Berufung erhoben und wie folgt eingewendet:

Bzgl. den Energiekosten H.-Straße wären nur die betrieblichen Anteile zu berücksichtigen. Weiters wäre der betriebliche Anteil von 30% betreffend die Halle 1 in H. unrichtig und tatsachenwidrig, sowie die Aktivierung von S 30.000,00 betreffend die Halle 2 zu hoch und ebenso tatsachenwidrig vorgenommen worden.

Die Zuordnung der Reisekosten als Herstellungskosten der Hallenerrichtung und damit aktivierungspflichtige Kosten sei lt. Bw. willkürlich vorgenommen worden.

Der Rasentraktor wäre vom Bw. für die Verbringung von Räumungsmaterial benötigt worden und wären die Betriebskosten betreffend das Motorrad von der Bw. lediglich im betrieblichen Umfang und somit abzügl. eines Privatanteiles berücksichtigt worden.

Mangels Mietverhältnis würden weiters nicht Mietvorauszahlungen vorliegen, sondern die Veräußerung von privaten Nutzungs- und Gebrauchsrechten.

Zur Berufung nahm die BP wie folgt Stellung:

ad Energiekosten H.-Straße)

Die vorgelegten Unterlagen hätten keine Aufgliederung der Energiekosten in betrieblich und nicht betrieblich gezeigt. Ob und in welcher Höhe Kosten ausgeschieden worden wären, wäre nicht ersichtlich gewesen. Die Zahlungsbelege hätten jedoch eindeutig eine private Nutzung dargelegt (z.B. betreffend Top 3 – Gesellschafterin G.B., Top 7 - F.B.).

ad Gas- und Stromkosten, Betriebskosten H. )

Mangels Aufzeichnungen über die Betriebskosten sowie Strom- und Gaskosten betreffend die Liegenschaft H.(X-Str.) wären die betrieblichen und nicht betrieblichen Aufwände im Schätzungswege ermittelt worden. Lt. Einreichplan würde die Nutzfläche des Wohngebäudes 249 m<sup>2</sup> (Eigentümer A.B. und S.B.), die Nutzfläche der Halle 2 im Betriebsvermögen der Bw. jedoch rund 134 m<sup>2</sup> betragen. Lt. Mietvertrag vom 30. April 1994 (Pkt. 4.1 b, c) wären entsprechend rund 30% als betrieblich geplante Verwendung vereinbart worden. Eine Besichtigung des Wohnhauses wäre im Zuge der Betriebsbesichtigung vom 7. November 2000 insgesamt verweigert worden.

ad Rasentraktor)

Der Rasentraktor wäre lt. BP offensichtlich zur Pflege des zum Wohnhaus gehörenden Gartens angeschafft worden und sei lt. Ansicht der BP zur Verbringung von Räumungsmaterial nicht als geeignet zur beurteilen.

ad Halle 2 in H. )

Herr A.B. hätte bekannt gegeben, dass Teile der neu errichteten und binnen zwei Jahre wieder geschliffenen Halle 1 bei der Errichtung der Halle 2 wieder verwendet worden wären. Mangels näherer Angaben wäre der zu aktivierende Betrag geschätzt worden.

ad Motorrad F.B.)

Lt. Ansicht der BP sei das auf den Sohn der Geschäftsführerin F.B. zugelassene Motorrad grundsätzlich nicht dem Betriebsvermögen zuzurechnen, und die Betriebsausgaben nicht als Betriebsaufwand anzuerkennen.

ad Reisekosten)

Auf Grund der (offensichtlich) unrichtigen Reisekostenaufzeichnungen hätte der zu aktivierende Betrag nur geschätzt werden können.

ad Mietvorauszahlung)

Lt. Ansicht der BP sei das im Jahre 1997 aktivierte Nutzungsrecht als Mietvorauszahlung zu beurteilen und mit einer Dauer von 10 Jahren abzugrenzen.

Zur Stellungnahme der BP wurde folgende Gegenäußerung der Bw. eingebracht:

ad Energiekosten H.-Straße)

Die Energiekosten wären in der Buchhaltung detailliert dargelegt worden und in den Jahren 1996 und 1997 somit die Top 3 und Top 7 ausgeschieden worden. Die anderen Räumlichkeiten bzw. die Strombezüge der Dienstwohnung im X.Bezirk seien jedoch betrieblich veranlasst. Lt. beigelegten Buchhaltungskonten wären daher Strom- und Gasbeträge für das Jahr 1996 iHv. S 8.069,31 netto (20%) statt S 10.000,00 netto (20% USt), und für das Jahr 1997 S 2.468,41 netto (20% USt) statt S 6.000,00 netto (20%) auszuscheiden.

Die tatsächlichen betrieblichen Nutzungsverhältnisse würden von der ursprünglich geplanten Nutzung lt. Mietvertrag vom 30. März 1994 infolge des Hallenbaues 2 sowie betriebl. Nutzung des Straßentraktes inkl. Hoffläche vom ursprünglich angenommenen Ausmaß von 30% wie folgt abweichen bzw. die betriebliche Nutzung wie folgt lauten:

Hallennutzung Erdgeschoss und erster Stock – je:	133,88 m <sup>2</sup>
Dachbodennutzung Straßentrakt:	134,40 m <sup>2</sup>
Hoffläche:	100 m <sup>2</sup>

ergibt betriebl. Gesamtnutzung von

502,15 m<sup>2</sup>

Die private Nutzung betreffend Straßentrakt Erdgeschoss und erster Stock würde somit 248,85 m<sup>2</sup>, der betriebliche Anteil zur Gesamtfläche somit auf 750,81 m<sup>2</sup>, d.h. rd. 67% lauten. Die Kürzung der betrieblichen Nutzung lt. Steuererklärungen sei somit von 69% auf rund 67% vorzunehmen.

ad Rasentraktor)

Der Rasentraktor mit Schneeräumungsfunktion wäre für den Kunden I.Service angeschafft und im Jahre 1998 auch diesbzgl. verwendet worden. Dieser Kunde hätte jedoch in weiterer Folge gekündigt. Im Jahre 1998 wäre jedoch die Abschreibung und Vorsteuer anzuerkennen.

ad Halle 2 in H. )

Lt. beigelegter Kontoabschrift wären bereits 50% der Anschaffungskosten als nicht betrieblich verwendbare Teile mit einem Betrag von S 71.751,00 ausgeschieden worden. Ein weiterer Ausscheidungsbetrag von S 30.000,00 sei daher lt. Bw. nicht begründet und auch nicht nachvollziehbar.

ad Motorrad)

Die Motorradkosten wären im Zeitraum 1996 bis 1998 steuerlich lediglich zu 50% als betrieblich veranlasst abgesetzt worden, dies würde der betrieblichen Verwendung insbesondere im Bereich Wien wegen Staulagen entsprechen.

ad Reisekosten)

Lt. Fahrtenbuch für das Jahr 1996 würde sich kein Anhaltspunkt für zu aktivierende Fahrten ergeben. Die Fahrten wären im Zuge von Kundenbesuchen bzw. Räumungsgutabtransportes und nachfolgender Entladetätigkeit erfolgt. Es hätte sich dabei um sofort abzugsfähigen Fahrtkostenaufwand gehandelt.

Wenn auch nach der Entladetätigkeit vom Gesellschafter der Hallenbau weiterbetrieben worden wäre, wäre lt. Fahrtenbuchaufzeichnungen kein aktivierungspflichtiger Zweck bzw. Tätigkeit angegeben worden.

ad Mietvorauszahlungen)

Bei diesen Zuflüssen würde es sich um eine Gegenleistung der Bw. an die beiden Nutzungsberechtigten (Eigentümer) A.B. und F.B. für die Übertragung der ausschließlichen Nutzungsrechte der Liegenschaft bzw. Betriebsstätte in W.(H.-Straße) vom 1. Oktober 1997 handeln. Bis zur Veräußerung hätten die beiden Nutzungsberechtigten (Eigentümer) das

ausschließliche Nutzungsrecht besessen, welches ihnen mit Vertrag vom 1. September 1997 von der Voreigentümerin schenkungshalber eingeräumt worden war.

Es hätte sich somit nicht um Mietvorauszahlungen gehandelt, da das Mietverhältnis der vorherigen Miteigentümergemeinschaft mit der Bw. sowie Frau G.B. vor Übertragung der Nutzungsrechte auf die beiden Miteigentümer aufgelöst worden wäre. Im Zeitpunkt der Veräußerung der Nutzungsrechte an die Bw. per 1. Oktober 1997 hätte somit ein Mietverhältnis nicht mehr bestanden. Die aufwandswirksame Abgrenzung von Mietvorauszahlungen 1997 und 1998 sei somit nicht begründet.

## 2.) BP über die Jahre 1999 bis 2001

ad Strom- und Gaskosten und Gemeindeabgaben)

Entsprechend der Feststellung der Vor-BP wären 30% des Objektes Halle 2 statt 69% in H. der betriebl. Sphäre zuzurechnen.

ad Rasentraktor)

Von der BP wäre entsprechend dem Prüfungszeitraum 1996 bis 1998 eine Korrektur betreffend die Stornierung der geltend gemachten AfA-Beträge für den Rasentraktor vorgenommen worden. Der ausgeschiedene Privatanteil von 31% wäre bei der Berechnung in Abzug gebracht worden.

ad Gas- und Stromkosten sowie Betriebskosten H. )

Die von der BP weiters ausgeschiedenen Beträge betreffend Gemeindeabgaben H. lauten auf S 3.173,67, S 3.278,90 und S 715,83 für die Jahre 1999 bis 2001, die von der BP weiters ausgeschiedenen Gas- und Stromkosten H. lauten auf S 3.827,20, S 2.273,-- und S 1.315,60 für die Jahre 1999 bis 2001.

ad Mietvorauszahlungen – Lizenzen)

Entsprechend der Feststellung der Vor-BP sei der unter der Position Lizenzen aktivierte Betrag von S 1,5 Mio. als Mietvorauszahlungen zu beurteilen.

ad Fahrtkosten)

Mangels Grundaufzeichnungen betreffend die PKW-Kosten Audi A4 in den Jahren 1999 bis 2001 wären darüber hinaus die Fahrtkosten zur Gänze als verdeckte Gewinnausschüttung ausgeschieden worden, da zum Nachweis der Fahrten lediglich Exceltabellen vorgelegt worden wären.

In der form- und fristgerechten Berufung gegen die Wiederaufnahme- und Steuerbescheide betreffend Körperschaftsteuer und Kapitalertragsteuer für die Jahre 1999 bis 2001 und Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 1999 und 2001 wurde wie folgt eingewendet:

Die Nutzungsverhältnisse betreffend die Halle 2 würden entsprechend dem bereits anhängigen Berufungsverfahren für die Jahre 1996 bis 1998 mit 67% geltend gemacht.

Ebenso würden die Einwendungen betreffend den Rasentraktor, die Gemeindeabgaben, die Abschreibung der Nutzungsrechte aufrechterhalten.

Zu der Feststellung betreffend PKW-Fahrtkosten wird weiters eingewendet, dass es sich lt. Ansicht der Bw. bei den vorgelegten Fahrtenaufzeichnungen (Exceltabellen) um Grundaufzeichnungen handeln würde.

### 3.) Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2000

Der im Rahmen der BP erlassene Umsatzsteuerbescheid 2000 vom 5. Mai 2004 wurde mit Bescheid gemäß § 293 BAO vom 16. August 2004 berichtigt, da unrichtigerweise Vorsteuerbeträge für innergemeinschaftliche Lieferungen neuer Fahrzeuge von Fahrzeuglieferern gemäß Art 2 zuerkannt worden waren. In der gegen diesen Bescheid eingebrachten Berufung wurde in weiterer Folge ebenso gegen die oben angeführten streitgegenständlichen Feststellungen der BP das Rechtsmittel der Berufung erhoben.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Ad Wiederaufnahmeverfahren betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer für die Jahre 1999 und 2001 bzw. 1999 bis 2001)

Gemäß § 250 Abs. 1 BAO hat eine Berufung zu enthalten: a) die Bezeichnung des Bescheides, gegen den sie sich richtet, b) die Erklärung, in welchen Punkten der Bescheid angefochten wird, c) die Erklärung, welche Änderungen beantragt werden, und d) eine Begründung. Wenn eine Berufung nicht den im § 250 Abs. 1 umschriebenen Erfordernissen entspricht, so hat die Abgabenbehörde erster Instanz dem Berufungswerber die Behebung dieser inhaltlichen Mängel mit dem Hinweis aufzutragen, dass die Berufung nach fruchtlosem Ablauf einer gleichzeitig gesetzten angemessenen Frist als zurückgenommen gilt.

Im vorliegenden Fall wurde dem Mängelbehebungsauftrag vom 29. Juni 2004 durch die Abgabenbehörde erster Instanz betreffend die Wiederaufnahme der Verfahren nicht entsprochen bzw./und eine Begründung der Berufung diesbezüglich nicht vorgebracht. Die Berufung gilt somit als zurückgenommen.

Ad Sachbescheide betreffend Umsatz-, Körperschaft- und Kapitalertragsteuer für die Jahre 1996 bis 1998 und 1999 bis bzw. und 2001)

ad Energiekosten H.-Straße )

Die privaten Energiekostenanteile betreffend die Liegenschaft H.-Straße, Top 3 und Top 7 lt. vorgelegten Unterlagen lauten auf lediglich S 8.069,31 netto und S 2.468,41 netto für die Jahre 1996 und 1997. Die Berufung wird in diesem Punkt daher teilweise stattgegeben.

ad Aktivierung Reisekosten betreffend Halle 1 in H. )

Die steuerliche Definition des Begriffes Herstellungskosten wird abgeleitet vom § 203 Abs. 3 HGB. Für die Gewinnermittlung gem. § 5 EStG ist grundsätzlich dieser handelsrechtliche Begriff der Herstellungskosten maßgeblich. Zu den Herstellungskosten gehören Material- und Fertigungseinzelkosten, Sonderkosten und angemessene Teile d. Gemeinkosten (Material- und Fertigung). Zu den Fertigungsgemeinkosten gehören alle dem zu bewertenden Gegenstand direkt zuzurechnenden Kosten der Fertigung wie z.B. Energie-, Personalkosten, Arbeitsvorbereitung, Fertigungskontrolle und Abschreibung, Versicherungen, etc. Bezügl. die angemessenen Fertigungsgemeinkosten besteht Aktivierungspflicht nur für die variablen Fertigungskosten.

Lt. Einwendung des Bw. wären die streitgegenständl. Kosten für Fahrten nicht im Zusammenhang mit aktivierungspflichtigen Aufwendungen betreffend Errichtungskosten angefallen. Dazu ist auszuführen, dass unter Verweis auf die Fahraufzeichnungen die Fahrtkosten "zur Baustelle" zu Recht geschätzt wurden. Lt. Angaben des Geschäftsführers A.B. wurde Teile der Halle 1 für die Errichtung der Halle 2 verwendet und auch Arbeiten in Eigenregie durchgeführt. Die Fahrten wurden lt. Fahraufzeichnungen betreffend die Eintragungen "Baustelle/Kontrolle" vorgenommen. Auch lt. Berufungseinwendung wurden u.a. Fahrten im Zuge von Kundenbesuchen, Räumungsguttransporte und –entladetätigkeit aber auch zur Weiterbetreibung des Hallenbaues vorgenommen.

Wenn die BP somit Fahrten zur "Baustelle" im Zeitraum 1996 und 1997 als Kosten für die Prüfung des Baufortganges (zusätzlich zu den Aktivierungen aus der Halle 1) der Halle 2 im Schätzungswege ansetzt, ist dies unter Verweis auf die vorgelegten Fahraufzeichnungen als nicht unrichtig zu beurteilen. Insgesamt wurden demzufolge in den Jahren 1996 und 1997 einfache Fahrten zur Baustelle H. (gerechnet ohne Rückfahrten) von rund 2.500 km und 1.900 km vorgenommen. Die Aktivierung eines Schätzungsbetrages im Ausmaß von rund 20% der Gesamtfahrten in den Jahren 1996 und 1997 je S 15.000,-- als Herstellungskosten bzgl. aufgewendete Fertigungsgemeinkosten betreffend Kontrolle und Eigenregie ist somit



entsprechend der steuerlichen Gewinnermittlung gemäß § 5 vorgenommen worden und ist auch der Höhe nach als nicht unrichtig zu beurteilen.

ad Herstellungskosten betreffend Halle 2 in H.)

Laut ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind Abbruchkosten und der Restbuchungswert eines abgerissenen Gebäudes, dessen Abbruch wegen seines Bauzustandes an sich noch nicht notwendig gewesen wäre, um den Bau eines neuen besser entsprechenden Betriebsgebäudes zu ermöglichen, zu den Herstellungskosten des neuen Gebäudes zuzurechnen. Es ist weder eine Abschreibung des alten Bauwerkes auf den niedrigeren Teilwert noch eine Absetzung wegen außergewöhnlicher technischer oder wirtschaftlicher Abnutzung zulässig (Hofstätter-Reichel, EStG-Komm., Tz 25 zu § 6). Laut ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist jedoch u.U. eine Teilabschreibung möglich, wenn eine Fehlinvestition vorliegt, und/bzw. die Fertigstellung unterbleibt (Doralt, EStG-Komm., Tz 148 zu § 6).

Im vorliegenden Fall betrugen die gesamten Herstellungskosten der Halle 1 lt. vorgelegten Buchhaltungskonten der Bw. insgesamt S 144.774,85, wobei zu Beginn des Jahres 1996 Herstellungskosten im Ausmaß von 50% als betrieblich aktiviert und in der Folge Ende des Jahres 1996 durch Abgang (Abschreibung) mit S 68.163,94 ausgebucht wurden. Zu den Angaben des A.B. betreffend Verwendung von Teilen bei der Halle 2 wurde von der Bw. in der Gegenäußerung zur Stellungnahme der BP nicht Bezug genommen. Die Aktivierung von S 30.000,00 wird lt. Berufungseinwendung jedoch als jedenfalls zu hoch bezeichnet, ohne weitere Angaben dazu vorzubringen. Lt. Berufungseinwendungen vom 22. April 2002 wären diese 50% der Anschaffungskosten als Schätzwert der nicht für die betriebl. Halle 2 verwendbaren Teile mit S 71.751,00 (S 3.587,58 betreffend Jahresabschreibung und S 68.163,94 als außergewöhnliche Abschreibung) aufwandsmäßig ausgeschieden worden. Ein weiterer gewinnmindernder Ausscheidungsbetrag von S 30.000,00 sei nicht begründet. Die Halle 1 wäre binnen zweier Jahre errichtet (1995 und 1996) und wieder geschliffen worden, und würde sich dort heute ein Wohnraum zugehörig zum Wohnhaus befinden.

Dazu ist weiters auszuführen, dass lt. Buchhaltungsunterlagen 1995 und 1996 bereits Aufwendungen für die Halle 1 und 2 getätigt wurden. Bei der lt. Bw. errichteten Halle 1 kann es sich somit nur um ein Gebäude gehandelt haben, welches sich nicht als zweckmäßig erwiesen hatte. Eine (Teilwert)Abschreibung wegen verlorenen Bauaufwandes bzgl. des Restbuchwertes der geschliffenen Halle 1 ist somit insoweit möglich. Die Aktivierung eines geschätzten Betrages von rd. S 30.000,00 zu den Herstellungskosten der Halle 2, d.h. rund die Hälfte des von der Bw. vorgenommenen Abschreibungsbetrages iHv. S 68.163,94, ist somit in Hinblick auf den vorliegenden Sachverhalt bzgl. Angaben des Geschäftsführers A.B.

über die Verwendung von Teilen bei der Halle 2 sowie mangels Nachweises einer tatsächlichen Fehlinvestition durch die Bw. wie Abbruchkosten, als grundsätzlich nicht unrichtig zu beurteilen, mit dem Ziel, den tatsächlichen Verhältnissen möglichst nahe zu kommen.

ad Betriebliches Nutzungsausmaß betreffend Halle 2 in H.)

Gebäude und Grundstücke können grundsätzlich in einen betrieblichen und privat genutzten Anteil aufgeteilt werden. Überwiegende betriebliche Nutzung führt zu notwendigem Betriebsvermögen. Die räumliche Aufteilung von Grundstücken unterbleibt, wenn der anders bzw. privat genutzte Teil nur von untergeordneter Bedeutung (bis 20%) ist. Ein nicht genutzter Teil zählt zum Privatvermögen. Räume bzw. Gebäudeteile, die gemeinschaftlichen Zwecken dienen, wie Stiegenhaus, Heizraum, und dgl. beeinflussen nicht das Aufteilungsverhältnis. Auch die Zufahrt zum Gebäude ist nach dem Nutzungsverhältnis des Gebäudes aufzuteilen. Ein Garten ist nicht in die Aufteilung einzubeziehen. Gebäudeteile im Keller oder Dachboden, die zwar eindeutig einer betrieblichen oder privaten Nutzung zuzuordnen sind, die aber wertmäßig deutlich hinter den anderen Räumen zurückbleiben, sind bei Berechnung des Aufteilungsschlüssels des Gebäudes nicht mit der gesamten Nutzfläche (sondern nur anteilmäßig z.B. mit zwei Drittel Anteil) anzusetzen (Hofstätter-Reichel, EStG-Komm., Tz 56 zu § 4 Abs. 1).

Im vorliegenden Fall wurden von der BP entsprechend den vertraglichen Vereinbarungen vom 30. April 1994 betreffend die betrieblich geplante Verwendung der Liegenschaft die Aufwendungen für Strom und Gas sowie Betriebskosten anteilmäßig im Ausmaß von nur 30% anerkannt. Diese Vereinbarung wurde somit vor Errichtung einer Halle getroffen.

Lt. Berufungseinwendungen würde zusätzlich zur Hallennutzung (Halle 2) im Erdgeschoss und ersten Stock bzw. Dachgeschoss von jeweils 133,88 m<sup>2</sup> der Straßentraktdachboden des Wohngebäudes im Ausmaß von 134,40 m<sup>2</sup> und Hoffläche von ca. 100 m<sup>2</sup> betrieblich genutzt. Die private Nutzung würde das Wohnhaus (Straßentrakt) Erdgeschoss inkl. erster Stock im Ausmaß von 248,65 m<sup>2</sup> betreffen. Der betriebl. Nutzungsanteil würde somit rund 67% betragen. Die Halle 1 wäre abgerissen worden und würde sich dort heute ein Wohnraum zugehörig zum Wohnhaus befinden.

Dazu ist auszuführen, dass lt. Angaben des Prüfers im ersten Prüfungsverfahren der Zugang zum Wohnhaus insgesamt verweigert wurde. Eine betriebliche Nutzung des Dachgeschosses des Wohnhauses wurde im Rahmen des zweiten Prüfungsverfahrens nicht festgestellt bzw. wäre dieser im Jahre 2003 geräumt worden und ist somit in freier Beweiswürdigung nicht anzuerkennen. Entsprechend den obigen Ausführungen sind weiters die Dachgeschosse im geringeren Wertausmaß (mit rund drei Viertel) anteilmäßig zu berücksichtigen. Auch handelt

es sich bei der Hofffläche um einen gemeinschaftlich benutzten Grundstücksteil (Zufahrt) und privat genutzten Garten, und berührt daher nicht das Aufteilungsverhältnis. Das Verhältnis der privat bzw. betrieblich genutzten Anteile beträgt somit rd. 60 % zu 40 %. Die Betriebskosten und Energiekosten werden daher anteilmäßig mit rd. 40 % als betrieblich veranlasst anerkannt. Der Berufungseinwendung ist daher in diesem Punkt teilweise Folge zu geben.

Das ermittelte Verhältnis der Nutzungsanteile stellt sich somit wie folgt dar:

Halle 2:	Erdgeschoss	133,88 m <sup>2</sup>	betriebl.
	1. Stock (Dachgeschoss)	100,41 m <sup>2</sup>	betriebl.
Wohnhaus:	Dachgeschoss	100,88 m <sup>2</sup>	privat
	Erdgeschoss u. 1. Stock	248,85 m <sup>2</sup>	privat
	Hofffläche, Garten	0 m <sup>2</sup>	(gemeinsch.)
	gesamt	584,01 m <sup>2</sup>	

ad Rasentraktor)

Der Rasentraktor wäre lt. Bw. für Räumungsarbeiten bzw. lt. ergänzender Einwendung der Bw. im Jahre 1998 für einen Kunden zur betrieblichen Verwendung (Rasenpflege und Schneeräumung) angeschafft und verwendet worden. Nach 1998 wäre dieser in der Folge auf dem Betriebsgelände H. fallweise zur betriebl. Schneeräumung verwendet worden.

Dazu ist auszuführen, dass bewegliche Wirtschaftsgüter nur einheitlich entweder zum Betriebsvermögen oder zum Privatvermögen gerechnet werden können. Im Falle einer Mischnutzung entscheidet das Überwiegen. Es darf sich allerdings nicht nur um eine vorübergehende Nutzung des Wirtschaftsgutes im Betrieb handeln. Maßgebend sind die Zweckbestimmung des Wirtschaftsgutes, die Besonderheiten des Betriebes und des Berufszweiges des Steuerpflichtigen sowie die Verkehrsauffassung, nicht aber subjektive Motive, wie der Grund der seinerzeitigen Anschaffung. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hat die Zuordnung eines Schneeräumgerätes bei gemischter Nutzung des Gebäudes auf Grund der Nutzungsverhältnisse des Gebäudes und nicht Nutzungsausmaß zu erfolgen (Quantschnigg/Schuch, EStG-HB, Tz 11.1 zu § 4).

Der Rasentraktor wird lt. vorliegendem Sachverhalt entsprechend den betrieblich genutzten Verhältnissen Betriebshalle 2 in H. genutzt, und gehört somit nicht zum Betriebsvermögen. Das Nutzungsverhältnis beträgt daher im vorliegenden Fall rund 40% als betrieblich veranlasst (siehe Punkt Nutzungsausmaß Betriebshalle H.).

Betreffend die Einwendung der Anschaffung für einen Kunden im Jahre 1998 und die Verwendung auf dem Betriebsgelände erst nach dem Jahr 1998, ist auszuführen, dass dieser Einwand erst im Nachhinein erfolgte. Die Einwendung betreffend Anschaffung für einen Kunden erfolgte in der Gegenäußerung zur Stellungnahme der BP und erscheint in freier

Beweiswürdigung gegenüber der ersten Einwendung daher als Schutzbehauptung. Darüber hinaus ist dargelegte Berufungseinwendung betreffend Verbringung von Räumungsmaterial durch den Rasentraktor in freier Beweiswürdigung entsprechend der Ansicht der BP ebenfalls als nicht geeignet und daher nicht glaubhaft zu beurteilen. Mangels Vorliegens von Betriebsvermögen sind die Vorsteuern und Aktivierung der Anschaffungskosten im Jahre 1998 nicht anzuerkennen, und die Berufung somit als unbegründet abzuweisen.

ad Motorrad)

Die Betriebskosten des Motorrades wurden von der Bw. lediglich im betriebl. Umfang abzügl. des Privatanteiles von 50% geltend gemacht. Die Aufwendungen für das Motorrad als Zweitfahrzeug sind jedoch als insgesamt nicht glaubhaft auszuschneiden, da lt.

Bilanzierungsunterlagen für die Jahre 1996 bis 1998 lediglich 50% der Versicherungsaufwendungen und geringe Instandhaltungsaufwendungen von S 255,-- (1997) geltend gemacht worden sind, jedoch keinerlei Aufwendungen für Tankbelege bzw. Fahrkosten (Kilometergelder). Die betriebliche Verwendung der geltend gemachten Aufwendungen ist daher mangels tatsächlicher betrieblicher Verwendung zusätzlich zu den Aufwendungen für den PKW (zu 80% im Betriebsvermögen) nicht als glaubhaft gemacht zu beurteilen.

ad Kfz-Kosten)

Die Fahrtkosten 1999 bis 2001 wurden aufgrund von Aufzeichnungsmängel bzw. mangels Vorlage eines formell als richtig anzuerkennenden Fahrtenbuches bzgl. fehlende Grundaufzeichnungen für die Erstellung der vorgelegten Aufzeichnungen in Form einer Exceltabelle nicht anerkannt. Lt. Einwendungen des Bw. handelt es sich diesbezüglich jedoch um formell richtige und daher steuerl. anzuerkennende Aufzeichnungen. Privatfahrten wären zwar nicht aufgezeichnet worden, da für Privatfahrten eigene Fahrzeuge zur Verfügung gestanden wären.

Dazu ist auszuführen, dass der Nachweis in der Form von computermäßig geführten Aufzeichnungen auch in Hinblick auf die festgestellten Mängel im Zuge des Prüfungsverfahrens 1996 bis 1998 betreffend offensichtlich fehlende Aufzeichnungen bzgl. Inbetriebnahme des KFZ in Hinblick auf ein Strafmandat wegen Geschwindigkeitsüberschreitung als nicht glaubhaft zu beurteilen sind. Die Durchführung von betrieblichen Fahrten wurde jedoch auch von der BP grundsätzlich nicht bezweifelt und als glaubhaft beurteilt, und im Zeitraum 1996 bis 1998 daher die geltend gemachten betrieblichen Aufwendungen im Ausmaß von rund 30% gekürzt. Entsprechend dieser Feststellung sind nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates Fahrtkosten grundsätzlich anzuerkennen und wird daher auch in den Folgejahren 1999 bis 2001 ein Anteil von rund 30%

iHv. S 22.000,-, S 21.000,- und S 3.000,- ausgeschieden. Der Berufung wird daher teilweise Folge gegeben.

ad Mietvorauszahlungen)

Lt. Bw. würde es sich nicht um Mietvorauszahlungen handeln und auch kein Mietverhältnis bestehen, sondern die Veräußerung von privaten Nutzungs- und Gebrauchsrechten vorliegen. Das vorherige Mietverhältnis wäre mit 1. September 1997 aufgelöst worden und hätte somit im Zeitpunkt der Veräußerung der Nutzungsrechte mit 1. Oktober 1997 kein Mietverhältnis mehr bestanden.

Laut ständiger Rechtsprechung des VwGH ist nach den Verhältnissen des Einzelfalles zu beurteilen, ob eine Zahlung zu den Mietvorauszahlungen oder zu den Anschaffungskosten zu rechnen ist. Denn Mietrecht und Mietvorauszahlungen schließen sich gegenseitig nicht aus. Das Mietrecht ist das Recht auf die entgeltliche Nutzung einer Sache, und liegen Mietvorauszahlungen regelmäßig dann vor, wenn ein Mietrecht eingeräumt ist. Ein nach den Verhältnissen des Einzelfalles angemessenes Nutzungsentgelt zählt jedoch nicht zu den Anschaffungskosten des Mietrechtes. Anschaffungskosten eines Mietrechtes sind somit nur jene Aufwendungen, die über das Nutzungsentgelt hinaus und somit für den Abschluss des Mietvertrages als solches erbracht werden. D.h. zu den Anschaffungskosten eines Mietrechtes zählt nur das über das angemessene Nutzungsentgelt hinausgehende Entgelt. Das Nutzungsentgelt selbst zählt somit nicht zu den Anschaffungskosten eines Mietrechtes (VwGH 12.1.1993, 88/14/0077; 23.10.1997, 96/15/0111).

Für das Vorliegen von Anschaffungskosten eines Mietrechtes spricht somit, wenn neben einem angemessenen und laufend zu entrichtenden Mietzins zusätzlich eine Leistung (Mietzinsvorauszahlung) erbracht wird, oder wenn diese Leistung für einen ungewöhnlich langen Zeitraum vereinbart wird (Nutzungsdauer des Objektes), bzw. die Leistung deswegen erfolgt, um überhaupt den Abschluss eines Mietvertrages zu erwirken (VwGH 12.1.1993, 88/14/0077; 23.10.1997, 96/15/0111).

Im vorliegenden Fall ist lt. Ansicht der BP die streitgegenständliche Zahlung von S 1,500.000,00 als Nutzungsentgelt zu beurteilen. Auf Grund dieser Zahlung wären lt. Buchhaltungsunterlagen der Bw. in der Folge keine laufenden Nutzungsentgelte (Mietzahlungen) geleistet worden. Dieser Sachverhalt wird von der Bw. auch nicht bestritten oder eingewendet. Die Bw. wendet lediglich ein, dass im vorliegenden Fall kein Mietverhältnis vorliegen würde. Die Bw. behauptet jedoch weiters auch nicht, dass über das angemessene Mietentgelt hinaus eine Zahlung für den Abschluss des Mietvertrages geleistet worden wäre. Zum Sachverhalt wird ergänzend ausgeführt, dass lt. Ausführungen des (Miet)Vertrages vom 1. Oktober 1997 die "Nutzungs- bzw. Gebrauchsrechte zur alleinigen und ausschließlichen

Nutzung nur durch die Bw." als Käuferin mit einem Kaufpreis von insgesamt S 1,500.000,00 erworben wurden. Weitere mündliche Nebenabreden wurden nicht getroffen.

Weiters ist auszuführen, dass lt. ursprüngl. Mietvertrag vom 24. Februar 1994 zwischen der Bw. und dem vorigen Besitzer F.B. sen. ein Mietentgelt von S 22.000,00 monatlich brutto mit einer Mietzeit vom 16. Juli 1991 bis unbestimmt und Verzicht auf Kündigung für 20 Jahre vereinbart worden war. Mit Kaufvertrag vom 25. April 1997 wurde die Liegenschaft an F.B. jun. und in der Folge Eigentumsrechte an Frau Dr.Ch.B.,, M.B. und A.B. übergeben.

Im vorliegenden Berufungsfall wurde weiters lt. Buchführungsunterlagen der Kaufpreis von S 1,500.000,00 als Mietrecht aktiviert und auf 10 Jahre abgeschrieben. Mietzahlungen selbst erfolgten keine. Die strittige Zahlung erfolgte somit nicht neben einem vereinbarten Miet- oder Pachtzinsleistung, sondern wurden somit lediglich die Mietentgelte (für die nächsten Jahre) ersetzt. Entsprechend der Ansicht der BP wird durch den streitgegenständl. Einmalbetrag somit nicht die Einräumung eines (gesondertes abgegoltenen) Mietrechts, sondern wurden damit lediglich (Miet)Vorauszahlungen auf das laufende Mietentgelt vereinbart. Der Einwendung, dass gar kein Mietverhältnis vorliegen würde, ist grundsätzlich nicht zu folgen, da damit der Kauf eines Mietrechtes insgesamt obsolet werden würde. Für ein Verständnis des strittigen Betrages als "Vorauszahlung" spricht weiters auch, dass eine Vertragsdauer gar nicht festgesetzt bzw. eine Abschreibungsdauer von rund 10 Jahren gewählt, und nicht auf die Nutzungsdauer des Objektes abgestellt wurde. Die Mietzahlungen von rund S 150.000,-- jährlich kommen somit den bisherigen Mietentgelten gleich, und wurde somit auch lt. Ansicht der Unabhängigen Finanzsenates in freier Beweiswürdigung die streitgegenständliche Zahlung nicht für den Abschluss eines Mietverhältnisses als solches erbracht, sondern für die weitere Nutzung des Mietobjektes. Die Berufung ist somit in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen.

Der Berufung war daher insgesamt teilweise Folge zu geben.

Die steuerlichen Bemessungsgrundlagen 1996 bis 2001 werden wie folgt ermittelt:  
ad Umsatzsteuer 1996 bis 1998)

Vorsteuerbeträge für die Jahre 1996 bis 1998 in S)

Vorsteuerbeträge lt. Erklärung	256.509,00	174.763,95	126.346,04
Vorsteuerbeträge lt. BP	230.692,99	162.909,60	105.811,30
zuzgl. Vorsteuerminder. Energieko H.str.lt. BP	2.000,--	1.200,--	
abzgl. Vorsteuerminder. Energieko H.str.lt. BE	-1.613,86	-493,68	
zuzgl. Vorsteuerminder. Gas- und Strom lt. BP		874,60	994,40
abzgl. Vorsteuerminder. Gas- und Strom lt. BE		-665,22	-739,43
Vorsteuern lt. Berufungsentscheidung (BE)	231.079,13	163.825,30	106.066,27

ad Körperschaftsteuer in S für die Jahre 1996 bis 1998)

	1996	1997	1998
--	------	------	------

Gewinn lt. HB	86.968,--	43.637,--	149.171,--
Verdeckte Ausschüttung	50.169,--	32.548,--	86.499,--
Körperschaftsteuer	112.016,--	144.544,--	136.272,--
anrechenbare inländ. Kest	16.721,--	10.848,--	28.830,--
Sonst. nichtabzugsföh. Steuern		45.296,--	
ergibt Einkünfte aus Gewerbebetr.	265.874,--	276.873,--	400.772,--
Einkommen gesamt	265.874,--	276.873,--	400.772,--
Einkommen gerundet	265.900,--	276.900,--	400.800,--
Körperschaftsteuer in S	90.406,--	94.146,--	136.272,--
Körperschaftsteuer in €	6.570,06	6.841,86	9.903,27

ad Änderung der Kapitalertragsteuer 1996 bis 1998)

Berechnung verdeckte Ausschüttung in S 1996 bis 1998)

	1996	1997	1998
Verd. Gewinnauss. lt. BP	52.881,30	38.141,80	86.499,08
abzgl. Betriebskosten lt. BP	-1.544,--		-8.318,54
zuzgl. Betriebskosten lt. BE	1.148,10		6.186,58
abzgl. Energiekosten H. lt. BP		4.473,--	4.972,--
zuzgl. Energiekosten H. lt. BE		-3.326,08	3.697,13
anteilige USt		874,60	994,40
anteilige USt		-665,22	739,43
abzgl. Energieko. H.str. lt. BP	-10.000,--	-6.000,--	
zuzgl. Energieko. H.str. lt. BE	8.069,31	2.468,41	
anteilige USt	-2.000,--	-1.200,--	
anteilige USt	1.613,86	493,68	
Verd. Ausschüttung lt. BE	50.168,57	32.547,59	86.499,08

Berechnung der Kapitalertragsteuer 1996 bis 1998)

	1996	1997	1998
Verd. Auss. lt. BE	50.168,57	32.547,59	86.499,08
Steuersatz	33,33%	33,33%	33,33%
Kapitalertragsteuer	16.721,18	10.848,11	28.830,14
" in €	1.215,1755	788,3629	2.095,1679

ad Umsatzsteuer 1999 bis 2000)

Vorsteuerbeträge für die Jahre 1999 und 2001 in S)

Vorsteuerbeträge lt. BP	107.490,90	127.252,88	123.209,41
zuzgl. Vorsteuerkürz. Gas- und Strom lt. BP	765,44	454,60	263,12
abzgl. Vorsteuerkürz. Gas- und Strom lt. BE	-569,17	-338,04	-195,65
Vorsteuern lt. Berufungsentscheidung (BE)	107.687,17	127.369,44	123.276,88

ad Körperschaftsteuer in S für die Jahre 1999 bis 2001)

	1999	2000	2001
Gewinn lt. HB	107.102,--	70.611,--	-198.489,--
Verdeckte Ausschüttung	27.772,95	27.162,22	4.705,89
Körperschaftsteuer	74.256,--	85.396,--	24.080,--
anrechenbare inländ. Kest	9.257,65	9.054,07	1.568,63

ergibt Einkünfte aus Gewerbebetr.	218.389,--	192.223,--	-130.696,--
Einkommen gesamt	218.389,--	192.223,--	-130.696,--
Einkommen gerundet	218.400,--	192.200,--	-130.700,--
Körperschaftsteuer in S	74.256,--	65.348,--	24.080,--
Körperschaftsteuer in €	5.396,39	4.749,02	1.749,96

ad Kapitalertragsteuer 1999 bis 2001)

Berechnung verdeckte Ausschüttung in S 1999 bis 2001)

	1999	2000	2001
Verd. Gewinnauss. lt. BP	81.722,01	76.851,40	12.109,25
abzgl. Betriebskosten lt. BP	-3.173,67	-3.279,90	-715,83
zuzgl. Betriebskosten lt. BE	2.359,91	2.438,90	532,28
abzgl. Energiekosten H. lt. BP	-3.827,20	-2.273,00	-1.315,60
zuzgl. Energiekosten H. lt. BE	2.845,87	1.690,18	978,27
anteilige USt lt. BP	-765,44	-454,60	-263,12
anteilige USt lt. BE	567,17	338,04	195,65
Kfz-Kosten lt. BP	-73.955,70	-69.148,80	-9.814,70
Kfz-Kosten lt. BE	22.000,--	21.000,--	3.000,--
Verd. Ausschüttung lt. BE	27.772,95	27.162,22	4.705,89

Berechnung der Kapitalertragsteuer 1999 bis 2001)

	1999	2000	2001
Verd. Auss. lt. BE	27.772,95	27.162,22	4.705,89
Steuersatz	33,33%	33,33%	33,33%
Kapitalertragsteuer	9.257,65	9.054,07	1.568,63
" in Euro	672,80	657,985	113,997

Ergänzend wird angemerkt, dass ein Rechtsanspruch der Partei auf die Durchführung einer mündlichen Verhandlung nur dann besteht, wenn diese rechtzeitig beantragt wurde. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes besteht kein Rechtsanspruch, wenn die Durchführung einer mündlichen Verhandlung erst in einem die Berufung ergänzenden Schreiben oder einer Eingabe, die die in der Berufung fehlende Begründung nachreicht, eingereicht wird (Ritz, BAO, Tz 1 zu § 284). Da im vorliegenden Fall ein Antrag auf eine allfällige mündliche Verhandlung erst in der Begründung der Berufung mit 27. Oktober 2001 eingebracht wurde, war von der Durchführung einer mündlichen Verhandlung somit als verspätet abzusehen.

Ad Umsatzsteuer 2000)

Gemäß § 293 Abs. 1 BAO können im Bescheid erlassene Schreib- oder Rechenfehler oder andere offenbar auf einem ähnlichen Versehen beruhende tatsächliche oder ausschließlich auf den Einsatz einer automationsunterstützten Datenverarbeitungsanlage beruhende Unrichtigkeiten berichtigt werden. Der berichtigende Bescheid tritt jedoch nicht an die Stelle des fehlerhaften Bescheides, sondern ergänzt diesen. Der berichtigende Bescheid ist auch mit



Berufung anfechtbar, jedoch kann idR. nicht der berichtigte Bescheid angefochten werden. Der berichtigende Bescheid ist somit nur hinsichtlich der Berichtigung anfechtbar (Ritz, BAO, Tz 20 zu § 293 und dort zitierte Judikatur).

Im vorliegenden Fall werden mit Berufung gegen den berichtigenden Bescheid die Feststellungen der BP über den Zeitraum 1999 bis 2001 bekämpft. Der berichtigte Bescheid betreffend Umsatzsteuer 2000 wurde jedoch lediglich in Hinblick auf eine irrtümliche Eingabe

betreffend "Vorsteuer für innergemeinschaftliche Lieferung neuer Fahrzeuge von Fahrzeuglieferanten gemäß Art. 2" erlassen. Die Berichtigung erfolgte somit zu Recht, die Berufung war daher als nicht zulässig zurückzuweisen.

Beilage: 22 Berechnungsblätter

Wien, am 18. November 2004