



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung von Dipl.Ing. A und Ing. B (vormals Ges. nbR.), C, D, vertreten durch Rudolf Peter, 1030 Wien, Esteplatz 3/9, vom 5. Juli 2004 gegen die Bescheide des Finanzamtes Baden Mödling vom 11. Mai 2004 betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb gemäß § 188 BAO für die Jahre 1997 bis 2000 entschieden:

Die angefochtenen Bescheide für die Jahre 1997 und 1999 werden abgeändert.

Die getroffenen Feststellungen sind dem Ende der Entscheidungsgründe unter den Abschnitten II), Punkt 2), und III), Punkt 2) zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Berufung wird hinsichtlich der Jahre 1998 und 2000 als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

A) Die Berufungswerber (= Bw.) betrieben seit Jänner 1992 das Gewerbe "Realitätenhandel" (Schaffung von Wohnraum) in Form einer Gesellschaft nach bürgerlichem Recht. Die beiden Anteilseigner waren jeweils zu 50% an dieser Gesellschaft beteiligt.

B) Der Jahresabschluss für das Jahr **1997** (OZ 6 ff./1997) langte am 3. Dezember 1999 beim Finanzamt ein. Als Bilanzverlust wurden S 2.880.287,73 ausgewiesen (OZ 15/1997). Die Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften (Gemeinschaften) für das Jahr 1997 (OZ 33 ff./1997) langte ebenfalls am 3. Dezember 1999 beim Finanzamt ein. Als negative Einkünfte aus Gewerbebetrieb (KZ 330) wurden seitens der Bw. S 2.835.353,00 erklärt. Dieser Betrag errechnet sich aus dem Bilanzverlust abzüglich Spenden von S 5.500,00, Bewirtungskosten gemäß § 20 EStG 1988 von S 8.372,40 und PKW- Kosten gemäß § 20 EStG

1988 von S 31.062,00 (OZ 36/1997). Die Kapitalerträge aus endbesteuerungsfähigen Kapitalanlagen zum vollen Steuersatz (KZ 366) wurden mit S 74.519,00 erklärt, die auf diese Kapitalerträge entfallende Kapitalertragsteuer mit S 18.132,00 (KZ 364). Als Vorsorge für Abfertigungen (KZ 489) wurden S 68.919,00 erklärt.

Die Einkünfte der Bw. aus Gewerbebetrieb für das Jahr 1997 wurden mit Bescheid vom 20. Juni 2000 (OZ 27 f./19097) erklärungsgemäß gemäß § 188 BAO einheitlich und gesondert festgestellt.

C) Der Jahresabschluss für das Jahr **1998** (OZ 3 ff./2000/1), in dem ein Bilanzverlust von S 1.088.193,35 ausgewiesen wird (OZ 12/2000/1), langte ebenso wie die Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften (Gemeinschaften) für das Jahr 1998 (OZ 28 ff./2000/1) am 11. Februar 2000 beim Finanzamt ein. Als negative Einkünfte aus Gewerbebetrieb wurden seitens der Bw. S 1.053.488,00 erklärt. Dieser Betrag errechnet sich aus dem Bilanzverlust abzüglich Spenden von S 100,00, Bewirtungskosten gemäß § 20 EStG 1988 von S 3.638,00 und PKW-Kosten gemäß § 20 EStG 1988 von S 30.967,00 (OZ 32/2000/1). Die Kapitalerträge aus endbesteuerungsfähigen Kapitalanlagen zum vollen Steuersatz (KZ 366) wurden mit S 741.830,00 erklärt, die auf diese Kapitalerträge entfallende Kapitalertragsteuer mit S 185.388,00 (KZ 364). Die Vorsorge für Abfertigungen wurde für dieses Jahr mit S 173.402,00 dotiert.

Die Einkünfte der Bw. aus Gewerbebetrieb für das Jahr 1998 wurden mit Bescheid vom 20. Juni 2000 (OZ 35 ff./2000/1) erklärungsgemäß gemäß § 188 BAO einheitlich und gesondert festgestellt.

D) Der Jahresabschluss für das Jahr **1999** (OZ 1 ff./1999), in dem ein Bilanzgewinn von S 978.469,96 ausgewiesen wird (OZ 10/1999), langte ebenso wie die Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften (Gemeinschaften) für das Jahr 1999 (OZ 24 ff./1999) am 30. Mai 2001 beim Finanzamt ein. Als positive Einkünfte aus Gewerbebetrieb (KZ 330) wurden S 994.473,00 erklärt. Dieser Betrag errechnet sich aus dem Bilanzgewinn zuzüglich Bewirtungskosten gemäß § 20 EStG 1988 von S 3.270,50 und PKW-Kosten gemäß § 20 EStG 1988 von S 20.067,00 (OZ 28/1999). Die Kapitalerträge aus endbesteuerungsfähigen Kapitalanlagen zum vollen Steuersatz (KZ 366) wurden mit S 315.331,00 erklärt, die auf diese Kapitalerträge entfallende Kapitalertragsteuer (KZ 364) mit S 78.833,00. Als Investitionsfreibetrag wurden S 3.884,00 erklärt, die Vorsorge für Abfertigungen wurde für dieses Jahr in Höhe von S 349.259,00 aufgelöst.

Die Einkünfte der Bw. aus Gewerbebetrieb für das Jahr 1999 wurden mit Bescheid vom 28. Juni 2001 (OZ 29 f./1999) erklärungsgemäß gemäß § 188 BAO einheitlich und gesondert festgestellt.

E) Der Jahresabschluss für das Jahr **2000** (OZ 1 ff./2000/2), in dem Bilanzgewinn von S 2.784.560,39 ausgewiesen wird (OZ 9/2000/2), langte ebenso wie die Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften (Gemeinschaften) für das Jahr 2000 (OZ 21 ff./2000/2) am 5. Juli 2002 beim Finanzamt ein. Als positive Einkünfte aus Gewerbebetrieb (KZ 330) wurden S 2.765.756,50 erklärt. Die Kapitalerträge aus endbesteuerungsfähigen Kapitalanlagen zum vollen Steuersatz (KZ 366) wurden mit S 3.584,00,44 erklärt, die auf diese Kapitalerträge entfallende Kapitalertragsteuer (KZ 364) mit S 896,11.

Die Einkünfte der Bw. aus Gewerbebetrieb für das Jahr 2000 wurden mit Bescheid vom 17. Juli 2002 erklärungsgemäß gemäß § 188 BAO einheitlich und gesondert festgestellt.

F) Vom Dezember 2002 bis April 2004 wurde mit Unterbrechungen bei den Bw. eine Betriebsprüfung hinsichtlich der Umsatzsteuer und der einheitlichen und gesonderten Feststellung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb gemäß § 188 BAO für die Jahre 1997 bis 2000 durchgeführt. Darüber wurde der **BP-Bericht vom 29. April 2004** (OZ 4 ff. /Dauerbelege) erstellt. Die für dieses Verfahren relevanten Prüfungsfeststellungen, die ausschließlich die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb betreffen, lauten wie folgt:

Tz 15: nicht abzugsfähiger Zinsenaufwand:

In den Bilanzen der Jahre 1991 bis 1996 der Bw. sei eine Verrechnungsforderung gegenüber dem Mitunternehmer Dipl.Ing. A in nachstehender Höhe ausgewiesen:

| | Beträge in S |
|------|-------------------------------|
| 1991 | 6,747.000,00 |
| 1992 | 18,184.000,00 |
| 1993 | 23,820.000,00 |
| 1994 | 25,612.000,00 |
| 1995 | 26,996.815,00 |
| 1996 | Umbuchung auf das Privatkonto |

In der Bilanz 1996 sei die Umbuchung dieser Forderung auf das Privatkonto (des Dipl.Ing. A bei der damals noch bestehenden Ges. nbR.) als Entnahme erfolgt. Herr Dipl. Ing. E gebe im Zuge der Zeugeneinvernahme bekannt, dass er während der Jahre 1991 bis 1996 Überentnahmen getätigt habe. Nach Beendigung der operativen Tätigkeit in der Ges. nbR. sei mit Herrn Dipl.Ing. F mündlich vereinbart worden, die Überentnahmen zurückzuzahlen. Der Inhalt dieser mündlichen Vereinbarung sei in einem Aktenvermerk, datiert mit Juni 1998, festgehalten und anlässlich der Zeugeneinvernahme nachgereicht worden.

Aus den Besprechungsunterlagen der Betriebsprüfung für den Zeitraum 1991 bis 1996 sei ersichtlich, dass der Gesellschafter Dipl.Ing. F aufgrund einer in der Privatsphäre gelegenen Vereinbarung auf die Rückzahlung auf betrieblicher Ebene verzichtet habe. Basierend auf dem oben dargestellten Sachverhalt gelange die Betriebsprüfung zur Auffassung, dass Teile der ursprünglich für betriebliche Zwecke aufgenommenen Kredite vom Gesellschafter Dipl. Ing. A offensichtlich für die private Lebensführung verwendet worden seien. Diese Annahme sei schließlich dadurch bestätigt worden, dass nach Aufgabe der operativen Tätigkeit Bankverbindlichkeiten in Höhe von rd. S 18 Mio. und Lieferverbindlichkeiten im Betrag von rd. S 16 Mio. im geprüften Unternehmen verblieben, denen Aktivposten in Höhe von rd. S 4 Mio. gegenübergestanden seien. In den Jahren ab 1999 sei eine teilweise Rückzahlung dieser Kredite durch die Gegenverrechnung der von Dipl.Ing. E an Dipl.Ing. F erbrachten Architekturleistungen erfolgt.

Nach Ansicht der Betriebsprüfung stünden die nunmehr aufgelaufenen Zinsaufwendungen in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit jenen Entnahmen, die in den Jahren 1991 bis 1996 für die private Lebensführung verwendet worden seien. Die geltend gemachten Schuldzinsen stellten keine Betriebsausgaben dar und würden im Schätzungswege in nachstehender Höhe dem Gewinn außerbilanziell zugerechnet:

| Ermittlung der nicht abzugsfähigen Zinsen | 1997 (in S) | 1998 (in S) | 1999 (in S) | 2000 (in S) |
|---|----------------|----------------|----------------|----------------|
| Zinsenaufwand lt. GuV (gerundet) | 3,203.000,00 | 2,915.000,00 | 1,806.000,00 | 953.000,00 |
| „Überentnahmen“ | 20,000.000,00 | 20,000.000,00 | 20,000.000,00 | 20,000.000,00 |

| | | | | |
|--|---------------|----------------|---------------|---------------|
| Bankverbindlichkeiten zum 1. 1. | 34,188.000,00 | 58,858.000,00 | 61,191.000,00 | 18,556.000,00 |
| Bankverbindlichkeiten zum 31. 12. | 58,858.000,00 | 61,191.000,00 | 18,556.000,00 | 16,891.000,00 |
| Zwischensumme | 93,046.000,00 | 120,049.000,00 | 79,747.000,00 | 35,447.000,00 |
| durchschnittliche Bankverbindlichkeiten | 46,523.000,00 | 60,024.500,00 | 39,873.500,00 | 17,723.500,00 |
| durch „Überentnahmen“ veranlasst (in %) | 42,99 | 33,32 | 50,16 | 112,84 |
| (in % gerundet) | 43,00 | 33,00 | 50,00 | 100,00 |
| nicht abzugsfähiger Zinsenaufwand lt. BP | 1,377.290,00 | 961.950,00 | 903.000,00 | 953.000,00 |

Tz 16: Enthnahme Liegenschaft Reihenhaus Nr. X, G

Die Liegenschaft sei vom geprüften Unternehmen im Zuge des Bauvorhabens Reihenhausanlage „H“ errichtet worden. Das Reihenhaus Nr. X habe zunächst als Musterhaus gedient und sei im geprüften Unternehmen mit den Herstellungskosten in Höhe von S 1.498.344,00 im Jahre 1998 im Anlagevermögen erfasst worden. Die AfA für die Jahre 1998 und 1999 sei mit S 78.912,00 p. a. geltend gemacht worden. Nach Aufgabe der operativen Tätigkeit habe der Gesellschafter Dipl.Ing. B das Musterhaus in sein Einzelunternehmen übernommen. Dem Buchwertabgang in Höhe von S 1.420.438,00 (richtig: S 1.420.432,00, OZ 13/1999) stünden nunmehr Erlöse (aus Anlagenverkäufen) in Höhe von S 780.000,00 in der Gewinn- und Verlustrechnung des Jahres **1999** (OZ 6/1999) gegenüber. Dies bedeute einen Verlust von S 640.438,00 (richtig: S 640.432,00) (= mehr als 50% der Herstellungskosten).

Im Zuge des Betriebsprüfungsverfahrens sei ein Schätzgutachten vorgelegt worden, das einen Verkehrswert zum Stichtag 31. Mai 1998 in Höhe von € 82.000,00 (= S 1.128.345,00) inklusive Grund und Boden aufweise. Nach Ansicht der Betriebsprüfung sei das Gutachten in folgenden Punkten nicht nachvollziehbar und schlüssig:

- Beim Vervielfältiger zur Ermittlung des Gebäudewertes sei der Gutachter von einem Liegenschaftszinssatz von 5% ausgegangen. Laut Ansicht der Betriebsprüfung errechne sich der Vervielfältiger aus dem Liegenschaftszinssatz für Wohnliegenschaften in guter Lage (lt. Fachliteratur durchschnittlich 4%) mit 21,48.
- Abschlag aufgrund von negativ wertbeeinflussenden Umständen:
 - die Annahme einer Ertragslosigkeit von fünf Jahren sei nicht nachvollziehbar und daher unbegründet;
 - die Instandhaltungskosten seien bereits bei der Berechnung des Ertragswertes ausreichend berücksichtigt worden;
 - der Verwertungsabschlag wegen der Holzkonstruktion sei unbegründet, da diese ökologische Bauweise in der Regel bevorzugt werde.
- Verkehrswertermittlung lt. BP: Der Sachwert werde aus dem Schätzgutachten übernommen und betrage für das Grundstück inklusive Außenanlagen S 1.691.000,00.

d) Ertragswertermittlung lt. BP:

| | Beträge in S |
|---|---------------------|
| Gebäuerohertrag lt. Gutachten | 137.000,00 |
| abzüglich 10% Bewirtschaftungskosten | - 13.700,00 |
| abzüglich 0,6 % Erhaltungskosten | - 11.400,00 |
| Jahresreinertrag | 111.900,00 |
| abzüglich Bodenwertverzinsung lt. Gutachten | - 15.700,00 |
| Reinertrag | 96.200,00 |
| Vervielfältiger bei einem Zinssatz von 4% und der Nutzungsdauer lt. Gutachter betrage 21,48 | 2.066.376,00 |
| Sachwert lt. Gutachten | 1.691.000,00 |
| Ertragswert lt. Gutachten | 2.066.000,00 |
| Gewichtung Sach- zu Ertragswert 1:1 | 1.878.500,00 |
| Zwischensumme gerundet | 1.878.000,00 |
| abzüglich 20% negativ wertbeeinflussende Umstände wegen fehlendem Keller und Abnutzung | - 375.000,00 |
| Gesamtwert lt. BP | 1.502.400,00 |
| Entnahmewert bisher | 780.000,00 |
| Differenz | 722.400,00 |

Tz 17: Eigentumswohnung I:

Die Eigentumswohnung (Dachgeschoßwohnung, 71 m²) sei vom Abgabepflichtigen aus der J. Ges. nbR. im Jahre **1997** entnommen worden (Hälftenanteil). Die andere Hälfte sei vom Miteigentümer Dipl. Ing. A mittels Kaufvertrag mit insgesamt S 1.394.000,00 erworben worden. Von der Betriebsprüfung sei festgestellt worden, dass der Kaufpreis und der Entnahmewert den Fremdverhaltensgrundsätzen nicht standhielten. In der Folge sei der Betriebsprüfung ein Schätzgutachten vorgelegt worden, das in folgenden Punkten mangelhaft und daher nicht nachvollziehbar sei:

- das Mietausfallswagnis betrage bei Wohngebäuden lt. Fachliteratur 2% (Gutachten 5%).
- die der Betriebsprüfung vorliegenden Anschaffungskosten für Grund und Boden betrügen lt. Mitteilung des geprüften Unternehmens S 5.375.000,00, d.s. S 2.640,00 pro m² (dem Gutachten liege ein Wert von S 30.802.000,00, d.s. S 15.100,00 m² zugrunde). Dieser Wert entspräche nach Ermittlung der Betriebsprüfung nicht den vorliegenden Verhältnissen. Laut Fachliteratur könne für die Ermittlung des Verkehrswertes von Liegenschaften auch das Vergleichswertverfahren als gleichrangiges Verfahren herangezogen werden. Die Voraussetzung dafür, nämlich das Vorhandensein von einer ausreichenden Anzahl von Vergleichspreisen, sei im gegenständlichen Fall erfüllt.

Da das vorgelegte Gutachten Mängel aufweise, werde in freier Beweiswürdigung für die Bewertung der gegenständlichen Eigentumswohnung die Vergleichswertmethode herangezogen. Bei den Dachgeschoßwohnungen sei ein durchschnittlicher Verkaufspreis von S 25.000,00 pro m² erzielt worden, sodass die Betriebsprüfung von einem Vergleichswert von S 1.775.000,00 ausgehe. Die Differenz zu den fremdüblichen Verkaufspreisen betrage

S 381.000,00. In Anbetracht der ungünstigen Lage (nordseitig und die laut Schätzgutachten vom 23. Juli 2003, Seite 4 (AB II, 491), festgestellte ungünstige Grundrisslösung für die Räumlichkeiten in der Wohnung) werde von der Betriebsprüfung lediglich ein Betrag von S 190.000,00 zugerechnet und somit ein Abschlag zu den fremdüblichen Verkaufspreisen von S 191.000,00 abgezogen.

Tz 18, 19 und 20: Gewinnermittlung (Mehr-/Wenigerrechnung) und Gewinnverteilung:

| Beträge in S | 1997 | 1998 | 1999 | 2000 |
|-----------------------------------|-----------------------|--------------------|---------------------|---------------------|
| Gewinn/Verlust | - 2.880.287,73 | -1.088.193,35 | 978.469,96 | 2.784.560,39 |
| Zurchnungen lt. Veranlagung | 44.934,00 | 34.705,00 | 23.337,50 | ---- |
| Zurechnungen lt. Erkl. | ---- | ---- | 7.334,00 | 18.803,89 |
| Tz 15 Zinsaufwand | 1.377.290,00 | 961.950,00 | 903.000,00 | 953.000,00 |
| Tz 16 Entnahme Musterhaus | ---- | ---- | 722.400,00 | ---- |
| Tz 17 Entnahme Eigentumswhg. | 190.000,00 | ---- | ---- | ---- |
| Gewinn/Verlust lt. BP | - 1.268.063,33 | - 91.538,35 | 2.619.873,46 | 3.718.756,50 |
| a) Dipl. Ing. A | - 1.417.676,00 | - 526.744,00 | 497.237,00 | 1.382.878,00 |
| 50% Zinsen lt. Tz 15 | 688.645,00 | 480.975,00 | 451.500,00 | 476.500,00 |
| Gewinn/Verlust Dipl.Ing. E | - 729.031,00 | - 45.769,00 | 948.737,00 | 1.859.378,00 |
| b) Dipl. Ing. S | - 1.417.677,00 | - 526.744,00 | - 497.236,00 | 1.382.878,00 |
| 50% Zinsen lt. Tz 15 | 688.645,00 | 480.975,00 | 451.500,00 | 476.500,00 |
| Entnahme lt. Tz 16 | ---- | ---- | 722.400,00 | ---- |
| Entnahme lt. Tz 17 | 190.000,00 | ---- | ---- | ---- |
| Gewinn/Verlust Dipl.Ing. F | - 539.032,00 | - 45.769,00 | 1.671.136,00 | 1.859.378,00 |

G) Mit Bescheiden vom 11. Mai 2004 (OZ 40 f./1997; OZ 1 f./1998; OZ 34 f./1999; OZ 32 f./2000/2) wurden für die Jahre 1997 bis 2000 hinsichtlich der einheitlichen und gesonderten Feststellung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb gemäß § 188 BAO die Verfahren wiederaufgenommen und gleichzeitig neue Sachbescheide erstellt. Die Wiederaufnahme der Verfahren wurde mit den Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung hinsichtlich der Textziffern 15 bis 17 begründet. Bei der Interessensabwägung gemäß § 20 BAO sei dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Parteiinteresse an der Rechtskraft) einzuräumen gewesen.

H) Mit Schreiben vom 9. Juni 2004 (OZ 30/2000/2), das am selben Tag zur Post gegeben wurde, wurde seitens der Bw. ersucht, dem Ansuchen um eine Fristverlängerung zur Einbringung einer Berufung gegen die Feststellungsbescheide für die Jahre 1997 bis 2000 bis zum 8. Juli 2004 stattzugeben.

I) Mit Schreiben vom 5. Juli 2004, zur Post gegeben am 6. Juli 2004, wurde das **Berufungsschreiben** an den unabhängigen Finanzsenat und an das Finanzamt gesendet und Folgendes ausgeführt:

Die Berufung richte sich gegen das Ergebnis einer Neufestsetzung und Neuveranlagung aufgrund einer Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO unter Zugrundelegung

der abgabenbehördlichen Prüfung gemäß § 150 BAO bei der Bw. Es werde beantragt, die angeführten Bescheide nach Maßgabe der folgenden Ausführungen abzuändern und die vorgeschriebenen Abgaben neu festzusetzen.

Unter Tz 15 des oben genannten BP-Berichtes (vom 29. April 2004) stelle die Betriebsprüfung (im Folgenden: BP) fest, dass in den Bilanzen der Bw. für die Jahre 1991 bis 1996 eine anwachsende Verrechnungsforderung gegenüber dem Mitunternehmer Dipl.Ing. A mit einem Endbetrag in Höhe von S 26,996.815,00 ausgewiesen worden sei. Diese Forderung habe zum 31. Dezember 1996 S 20,946.698,46 betragen, diese Veränderung sei seitens der BP unberücksichtigt gelassen worden. Die BP führe hierzu aus, dass in der Bilanz 1996 die Umbuchung dieser Forderungsentnahme auf das Privatkonto erfolgt sei. Herr Dipl.Ing. E gebe im Zuge der Zeugeneinvernahme bekannt, dass er während der Jahre 1991 bis 1996 Überentnahmen getätigt habe. Nach Beendigung der operativen Tätigkeit in der Ges. nbR. sei mit Herrn Dipl.Ing. F mündlich vereinbart worden, die Überentnahmen zurückzuzahlen. Der Inhalt dieser mündlichen Vereinbarung sei in einem Aktenvermerk, datiert mit Juni 1998 (richtig: 10. Juni 1999) festgehalten und anlässlich der Zeugeneinvernahme der BP nachgereicht worden. Aus den Besprechungsunterlagen der BP für den Zeitraum 1991 bis 1996 sei ersichtlich, dass der Gesellschafter Dipl.Ing. F aufgrund einer in der Privatsphäre gelegenen Vereinbarung auf die Rückzahlung auf betrieblicher Ebene verzichtet habe. Basierend auf dem oben dargestellten Sachverhalt gelange die BP zur Auffassung, dass Teile der ursprünglich für betriebliche Zwecke aufgenommenen Kredite vom Gesellschafter Dipl.Ing. A offensichtlich für die private Lebensführung verwendet worden seien. Dies sei mehrfach unrichtig.

Bis 1991 sei das Architekturbüro Dipl.Ing. E nicht nur in der Erbringung von Architekturleistungen, sondern auch als Errichtungsunternehmen, das Grundstücke erworben und aufgeschlossen habe, zur Schaffung von Eigentum sowie in der Koordination von Bauleistungen betreffend die Revitalisierung von Objekten tätig gewesen. Als solches sei der Architekturbetrieb nicht als freiberuflich, sondern in seiner Gesamtheit als gewerblich einzustufen gewesen. Dies habe in weiterer Folge die Buchführungspflicht sowie die Gewerbesteuerpflicht nach sich gezogen. U. a. um eine Requalifikation der Architekturleistungen als freiberuflich zu erreichen, habe man sich entschlossen, die gewerbliche Tätigkeit fürderhin in einem eigenen Errichtungsunternehmen auszuüben. Zu diesem Zweck sei 1991 die „Dipl.Ing. A und Ing. B Ges. nbR.“ gegründet worden. Das letzte Bauvorhaben, das über das Architekturbüro abgewickelt worden sei, sei 1991 ausgelaufen. Der Projektnachlauf (Freigabe der Haftrücklässe, et al.) sei 1995 beendet worden. 1996 sei die Tätigkeit des Architekturbüros wieder als freiberuflich eingestuft und auf eine Gewinnermittlung mittels Einnahmen-Ausgabenrechnung umgestellt worden. Als Bedingung für die künftige Erbringung der vorhin

genannten Errichtungs- und Koordinationsleistungen im Rahmen der Ges. nbR. sei zwischen den Mitunternehmern vereinbart worden, dass die Ges. nbR. eine Finanzierung des Architekturbüros dahingehend übernehme, als dass Altlasten abgedeckt würden und eine teilweise Vorfinanzierung der laufenden Tätigkeit übernommen würde. Angedacht sei gewesen, dass die daraus resultierenden Verrechnungsforderungen der Ges. nbR. gegenüber dem Architekturbüro Dipl.Ing. A langfristig mit Leistungen des Architekturbüros an die Ges. nbR. gegenverrechnet werden würden. Mit anderen Worten, das Büro des Dipl.Ing. A habe wie bisher die Architekturleistungen für jene Projekte erbracht, bei denen nunmehr die Ges. nbR. als Errichtungsgesellschaft federführend gewesen sei. Die Leistungsbeziehungen zwischen dem Betrieb des Mitunternehmers Dipl.Ing. E und der Ges. nbR. seien spiegelbildlich auf Verrechnungskonten der Ges. nbR. und des Architekturbüros abgebildet worden.

Im Jahr 1996 sei durch die Umstellung des Rechnungswesens des Architekturbüros auf Einnahmen-Ausgabenrechnung die Möglichkeit, diese bisher gewählte spiegelbildliche Abbildung weiterzuführen, entfallen.

Auf Drängen der Gläubiger, namentlich der Raiffeisenbank, sei daraufhin zur Anpassung des Bilanzbildes an die geänderten Verhältnisse die Aktivseite der Bilanz der Ges. nbR. verkürzt worden, indem die Forderung gegenüber dem Betrieb des Mitunternehmers Dipl.Ing. E in Höhe von S 26,996.815,00 ausgebucht und seinem Kapitalkonto angelastet worden. Die Verrechnungsforderung der Ges. nbR. gegenüber dem Architekturbüro sei sohin stets eine betriebliche gewesen; die 1996 vorgenommene Umstellung in der Bilanzdarstellung sei ebenfalls betrieblich veranlasst gewesen. (Die „Vereinbarung“ vom 10. Juni 1999 zwischen dem freien Architekten Dipl.Ing. E und dem Gesellschafter Ing. F habe der Untermauerung dieser Umgliederung gedient). Obig angeführter Sachverhalt sei gegenüber der BP vom steuerlichen Vertreter offengelegt worden und sei auch aus den Büchern der Ges. nbR. sowie den beigestellten Unterlagen des Architekturbüros Dipl.Ing. E ersichtlich.

Die in der Niederschrift über die Einvernahme von Herrn Dipl.Ing. E vom 6. März 2003 enthaltene Formulierung, auf welche die BP in ihrem Bericht vom 29. April 2004 referenziere, dass gegenständliche Verrechnungsforderung aus den Privatentnahmen Dipl.Ing. E's resultiere, sei schlichtweg unzutreffend. Die Behörde habe in weiterer Folge unterlassen, den offensichtlichen Widerspruch zwischen dieser Formulierung und dem vom steuerlichen Vertreter dargetanen Sachverhalt, wie auch buchmäßig dokumentiert, aufzuklären. Insoweit seien die Ermittlungen der BP jedenfalls mangelhaft.

Die Finanzierung von Aufwendungen des Architekturbüros sei nicht durch Aufnahme eines oder mehrerer Darlehen, sondern durch Überweisung von den Firmenkonten der Ges. nbR. erfolgt. Die Überweisungen seien unterjährig unter Angabe des Überweisungszweckes auf drei

Verrechnungskonten gegengebucht und endjährig auf einem Verrechnungskonto zusammengefasst worden. Der betriebliche Verwendungszweck sei der BP sohin durch Einsicht in die vorgelegten Verrechnungskonten ersichtlich gewesen.

Im Übrigen werde ergänzend ausgeführt, dass aus der Sicht des Pflichtigen Ing. F die betriebliche Veranlassung jedenfalls schon deshalb gegeben gewesen sei, weil die Fortführung der bislang im Rahmen des Architekturbüros ausgeübten Errichtungs- und Koordinationstätigkeiten im Rahmen der gegenständlichen Mitunternehmerschaft an die Voraussetzung der Zwischenfinanzierung des Architekturbüros über die nunmehr im Rahmen der Mitunternehmerschaft erwirtschafteten Umsätze aus der Errichtungs- und Koordinationstätigkeit gebunden gewesen sei. Eine Hinzurechnung von Zinsen bei der Feststellung der Gewinntangente des Mitunternehmers Ing. F sei schon aus diesem Grunde verfehlt und wäre – unbeschadet der Tatsache, dass sie generell zu unterbleiben hätte – ausschließlich in der Feststellung der Gewinntangente des Mitunternehmers Dipl. Ing. E zu berücksichtigen.

Wie oben bereits ausgeführt, sei die Finanzierung von Aufwendungen des Architekturbüros durch Überweisung von den Betriebskonten der Errichtungsgesellschaft erfolgt. Eine Analyse der Konten zeige, dass den gegenständlichen Abbuchungen jeweils Zahlungseingänge aus der betrieblichen Tätigkeit der Gesellschaft in erheblich übersteigendem Betrage gegenübergestanden seien (siehe Beilagenkonvolut A). Die BP verkenne, dass sohin schon prima facie nicht von einer Fremdfinanzierung der Überweisungen ausgegangen werden könne. Obwohl im Betrachtungszeitraum den Mittelabflüssen aus der Verrechnung mit dem Architekturbüro weitaus höhere Mittelzuflüsse aus der betrieblichen Tätigkeit, sohin Eigenmittel, korrespondierten, unterstelle die BP eine Fremdfinanzierung der aus dem Titel der Verrechnung geleisteten Zahlungen. Der VwGH habe mit Erkenntnis vom 20. Oktober 1999, 94/13/0027, hiezu wie folgt judiziert: „*Der im § 119 BAO verankerten Offenlegungs- und Wahrheitspflicht und der daraus abgeleiteten Mitwirkungspflicht (§ 138 BAO) entspricht der Abgabepflichtige, wenn er die ihm auferlegten Buchführungs-, Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten erfüllt und die ihm danach zumutbaren Auskünfte erteilt. Lässt sich trotz Erfüllung all dieser Pflichten ein von der Abgabenbehörde vermuteter abgabenrechtlich relevanter Sachverhalt nicht erweisen, so kann bei der Abgabenfestsetzung auch nicht davon ausgegangen werden, dass ein solcher Sachverhalt als erwiesen anzunehmen ist.*“ Mit anderen Worten, ein nicht beweisbarer Sachverhalt, hier die Fremdfinanzierung der Rechnungszahlungen, dürfe nicht zu Lasten des Abgabepflichtigen angenommen werden, wenn er seinen Pflichten in gebotener Weise entsprochen habe. Die Annahme eines Zusammenhangs zwischen Fremdkapitalzinsen einerseits und Verrechnungszahlungen andererseits sei bereits dem Grunde nach verfehlt.

Darüber hinausgehend beziehe sich die BP in ihren Ausführungen auf entfallende Konto-korrentzinsen der Betriebskonten der Gesellschaft für die Veranlagungsjahre 1997 bis 2000. Die BP verkenne dabei, dass die in einzelnen Betriebskonten zugrunde liegenden Konto-korrentverhältnisse revolvierende seien. Wenn schon bestritten werde, dass der BP der anzuführende Nachweis gelungen sei, dass ausgerechnet durch die Zahlungen für das Architekturbüro, der für die Betriebskonten der Gesellschaft bestehende Rahmen ausgenützt werde, so übersehe sie des Weiteren, dass gegenständlichen Mittelausgängen in weiterer Folge weitaus übersteigende Mitteleingänge aus den Umsätzen der Gesellschaft gegenüber-gestanden seien, sohin als zinsverursachend für den Zeitraum von 1997 bis 2000, die in diesem Zeitraum getätigten Betriebsausgaben zu sehen seien. Die BP bestreite aber nicht, dass diesen der Betriebsausgabencharakter abzusprechen sei.

Im Übrigen seien die Gesellschafter in der Wahl der Finanzierung ihres Unternehmens frei. Selbst wenn, den der Verrechnung mit dem Architekturbüro zugrunde liegenden Zahlungen der Betriebsausgabencharakter abzusprechen wäre – was ausdrücklich bestritten werde – habe es den Gesellschaftern oblegen, diese Zahlungen durch zufließende Eigenmittel zu finanzieren, auch wenn in weiterer Folge durch die laufenden Geschäftsfälle Betriebsverbind-lichkeiten entstünden oder sich vergrößern würden.

Eine Ausnahme im Sinne einer saldierten Betrachtung sei gemäß dem VwGH nur dann zulässig, wenn wie bei missbräuchlicher Verwendung des Zweikontenmodells betriebliche Zahlungsvorgänge vorübergehend und damit künstlich aufgespalten würden, um so die Anschaffungskosten privat genutzter Wirtschaftsgüter in den betrieblichen Bereich zu ver-lagern (VwGH vom 27. Jänner 1998, 94/14/0017). Dies sei hier jedenfalls nicht der Fall.

Im Gegenteil treffe zu, wie bereits der große Senat des deutschen BFH im „Kontokorrent-beschluss“ außer Streit gestellt habe, dass dann, wenn der Steuerpflichtige ein einziges Kontokorrentkonto führe, und in ihm sowohl private wie betriebliche Abbuchungen erfolgten (gemischtes Kontokorrent), stets die Vermutung gelte, dass durch jeden laufenden Geldein-gang (Habenbuchung) vorrangig private Schuldanteile des gemischten Kontos getilgt würden. Dies müsse unter Hinweis auf das Erkenntnis des VwGH vom 16. November 1993, 89/14/0158, auch in Österreich gelten, sehe doch der VwGH die Notwendigkeit, jeden einzelnen Aufwand getrennt zu prüfen (Thomanetz, SWK 30/1998/S649: Die Zukunft des Zwei- bzw. Dreikontenmodells).

„Dass ein Kontokorrentkonto ursprünglich nur für betriebliche Zwecke aufgenommen wurde, hat nicht zur Folge, dass die Kontokorrentzinsen (zur Gänze) Betriebsausgaben bleiben, wenn der Betrieb späterhin (auch) zur Finanzierung der privaten Lebensführung dient“ (VwGH 89/14/0158). Was für diesen Fall gelte, müsse sohin auch für den Fall gelten, wenn durch

eine private Entnahme ein betrieblicher Kontokorrentrahmen ausgeschöpft werde, in weiterer Folge betriebliche Einnahmen auf das Kontokorrentkonto zugingen und betriebliche Ausgaben von diesem abflössen.

Thomanetz (aaO) führe hierzu zutreffend aus, dass eine Verneinung der Ansicht zur Folge haben würde, dass eine Entnahme für private Zwecke solange versteinert bleibe, bis alle anderen Betriebsschulden bezahlt seien. Eine verfassungskonforme Interpretation verbiete hingegen eine solche Auslegung. Ergänzend werde angeführt, dass eine näherungsweise Berechnung der bis 1996 angearbeiteten stillen Reserven einen Betrag von rd. S 28,2 Mio. ergebe (siehe auch Beilage B). Dies auf Basis einer Differenz zwischen Umsatzerlösen und in die Projekte aktivierungsfähig verrechneten Materialaufwandes und Leistungen über den gesamten operativen Tätigkeitszeitraum der Gesellschaft von 1991 bis 2000. Es sei sohin keine Realüberschuldung gegeben gewesen.

Die BP berücksichtige in ihrer Berechnungsmodalität hinsichtlich der von ihr als nicht abzugsfähig bezeichneten Zinsen nicht, dass die verzinslichen Bankkredite nur ein Teil des von der Gesellschaft in Anspruch genommenen Fremdkapitals waren. Unberücksichtigt blieb die Fremdfinanzierung durch Lieferantenkredite, welche zinsenlos erfolgt sei. Unbeschadet der prinzipiellen Unrichtigkeit der Qualifikation gegenständlicher Zinsen als nicht abzugsfähig, erweise sich sohin auch die errechnete Höhe als strukturell unrichtig (siehe hierzu Neurechnung laut Beilage C). Es werde daher beantragt, die Zinsen für die betrieblichen Kredite als betrieblichen Aufwand anzuerkennen und der Berufung stattzugeben.

Diesem Berufungsschreiben waren die als Beilage A bis C erstellten Unterlagen beige- schlossen.

J) Mit Schreiben vom 5. August 2004 wurde seitens der Bw. eine **Berufungsergänzung** erstellt und an den unabhängigen Finanzsenat übermittelt. Hiermit werde die Berufung vom 5. Juli 2004 gegen die Feststellungsbescheide gemäß § 188 BAO für die Jahr 1997 bis 2000 vom 11. Mai 2004 ergänzt.

Im Zuge der Betriebsprüfung seien die Entnahmewerte für das Musterhaus L und die Eigentumswohnung I erhöht worden und diese Gewinnzurechnung nur dem Gesellschafter Ing. F zugewiesen worden. Dagegen richte sich diese Berufungsergänzung. Es werde die Höhe der Zurechnung und die Gewinnaufteilung beeinsprucht.

Die beiden Objekte seien von der M Ges. nbR. errichtet und verkauft worden. Für beide Projekte sei der Teilwert von den Gesellschaftern geschätzt und als Entnahmewert angesetzt worden. Dieser Erlös wirke sich auf das Ergebnis der Gesellschaft aus, das in der Folge den beiden Gesellschaftern je zur Hälfte zugewiesen worden sei. Die Erlöserhöhung durch die BP hätte somit ebenfalls den Gesellschaftern entsprechend des ihnen zustehenden Prozentsatzes

zugewiesen werden müssen. Die alleinige Zuteilung an den Gesellschafter Ing. F würde eine Benachteiligung von Dipl.Ing. A bedeuten, da sich dadurch die Verhältnisse zwischen den Kapitalkonten der Gesellschafter zuungunsten von Dipl.Ing. E verändern würden.

Die Schätzgutachten für L und I seien von der Betriebsprüfung verworfen worden. Die Prüferin behauptet, dass eine Holzkonstruktion wegen der ökologischen Bauweise in der Regel bevorzugt werde. Sie berücksichtige dabei allerdings nicht die Verhältnisse zum Zeitpunkt der Entnahme. Die Gutachten seien zum Entnahmepunkt erstellt worden. Zum damaligen Zeitpunkt sei die Bauausführung in Holzkonstruktion relativ neu am Markt gewesen und es bestanden etliche zu überwindende Barrieren zur Anerkennung im Rahmen der bundesländerweise unterschiedlichen Bauordnungen und Förderungsrichtlinien.

Die Tatsache, dass zwischenzeitig diese Bauweise stark weiterentwickelt und teilweise anerkannt worden sei, ändere nichts an den Verhältnissen zum Bewertungszeitpunkt. Laut Gutachter sei davon unabhängig bei einer Vielzahl ostösterreichischer Kaufinteressenten nach wie vor das traditionelle Verständnis des Jahrzehntelang propagierten Stein- und Ziegelhauses fest verankert, was zu einer Einschränkung der Kauf- oder Mietinteressenten führe.

Der der Ertragswertermittlung zugrunde liegende Mietvertrag stelle laut Gutachter einen Spitzenwert dar und werde voraussichtlich nicht gehalten werden können, da es sich um ein neu aufgeschlossenes Siedlungsgebiet mit schlechter öffentlicher Verkehrsanbindung handle und das vergleichbare Angebot rund um Wien sehr groß sei. Das Mietausfallwagnis für Wohngebäude werde abweichend von 5% laut Gutachten von der BP mit 2% veranschlagt. Dies würde bei einer 10-jährigen Vermietung maximal einen Ausfall von zwei Monatsmieten bedeuten. Durch die gegebenen kurzfristigen Mietverhältnisse sei ein häufiger Mieterwechsel unvermeidbar. Einen Mieterwechsel mit einer Leerstehung von lediglich zwei Monaten durchzuführen, erscheine schon aufgrund der anfallenden Renovierungsarbeiten unmöglich. Die Zeit für die Suche nach einem neuen Mieter und das Risiko eines Mietausfalles, der Uneinbringlichkeit und einer eventuellen Zwangsräumungsklage sei dabei überhaupt noch nicht berücksichtigt.

Das ursprüngliche Gutachten für die Eigentumswohnung I sei mit einem offensichtlichen Fehler behaftet. Laut Gutachter handle es sich um einen Programmfehler. Ein entsprechend berichtigtes Gutachten sei der Prüferin übergeben worden. Trotzdem beziehe sich die BP auf das falsche Gutachten und beanstande dort den errechneten Grundwert von S 30.802.000,00, daraus resultierend ein Quadratmeterpreis von S 15.100,00. Wie die BP feststelle, entspreche dieser Wert nicht den vorliegenden Verhältnissen. Das Gutachten sei neu erstellt worden. Als Grundwert seien im fehlerhaften Gutachten pro Quadratmeter € 1.100,00 angesetzt worden. Dass es sich dabei nur um eine Währungsverwechslung handeln könne, erscheine

augenscheinlich. Trotzdem werde die Begründung vom Finanzamt darauf aufgebaut und das Gutachten wegen Mängel verworfen, um in freier Beweiswürdigung agieren zu können. Tatsächlich handle es sich um keinen Mangel, sondern um einen auch für die Behörde sofort erkennbaren Irrtum, auf den die Pflichtige hätte hingewiesen werden müssen.

Wie weiters von der BP festgestellt, haben die Herstellungskosten für das Musterhaus L S 1.498.344,00 betragen. Dieses nicht unterkellerte Gebäude sei in den Jahren 1998 und 1999 vom Unternehmen als Musterhaus genutzt worden. Nach Abzug der Abschreibung verbleibe ein Buchwertabgang laut BP von S 1.420.438,00. Ein Gesellschafter, der die Herstellungskosten kenne, werde zumindest nicht mehr bezahlen, da er als Fachkundiger das Objekt zu den gleichen Kosten hätte errichten können.

Tatsächlich sei ein Haus entnommen worden, das aufgrund seiner vorherigen Nutzung als Musterhaus einer größeren Abnutzung und damit Wertminderung unterlegen habe. Entsprechend hätten sich die Gesellschafter auf einen niedrigeren Teilwert geeinigt, der dann auch vom Gutachter durch die Verkehrswertschätzung von rd. € 80.000,00 (= S 1.100.824,00) untermauert worden sei. Zur Wertermittlung sei auch noch zu erwähnen, dass es sich bei dem von Ing. F übernommenen Haus und der Wohnung jeweils um die übrig gebliebenen und damit nur schwer und mit entsprechendem Preisnachlass zu veräußernden Objekte handle.

Es werde daher der Antrag gestellt, die ungerechtfertigte Gewinnzuschätzung für die Entnahmewerte aufzuheben und bei einer nur teilweisen Stattgabe die Gewinnverteilung dem Beteiligungsverhältnis entsprechend mit je 50% auf die Gesellschafter vorzunehmen.

Bezüglich der Zinsenzurechnung werde die ursprüngliche Berufung wie folgt ergänzt:

Die Betriebsprüfung errechne den nicht abzugsfähigen Zinsenanteil aufgrund der Überentnahmen des Gesellschafters Dipl.Ing. A. Folglich könnten die Zinsenzurechnungen als Vorabgewinn nur an Dipl.Ing. A zugeteilt werden. Des Weiteren sei die Berechnung des Zinsenanteiles fehlerhaft, da die Fremdfinanzierung auch durch langfristige unverzinste Lieferverbindlichkeiten erfolgt sei. Eine diesbezügliche Berechnung sei bereits vorgelegt worden. Wie jedoch in der Berufung dargelegt, handle es sich bei den Zinsen um Betriebsaufwendungen und damit voll abzugsfähige Ausgaben.

K) Mit Schreiben vom 24. September 2004 erstattete die Prüferin Ihre **Stellungnahme zur Berufung** vom 5. Juli 2004 und zur Berufungsergänzung vom 5. August 2004.

Die Berufung richte sich gegen folgende Punkte:

a) Nichtanerkennung von Fremdkapitalzinsen;

- b) Erhöhung des Entnahmewertes des Musterhauses L ;
- c) Erhöhung des Entnahmewertes der Eigentumswohnung I.

Sachverhalt:

Die Bw. betrieben ein Bauträgerunternehmen, das Grundstücke erwerbe, aufschließe und Wohnungseigentum errichte und Bauleistungen im Zusammenhang mit der Revitalisierung von Altobjekten erbringe. Das Unternehmen werde in der Rechtsform einer Ges. nbR. geführt, wobei sich die Beteiligungsverhältnisse wie folgt darstellen: Dipl.Ing. A 50%, Ing. B 50%. Die Gewinnverteilung erfolge nach Maßgabe der Beteiligungsverhältnisse. Im Mai 1999 sei der operative Betrieb im geprüften Unternehmen eingestellt und der Gesellschafter Ing. B habe die begonnenen Bauprojekte und die damit im Zusammenhang stehenden Verbindlichkeiten in sein Einzelunternehmen übernommen. Dieser Schritt sei einerseits mit persönlichen Differenzen der beiden Gesellschafter begründet worden, andererseits sei die Trennung durch die Hausbank nahegelegt worden. Dennoch sei die Übernahmevereinbarung nur mündlich getroffen worden.

Zu a): Ausgangsbasis für die Zurechnung von Fremdkapitalzinsen im BP-Verfahren sei die Umbuchung einer seit den Jahren 1991 bis 1996 angewachsenen Verrechnungsforderung an Dipl.Ing. A im Betrag von S 20,946.698,46 auf dessen Privatkonto im Zuge der Bilanzerstellung für das Jahr 1996 gewesen. Der BP werde vorgeworfen, dass die Verrechnungsforderung mit S 26,996.815,00 als Endbetrag festgestellt worden sei. Dazu sei anzumerken, dass dieser Betrag den Stand des Verrechnungskontos per 31. 12. 1995 betreffe und dies im BP-Bericht auch entsprechend angeführt werde. Allerdings sei die BP in weiterer Folge bei der Berechnung der nicht betrieblich veranlassten Fremdkapitalzinsen von der Endforderung im Betrag von S 20.946.698,00 (abgerundet auf S 20 Mio.) ausgegangen.

In der Berufungsschrift werde die Entstehung der Verrechnungsforderung in den Jahren 1991 bis 1996 dahingehend erörtert, dass ursprünglich zwischen den Gesellschaftern vereinbart gewesen sei, die Finanzierung von Altlasten des Architekturbüros des Gesellschafters Dipl.Ing. A zu übernehmen und in der Folge gegen Leistungen des Architekturbüros gegenzuverrechnen, die Forderung also auszugleichen. Die neu gegründete Ges. nbR. übernahm offensichtlich Verbindlichkeiten, wie im Berufungsschreiben ausdrücklich betont, „Altlasten“, die dem Betrieb des Gesellschafters Dipl.Ing. A zuzuordnen gewesen seien. Darüberhinaus werde seitens der Bw. ausgeführt, dass ursprünglich angedacht gewesen sei, dass die daraus resultierende Verrechnungsforderung der Ges. nbR. gegenüber dem Architekturbüro Dipl.Ing. A langfristig mit künftigen Leistungen des Architekturbüros an die Ges. nbR. gegenverrechnet werden solle.

Von der BP werde dazu angemerkt, dass die behaupteten Leistungsbeziehungen nicht Gegenstand der laufenden BP gewesen seien, da diese die Jahre 1991 bis 1996 beträfen und deshalb eine Prüfung im Detail hinsichtlich der Fremdüblichkeit der einzelnen Leistungsverrechnungen zwischen nahestehenden Personen und dessen Unternehmen nicht habe vorgenommen werden können.

Unbestritten sei, dass die liquiden Mittel aus dem geprüften Unternehmen in den Jahren 1991 bis 1996 abgeflossen seien und als Forderung in der Buchhaltung (der Bw.) erfasst worden seien. Dem werde auch im Berufungsschreiben nicht widersprochen. Von der BP werde daher festgehalten, dass die Vereinbarung – entgegen der ursprünglich getroffenen – nämlich die Forderung mittels künftiger Leistungen durch das Architekturbüro gegenzuverrechnen, nicht eingehalten worden sei. Dies lasse den Schluss zu, dass die Vereinbarung hinsichtlich der Leistungsbeziehungen zwischen dem geprüften Unternehmen und dem Betrieb eines Gesellschafters offensichtlich keinen klaren und eindeutigen Inhalt aufgewiesen habe und zwischen Fremden unter diesen Konditionen (z. B. fehlende Verzinsung, fehlende Fälligkeit) nicht abgeschlossen worden wäre. Diese Ansicht werde letztlich sowohl durch die vom 10. Juni 1999 getroffene Vereinbarung bestätigt. Deren Inhalt besage, dass es sich de facto um Überentnahmen des Dipl.Ing. A in den Jahren 1991 bis 1996 gehandelt habe als auch durch die bilanzielle Ausbuchung der Forderung und Umbuchung auf das Privatkonto bestätigt.

Nach der zeitgleichen Einstellung der operativen Tätigkeit im geprüften Unternehmen, nämlich Mai 1999, weise die Bilanz per 31. 12. 1999 Bankverbindlichkeiten im Ausmaß von rd. S 18 Mio. und Lieferverbindlichkeiten von ca. S 15 Mio. aus. Demgegenüber stünden Aktiva in der Größenordnung von etwa S 4 Mio., die so gut wie keine stillen Reserven aufwiesen. Dieses Bilanzbild bestätige ebenfalls die Auffassung der BP, dass durch die nicht erfolgte Abdeckung der in den Jahren 1991 bis 1996 angewachsenen Verrechnungsforderung in Höhe von S 20 Mio. die reale Überschuldung eingetreten sei, da diese Geldmittel dem Betrieb entzogen und nicht mehr rückgeführt worden seien.

Das in der Berufung angeführte Argument der Anteilseigner der Bw., dass die Finanzierung der Aufwendungen (sogenannte Altlasten) des Architekturbüros nicht durch Aufnahme von Darlehen, sondern durch Überweisung von diversen Bankkonten des geprüften Unternehmens erfolgt sei, gehe nach Ansicht der BP ins Leere, da es für die Beurteilung, ob Zinsen als Betriebsausgabe abzugsfähig seien, nicht relevant sei, ob die Entnahme von Geldmittel in Form eines Darlehens oder durch Abbuchung von diversen Bankkonten (Kredit- oder Konto-korrentkonten) erfolge. Ausschlaggebend sei, ob die Mitteln für betriebliche oder außerbetriebliche Zwecke verwendet worden seien.

Dem Einwand, die Hinzurechnung der Zinsen beim Gesellschafter Ing. B wäre verfehlt, sei Folgendes entgegenzuhalten: Die Fremdkapitalzinsen seien zur Gänze als laufende Betriebsausgabe geltend gemacht und entsprechend der gesellschaftsvertraglich vereinbarten Gewinnverteilung im Verhältnis von je 50% bei den beiden Gesellschaftern entsprechend als Betriebsausgabe berücksichtigt worden. In Anbetracht dieser Vorgangsweise sei die Korrektur analog vorzunehmen, da es nicht schlüssig erscheine, dass Herr Ing. F auf Gewinnanteile zugunsten des Dipl.Ing. E verzichte.

Die Finanzierung der sogenannten Verrechnungsforderung sei von diversen betrieblichen Bankkonten erfolgt. Von der BP seien alle betrieblichen Bankkonten für die Überprüfung der Abzugsfähigkeit der Schuldzinsen, entsprechend der diesbezüglich geltenden saldierten Betrachtungsweise als einheitliches Konto angesehen worden. Dies weise allerdings zu keinem Zeitpunkt einen positiven Saldo auf. Daher sei der Einwand, die Finanzierung der Verrechnungsforderung sei durch Zahlungseingänge aus der laufenden betrieblichen Tätigkeit erfolgt, unzutreffend.

Beanstandet werde weiters die Berechnungsmodalität der nicht abzugsfähigen Zinsen, wozu beiliegend unter Einbeziehung der Lieferverbindlichkeiten eine geänderte Berechnung vorgelegt werde. Diesem Vorschlag könne insoweit nicht gefolgt werden, als die Forderung ab Ende 1996 vom geprüften Unternehmen selbst als Privatentnahmen dargestellt worden sei und diese aufgrund der saldierten Betrachtungsweise der Bankkonten im Ergebnis als fremdfinanziert zu betrachten sei.

Des Weiteren werde im Berufungsschreiben ausgeführt, dass ein nicht beweisbarer Sachverhalt vorläge und die Annahme eines Zusammenhangs zwischen den Fremdkapitalzinsen einerseits und Verrechnungszahlen andererseits dem Grunde nach verfehlt wäre. Dem sei entgegenzuhalten, dass der BP eine Vielzahl von Indizien vorlägen, die den angenommenen Sachverhalt bewiesen und spätestens ab dem Jahr 1997 die Nichtabzugsfähigkeit des Zinsenaufwandes rechtfertigten. Abschließend würden die einzelnen Sachverhaltselemente, die die Nichtanerkennung der Fremdkapitalzinsen als Betriebsausgabe begründen, punktuell dargestellt:

- Abfluss von Geldmitteln zur Abdeckung von Altlasten des Architekturbüros;
- vereinbarte Gegenverrechnung aufgrund von Leistungsbeziehungen sei nicht eingehalten worden und könne somit nicht als fremdüblich gewertet werden;
- Umbuchung der Verrechnungsforderung auf das Privatkonto des Gesellschafters Dipl.Ing. E im Jahre 1996;
- Ausbuchung der Forderung in der Bilanz 1996;
- verbleibende Bankverbindlichkeiten in Höhe von S 18 Mio. in der Bilanz 1999 nach Einstellung der operativen Tätigkeit;

- niederschriftliche Aussage des Dipl.Ing. A ;
- vorliegender Aktenvermerk, dass es sich um Überentnahmen handle;
- Wechselzahlungsauftrag vom 21. März 2003 des Ing. F an Dipl.Ing. E ;
- Anmeldung der Forderung des Ing. F in die Gläubigerliste im Insolvenzverfahren Dipl.Ing. E.

Zu b) und c): In der Berufungsergänzung vom 5. August 2004 werde die Höhe der Gewinnzurechnung betreffend die Erhöhung der Entnahmewerte für das Musterhaus L und die Eigentumswohnung I sowie die vorgenommene Gewinnaufteilung beeinsprucht. Dazu werde von der Betriebsprüfung festgehalten, dass die vorgelegten Bewertungsgutachten für die gegenständlichen Objekte im BP-Verfahren im Jahre 2003 für den jeweiligen Stichtag der Entnahme, nämlich 1997 und 1998, erstellt worden seien. Gemäß der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH) stelle ein Schätzungsgutachten, das rückwirkend erstellt worden sei, ein untaugliches Beweismittel dar. Die Anerkennung sei daher zu versagen.

Die Gewinnaufteilung sei damit zu begründen, dass der Vermögensvorteil durch die Übernahme der Objekte in das Privatvermögen ausschließlich dem Gesellschafter Ing. F zugeflossen sei. Analog zu den Ausführungen zu lit. a wäre allerdings eine dem Beteiligungsverhältnis entsprechende Gewinnzurechnung ebenfalls denkmöglich.

Des Weiteren werde festgehalten, dass die BP im Rahmen der freien Beweiswürdigung eine sachgerechte Wertermittlung – unter Gegenüberstellung sämtlicher anerkannter Wertermittlungsmethoden – vorgenommen habe.

Zu b): In der herrschenden Lehre werde die Auffassung vertreten, dass für Einfamilienhäuser primär die Substanz wertbestimmend sei und das Ertragswertverfahren in den Hintergrund trete. Im konkreten Einzelfall sei aus kaufmännischer Sicht nicht nachvollziehbar, dass ein Unternehmer, der die Herstellungskosten kenne, den Verkehrswert – zeitnah zum Errichtungszeitpunkt – weit unter den Herstellungskosten zum Ansatz bringe. Da das Objekt in der Folge vermietet worden sei, sei die BP schlussendlich vom Mittelwertverfahren ausgegangen.

Zu c): Bei der Bewertung der Entnahme der Eigentumswohnung I habe die BP das Vergleichswertverfahren angewendet. Dieses Verfahren werde in der Praxis als das marktrechteste bezeichnet, weil der unmittelbare Vergleich mit den Kaufpreisen vergleichbarer Objekte am sichersten zum Verkehrswert führe und auch im konkreten Fall den örtlichen Verhältnissen des Grundstücksmarktes Rechnung trage. Nach Ansicht der BP lägen sämtliche Voraussetzungen vor, die für die Anwendung des Vergleichswertverfahrens sprächen.

Aufgrund obiger Ausführungen wäre die Berufung dem Grunde nach abzuweisen. Zur Frage der Gewinnverteilung im Zusammenhang mit den Gebäudeentnahmen werde auf die Ausführungen zu lit. b) und c) verwiesen.

L) Mit Schreiben vom 30. November 2004 wurde seitens der Bw. eine **Gegenäußerung zur Stellungnahme der BP** laut Abschnitt K) erstellt und Folgendes ausgeführt:

Die Bw. sei 1991 gegründet worden und habe die bis zu diesem Stichtag im Einzelunternehmen Dipl.Ing. A getätigten Bauvorhaben übernommen. Durch die Übernahme dieser Bauvorhaben habe sich ein Verrechnungskonto von Dipl.Ing. A zu der Bw. ergeben. Dieses Verrechnungskonto weise im Jahr 1996 eine Forderung der Bw. an das Einzelunternehmen Dipl.Ing. A in Höhe von rd. € 1,500.000,00 (= S 20,640.450,00). Nach Ansicht der BP handle es sich bei diesem Konto um ein Privatkonto. Die Berufung richte sich nicht nur gegen die Ansicht der BP, es handle sich um ein „Privatkonto“, sondern darüber hinaus gegen die Höhe der als nichtabzugsfähig errechneten Zinsen. Das Verrechnungskonto zu dem Einzelunternehmen ergebe sich unbestritten durch die Verrechnung und Übernahme der offenen Bauprojekte. Daraus ein „Privatkonto“ zu unterstellen sei nicht die Ansicht der Bw.

Das Einzelunternehmen Dipl.Ing. A, Architektur, sei vor 1992 aufgrund seiner Bautätigkeit als Gewerbebetrieb eingestuft worden, sodass eine Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 als freier Beruf nicht möglich gewesen sei. Anlässlich der Übernahme der Bautätigkeit durch die Ges. nbR. sei eine Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 möglich geworden, sodass seitens der Architektur im Jahr 1996 ein Wechsel in der Gewinnermittlungsart durchgeführt und ein Übergangsergebnis errechnet worden sei. Damit sei das Verrechnungskonto in dem Einzelunternehmen (Architektur) aufgelöst worden.

Die Gesellschafter der Bw. seien übereingekommen, die Forderung an die Architektur (Einzelunternehmen Dipl.Ing. A) auf das Privatverrechnungskonto von Dipl.Ing. A zu verbuchen. Diese Verbuchung ändere nichts am Charakter des Entstehens dieser Verrechnung. Es könne sich nicht um eine „private Forderung“ handeln. Außer Streit stehe, dass das Verrechnungskonto aus betrieblichen Mitteln finanziert worden sei, jedoch eine Kreditaufnahme nicht in unmittelbarem Zusammenhang mit erfolgten Verrechnungen stehe. Durch diese Verbuchung habe sich ein unterschiedlicher Stand auf den beiden Gesellschafterverrechnungskonten ergeben, wobei die Gesellschafter vereinbart hätten, diesen Unterschied mit Bezahlung von 50% des Verrechnungskontos des einen Gesellschafters an den anderen Gesellschafter auszugleichen. Eine diesbezügliche Vereinbarung sei dem Finanzamt im Zuge der BP vorgelegt worden. Das Finanzamt gehe weiters davon aus, dass dieses Verrechnungskonto aus Kreditaufnahmen finanziert worden sei. Dies sei nicht der Fall. Wie bereits in der Berufung ausgeführt, sei die Forderung gegenüber der Architektur zum Großteil 1991 bis 1996 entstanden, die vorherige BP habe den Bestand dieser Forderung als betrieblich anerkannt und keinen Anlass gesehen, Fremdkapitalzinsen als nicht abzugsfähig anzusetzen.

Der Vollständigkeit halber müsse noch darauf hingewiesen werden, dass das geprüfte Unternehmen erhebliche Umsätze in den Jahren 1991 bis 1996, und auch ab 1996 bis 2000 erzielt habe, sodass beim Fremdkapital, dessen Aufnahme in keinem direkten Zusammenhang mit der Verrechnungsforderung stehe, eine revolvierende Inanspruchnahme vorliege und kein Zusammenhang mit dem Verrechnungskonto gegeben sei. Der Ansicht der BP, die Verrechnungsforderung sei ausschließlich im Zusammenhang mit Fremdkapital zu sehen, könne nicht gefolgt werden, weil hier kein direkter Zusammenhang vorliege.

In Bezug auf die Höhe der von der BP angesetzten Zinsen sei daher auf die Finanzierung des Unternehmens einzugehen. Diese Finanzierung sei mit Lieferantenschulden, unverzinslichem Fremdkapital sowie verzinslichem Fremdkapital (Bankkrediten) erfolgt. Diese Berechnung sei in der Berufung dargestellt. Die von der Betriebsprüfung errechneten Zinsen seien bei den Gesellschaftern zu je 50% als nichtabzugsfähiger Zinsenaufwand hinzugerechnet worden, obwohl diese Hinzurechnung ausschließlich den Gesellschafter Dipl.Ing. A beträfen (die BP sei der Ansicht, dass die „Mehrentnahmen“ ausschließlich Dipl.Ing. A zuzurechnen seien).

Nach der Bilanzbündeltheorie seien die Fremdmittel den beiden Gesellschaftern je zur Hälfte zuzurechnen. Sollte der eine Gesellschafter unverhältnismäßig hohe Fremdmittel in Anspruch genommen haben, so sei sein jeweiliger Fremdkapitalzinsaufwand zu korrigieren. Das Berufungsbegehren gehe dahin, im Falle des Ausscheidens von Fremdkapitalzinsen diese Zinsen unter Berücksichtigung des unverzinslichen Fremdkapitals zu berechnen und ausschließlich Herrn Dipl.Ing. A zuzurechnen. Selbst die Verrechnungsforderung betreffe ausschließlich den Gesellschafter Dipl.Ing. A.

Die BP führe in der gegenständlichen Stellungnahme aus, dass die Leistungsbeziehung nicht Gegenstand der BP gewesen sei, dieser Zeitraum sei bereits durch die Vor-BP abgedeckt worden. Außer Streit stehe, dass das Entstehen der Verrechnungsforderung ein betrieblicher Vorgang gewesen sei (laut Vor-BP).

Die BP führe ferner an, dass die Vereinbarung, die Forderung mit künftigen Architekturleistungen zu verrechnen, nicht fremdüblich gewesen sei und keinen klaren und eindeutigen Inhalt gehabt habe. Das sei unrichtig. Zum Zeitpunkt der „Auseinandersetzung“ der Gesellschafter mit dem Verrechnungskonto seien sehr wohl Projekte in Aussicht gewesen, die den Gesellschaftern einen absehbaren Zeitraum für die Gegenverrechnung mit Architekturleistungen ermöglichen sollten. Die geprüfte Gesellschaft habe Architekturleistungen in Anspruch genommen, die allerdings nicht reichten, die Gegenverrechnung im erwarteten Umfang durchzuführen. Erst durch diese Tatsache sei 1996 eine Vereinbarung geschlossen worden, die Verrechnung zwischen den Gesellschaftern über die Gesellschafterverrechnungskonten zu führen und schriftlich gegenseitig zu bestätigen. Ein weiterer Ausweis als

Forderung der Ges. nbR. an einen Gesellschafter, der ebenfalls der Ges. nbR. angehöre, also eine Forderung an sich selbst, sei von den Gesellschaftern abgelehnt worden. Eine Verzinsung der Gesellschafterverrechnungskonten bei einer Ges. nbR. sei eher ungewöhnlich und die fehlende Verzinsung eher gewöhnlich.

Zu der Punktation der BP sei Folgendes zu sagen:

Es handle sich um Projektübernahmen aus der Architektur in die gemeinsam gegründete Gesellschaft nach bürgerlichem Recht, nicht um den Abfluss von Geldmittel zur Abdeckung von Altlasten des Architekturbüros, es sei richtig, dass die erwarteten Architekturleistungen nicht im erwarteten Umfang eingetreten seien.

Es sei richtig, dass die Forderung in der Form ausgebucht worden sei, dass diese mit dem Gesellschafterverrechnungskonto zusammengefasst worden sei. Die verbleibende Bankverbindlichkeit nach Einstellung der operativen Tätigkeit sei irrelevant, weil die Aktiven unberücksichtigt geblieben seien und auch zum Prüfungszeitraum beglichen worden seien.

Die beiden letzten Punkte der BP gäben Auskunft über die Ernsthaftigkeit dieser Forderung – hier kein Fremdvergleich? – die Einbringung seitens des Gläubigers sei mit Wechselzahlungsauftrag betrieben worden.

Bei der Entnahme des Musterhauses L sei die Wertberechnung der BP nicht schlüssig und nicht nachvollziehbar, insbesondere das Fehlen eines Kellers, die Tatsache, dass es sich um ein „Musterhaus“ handle, bei welchem zusätzliche Einbauten, Ausstattungen, Vorhänge etc. vorhanden seien, was im allgemeinen für einen Erwerber keinen Wert darstelle. Das halbe Haus sei mittels Kaufvertrag von dem Mitgesellschafter erworben worden, analog dazu sei die Entnahme zu gleichen Wertverhältnissen erfolgt.

Bei dem Kaufvertrag handle es sich um eine Bewertung zwischen den Gesellschaftern, die zweite Hälfte des Hauses sei daher im Gegensatz zur Meinung der BP nur zu 50% eine Entnahme.

Obwohl seitens der BP die Hinzurechnung der Fremdkapitalzinsen bei beiden Gesellschaftern erfolgt sei, nur ein Gesellschafter die von der BP festgestellten „Mehrentnahmen“ getätigt habe, werde ein entstandener „Gesellschaftsgewinn“ anlässlich einer Entnahme nur einem Gesellschafter zugerechnet. Die o.a. Ausführungen gälten sowohl für die Bewertung des Musterhauses L als auch für die Bewertung der Eigentumswohnung I. Bei dieser „einseitigen“ Gewinnhinzurechnung handle es sich um einen Entnahmegewinn eines Liegenschaftsanteiles durch einen Gesellschafter. Komme es zu einer Erhöhung dieses Entnahmegewinnes seitens der BP, so sei diese Erhöhung, wie das „Grundgeschäft“ der Gesellschaft zuzurechnen und im Beteiligungsverhältnis der Gesellschafter aufzuteilen.

M) Mit Schreiben vom 21. Februar 2008 wurden die Bw. ersucht, die nachstehend angeführten Fragen zu beantworten und die angesprochenen Unterlagen in Kopie vorzulegen:

- 1)** nicht anerkannte Zinsaufwendungen lt. Tz 15 des BP-Berichtes vom 29. April 2004:
- a) Zur Prüfungsfeststellung der nicht anerkannten Fremdkapitalzinsen würden die Bw. ersucht, die in der Berufung auf Seite 5, erster Absatz, angesprochenen Überweisungen der damaligen M Ges. nbR. zur Finanzierung der Aufwendungen des Architekturbüros von Dipl.Ing. A zu belegen. Es werde auch ersucht, die Bankkonten bekanntzugeben, auf die diese Überweisungen erfolgt seien, Kontoausdrucke dazu seien ebenfalls erforderlich.
- b) Weiters werde in der Berufung auf Seite 5, dritter Absatz, argumentiert, dass eine 50%ige Zurechnung der steuerlich nicht anerkannten Fremdkapitalzinsen beim damaligen Gesellschafter Ing. F verfehlt gewesen wäre. Demgegenüber stehe die Tatsache, dass die erklärten Fremdkapitalzinsen auch den Gewinnanteil des Herrn Ing. F geschmälert hätten und daher im Zuge der Betriebsprüfung zu korrigieren gewesen seien.
- c) Im Zusammenhang mit Punkt 1) b) sei darauf hinzuweisen, dass Herr Ing. B am 31. Dezember 2000 (also bereits eineinhalb Jahre nach der Beendigung der Ges. nbR.) von einem Konto 3210 (Verrechnung Architektur E) S 7,623.276,04 auf das Kapitalkonto von Herrn Dipl.Ing. A gutgebucht habe [siehe AB I, 349]. Dadurch sei der Sollsaldo des Kapitalkontos von Herrn Dipl.Ing. A auf S 19,197.499,52 gesunken. Es werde um Beantwortung der Frage ersucht, warum Herr Ing. B Herrn Dipl.Ing. A diese Kapitaleinlage bezahlt habe. Bemerkt werde, dass Herr Dipl.Ing. A die drei Streitjahre zuvor nur Entnahmen getätigt habe. Um Erklärung dieses Sachverhaltes unter Berücksichtigung der Berufungsbehauptung laut Punkt 1 b) werde ersucht.
- d) In der Berufung werde auf Seite 4, vierter Absatz, behauptet, dass die ursprüngliche Forderung der damaligen Ges. nbR. an Herrn Dipl.Ing. A auf Drängen der Gläubiger, namentlich der Raiffeisenbank, die Aktivseite der Ges. nbR. verkürzt worden sei, "um das Bilanzbild anzupassen". Diese Forderung in Höhe von S 26,996.815,00 sei dem Kapitalkonto des Dipl.Ing. A angelastet worden. Um eine diesbezügliche Bestätigung dieser Berufungsbehauptung durch die damals maßgeblichen Gläubiger werde ersucht. Außerdem werde ersucht, bekanntzugeben, welche Forderungsabschreibung hätte vorgenommen werden müssen, wenn diese Umbuchung auf das Kapitalkonto des Dipl.Ing. A nicht wäre vorgenommen worden. Wie uneinbringlich sei diese Forderung der Ges. nbR. zum Zeitpunkt der vorgenannten Umbuchung gewesen? Warum sei diese Forderung der Ges. nbR. nicht als Sonderbetriebsvermögen des Gesellschafters Dipl.Ing. A eingebucht worden? Sei diese Forderung fremdüblich zustandegekommen? Um diesbezügliche Auskünfte und Unterlagen werde ersucht.

e) Laut dem BP-Bericht vom 22. Juni 1999, Tz 20, sei das Kapitalkonto des Dipl.Ing. A jedenfalls seit 1. Jänner 1994 negativ gewesen. Aus diesem BP-Bericht sei zu ersehen, dass Dipl.Ing. A in den Jahren 1994 bis 1996 folgende Entnahmen getätigt habe:

1994: S 1.070.255,08;

1995: S 550.750,70;

1996: **S 22,108.796,36.**

Es werde ersucht, zu erklären und zu belegen, weshalb die Entnahmen im Jahr 1996 diese außerordentliche Höhe erreicht haben, sodass das Kapitalkonto zum 31. Dezember 1996 den negativen Stand von S 24,324.351,06 aufgewiesen habe. Seien diese Entnahmen durch Barabhebungen vom Konto verursacht worden und/oder mittels einer Bankkarte? Um diesbezügliche Nachweisführung werde ersucht.

Das gegenständliche Kapitalkonto habe in den Folgejahren laut den beim Finanzamt eingereichten Jahresabschlüssen folgende Sollsalden aufgewiesen:

1997: S 25,957.402,65 (Entnahmen: S 660.948,27);

1998: S 27,723.731,72 (Entnahmen: S 1.222.232,39);

1999: S 28,213.055,76 (Entnahmen: S 492.646,43).

f) In dem Berufungsschreiben werde auf Seite 6, zweiter Absatz, behauptet, dass Herr Dipl.Ing. A, seinen Pflichten in der gebotenen Weise nachgekommen sei. Warum sei sein negatives Kapitalkonto nicht – wie vereinbart – durch Architekturleistungen an die damalige Ges. nbR. ausgeglichen worden?

g) In einem Aktenvermerk vom Juni 2000 habe Dipl.Ing. A bestätigt, dass er im Vergleich zu Ing. B Mehrentnahmen in Höhe von S 19,975.847,00 getätigt habe [siehe AB II, 539]. Die Betriebsprüfung habe bei ihrer Prüfungsfeststellung unter Tz 15 Überentnahmen von S 20.000.000,00 angenommen. Es werde ersucht, schriftlich zu begründen, warum die diesbezügliche Feststellung der Betriebsprüfung ungerechtfertigt gewesen sein solle.

h) In der Beilage C zum Berufungsschreiben sind zur Berechnung der laut den Bw. begehrten berichtigten Zinsenzurechnungen auch die Lieferantenverbindlichkeiten in die Verhältnisrechnung betreffend die Überentnahmen des Dipl.Ing. A miteinbezogen worden. Dazu sei festzuhalten, dass die damalige Ges. nbR. in den Gewinn- und Verlustrechnungen für 1997 bis 2000 folgende Lieferantenzinsen erklärt habe:

1997: S 1.233,85;

1998: S 5.944,65;

1999: S 6.750,00;

2000: S 14.067,54.

Werde angesichts der geringfügigen Zinsaufwendungen für die damaligen Lieferantenkredite – im Vergleich zu den Zinsaufwendungen für die damaligen Bankverbindlichkeiten – weiterhin das Berufungsbegehren aufrechterhalten, die Zinszurechnung bei der Gewinnermittlung der Ges. nbR. unter Berücksichtigung der Lieferantenverbindlichkeiten zu ermitteln?

i) Um Übermittlung des Aktenvermerkes vom 10. Juni 1999 werde ersucht.

2) Musterhaus L Nr. X lt. Tz 16 des BP-Berichtes:

a) Dieses Musterhaus sei mit 20. Jänner 1998 als Zugang im Anlagevermögen gebucht worden. Die Anschaffungskosten seien mit S 1.578.256,00 erklärt worden. Im zweiten Halbjahr 1999 sei dieses Haus mit S 1.420.432,00 als Restbuchwert ausgebucht worden. Die Absetzung für Abnutzung (AfA) sei mit S 78.912,00 geltend gemacht worden, d.s. 5% der Anschaffungskosten. Es werde darauf hingewiesen, dass gemäß § 8 Abs. 1 erster Teilstrich EStG 1988 bei Gebäuden – ohne Nachweis der Nutzungsdauer – eine AfA von 4% zulässig sei, sofern dieses Gebäude unmittelbar der Betriebsausübung eines Gewerbetreibenden diene. Eine kürzere Nutzungsdauer des Gebäudes als 25 Jahre sei für die Dauer der Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen der damaligen Ges. nbR. bis dato nicht nachgewiesen worden.

Laut Vereinbarung vom 19. Mai 1998 habe der Käufer Ing. B dieses Haus um S 780.000,00 erworben und sich verpflichtet, dieses Wohnhaus bis zur Fertigstellung der Wohnhausanlage H kostenlos und unentgeltlich als Musterhaus zur Verfügung zu stellen [siehe AB I, 269]. Wann habe dieser Zeitraum, das Haus als Musterhaus zur Verfügung zu stellen, geendet? Welche Verwendung dieses Musterhauses sei für die Zeit danach beabsichtigt gewesen?

b) In der Berufungsergänzung vom 5. August 2004 werde argumentiert, die Betriebsprüfung habe das Gutachten zum Musterhaus L vom 23. Juli 2003 [siehe AB I, 313 ff.] verworfen, um in freier Beweiswürdigung beurteilen zu können. Außerdem sei das Gutachten zum Entnahmepunkt erstellt worden.

Dem wäre zu entgegnen, dass das Schätzgutachten für L zum Bewertungsstichtag 31. Mai 1998 erstellt worden sei; dies obwohl das gegenständliche Musterhaus erst im zweiten Halbjahr 1999 dem Anlagevermögen entnommen und an Ing. B übereignet worden sei. Nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates könne das Schätzgutachten vom 23. Juli 2003 für das Musterhaus in L wegen des falschen Bewertungsstichtages nicht mehr als Beweismittel dienen [vgl. Prof. Dr. Thomas Keppert: Immobilienbewertungen für ertragsteuerliche Zwecke – Teil 2, ÖStZ Nr. 11/2007, S. 248]. Überdies werde bemängelt, dass in diesem Gutachten die Restnutzungsdauer des Gebäudes im Jahr der Errichtung mit 50 Jahren angenommen worden sei, obwohl für Gebäude, die nicht im Betriebsvermögen sind und allenfalls vermietet würden, eine Gesamtnutzungsdauer von 67 Jahren anzunehmen sei (AfA-Satz 1,5%). Um Vorlage eines richtigen Schätzgutachtens werde ersucht.

- c) Bewohne Herr Ing. B das Musterhaus in L Nr. X seit seiner Entnahme aus Betriebsvermögen oder sei dieses Haus mittlerweile vermietet oder verkauft worden? Je nach Sachlage werde um eine zutreffende Auskunft gebeten und um eine allfällige Vorlage des Miet- oder Verkaufsvertrages sowie der dazugehörigen Kontoauszüge ersucht. Habe es für Herrn Ing. B emotionale Beweggründe gegeben, das Musterhaus in L Nr. X zu erwerben? Wenn ja, würde dieser Umstand im neuen Schätzgutachten zu berücksichtigen sein [vgl. Martin Pröll, Liegenschaftsbewertung im Steuerrecht . . . in: UFS-Aktuell, Nr. 7-8/2004, S. 278, ad Sachwertverfahren].
- d) Weiters werde in der Berufungsergänzung behauptet, dass ein Gesellschafter, der die Herstellungskosten dieses Gebäudes kenne, nicht mehr bezahlen werde, da er als Fachkundiger das Objekt zu den gleichen Kosten errichten könnte. Es werde ersucht, darzulegen, wie diese Argumentation betreffend den Hauserwerb einem Fremdvergleich standhalte. Dies unter Berücksichtigung des Umstandes, dass der Buchwert dieses Gebäudes beim Ausscheiden aus dem Betriebsvermögen S 1,420.432,00 betragen habe.

3) Eigentumswohnung in I laut Tz 17 des BP-Berichtes:

- a) Im Jahresabschluss für das Jahr 1997 seien unter der Position "Vorräte" "I" von der M Ges. nbR. errichtete Wohnungen im Wert von S 5,354.097,87 ausgewiesen, die bis Ende 1998 verkauft worden seien. Mit Rechnung vom 16. Jänner 1998 habe Herr Ing. B die Wohnung Top Z auf Stiege 2 in der Nstraße Y in I um S 723.867,00 [siehe dazu AB II, 480] erworben. Wie hoch seien die Herstellungskosten dieser Wohnung gewesen?
- b) Bewohne Herr Ing. B diese Eigentumswohnung oder sei sie mittlerweile vermietet oder verkauft worden? Je nach Sachlage werde um eine zutreffende Auskunft gebeten und um allfällige Vorlage des Miet- oder Kaufvertrages sowie der dazugehörigen Kontoauszüge gebeten. Analog zu dem Musterhaus in L [siehe Punkt 2) c)] werde gefragt, ob es für Herrn Ing. B emotionale Beweggründe für den Erwerb dieser Eigentumswohnung gegeben habe. Wenn ja, sei dies bekanntzugeben.

N) Nach drei Fristverlängerungsansuchen vom 25. März 2008, 30. Mai 2008 und 30. Juni 2008 wurde das **Antwortschreiben** zum Ergänzungsersuchen laut Abschnitt M) am 30. Juli 2008 erstellt und langte am 31. Juli 2008 beim Finanzamt ein.

ad 1): nicht anerkannte Zinsaufwendungen lt. Tz 15 des BP-Berichtes:

a) Die Finanzierung der Aufwendungen des Architekturbüros sei nicht durch Aufnahme eines oder mehrerer Darlehen, sondern durch Überweisung von den Firmenkonten von den Firmenkonten der Ges. nbR. erfolgt. Die Überweisungen seien unterjährig unter Angabe des Überweisungszweckes auf drei Verrechnungskonten gegengebucht und endjährig auf einem Verrechnungskonto zusammengefasst worden. Die Überweisungen der M Ges. nbR. zur Finanzierung der Aufwendungen des Architekturbüros von Dipl.Ing. A sowie die dazugehörigen Bankkonten seien bei bereits zwei Betriebsprüfungen offengelegt worden. Den Bw. lägen derzeit diese Bankbelege nicht mehr vor, Herr Ing. B werde diese allerdings ausheben und dem unabhängigen Finanzsenat zur Verfügung stellen.

b) Aus der Sicht des Herrn Ing. F sei die betriebliche Veranlassung des Zinsaufwandes jedenfalls aufgrund folgender Darstellung gegeben. Eine Fortführung der bislang im Rahmen des Architekturbüros ausgeübten Errichtungs- und Koordinationstätigkeiten in der gegenständlichen Mitunternehmerschaft sei an die Voraussetzung der Zwischenfinanzierung des Architekturbüros über die nunmehr im Rahmen der Mitunternehmerschaft erwirtschafteten Umsätze aus der Errichtungs- und Koordinationstätigkeit gebunden gewesen. Es könne somit nicht davon ausgegangen werden, dass Herrn Ing. F Zinsen, die in diesem Fall angefallen seien, der Privatsphäre zuzurechnen seien. Die von der Betriebsprüfung errechneten Zinsen seien beiden Gesellschaftern zu je 50% als nichtabzugsfähiger Zinsenaufwand hinzugerechnet worden, obwohl die Hinzurechnung ausschließlich den Gesellschafter

Dipl.Ing. A beträfen, denn nach Ansicht der Betriebsprüfung beträfen die "Mehrentnahmen" ausschließlich Herrn Dipl.Ing. A.

Nach der Bilanzbündeltheorie seien die Fremdmittel den beiden Gesellschaftern je zur Hälfte zuzurechnen. Sollte der eine Gesellschafter unverhältnismäßig hohe Fremdmittel in Anspruch genommen haben, so sei sein jeweiliger Fremdkapitalzinsaufwand zu korrigieren. Somit seien im Falle des Ausscheidens des Zinsaufwandes diese Zinsen unter Berücksichtigung des unverzinslichen Fremdkapitals zu berechnen und ausschließlich Herrn Dipl.Ing. A zuzurechnen. Selbst die Verrechnungsforderung betreffe ausschließlich den Mitunternehmer Dipl.Ing. A. Für Herrn Ing. F sei der Zinsaufwand in jedem Fall betrieblich veranlasst und ein Abzug als Betriebsausgabe bei der Gewinnermittlung vorzunehmen.

- c) Im Jahr 2000 seien S 7,623.276,04 von dem Kapitalkonto des Herrn Ing. F auf das Kapitalkonto des Herrn Dipl.Ing. A umgebucht worden. Dieser Betrag entspreche den noch offenen Abrechnungen des Einzelunternehmens (Architekturbüro Dipl.Ing. E). Diese Forderungen seien vereinfachend über die Kapitalkonten der Gesellschafter verbucht worden, sodass sich diese Gutschrift auf dem Kapitalkonto des Herrn Dipl.Ing. A ergeben habe. Bereits die ursprüngliche Vereinbarung habe eine Verrechnung der Leistungen vorgesehen.
- d) Die Leistungsbeziehungen zwischen dem Betrieb des Mitunternehmers Dipl.Ing. E und der M Ges. nbR. seien spiegelbildlich auf Verrechnungskonten der Ges. nbR. und des Architekturbüros dargestellt worden. Das Verrechnungskonto zu dem Einzelunternehmen habe sich unbestritten durch die Verrechnung und Übernahme der offenen Bauprojekte ergeben. Daraus ein "Privatkonto" zu unterstellen sei nicht die Ansicht der Bw.

Das Einzelunternehmen Dipl.Ing. A, Architektur sei vor 1992 aufgrund seiner Bautätigkeit als "Gewerbebetrieb" eingestuft gewesen, sodass eine Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG als freier Beruf nicht möglich gewesen sei. Anlässlich der Übernahme der Bautätigkeit durch die Ges. nbR. sei (für Dipl.Ing. A) eine Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 möglich geworden, sodass seitens der Architektur im Jahr 1996 ein Wechsel der Gewinnermittlungsart durchgeführt worden sei. Damit sei das Verrechnungskonto in dem Einzelunternehmen (Architektur) aufgelöst worden. Die Gesellschafter der M Ges. nbR. seien auf Anraten der Gläubiger (Raiffeisenbank) übereingekommen, die Forderung an die Architektur (Einzelunternehmen Dipl.Ing. A) auf das Privatverrechnungskonto von Dipl.Ing. A zu verbuchen. Zu dieser Empfehlung des Gläubigers Raiffeisenbank bezüglich dieser Bilanzanpassung gebe es keine schriftlichen Aufzeichnungen.

e) Laut BP-Bericht vom 22. Juni 1999, Tz 20, habe Herr Dipl.Ing. A in den Jahren 1994 bis 1996 folgende Entnahmen getätigt:

1994: S 1.070.255,08;

1995: S 550.750,70;

1996: S 22.108.796,36.

Wie bereits unter Punkt d) erläutert, sei aufgrund der Umstellung des Rechnungswesens des Architekturbüros auf Einnahmen-Ausgaben-Rechnung eine andere Darstellungsform des Verrechnungskontos des Miteigentümers Dipl.Ing. E notwendig geworden. Es seien somit die Verrechnungsforderungen von (wohl gemeint: an) Herrn Dipl.Ing. E auf das Kapitalkonto übertragen worden. Das Verrechnungskonto habe sich wie folgt dargestellt:

1991: S 6.747.000,00;

1992: S 18.184.000,00;

1993: S 23.820.000,00;

1994: S 25.612.000,00;

1995: S 26.996.815,00;

1996: S 0,00.

Wie aus obiger Aufstellung ersichtlich sei, seien die Verrechnungsforderungen 1996 gegen das Kapitalkonto umgebucht worden. Die hohe Veränderung des Kapitalkontos 1996 sei aus diesem Grund nicht durch außerordentlich hohe Entnahmen, sondern durch die Umbuchung zustande gekommen.

f) In der Berufung auf Seite 6 besage zweiter Absatz: "Ein nicht beweisbarer Sachverhalt, hier die Fremdfinanzierung der Rechnungszahlungen, darf nicht zu Lasten des Abgabepflichtigen angenommen werden, wenn er seinen Pflichten in der gebotenen Weise entsprochen hat". Die Berufung beziehe sich in diesem Punkt auf Herrn Ing. F und besage somit, dass dieser seinen Pflichten in der gebotenen Weise nachgekommen sei. Die von Herrn Dipl.Ing. E erbrachten Architekturleistungen seien mit seinem Kapitalkonto bzw. dem Verrechnungskonto verrechnet worden. Die erbrachten Architekturleistungen hätten jedoch nicht das erwartete Volumen erreicht.

g) Im Berufungsschreiben vom 5. Juli 2004 werde nicht beanstandet, dass S 20.000.000,00 als Überentnahmen angenommen worden seien. Vielmehr sei bemängelt worden, dass die Betriebsprüfung festhalte, dass in den Bilanzen der Ges. nbR. für die Jahre 1991 bis 1996 eine anwachsende Verrechnungsforderung gegenüber dem Mitunternehmer Dipl.Ing. A mit einem Endbetrag in Höhe von S 26.996.815,00 ausgewiesen worden sei. Diese Forderung habe jedoch zum 31. Dezember 1996 S 20.946.698,46 betragen, die diesbezügliche Veränderung sei seitens der Betriebsprüfung unberücksichtigt gelassen worden.

h) In Bezug auf die von der Betriebsprüfung angesetzten Zinsen sei auf die Finanzierung des Unternehmens einzugehen. Diese Finanzierung sei mit Lieferantenschulden und unverzinslichem sowie verzinslichem Fremdkapital (Bankkrediten) erfolgt. Die Berechnung der Lieferantenzinsen sei bereits im Zuge der Berufungserstellung dargestellt worden. Der Durchschnitt der Bank- und Lieferantenzinsen im Verhältnis zu den Überentnahmen – korrigiert um Entnahmen und Einlagen – ergebe für

1997: S 966.914,21,

1998: S 765.779,44,

1999: S 627.389,75,

2000: S 332.292,37.

Diese Werte differierten nach Ansicht der Bw. wesentlich von den Ergebnissen aus der Berechnung der Betriebsprüfung.

In der Beilage werde der Aktenvermerk vom 10. Juni 1999 betreffend die mündliche Vereinbarung zur Rückzahlung der Überentnahmen an Herrn Dipl.Ing. F durch Herrn Dipl.Ing. E beigelegt.

ad 2): Musterhaus L Nr. X lt. Tz 16 des BP-Berichtes:

a) Das Musterhaus Nr. X in der Wohnhausanlage "H" sei kostenlos und unentgeltlich als Musterhaus zur Verfügung gestellt worden. Nach der Fertigstellung dieses Wohnhauses sei dessen Vermietung geplant gewesen. Die fehlende Verwertungsmöglichkeit durch die Nutzung als Musterhaus sei daher bei der Preisgestaltung zu berücksichtigen gewesen.

b) Vom unabhängigen Finanzsenat werde bemängelt, dass in dem vorgelegten Gutachten die Restnutzungsdauer des Gebäudes im Jahr der Errichtung mit 50 Jahren angenommen worden sei, obwohl für Gebäude, die nicht im Betriebsvermögen seien und allenfalls vermietet werden, eine Gesamtnutzungsdauer von 67 Jahren anzunehmen sei. Im Zeitpunkt des Gutachtens sei schon geklärt gewesen, dass das Haus in L Nr. X als Musterhaus dienen werde und dadurch der Wertverlust höher sein werde als bei einem anderen Haus. Ein neues Schätzgutachten sei aus diesem Grund nicht erstellt worden. Ferner sei vom Referenten angeführt worden, dass Herr Ing. F das Musterhaus in L um S 780.000,00 erworben habe, es sei jedoch auch ein Grundanteil von S 300.000,00 übertragen worden, sodass die gesamten Anschaffungskosten (für Herrn Ing. F) S 1.080.000,00 betragen.

c) Das Musterhaus sei von Herrn Dipl.Ing. F nie bewohnt worden. Es habe seitens dieses Bw. keine emotionalen Beweggründe für den Erwerb dieser Liegenschaft gegeben. Das Haus in L Nr. X sei vermietet und mit Kaufvertrag vom 23. Juli 2004 verkauft worden. Der H habe sich seit der Entnahme der Liegenschaft aus der Ges. nbR. wider Erwarten außerordentlich gut entwickelt (Infrastruktur, Wertsteigerung). Aus diesem Grund habe das Haus im Jahr 2004 um

€ 104.000,00 (= S 1.431.071,00) verkauft werden können. Der diesbezügliche Kaufvertrag werde als Beilage B übermittelt.

d) Bei der Entnahme des Musterhauses L Nr. X sei die Wertberechnung der Betriebsprüfung nicht schlüssig und nachvollziehbar, insbesondere das Fehlen eines Kellers und die Tatsache, dass es sich um ein Musterhaus handle, bei welchem zusätzliche Einbauten, Ausstattungen, Vorhänge etc. vorhanden seien, was im allgemeinen für einen Erwerber keinen Wert darstelle.

Das halbe Haus sei mittels Kaufvertrag von dem Mitgesellschafter erworben worden, analog dazu sei die Entnahme zu gleichen Wertverhältnissen erfolgt. Bei dem Kaufvertrag handle es sich um eine Bewertung zwischen den Gesellschaftern, die zweite Hälfte des Hauses sei daher im Gegensatz zur Meinung der Betriebsprüfung nur zu 50% eine Entnahme.

ad 3): Eigentumswohnung in I lt. Tz 17 des BP-Berichtes:

a) Laut dem Fragenvorhalt werde im Jahresabschluss für das Jahr 1997 der M Ges. nbR. unter der Position "Vorräte I" ein Wert von S 5.354.097,87 ausgewiesen. Dies sei nicht richtig, da die Position "Vorräte" bereits ab 1997 mit Null ausgewiesen werde. Im Jänner 1998 sei die Schlussrechnung für den Erwerb der Wohnung Top Z in der N straße Y in I an Herrn Ing. F gestellt worden. Die Rechnung sei nur über S 723.867,00 ausgestellt worden, da Herr Ing. F grundbürgerlich bereits im Besitz der Hälfte dieser Wohnung gewesen sei. Die Wohnung sei somit mit einem Wert von rund S 1.394.000,00 aus der M Ges. nbR. entnommen worden. Die Anschaffungskosten dieser Wohnung für Herrn Ing. F betrügen genau S 1.394.734,00, die Nettoherstellkosten dieser Wohnung betrügen laut Angabe von Herrn Ing. F S 1.180.794,58.

b) Diese Eigentumswohnung sei von Herrn Ing. F nie bewohnt worden. Es habe ebenso wie bei dem unter Punkt 2 erwähnten Musterhaus in L Nr. X keine emotionalen Beweggründe für den Erwerb dieser Eigentumswohnung gegeben.

Seitens der Bw. wolle man nochmals darauf aufmerksam machen, dass die Hinzurechnung des "Gesellschaftsgewinnes" nur bei Herrn Ing. F durch die Betriebsprüfung nicht korrekt sei. Bei dieser "einseitigen" Gewinnzurechnung handle es sich um einen Entnahmegewinn eines Liegenschaftsteiles durch einen Gesellschafter. Komme es zu einer Erhöhung dieses Entnahmegewinnes seitens der Betriebsprüfung, so sei diese Erhöhung wie das "Grundgeschäft" der Gesellschaft zuzurechnen und im Beteiligungsverhältnis der Gesellschaft aufzuteilen. Die o.a. Ausführungen gälten sowohl für das Musterhaus L als auch für die Eigentumswohnung I.

Diesem Antwortschreiben wurde als **Beilage A** ein von Herrn Dipl.Ing. A am 10. Juni 1999 unterfertigter Aktenvermerk betreffend die M Ges. nbR. in Kopie beigelegt. Dieser Aktenvermerk betrifft die Situation der Eigenkapitalkonten zum 31. Dezember 1998 lt. Rechnungsabschluss. In diesem Aktenvermerk wird ausgeführt:

Das Eigenkapital der M Ges. nbR. weise laut Rechnungsabschluss zum 31. Dezember 1998 ein Minus in Höhe von S 35.471.616,44 aus. Dieses Minus setze sich zusammen aus einem negativen Kapital von Dipl.Ing. A in Höhe von S 27.723.731,72 und einem ebensolchen negativen Kapital von Ing. B in Höhe von S 7.747.884,72.

Dies bedeute, dass Dipl.Ing. A im Vergleich zu Ing. B "Mehrentnahmen" in Höhe von S 19.975.847,00 getätigt habe. Aufgrund dieses im Verhältnis zum zweiten Gesellschafter überzogenen Kapitals um diesen Betrag schulde Herr Dipl.Ing. A faktisch die Hälfte dieser "Mehrentnahmen" dem Mitgesellschafter Ing. B. Diese Schuld betrage somit S 9.987.923,50. Herr Dipl.Ing. A anerkenne ausdrücklich die Forderung seines Mitgesellschafters Ing. B an seine Person aufgrund des Rechnungsabschlusses zum 31. Dezember 1998 und werde bezüglich der Rückführung dieses Kapitals eine besondere Vereinbarung getroffen werden. Herr Dipl.Ing. A verpflichte sich, bis längstens 31. Dezember 2005 einen Abstattungsplan vorzulegen, damit die Rückführung des Kapitals bis längstens 31. Dezember 2010 sichergestellt sei.

Als **Beilage B** wurde eine Kopie des Kaufvertrages vom 23. Juli 2004 zwischen Herrn Ing. B als verkaufende Partei sowie O, geboren 10.12.19XX, und P, geboren 12.4.19YY, als kaufende Parteien dem unabhängigen Finanzsenat, Außenstelle Wien, vorgelegt. Den Kaufgegenstand bildete der 154/3213-Anteil des Herrn Ing. B, Wohnungseigentum seit 1997 am Reihenhaus Top Nr. X im Q in L, Grundbuchnummer 0xxxx, Einlagezahl XXX. Laut Punkt IV dieses Kaufvertrages betrug der Verkaufspreis € 104.000,00 (= S 1.431.071,00).

O) Mit Schreiben vom 25. September 2008 übermittelte das Finanzamt die **Stellungnahme der Großbetriebsprüfung** zum Antwortschreiben der Bw. laut Abschnitt N).

ad 1): nicht anerkannter Zinsenaufwand lt. Tz 15 des BP-Berichtes:

- a) Die vom unabhängigen Finanzsenat angeforderten Überweisungsbelege samt Beilagen betreffend die Jahre 1991 bis 1996 seien bisher nicht vorgelegt worden.
- b) In der Vorhaltsbeantwortung werde aus der Sicht des Herrn Ing. B wiederholt auf die betriebliche Veranlassung des Zinsaufwandes hingewiesen. Dem sei entgegenzuhalten, dass Herr Ing. B und Herr Dipl.Ing. A eine Vereinbarung (schriftlich festgehalten in einem Aktenvermerk vom Juni 1999) getroffen haben, dass die ursprünglich an das Architekturbüro Dipl.Ing. A ausgewiesene Forderung, welche mit künftig zu erbringenden Errichtungs- und Koordinationstätigkeiten gegenzuverrechnen gewesen wäre, eine in den Büchern ausgewiesene Forderung gewesen sei, die nach Ansicht der Betriebsprüfung jeder fremdüblichen Grundlage entbehre und daher als Entnahme zu beurteilen gewesen sei.

Wie bereits mehrfach ausgeführt, fehle unter Hinweis auf die Fremdvergleichsgrundsätze neben einer klaren und eindeutigen Leistungsvereinbarung auch eine angemessene Ver-

zinsung der offenen Verrechnungsforderung. Weiters sei im schriftlichen Aktenvermerk festgehalten worden, dass Herr Dipl.Ing. A die Hälfte der Mehrentnahmen, d. s. S 9,987.923,50, seinem Mitgesellschafter Ing. B schulde. Bezuglich der Rückführung des Kapitals sei eine gesonderte Vereinbarung getroffen worden, die der Betriebsprüfung nicht vorgelegt worden sei. Auch wenn die Überentnahmen auf den ersten Blick durch Herrn Dipl.Ing. A getätigt worden seien, dürfe nicht außer Acht gelassen werden, dass Herrn Ing. B aufgrund der Vereinbarung ein Anspruch in Höhe von 50% dieser Mehrentnahmen zustehe und damit auch ihm zuzurechnen seien. In diesem Zusammenhang werde nochmals auf die Ausführungen in der Stellungnahme vom 20. September 2004 sowie den darin aufgezeigten Indizien hingewiesen. Aufgrund des Gesamtbildes des vorliegenden Sachverhaltes gehe die Betriebsprüfung davon aus, dass die Zinsaufwendungen in Zusammenhang mit den Überentnahmen der Gesellschafter stünden und daher nicht als Betriebsausgaben abzugsfähig seien. Begründet werde dies damit, dass liquide Mittel dem geprüften Unternehmen durch Herrn Dipl.Ing. A entzogen und nicht mehr rückgeführt worden seien. Dadurch sei die Aufnahme von Fremdkapital erforderlich gewesen.

- c) Ergänzend zur Umbuchung in Höhe von S 7,623.276,04 auf den Kapitalkonten werde ersucht, die Belege betreffen die offenen Abrechnungen des Architekturbüros Dipl.Ing. A vorzulegen, um den dargestellten Sachverhalt zu überprüfen.
- d) Die im Fragenvorhalt abverlangten Auskünfte und Unterlagen betreffend Einbringlichkeit und Werthaltigkeit der Forderung an Dipl.Ing. A zum Zeitpunkt der Umbuchung im Jahr 1996 seien wiederholt unbeantwortet geblieben.
- e) Durch die Umbuchung der Verrechnungsforderung an das Architekturbüro E auf das Kapitalkonto (Privatentnahme) des Mitgesellschafters Dipl.Ing. A im Jahr 1996 sei zum Ausdruck gebracht worden, dass für die aus dem geprüften Unternehmen entnommenen Geldmittel, die bis 1996 als Forderung in der Bilanz ausgewiesen worden seien, nunmehr keinerlei betriebliche Veranlassung bestanden habe und damit als privat veranlasst anzusehen seien. Diese Annahme werde schlussendlich durch den vorliegenden Aktenvermerk betreffend Überentnahmen bestätigt.
- f) Wenn in der Vorhaltsbeantwortung nunmehr behauptet werde, dass die erwarteten Architekturleistungen nicht das erwartete Volumen erreicht hätten, so sei dem entgegenzuhalten, dass diese Vorgehensweise über mehrere Jahre stattgefunden habe und daher keinem Fremdvergleich standhalte.
- h) Von der steuerlichen Vertretung werde die Berechnung der Zinsen dahingehend bemängelt, dass die Finanzierung des Unternehmens mit Lieferverbindlichkeiten bzw. unverzinslichem und verzinslichem Fremdkapital erfolgt sei. Demzufolge wäre eine fiktive Aufteilung der Zinsen im Verhältnis zu den Überentnahmen vorzunehmen.

Nach Ansicht der Betriebsprüfung entstünden, wenn Geldmittel entnommen werden, die im Betrieb nicht vorhanden sind, keine betrieblichen, sondern private (Bank-)Schulden, wobei die daraus resultierenden Zinsen nicht als Betriebsausgabe abzugsfähig seien. Der von der steuerlichen Vertretung dargestellten Aufteilung unter Berücksichtigung der Lieferanten-schulden könne daher nicht gefolgt werden.

ad 2): Musterhaus L Nr. X :

zu b): Vom steuerlichen Vertreter werde angemerkt, dass neben dem Erwerb des Musterhauses auch die Übertragung des Grundanteiles in Höhe von S 300.000,00 erfolgt sei. Ergänzend dazu werde bemerkt, dass das Musterhaus mit Herstellungskosten von S 1.578.256,00 aktiviert worden sei (Zugang 1. Jänner 1998). Im Zuge der Übertragung des Musterhauses an Ing. B seien S 1.420.432,00 als Restbuchwert ausgeschieden worden, während der Gesamterlös (50% Entnahmewert und 50% Kaufpreis) für das Gebäude insgesamt S 780.000,00 betragen habe. Der Grundanteil in Höhe von S 300.000,00 sei nicht im Anlagevermögen der geprüften Gesellschaft bilanziert und daher auch nicht Gegenstand der Übertragung gewesen. Der Veräußerungsverlust für den Gebäudewert des Musterhauses im Jahr 1999 habe somit S 640.432,00 betragen.

Abschließend werde daher nochmals festgehalten, dass der unterpreisige Verkauf und die damit verbundene Entnahme des Musterhauses einem Fremdvergleich nicht standhielten, da die Verkaufspreise der Reihenhäuser (ohne Grundanteil) bei S 1.700.000,00 bis S 1.800.000,00 betragen haben. Darüberhinaus seien im Kaufvertrag die Herstellungskosten als Kaufpreis angeführt.

ad 3): Eigentumswohnung I:

Dazu werde auf die Ausführungen in der Stellungnahme vom 24. September 2004 verwiesen. Zur Frage der Gewinnaufteilung im Zusammenhang mit der Entnahme des Musterhauses und der Eigentumswohnung I werde ebenfalls auf die Stellungnahme der Betriebsprüfung vom 24. September 2004 verwiesen, wonach eine dem Beteiligungsverhältnis entsprechende Gewinnverteilung denkmöglich erscheint.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig sind folgende Punkte:

- I) Nichtanerkennung von Fremdkapitalzinsen;
- II) Erhöhung des Entnahmewertes des Musterhauses L ;
- III) Erhöhung des Entnahmewertes der Eigentumswohnung in I.

I) Nichtanerkennung von Fremdkapitalzinsen:

- 1) Der Sachverhalt ist durch folgende Umstände bestimmt:

a) Die Kapitalkonten der beiden ehemaligen Gesellschafter der M Ges. nbR. wiesen in den nachfolgend angeführten Jahren folgende Werte auf:

| DI E | 1996 (in S) | 1997 (in S) | 1998 (in S) | 1999 (in S) | 2000 (in S) |
|-----------------------|-----------------|-----------------|-----------------|-----------------|------------------|
| Entnahmen | - 22,108.796,36 | - 660.948,26 | - 1,222.232,39 | - 492.646,43 | 0,00 |
| Einlagen | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | + 7,623.276,04*) |
| Gewinn-/Verlustanteil | + 91.793,89 | - 1,440.143,87 | - 544.096,68 | + 489.234,98 | + 1,392.280,20 |
| Anpassung lt. BP | --- | --- | --- | - 485.912,59 | --- |
| Stand am 31.12. | - 23,838.438,49 | - 25,957.402,65 | - 27,723.731,72 | - 28,213.055,76 | - 19,197.499,52 |

*) laut AB I, 349, wurde diese Einlage per 31.12.2000 auf das Konto "Verrechnung Architektur E" (Gegenkonto 9000) verbucht.

| DI R | 1996 (in S) | 1997 (in S) | 1998 (in S) | 1999 (in S) | 2000 (in S) |
|-----------------------|----------------|----------------|----------------|----------------|----------------|
| Entnahmen | - 1,259.803,14 | - 1,261.966,29 | - 6,177.644,98 | 0,00 | 0,00 |
| Einlagen | 0,00 | 0,00 | 0,00 | + 1,300.110,44 | + 1.757,59 |
| Gewinn-/Verlustanteil | + 91.793,90 | - 1,440.143,87 | - 544.096,68 | + 489.912,59 | + 1,392.280,20 |
| Anpassung lt. BP | --- | --- | --- | - 485.912,58 | --- |
| Stand am 31.12. | - 3,446.276,83 | - 6,177.644,98 | - 7,747.884,72 | - 6,444.451,88 | - 5,050.414,09 |

b) Die Jahresabschlüsse 1996 bis 2000 enthalten folgende Bestands- und Aufwandszahlen zu den Verbindlichkeiten:

| Beträge in S | 1996 | 1997 | 1998 | 1999 | 2000 |
|------------------------------|---------------|---------------|---------------|---------------|---------------|
| Bankverbindlichkeiten | 34,188.851,94 | 58,828.680,57 | 61,191.137,72 | 18,556.745,08 | 16,891.262,70 |
| Zinsenaufwand | 698.592,07 | 3,203.134,34 | 2,915.158,81 | 1,806.671,25 | 953.070,63 |
| Lieferantenverbindlichkeiten | 17,090.089,22 | 22,367.551,06 | 23,290.997,49 | 14,921.137,23 | 12,641.100,49 |
| Lieferantenzinsen | 0,00 | 1.233,85 | 5.944,65 | 6.750,00 | 14.067,54 |

Bankguthaben weisen die Bw. lediglich in der Jahresbilanz zum 31.12.1998 mit S 2,633.413,25 aus. In den anderen Jahren seit 1995 werden keine Bankguthaben in den jeweiligen Jahresabschlüssen angeführt.

c) Unter der Position "Forderungen" der damaligen Mitunternehmerschaft werden im Jahresabschluss zum 31. Dezember 1995 S 26,996.815,08 als "Verrechnung Architektur E" ausgewiesen. Dieses Forderungskonto weist zum 31. Dezember 1996 den Wert S 0,00 aus.

d) Mit Aktenvermerk vom 10. Juni 1999 [siehe Beilage A zu Abschnitt N) sowie AB II, 539] bestätigte der Bw. die oben unter a) für das Jahr 1998 ausgewiesenen negativen Endstände

der Kapitalkonten von S 27,723.731,72 (DI E) und S 7,747.884,72 (DI F). Daraus wird seitens der Bw. gefolgt, dass Dipl.Ing. A im Verhältnis zu Ing. B Mehrentnahmen von S 19,975.847,00 getätigt habe.

Die Hälfte dieser Mehrentnahmen anerkannte Herr Dipl.Ing. A als Forderung seines Mitgesellschafters Ing. S an seine Person aufgrund des Rechnungsabschlusses zum 31. Dezember 1998. Er hat angekündigt bezüglich der Rückführung dieses Kapitals eine gesonderte Vereinbarung zu treffen.

Herr Dipl.Ing. A verpflichtete sich auch bis längstens 31. Dezember 2005 einen Abstattungsplan vorzulegen, damit die Rückführung des Kapitals bis längstens 31. Dezember 2010 sichergestellt ist.

e) Für die Berechnung der nicht betrieblich veranlassten Fremdkapitalzinsen sind sowohl die Betriebsprüfung als auch die Bw. von einer Endforderung an Dipl.Ing. A von S 20,946.698,00, abgerundet auf S 20,000.000,00, ausgegangen [siehe Abschnitt K), zu a), sowie Abschnitt N), g)].

2) ertragsteuerliche Würdigung:

§ 4 Abs. 1 EStG 1988 normiert, dass Gewinn der durch doppelte Buchführung zu ermittelnde Unterschiedsbetrag zwischen dem Betriebsvermögen am Schluss des Wirtschaftsjahres und dem Betriebsvermögen am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres ist. Der Gewinn wird durch Entnahmen nicht gekürzt und durch Einlagen nicht erhöht. Entnahmen sind alle nicht betrieblich veranlassten Abgänge von Werten (z. B. von Bargeld, Waren, Erzeugnissen und anderen Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens, von Leistungen, von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens oder von Nutzungen solcher Wirtschaftsgüter).

Eine Entnahme im Sinne der zitierten Gesetzesstelle kann somit die Übertragung von Wirtschaftsgütern aus dem Betriebsvermögen in andere Vermögensbereiche des Steuerpflichtigen wie z. B. der Geldentnahme sein (vgl. Wiesner-Atzmüller-Grabner-Leitner-Wanke, EStG, Kommentar, 1. Bd., Anm. 23 zu § 4). Im Fall der Bw. ist davon auszugehen, dass der weitaus größte Teil der Forderungen [siehe I), 1), c)], die die damalige M Ges. nbR. an Dipl.Ing. A hatte, nämlich S 22,108.796,36, auf dessen Eigenkapitalkonto als Entnahme gebucht worden ist. Dieser Umstand, dass Forderungen der Mitunternehmerschaft gegenüber Dipl.Ing. A aus dem Umlaufvermögen entnommen worden sind, ist weder dem Grund noch der Höhe nach umstritten. Strittig ist in diesem Zusammenhang lediglich, in welcher Höhe diese streitgegenständliche Entnahme fremdfinanziert wurde und daher welcher Betrag der Fremdkapitalzinsen unter Anwendung von § 4 Abs. 4 EStG 1988 als nicht betrieblich veranlasster Aufwand zu beurteilen ist.

Laut der Beilage C zum Berufungsschreiben vom 5. Juli 2004 wird seitens der Bw. eine **Ver-ringerung** der Zurechnung von Fremdkapitalzinsen um insgesamt S 1.502.864,23 begeht. Dies vor allem deshalb, weil seitens der Bw. die Lieferantenverbindlichkeiten in die Berechnung des Zinsenaufwandes betreffend die Entnahme der Forderungen miteinbezogen wurden. Wie aber aus der Sachverhaltsfeststellung b) ersehen werden kann, sind seitens der Lieferanten der Mitunternehmerschaft nur sehr geringfügige Zinsen in Rechnung gestellt worden. Dies bedeutet aber, dass seitens der Bw. die von den Lieferanten eingeräumten Zahlungsfristen fast ausnahmslos eingehalten und nur für wenige Lieferungen zu einem geringen Teil überschritten worden sind und damit die streitgegenständliche Entnahme zur Gänze mit Bankverbindlichkeiten finanziert worden sein muss. Denn das Argument in der Vorhaltsantwort vom 30. Juli 2008, ad 1), h), dass die Finanzierung des Unternehmens neben Lieferantenschulden auch mit unverzinslichem Fremdkapital erfolgt sei, ist aus den vorgelegten Unterlagen nicht nachvollziehbar. Es verbleibt deshalb als realistische Beurteilungsgrundlage nur die Annahme, dass die streitgegenständliche Entnahme mit Bankverbindlichkeiten finanziert worden ist. Dies gilt umso mehr, als in den Jahresabschlüssen seit 1995 nur im Jahr 1998 bei zwei Bankkonten ein Sollsaldo in Höhe von S 2.633.413,25 ausgewiesen wird, der aber nicht annähernd als Finanzierungsquelle der von der Betriebsprüfung ermittelten und seitens der Bw. zugestandenen "Überentnahmen" bezeichnet werden kann. Deshalb geht der unabhängige Finanzsenat davon aus, dass die von der Betriebsprüfung unter Tz 15 ermittelten, nicht abziehbaren Fremdkapitalzinsen als prozentueller Anteil der Überentnahmen an den durchschnittlichen jährlichen Bankverbindlichkeiten sachverhaltsentsprechend errechnet worden sind.

Auch die Gründe, warum das Einzelunternehmen, "Architekturbetrieb Dipl.Ing. A", die mit der M Ges. nbR. vereinbarten Leistungen nicht an diese erbrachte, wurde seitens der Bw. bisher nicht erläutert. Eine diesbezügliche Forderungsabwertung wäre daher für die J Ges. nbR. unabwendbar gewesen. In welchem Umfang diese Forderungsabwertung erforderlich geworden wäre, wurde trotz ausdrücklicher diesbezüglicher Frage in dem Ergänzungssuchen vom 21. Februar 2008, [siehe Abschnitt M), Punkt 1), d)] nicht dargelegt. Immerhin wird im Antwortschreiben vom 30. Juli 2008 [siehe Abschnitt N), Punkt ad 1), f)] zugegeben, dass die von Dipl.Ing. A erbrachten Architekturleistungen nicht das erwartete Volumen erreicht hätten. Dass seitens der Bw. in weiterer Folge die Empfehlung der Gläubigerbank aufgegriffen wurde und die Forderung auf das Privatkonto des Mitgesellschafters Dipl.Ing. A umgebucht wurde, kann das Berufungsbegehr, die von der Betriebsprüfung als nicht betrieblich veranlasst beurteilten Fremdkapitalzinsen als betrieblich veranlasst anzuerkennen, nicht stützen.

Soweit unter Abschnitt N), ad 1), b), ausgeführt, dass nach der Bilanzbündeltheorie die Fremdmittel den beiden Gesellschaftern je zur Hälfte zuzurechnen seien, wird Folgendes erwidert: Der Verwaltungsgerichtshof (VwGH) vertritt in ständiger Rechtsprechung die Auffassung, dass ein Betrieb, der handelsrechtlich von einer Personengesellschaft geführt werde, einkommensteuerlich unmittelbar den einzelnen Gesellschaftern zuzurechnen sei, und zwar quotenmäßig aufgeteilt in so viele "Betriebe", als Gesellschafter und somit Steuersubjekte vorhanden seien (vgl. VwGH vom 15. Dezember 1992, 88/14/0093). Da im Gesetz als Mitunternehmerschaft neben der OHG auch die KG sowie die OEG und EEG angeführt sind, kommt als Mitunternehmerschaft auch eine Gesellschaft bürgerlichen Rechtes, die einen Gewerbebetrieb unterhält, in Betracht (vgl. Doralt, EStG, Kommentar, 10. Aufl., Tz 226 zu § 23). Nach dieser Bilanzbündeltheorie wird für den Fall, dass ein Gesellschafter Leistungsbeziehungen mit der Gesellschaft unterhält, dieser wie ein Alleininhaber des Betriebes behandelt. Doch werden diese Leistungsbeziehungen zwischen der Gesellschaft und dem Gesellschafter **nur dann** anerkannt, wenn sie zwischen dem selbstständigen Betrieb des Gesellschafters und der Gesellschaft zu fremdüblichen Leistungen erfolgen (vgl. Doralt, EStG, Kommentar, 10. Aufl., Tz 210 zu § 23).

Das bedeutet, die den Entnahmen zugrunde liegenden Forderungen aus Lieferungen und Leistungen müssten folgende Kriterien kumulativ erfüllen: Sie müssten nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen (Publizitätswirkung), einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und sie wären zwischen fremden Dritten unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden (Fremdvergleich) (vgl. Doralt, EStG, Kommentar, 8. Aufl., Tz 160 ff. zu § 2).

Für eine ausreichende Publizität ist die Schriftform nicht unbedingt erforderlich, jedoch müssen die wesentlichen Vertragsbestandteile mit genügender Deutlichkeit fixiert sein. Im Fall der Bw. wurde lediglich vorgebracht, dass Dipl.Ing. A der M Ges.nbR. Architekturleistungen hätte erbringen sollen. Da er diese Architekturleistungen aber nicht erbracht habe, sei es zur Umbuchung der ausstehenden Forderungen aus Lieferungen und Leistungen auf dessen Entnahmekonto gekommen. Darüber hinausgehende Informationen wurden auch der Abgabenbehörde nicht mitgeteilt. Damit ist nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates das Kriterium der Publizität nicht erfüllt.

Hinsichtlich des eindeutigen, klaren und zweifelsfreien Vertragsinhaltes ist auf die allgemeine Beweisregel zu verweisen, wonach bei unklaren Rechtsgestaltungen der sich auf sie Berufende zu ihrer Aufklärung besonders beizutragen hat und diese zu Lasten des Steuerpflichtigen gehen. Welche Rechtsgestaltung(en) bei den vorgebrachten Architekturleistungen gewählt worden war(en), ist der Abgabenbehörde bis dato nicht klargelegt worden. Damit wurde seitens der Bw. auch dieses Kriterium nicht erfüllt.

Das Kriterium des Fremdvergleiches meint, dass die im allgemeinen Wirtschaftsleben geübte Praxis maßgeblich ist. Es ist der Abgabenbehörde nicht möglich gewesen, zu überprüfen, ob die den eingebucht gewesenen Forderungen aus Lieferungen und Leistungen, Vereinbarungen zugrunde lagen, die einen angemessenen Leistungsaustausch vorsahen. Außerdem ist dazu festzuhalten, dass es unter fremden Dritten die rechtliche Möglichkeit der Umbuchung von Forderungen aus Lieferungen und Leistungen auf das Entnahmekonto des leistungsverpflichteten Mitgesellschafters nicht gegeben hätte. Vielmehr wäre unter fremden Dritten der M Ges. nbR. ausschließlich die außerordentliche Wertberichtigung der angesprochenen Forderungen aus Lieferungen und Leistungen übrig geblieben. Das Kriterium des Fremdvergleiches ist im vorliegenden Punkt nicht erfüllt.

Da unter Beachtung der oben ausgeführten drei Kriterien die Leistungsbeziehungen zwischen dem Einzelunternehmen "Architekturbetrieb Dipl.Ing. A" und der M Ges. nbR. keine fremdüblichen waren, kann auch die Bilanzbündeltheorie der Berufung in diesem Punkt nicht zum Erfolg verhelfen. Die nicht als betrieblich veranlassten Fremdkapitalzinsen sind demgemäß nach dem zwischen den beiden Gesellschaftern vereinbarten Gewinnverteilungsschlüssel von 50 : 50 zuzurechnen. Dies deshalb, weil nach den vorgelegten Jahresabschlüssen die von der Betriebsprüfung später nicht anerkannten Fremdkapitalzinsen – ohne Eingehen auf die Bilanzbündeltheorie – ebenfalls im Verhältnis 50 : 50 erfolgswirksam gebucht worden sind.

Wenn überdies unter ad 1), a), der vorangeführten Vorhaltsantwort argumentiert wird, dass die dazugehörigen Bankbelege nicht mehr vorlägen, Herr Ing. B werde sie aber ausheben und dem unabhängigen Finanzsenat zur Verfügung stellen, so ist anzumerken, dass dies bis dato nicht passiert ist. Überdies ist darauf zu verweisen, dass die gegenständliche Betriebsprüfung im Dezember 2002 begonnen hat, sodass für die Streitjahre 1997 bis 2000 die siebenjährige Aufbewahrungsfrist gemäß § 132 BAO noch nicht abgelaufen war. Auch die Unterlagen aus dem Jahr 1995, dem Zeitpunkt der Umbuchung der Forderung auf das Entnahmekonto, war noch von dieser Aufbewahrungsfrist umfasst. Nachdem im Jahr 2002 die Betriebsprüfung begonnen hat und im Jahr 2004 die auf den Ergebnissen dieser Betriebsprüfung basierenden Feststellungsbescheide ergangen sind, ist außerdem darauf zu verweisen, dass sich für die im Ergänzungsersuchen vom 21. Februar 2008 angesprochenen Unterlagen die Aufbewahrungsfrist damals als für die Abgabenerhebung relevante Unterlagen verlängert hat (vgl. Ritz, BAO, 3. Aufl., Kommentar, Tz 7 zu § 132). Zudem musste es für die Bw. zur Untermauerung ihrer Vorbringen im eigenen Interesse gelegen sein, die angesprochenen Unterlagen aufzubewahren.

Die Berufung ist daher in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen.

II) Erhöhung des Entnahmewertes des Musterhauses L:

- 1) Der Sachverhalt ist durch folgende Umstände bestimmt:
 - a) Unter der Position Umlaufvermögen sind im Jahresabschluss für **1998** unter dem Stichwort "L" Vorräte von S 4.609.977,68 (OZ 4/2000/1) verbucht. Diese Vorratsposition ist im Jahresabschluss für 1999 mit S 0,00 ausgewiesen (OZ 2/1999). Der Zugangswert für das Haus L Nr. X betrug laut OZ 17/2000/1) S 1.578.256,00.
 - b) Die Gewinn- und Verlustrechnung für das Jahr **1999** weist Erlöse aus Anlagenverkäufe in Höhe von S 780.000,00 aus. Das Konto "Buchwert Anlagenabgänge" weist einen Aufwand von S 1.601.450,00 aus, wobei laut OZ 13/1999 auf das Musterhaus L Nr. X 1.420.432,00 entfallen. Die negative Differenz zwischen erklärtem Verkaufserlös und erklärtem Buchwertabgang für das gegenständliche Musterhaus beträgt demnach S 640.432,00.
 - c) Mit dem Kauf- und Wohnungseigentumsvertrag vom **26. Februar 1998** (AB I, 270 ff.) erwarb Ing. B von der T Ges. mbH. und der U Ges. nbR. (letztere als Bauträger und Verkäuferin) das nicht dem Bauträgergesetz unterliegende Musterhaus L Nr. X. Als Errichtungskosten werden insgesamt S 780.000,00 angegeben (AB I, 271). Laut Punkt 1.3. ist Vertragsgegenstand der Grundanteil und das Musterhaus Reihenhaus Nr. X, welches zur Hälfte von dem Käufer und dem WEO Firma U Ges. nbR. (Dipl.Ing. A und Ing. B) im Juli 1997 errichtet wurde.

Laut Punkt 4.1. dieses Kaufvertrages umfasst der Kaufpreis Grundkosten in Höhe von S 300.000,00 und Errichtungskosten für das Musterhaus von S 390.000,00 (mal 2 = S 780.000,00), sodass als Gesamtkaufpreis für Ing. B S 690.000,00 vereinbart wurden. Weiters wurde unter diesem Vertragspunkt vereinbart, dass der Käufer die Grundkosten an die Verkäuferin T Ges. mbH. und die halben Errichtungskosten an Dipl.Ing. A zu bezahlen hat.

Unter Punkt 5.1. dieses Vertrages erklären die Vertragsteile, dass die Schaffung von Wohnungseigentum wesentliche Vertragsgrundlage ist. Die Übergabe des Vertragsobjektes erfolgte mit 1. Februar 1998.

- d) Am 23. Juli 2003 wurde der Betriebsprüferin ein von Ing. B im Jahr 2003 (Besichtigung der Liegenschaft am 17. Juni 2003) in Auftrag gegebenes Schätzgutachten zur Liegenschaftsbewertung des Musterhauses in L Nr. X, erstellt vom allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen für Immobilien, V, mit dem Bewertungstichtag 31. Mai 1998 übergeben (AB I, 313 ff.).

Eingangs wird ausgeführt, dass das Ziel des Gutachtens die Ermittlung des Verkehrswertes (Marktwertes) der beschriebenen Liegenschaft sei. In der Bewertungslehre und in der Praxis seien bei Objekten wie dem vorliegenden das Sachwertverfahren und das Ertragswertver-

fahren als Methoden zur Ermittlung des Verkehrswertes anerkannt.... . Die Anwendung beider Verfahren und deren Abwägung gegeneinander müsse bei einem Objekt wie dem vorliegenden das aussagekräftigste Ergebnis bringen, wobei dem ermittelten Ertragswert naturgemäß das deutlich größere Gewicht zukommen werde, weil das Objekt mit dem Ziel erworben worden sei, daraus einen Ertrag zu gewinnen.

Unter "Anmerkungen" wird in diesem Gutachten Folgendes ausgeführt:

Das Objekt sei als Musterhaus mit der Grundausstattung errichtet worden und sollte während des auf ca. fünf Jahre geplanten Bau- und Verwertungszeitraumes der Anlage als Verkaufshilfe dienen. Das Musterhaus verfüge über keinen Keller, was bei einer allfälligen Verwertung erschwerend wirke. Das Reihenhaus sei in Holzriegelkonstruktion ausgeführt, was eine verkürzte technisch-wirtschaftliche Lebenserwartung zur Folge habe und bei einem Verkauf gegenüber Objekten in Massivbauweise üblicherweise zu Preisabschlägen führe.... .

Die Fläche der Wohnräume im Erd- und Obergeschoß des Musterhauses errechnete sich mit 95,61 m², die Fläche des Carportes mit 17,38 m² und die der Terrassen und Balkone mit 27,45 m².

Der Sachwert der Liegenschaft wurde wie folgt errechnet:

| | | | | |
|---------------------------|---|---|--------------|----------------|
| Grundstückswert | | | € 22.819,00 | S 313.996,00 |
| Gebäudewert *) | | | € 117.066,00 | S 1.610.863,00 |
| Außenanlagen | 5 | % | € 5.853,00 | S 80.539,00 |
| Sachwert der Liegenschaft | | | € 145.738,00 | S 2.005.399,00 |

*) Der Gebäudewert basiert auf ermittelten Neuherstellungskosten von € 137.725,00 (= S 1.895.137,00) und einer Abwertung von € 20.659,00 (= S 284.274,00).

Der Ertragswert der Liegenschaft wurde wie folgt errechnet:

| | | |
|--------------------------------|--------------|----------------|
| monatliche fiktive Miete | € 830,00 | S 11.421,00 |
| x 12 Monate = Jahresrohertrag | € 9.960,00 | S 137.053,00 |
| Jahresreinertrag | € 7.142,00 | S 98.276,00 |
| abzügl. 5% Bodenwertverzinsung | € 1.141,00 | S 15.701,00 |
| Reinertrag | € 6.001,00 | S 82.576,00 |
| x Vervielfältiger von 18,26 | € 109.578,00 | S 1.507.826,00 |
| zuzügl. anteiliger Grundwert | € 22.819,00 | S 313.996,00 |
| Ertragswert der Liegenschaft | € 132.397,00 | S 1.821.822,00 |

Der Verkehrswert zum 31. Mai 1998 wurde wie folgt errechnet:

| | | |
|---|--------------|----------------|
| Sachwert | € 145.738,00 | S 2.005.399,00 |
| Ertragswert | € 132.397,00 | S 1.821.822,00 |
| Gewichtung Sachwert zu Ertragswert 1:1 | € 139.068,00 | S 1.913.617,00 |
| abzüglich Ertragslosigkeit für rd. 5 Jahre, abgezinst | € 42.600,00 | S 586.189,00 |
| abzüglich erhöhter laufender Instandhaltungsaufwand (5 Jahre à € 730,00) | € 3.650,00 | S 50.225,00 |

| | | |
|---|-------------|----------------|
| abzüglich Verwertungsabschlag wegen Holzkonstruktion (5%) | € 6.953,00 | S 95.675,00 |
| abzüglich Verwertungsabschlag wegen fehlendem Keller (3%) | € 4.172,00 | S 57.408,00 |
| Verkehrswert aufgerundet | € 82.000,00 | S 1.128.345,00 |
| abzüglich angepasster Grundwert (15,66%) | € 12.841,20 | S 176.699,00 |
| angepasster Gebäudewert | € 69.158,80 | S 951.646,00 |

e) Laut Vorhaltsantwort vom 30. Juli 2008, ad 2), c), hat Ing. B das gegenständliche Musterhaus nach dem Erwerb bzw. der Entnahme vermietet und dann mit Kaufvertrag vom **23. Juli 2004** um € 104.000,00 (= S 1.431.071,00) verkauft.

2) ertragsteuerliche Würdigung:

§ 4 Abs. 1 EStG 1988 bestimmt, dass Gewinn der durch doppelte Buchführung zu ermittelnde Unterschiedsbetrag zwischen dem Betriebsvermögen am Schluss des Wirtschaftsjahres und dem Betriebsvermögen am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres ist. Der Gewinn wird durch Entnahmen nicht gekürzt und durch Einlagen nicht erhöht. Entnahmen sind alle nicht betrieblich veranlassten Abgänge von Werten (z. B. von Bargeld, Waren, Erzeugnissen und anderen Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens, von Leistungen, von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens oder von Nutzungen solcher Wirtschaftsgüter).

Jede Entnahme von Wirtschaftsgütern bedeutet eine Minderung des Betriebsvermögens. Das Einkommensteuergesetz versteht unter Entnahmen nur außerbetrieblich veranlasste Entnahmen. Um zu verhindern, dass Entnahmen den steuerlichen Gewinn kürzen, sind sie dem Gewinn hinzuzurechnen (vgl. Doralt, EStG, Kommentar, 6. Aufl., Tz 327 zu § 6). Entnimmt ein Gesellschafter einer Personengesellschaft ein Wirtschaftsgut aus dem Betriebsvermögen der Mitunternehmerschaft in sein Privatvermögen, gelten die allgemeinen Grundsätze für Entnahmen. Der realisierte Gewinn (aufgedeckte stille Reserve) ist aber allen Gesellschaftern nach dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel zuzuweisen (vgl. Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, Band III A, Tz 202 zu § 4).

Diese letztere Kommentarmeinung ist für den vorliegenden Fall von Bedeutung, weil in der Berufungsergänzung vom 5. August 2004 [siehe Abschnitt J] neben der Höhe der Gewinnzurechnung auch die von der Betriebsprüfung vorgenommene alleinige Gewinnaufteilung auf den Gesellschafter Ing. B beeinsprucht wurde. Diesem Berufungsbegehren kann nach der Meinung der Betriebsprüfung stattgegeben werden [siehe Stellungnahme vom 24. September 2004, Abschnitt K, zu b) und c)]. Auch der unabhängige Finanzsenat ist der Auffassung, dass das Musterhaus im Namen und auf Rechnung der W Ges. nbR. von beauftragten Baufirmen errichtet worden ist und somit in die Gewinnermittlung der Ges. nbR. eingeflossen ist. Der Kaufvertrag vom 26. Februar 1998 führt als Verkäufer auch die T Ges. mbH. und die M Ges. nbR. an. Somit hält der unabhängige Finanzsenat es auch für gerechtfertigt, den Entnahmegewinn den beiden Gesellschaftern dem Gewinnzurechnungsschlüssel entsprechend zuzurechnen.

Somit verbleibt die Höhe der Gewinnzurechnung aus der Entnahme des Musterhauses L Nr. X an die M Ges. nbR zu klären. Dies bedingt die Abklärung der Frage, welche Bewertungsmethode/n bei der Entnahme eines Musterhauses aus dem Betriebsvermögen einer Mitunternehmerschaft anwendbar ist. Bei der Entnahme von Liegenschaften aus dem Betriebsvermögen ist der Teilwert anzusetzen. Teilwert ist gemäß § 6 Z 1 EStG 1988 der Betrag, den der Erwerber des ganzen Betriebes im Rahmen des Gesamtkaufpreises für das

einzelne Wirtschaftsgut ansetzen würde; dabei ist davon auszugehen, dass der Erwerber den Betrieb fortführt.

Dieser durchaus eigenständige Wertansatz ergibt sich aus dem Wert des Wirtschaftsgutes im Hinblick auf die Bedeutung für den Betrieb und geht vom Standpunkt des Erwerbers aus, wobei der unabhängige Finanzsenat annimmt, dass aus betriebswirtschaftlicher Sicht die Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung als Betrieb im weiteren Sinn angesehen werden kann.

Der Teilwert einer Liegenschaft kann über oder unter dem Verkehrswert dieser betreffenden Liegenschaft liegen. Bei betriebsnotwendigen älteren, aber noch verwendbaren Gebäuden wird ein Ansatz wohl meist über dem Verkehrswert liegen. Im Fall des gegenständlichen Musterhauses ist darauf hinzuweisen, dass das Haus laut dem von den Bw. beigebrachten Gutachten erst im Jahr 1998 gebaut worden ist und somit nicht den älteren Gebäuden, bei denen der Teilwert über dem Verkehrswert liegt, zuzurechnen ist (vgl. Christian Lenneis, Bewertung von Liegenschaften im Abgabenrecht, in: Immolex, S. 140 ff., Punkt D. 2.).

Als Wertermittlungsmethode kommt bei Reihenhäusern vorrangig die Vergleichswertmethode gemäß § 4 Liegenschaftsbewertungsgesetz (LBG) in Betracht, weil die zu vergleichenden Liegenschaften in den wesentlichen preisbestimmenden Merkmalen ähneln, wobei Abweichungen durch Zu- und Abschläge auszugleichen wären. Allerdings ist diese Methode im Steuerrecht nur eingeschränkt anwendbar, weil der VwGH in seinem Erkenntnis vom 21. Oktober 1993, 92/15/0079, mehr als ein Vergleichsgrundstück fordert und im Fall der Anwendung dieses Verfahrens auch die abgabenrechtliche Geheimhaltungspflicht gemäß § 48a BAO zu beachten ist. Im vorliegenden Fall stehen keine anonymisierten Vergleichsdaten zur Verfügung, sodass die Vergleichswertmethode bei der Bewertung des Musterhauses nicht angewendet werden kann.

Das Sachwertverfahren könnte nur dann angewendet werden, wenn die Eigennutzung dieses Reihenhauses durch Ing. B im Vordergrund stünde. In der Vorhaltsantwort vom 30. Juli 2008 wurde seitens der Bw. unter Abschnitt N), ad 2), c), ausgeführt, dass das Musterhaus von Ing. B nie bewohnt worden sei, und es auch keine emotionalen Beweggründe für den Erwerb dieser Liegenschaft durch ihn gegeben habe. Der unabhängige Finanzsenat ist demnach der Rechtsmeinung, dass das Sachwertverfahren im vorliegenden Fall zur Teilwertermittlung nicht geeignet ist und wendet daher ausschließlich das Ertragswertverfahren an. Dies vor allem deshalb, weil der VwGH in seinem Erkenntnis vom 5. Oktober 1988, 87/13/0075, ausgeführt hat, dass das Ertragswertverfahren als für die Ermittlung von fiktiven Anschaffungskosten von vermieteten Gebäuden tauglich ist. Es sei nämlich plausibel, dass für einen möglichen Liegenschaftskäufer der von ihm zu erzielende Überschuss maßgebend und damit

preisbestimmend sei. Auf diesen Preis werde ein Vervielfacher angewandt (vgl. VwGH vom 20. Juli 1999, 98/13/0109). In der Vorhaltsantwort vom 30. Juli 2008 wurde denn auch unter ad 2), c), ausgeführt, dass das Musterhaus (zum best erzielbaren Preis) vermietet worden sei. Da dieser Vorhaltsantwort trotz diesbezüglicher Aufforderung kein kopierter Mietvertrag beigelegt war, sind die für die Berechnung des Ertragswertes relevanten Bestimmungsgrößen zu schätzen.

Im Hinblick auf die Liegenschaftsbewertung im Steuerrecht argumentiert auch Martin Pröll in UFS-Aktuell, Nr. 7-8/2004, S. 281, dass für Mietobjekte hinsichtlich der Renditeerzielung das Ertragswertverfahren den anderen Bewertungsmethoden vorzuziehen sei. Weiters wird in diesem Beitrag zusammenfassend die Ansicht vertreten, dass die Bildung eines arithmetischen Mittels zwischen Ertragswert und Sachwert nur dann sinnvoll sei, wenn eine solche den auf den Grundstücksmärkten existierenden Realitäten eher gerecht wird als die ausschließliche Heranziehung von Ertragswert- oder Sachwertverfahren. Das Ertragswertverfahren ist unter Berücksichtigung des vorzitierten Zeitschriftenartikels für die Bewertung des gegenständlichen Musterhauses zu bevorzugen, weil die Bedürfnisbefriedigungspotenziale des Ing. B über den monetären Ertrag bei der Vermietung dieses Musterhauses ermittelbar sind.

Die monatliche fiktive Miete wird in dem von den Bw. beigebrachten Gutachten mit € 830,00 (= S 11.421,00) angenommen, das bedeutet bei einer Wohnfläche von 95,61 m² eine Quadratmetermiete von € 8,68 (= S 119,00). Dies hat einen Jahresmiettertrag von € 9.960,00 (= S 137.053,00) zur Folge. Dieser Gebäuderohertrag wurde auch von der Betriebsprüfung unter Tz 16 zur Berechnung des Gesamtwertes herangezogen. In diesem Zusammenhang ist auch die Aussage der Betriebsprüfung in ihrer Stellungnahme vom 24. September 2004 [siehe Abschnitt K), zu b) und c)] zu würdigen, dass u.a. dieses Gutachten im Jahr 2003 rückwirkend für das Jahr 1998 erstellt worden sei, was das Schätzungsutachten laut VwGH-Judikatur untauglich mache. Abgesehen davon, dass seitens der Betriebsprüfung kein derartiges Judikat des VwGH angeführt wurde, vertritt der unabhängige Finansenat die Ansicht, dass ein Liegenschaftsgutachten, das für einen vergangenen Zeitpunkt erstellt wurde, danach zu beurteilen ist, wie weit der Bewertungsstichtag des Gutachtens mit dem Entnahmeterminpunkt der Liegenschaft übereinstimmt. Im streitgegenständlichen Fall ist der Kaufzeitpunkt der 26. Februar 1998 und der Bewertungsstichtag des Gutachtens der 31. Mai 1998. Diese zeitliche Diskrepanz ist nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates nicht so groß, als dass nicht Kriterien wie fiktive monatliche Miete, Restnutzungsdauer und Kapitalisierungszinssatz in die Ertragswertermittlung des unabhängigen Finanzsenates übernommen werden könnten.

Nicht herangezogen werden kann der im Gutachten angesetzte Wert für Ertragslosigkeit des Mietobjektes, weil kein Argument vorgebracht worden ist, dass dieses während der Dauer des

siebenjährigen Besitzes von Ing. B fünf Jahre ertragslos gewesen wäre. Die weitere Berechnung der Differenz zum bisherigen Entnahmewert stellt sich wie folgt dar:

| | | |
|--|---------------------|-----------------------|
| Gebäuderohertrag p.a. lt. Bw. und lt. BP | € 9.960,00 | S 137.000,00 |
| abzüglich 10% Bewirtschaftungskosten lt. BP | € 996,00 | S 13.705,00 |
| abzüglich 0,5% Erhaltungskosten von € 137.725,00 | € 688,83 | S 9.479,00 |
| Jahresreinertrag lt. BP | € 8.275,00 | S 113.866,00 |
| x Vervielfältiger von 18,26 | € 151.101,50 | S 2.079.202,00 |
| zuzügl. anteiliger Grundwert lt. Gutachten | € 22.819,00 | S 313.996,00 |
| Zwischensumme 1 | € 173.920,50 | S 2.393.198,00 |
| abzüglich Ertragslosigkeit für 8 Monate in 7 Jahren | € 6.640,00 | S 91.368,00 |
| Zwischensumme 2 | € 167.280,50 | S 2.301.830,00 |
| abzüglich 20% negativ wertbeeinflussender Umstände wegen fehlendem Keller, Abnutzung als Musterhaus und Holzkonstruktion lt. UFS | € 33.456,10 | S 460.366,00 |
| abzüglich Instandhaltungsaufw. (7 Jahre à € 2.000,00) lt. UFS | € 14.000,00 | S 192.644,00 |
| Zwischensumme 3 | € 119.824,40 | S 1.648.820,00 |
| abzüglich angepasster Grundwert (15,66%) lt. Gutachten | € 18.365,04 | S 252.708,00 |
| angepasster Gebäudewert lt. UFS | € 101.459,36 | S 1.396.111,00 |
| Entnahmewert bisher | € 56.684,81 | S 780.000,00 |
| Differenz | € 44.774,55 | S 616.111,00 |
| Differenz abgerundet | € 44.700,00 | S 615.085,00 |
| Differenz je damaligem Gesellschafter 50:50 | € 22.350,00 | S 307.542,50 |

Der angefochtene Feststellungsbescheid für das Jahr **1999** ist wie folgt abzuändern:

| | | |
|---|---------------------|-----------------------|
| Entnahme Musterhaus lt. BP | € 52.498,86 | S 722.400,00 |
| Entnahme Musterhaus lt. UFS | € 44.700,00 | S 615.085,00 |
| Gewinnminderung bei M Ges.nbR. | € -7.798,86 | S - 107.315,00 |
| Gewinn für 1999 lt. BP | € 190.393,63 | S 2.619.873,46 |
| Gewinn für 1999 lt. UFS | € 182.594,77 | S 2.512.558,46 |
| a) Gewinn Dipl.Ing. E lt. BP | € 68.947,41 | S 948.737,00 |
| Gewinnzurechnung für Musterhaus lt. UFS | € 22.350,00 | S 307.542,50 |
| Gewinn Dipl.Ing. E lt. UFS | € 91.297,41 | S 1.256.279,50 |
| b) Gewinn Dipl.Ing. F lt. BP | € 121.446,19 | S 1.671.136,00 |
| Gewinnminderung für Musterhaus lt. BP | € 52.498,86 | S 722.400,00 |
| Gewinnzurechnung für Musterhaus lt. UFS | € 22.350,00 | S 307.542,50 |
| Gewinn Dipl.Ing. F lt. UFS | € 91.297,33 | S 1.256.278,50 |

III) Erhöhung des Entnahmewertes der Eigentumswohnung in I:

1) Der Sachverhalt ist durch folgende Umstände bestimmt:

a) Mit Kaufvertrag vom 15. April 1996 erwarben Ing. B und Dipl.Ing. A von der a Ges. mbH. in b, cgasse w als Alleineigentümerin der Liegenschaft EZ www des Grundbuchs 0WWWW d. Der beiderseits vereinbarte Kaufpreis betrug S 5.375.000,00. Laut Punkt VI. dieses Kaufvertrages handelte es sich bei dem kaufgegenständlichen Grundstück laut Flächenwidmungsplan der Stadtgemeinde I um die Widmung "Bauland-Wohngebiet". Laut Punkt XIV. dieses Vertrages wurde der Kaufvertrag aufschiebend bedingt durch die rechtskräftige Erteilung der Baubewilligung für das bei der Stadtgemeinde I eingereichte Bauprojekt mit derzeit 29 Wohnungen bis längstens 31. März 1997 abgeschlossen.

In weiterer Folge wurden im Jahresabschluss für **1996** als Umlaufvermögen unter dem Stichwort "I" Vorräte von S 18.566.482,05 verbucht. Diese Vorratsposition ist im Jahresabschluss für 1997 mit S 0,00 ausgewiesen (OZ 7/1997).

b) Mit Kauf- und Wohnungseigentumsvertrag vom 8. Jänner 1998 erwarb Ing. B von Dipl.Ing. A als Verkäufer 74/4944tel Anteile an der vertragsgegenständlichen Liegenschaft (EZ www, Grundbuch 0WWWW d). Ing. B war laut Punkt 1.3. bereits Eigentümer von insgesamt 138/4944tel Anteilen an dieser Liegenschaft, wovon einverständlich 74/4944tel Anteile zur Erreichung des zur Begründung des Wohnungseigentums an der vertragsgegenständlichen Wohnung erforderlichen Mindestanteiles von 74/2472tel Anteile verwendet bzw. gewidmet werden. Dipl.Ing. A und Ing. B verbleiben somit bloße Miteigentumsanteile an der EZ www, KG d, von je 64/4944tel Anteilen.

Laut Punkt XXI. dieses Kauf- und Wohnungseigentumsvertrages, Spalte 2, Punkte a), b) und d) wurden die Wohnung, der Abstellplatz und das Kellerabteil von Top Nr. Z auf Stiege 2 um S 723.867,00 inklusive S 53.000,00 Pauschale (= S 670.867,00 Wohnungskaufpreis) durch Herrn Ing. B erworben.

c) Mit Schlussrechnung vom 16. Jänner 1998, erstellt von der U Ges. nbR., wurden Ing. B für die Wohnung Top Z auf Stiege 2 in der N straße Y in I um S 723.867,00 (AB II, 480) vorgeschrieben. Von diesem Betrag entfielen S 53.000,00 auf Aufschließungs- und Anschlusskosten, sodass S 670.867,00 als Wohnungskaufpreis verbleiben. Zu diesem Schlussrechnungszeitpunkt war Ing. B grünbücherlich bereits im Besitz der Hälfte dieser Wohnung. Laut Vermerk der Betriebsprüferin auf AB II, 480, wurde der Schlussrechnungspreis im Jahr 1997 auf Konto 9401 an Privatkonto gebucht.

d) Laut der Flächenaufstellung der Wohnhausanlage I, N straße Y, besteht die Wohnung Top Z im Dachgeschoß aus drei Zimmern mit insgesamt 71,24 m² Wohnnutzfläche, 4,97 m² Balkon, 5,73 m² Kellerabteil und einem PKW-Abstellplatz von 12,03 m² (AB II, 474). Der

Verkaufspreis für diese Wohnung wird in dieser Flächenaufstellung mit S 670.867,00 angegeben.

- e) Laut der Flächenaufstellung der gegenständlichen Wohnhausanlage besteht die Wohnung Top w im Dachgeschoß aus drei Zimmern mit insgesamt 82,28 m² Wohnnutzfläche, 7,68 m² Balkon, 5,64 m² Kellerabteil und einem PKW-Abstellplatz von 14,80 m². Der Verkaufspreis für diese Wohnung beträgt S 2.065.500,00 (ohne Nebenkosten). Der Quadratmeterpreis beträgt für diese Wohnung sohin € 1.824,33 (= S 25.103,00).
- f) Die Wohnung Top ee im Dachgeschoß dieser Wohnung besteht ebenfalls aus 3 Zimmern mit insgesamt 64,09 m², 5,55 m² Kellerabteil und einem PKW-Abstellplatz von 12,03 m². Der Verkaufspreis für diese Wohnung beträgt S 1.600.000,00 (ohne Nebenkosten). Der Quadratmeterpreis beträgt für diese Wohnung sohin € 1.814,27 (= S 24.964,89).

2) ertragsteuerliche Würdigung:

Hinsichtlich des auch hier anzuwendenden Entnahmetatbestandes gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1988 und des darin formulierten Teilwertmaßstabes wird auf die steuerlichen Erwägungen unter Abschnitt II), Punkt 2), verwiesen.

Jede Entnahme von Wirtschaftsgütern bedeutet eine Minderung des Betriebsvermögens. Das Einkommensteuergesetz versteht unter Entnahmen nur außerbetrieblich veranlasste Entnahmen. Um zu verhindern, dass Entnahmen den steuerlichen Gewinn kürzen, sind sie dem Gewinn hinzuzurechnen (vgl. Doralt, EStG, Kommentar, 6. Aufl., Tz 327 zu § 6). Entnimmt ein Gesellschafter einer Personengesellschaft ein Wirtschaftsgut aus dem Betriebsvermögen der Mitunternehmerschaft in sein Privatvermögen, gelten die allgemeinen Grundsätze für Entnahmen. Der realisierte Gewinn (aufgedeckte stille Reserve) ist aber allen Gesellschaftern nach dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel zuzuweisen (vgl. Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, Band III A, Tz 202 zu § 4).

Diese letztere Kommentarmeinung ist für den vorliegenden Fall von Bedeutung, weil in der Berufungsergänzung vom 5. August 2004 [siehe Abschnitt J] neben der Höhe der Gewinnzurechnung auch die von der Betriebsprüfung vorgenommene alleinige Gewinnaufteilung auf den Gesellschafter Ing. B beeinsprucht wurde. Diesem Berufungsbegehren kann nach der Meinung der Betriebsprüfung stattgegeben werden [siehe Stellungnahme vom 24. September 2004, Abschnitt K), zu b) und c)]. Auch der unabhängige Finanzsenat ist der Auffassung, dass die Eigentumswohnung in der Wohnhausanlage I im Namen und auf Rechnung der W Ges. nbR. von beauftragten Baufirmen errichtet worden ist und somit in die Gewinnermittlung der Ges. nbR. eingeflossen ist. Der unabhängige Finanzsenat hält es in Anbetracht des Umstandes, dass die Rechnungslegung von der M Ges. nbR. erfolgte, für gerechtfertigt, dass die Gewinnzurechnung dem Gewinnverteilungsschlüssel der Ges. nbR. entsprechend erfolgt.

Somit verbleibt die Höhe der Gewinnzurechnung infolge der Entnahme der Eigentumswohnung, Top Z, betreffend die Wohnhausanlage in der N straße Y, I, an die M Ges. nbR. zu klären. Dies bedingt die Abklärung der Frage, welche Bewertungsmethode bei der Entnahme einer Eigentumswohnung aus dem Betriebsvermögen einer Mitunternehmerschaft anwendbar ist.

Als Methode der Entnahmewertermittlung kann auch bei dieser Eigentumswohnung das Sachwertverfahren ausgeschlossen werden, weil Ing. B laut Vorhaltsantwort vom 30. Juli 2008 [siehe Abschnitt N), ad 3), b)] diese Wohnung nie selbst benutzt, und es – wie beim Erwerb des Musterhauses in L – für den Erwerb dieser Eigentumswohnung keine emotionalen Beweggründe seinerseits gegeben habe (vgl. Martin Pröll, Liegenschaftsbewertung im Steuerrecht...., in: UFS-Aktuell, 2004, Heft 7-8, S. 278).

Als Wertermittlungsmethode kommt bei Eigentumswohnungen – wie bei Reihenhäusern – vorrangig die Vergleichswertmethode gemäß § 4 Liegenschaftsbewertungsgesetz (LBG) in Betracht, weil die zu vergleichenden Wohnungen in den wesentlichen preisbestimmenden Merkmalen ähneln, wobei Abweichungen durch Zu- und Abschläge auszugleichen wären (vgl. Christian Lenneis, Bewertung von Liegenschaften im Abgabenrecht, immolex 2005, S. 140 ff.). Allerdings ist diese Methode – wie schon vorhin ausgeführt – im Steuerrecht nur eingeschränkt anwendbar, weil – wie schon unter dem obigen Punkt II), 2), ausgeführt – der VwGH mehr als ein Vergleichsobjekt fordert und im Fall der Anwendung dieses Verfahrens auch die abgabenrechtliche Geheimhaltungspflicht gemäß § 48a BAO zu beachten ist. Der unabhängige Finanzsenat wendet bei diesem Berufungspunkt das Vergleichswertverfahren an, zumal laut den Sachverhaltsfeststellungen e) und f) zwei Vergleichswohnungen im Dachgeschoß der Stiege 2 dieser Wohnhausanlage zur Ermittlung des Differenzwertes **anonymisiert** herangezogen werden können.

Im vorliegenden Fall ist auch zu beachten, dass der damalige Gesellschafter der W Ges. nbR. Ing. B die gegenständliche Eigentumswohnung ausschließlich zwecks Vermietung an Dritte aus dem Betriebsvermögen erworben hat und diese Eigentumswohnung auch vermietbar war.

Das durchschnittliche Ausmaß der Wohnfläche der beiden Vergleichswohnungen beträgt 73,19 m². Die Kellerabteile und PKW-Abstellplätze differieren in ihrem Flächenmaß nur geringfügig. Der durchschnittliche Verkaufspreis der beiden Wohnungen beträgt S 1.832.500,00 (= € 133.172,97). Würde nun der Wohnungskaufpreis als der doppelte Kaufpreis errechnet, wie ihn Ing. B an Dipl.Ing. A für dessen Hälfteanteil bezahlt hat, ergäbe sich ein Wohnungskaufpreis von S 1.341.734,00,00 (= € 97.507,61). Der Vergleichswert, wie er vom unabhängigen Finanzsenat ermittelt wurde, liegt um S 490.766,00 (= € 35.665,36) höher. Berücksichtigt man jedoch die Einwände der Bw., dass die gegenständliche Wohnung nordseitig liegt und

eine ungünstige Raumeinteilung aufweist, so erachtet der unabhängige Finanzsenat die im Zuge der Betriebsprüfung unter Wahrung des Parteiengehörs angesetzte Gewinnzurechnung von S 190.000,00 (= € 13.807,84) als nicht überhöht. Diese Gewinnzurechnung ist sodann entsprechend dem Gewinnverteilungsschlüssel bei der M Ges. nbR. (50 : 50) vorzunehmen.

Der angefochtene Feststellungsbescheid für das Jahr **1997** ist wie folgt abzuändern:

| Verlust für 1997 lt. BP = It.UFS | € - 92.153,76 | S - 1,268.063,33 |
|---|----------------------|-------------------------|
| a) Verlust Dipl.Ing. E lt. BP | € - 52.980,75 | S - 729.031,00 |
| Gewinnzurechnung für Eigentumswohnung lt. UFS | € + 6.903,92 | S + 95.000,00 |
| Verlust Dipl.Ing. E lt. UFS | € - 46.076,83 | S - 634.031,00 |
| b) Verlust Dipl.Ing. F lt. BP | € - 39.172,98 | S - 539.032,00 |
| Verlustminderung für Eigentumswohnung lt. UFS | € + 6903,92 | S + 95.000,00 |
| Verlust Dipl.Ing. F lt. UFS | € 32.269,06 | S - 444.032,00 |

Damit war spruchgemäß zu entscheiden.

Beilagen: Beilage A bis C.

Wien, am 9. Februar 2009