



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Peter Steurer und die weiteren Mitglieder Mag. Petra Zech, Bernd Feldkircher und Mag. Michael Kühne im Beisein des Schriftführers Martin Eberl über die Berufung der Bw, Adr., vertreten durch Herburger & Allgäuer, Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, Adresse, gegen die Bescheide des Finanzamtes Feldkirch, vertreten durch HR Walter Angerer, betreffend Körperschaftsteuer 1997 und 1998 nach der am 5. Oktober 2006 in 6800 Feldkirch, Schillerstraße 2, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (im Weiteren kurz Bw genannt) wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 14.9.1990 und Nachtrag vom 31.10.1990 unter der Firma A - Vermietungsgesellschaft m.b.H. mit einem Stammkapital von 10 Mio S mit Sitz in Imst gegründet. Gegenstand des Unternehmens war laut Gesellschaftsvertrag die *"gewerbliche Vermietung von Wirtschaftsgütern"*.

Mit notariellem Abtretungsvertrag vom 11.12.1992 haben die Gründungsgesellschafter ihre Geschäftsanteile an die „B Gesellschaft m.b.H.“ (9.998.000,00 S) bzw. an Dr. C (2.000,00 S) abgetreten. Am 16.10.1993 wurde der Sitz der Bw von Imst nach Feldkirch verlegt. Mit Abtretungsvertrag vom 23.12.1994 hat die B Gesellschaft m.b.H. ihre Anteile an der Bw an die

D Projektmanagement Gesellschaft m.b.H. mit Sitz in X , Estraße 43, abgetreten. Neben Mag. F vertrat ab 7.5.1996 G die Gesellschaft als Geschäftsführer.

Am 24.4.2001 wurde der Firmenname der Bw auf H GmbH geändert, der Sitz von Feldkirch nach Innsbruck verlegt und als Geschäftszweig nunmehr "Objektmanagement" angegeben. Seit 27.2.2002 tritt die Bw unter der Firma Bw auf.

Die Bw. wurde aufgrund der am 22. Dezember 1998 bzw. am 12. Oktober 1999 eingereichten Körperschaftsteuererklärungen für die Jahre 1997 und 1998 mit Bescheid vom 3. Februar 1999 bzw. vom 29. Oktober 1999 zur Körperschaftsteuer veranlagt.

Aufgrund einer für die Jahre 1996 bis 1998 im Unternehmen der Bw. durchgeführten Buch- und Betriebsprüfung (vgl. Schlussbericht vom 20. Juni 2000, GBpNr. 108030/99) gelangte die Großbetriebsprüfung (kurz GBp) zu folgenden Feststellungen und rechtlichen Beurteilungen:

"Tz. 14 Verdeckte Ausschüttungen:

a) Projekt "I-Straße" – Baumanagement:

Das geprüfte Unternehmen beabsichtigte, auf einem in seinem Eigentum befindlichen Grundstück eine zum Verkauf bestimmte Wohnanlage zu errichten. Für dieses Vorhaben benötigte sie, die selbst nur als Besitzgesellschaft fungiert, einen operativ tätigen Bauträger. Diesen fand sie in der "D Projektmanagement GmbH". Am 13.6.1994 schlossen beide eine Vereinbarung (= Sammelvereinbarung A), wonach die D das gesamte Baumanagement um ein Gesamthonorar von 7 Mio S übernimmt.

Anlässlich der Betriebsprüfung wurde dem Prüfer eine Vereinbarung (= Einzelvereinbarungen B, bestehend aus 8 Seiten, ebenfalls datiert mit 13.6.1994) über gesamt 14 Mio S vorgelegt. Nach deren Erhalt wurde vom Prüfer die Sammelvereinbarung A über 7 Mio S in der Belegsammlung aufgefunden.

Den Geschäftsführer der D und der Bw, Herrn G, darauf angesprochen, warum es zwei Vereinbarungen mit demselben Datum, aber mit unterschiedlicher Honorarhöhe gibt, konnte dieser keine Auskunft erteilen und ersuchte den Prüfer, diesbezüglich mit dem Steuerberater zu sprechen. Der Steuerberater wurde vom Prüfer darüber am 1.12.1999 in Kenntnis gesetzt. Am 24.2.2000 kam dann eine Besprechung aller Beteiligten zustande.

Laut Auskunft des Geschäftsführers des geprüften Unternehmens (Herr Mag. F) habe die Sammelvereinbarung A über 7 Mio S im Zeitpunkt ihres Abschlusses, also am 13.6.1994 ihre Gültigkeit gehabt. Nach diesem Datum sei die Suche nach Wohnungskäufern insofern schwieriger geworden, als die Gemeinde X darauf bestanden habe, dass 60% der Wohnungskäufer Einheimische sein müssten, ansonsten der Bau nicht bewilligt werde. Damit konfrontiert habe sich die A (Anmerkung des UFS: gemeint wohl B Gesellschaft m.b.H.) als "auswärtige, Vorarlberger Firma" nicht mehr in der Lage gesehen, das Projekt abzuwickeln. Die Gesellschaftsanteile an der A wurden an die D abgetreten, wodurch nun die D als Gesellschafterin der A das Projekt abwickelte und nicht mehr als fremde Dritte eine Dienstleistung erbrachte. Der Leistungsinhalt habe sich somit verändert und die Sammelvereinbarung A über 7 Mio S ihre Gültigkeit verloren. An deren Stelle seien dann die Einzelvereinbarungen B über 14 Mio S getreten. Dass diese dasselbe Datum wie die Sammelvereinbarung A hätten, resultiere aus einem Fehler der Sekretärin, die für die Einzelvereinbarungen B dieselbe Schreibvorlage wie für die Sammelvereinbarung A verwendet

und vergessen habe, das Datum zu ändern. Tatsächlich seien die Einzelvereinbarungen B im Laufe des Jahres 1995 unterfertigt worden.

Im Zuge der Schlussbesprechung am 29.5.2000 kamen keine neuen Erkenntnisse mehr zu Tage. Die Parteien bekräftigten ihr Argument, dass die Erhöhung des Honorars von 7 Mio S auf 14 Mio S durch die erschwerte Käufersuche bedingt durch die Auflage der Gemeinde X verursacht sei. Auf die Frage, welche konkreten Leistungen die D erbrachte, verwiesen die Parteien auf den Inhalt der Einzelvereinbarungen B. Den Parteien wurde die Möglichkeit geboten, die Mehraufwendungen, die die D durch die Auflage der Gemeinde X hatte, nachzuweisen.

Beurteilung durch den Prüfer:

Einerseits sind Leistungsbeziehungen zwischen einer Kapitalgesellschaft und ihren Gesellschaftern auch steuerlich anzuerkennen. Andererseits darf aber nicht übersehen werden, dass Gesellschafter maßgeblichen Einfluss auf die Kapitalgesellschaft haben können, weil sie die Willensbildung zu bestimmen vermögen.

Die steuerliche Anerkennung von Vorteilszuwendungen an Gesellschafter einer GmbH ist an strenge Voraussetzungen geknüpft. So müssen den Vorteilszuwendungen von vornherein klare, ernsthafte und bindende Abmachungen zugrunde liegen. Es sollen damit steuerliche Folgen nicht willkürlich herbeigeführt werden können. Auf dieser Zielsetzung beruht auch das Instrument der verdeckten Ausschüttungen. Ob und inwieweit bei der Art, in der ein Gesellschafter Vorteilszuwendungen erhält, ungerechtfertigte steuerliche Vorteile erwirkt werden, bedarf einer eingehenden Prüfung, die im gegenständlichen Fall folgendes Bild zeigt:

Aufgrund der Sammelvereinbarung A vom 13.6.1994 war die D bereit, das Baumanagement für ein Honorar von 7 Mio S zu übernehmen. Da die D zu diesem Zeitpunkt keine Gesellschaftsanteile an der Bw. hatte, ist davon auszugehen, dass das Honorar von 7 Mio S einen marktgerechten und fremdüblichen Preis darstellt. Durch die eingeschränkten Verwertungsmöglichkeiten, bedingt durch die Auflage der Gemeinde X, und die anschließende Abtretung der Gesellschaftsanteile an die D hat sich der Leistungsinhalt für die Durchführung des Baumanagements nicht geändert. Seitens der Parteien konnten keine schlüssigen Argumente vorgebracht werden, die eine Änderung des Leistungsinhaltes ersichtlich machen. Da die Planung und Bauleitung dieses Projektes von der J, Planungs- und Bauleitungsges.m.b.H. durchgeführt wurde und diese dafür 2.681.480,00 S verrechnete, blieb unbeantwortet, welche weiteren konkreten Leistungen (außer der Käufersuche) für die D übrig blieben.

Die Aussage, dass die Auflage der Gemeinde X erst nach der Unterfertigung der Sammelvereinbarung A am 13.6.1994 bekannt wurde und somit Mehrleistungen für das geprüfte Unternehmen verursachte, muss schon deshalb angezweifelt werden, weil die D bereits mit Vereinbarung vom 10.11.1993 das Baumanagement für das Projekt "Estraße" übernahm, welches ebenfalls in X liegt. Den Geschäftsführern war somit bereits bei Abwicklung des Projektes "Estraße" die Auflage der Gemeinde X bekannt. Das ergibt sich auch aus Punkt I der schriftlichen Vereinbarung mit der Gemeinde X (ohne Datum).

Der Verdoppelung des Honorars von 7 Mio S (lt. Sammelvereinbarung A vom 13.6.1994) auf 14 Mio S stehen keine angemessenen Leistungen des geprüften Unternehmens gegenüber. Diese basiert vielmehr auf Gründen, die ausschließlich darauf zurückzuführen sind, dass die D Gesellschafterin der Bw. geworden ist und somit die vorerwähnte Willensbildung zu bestimmen vermochte. In der Erhöhung des Honorars von 7 Mio S auf 14 Mio S ist daher eine verdeckte Gewinnausschüttung in Höhe von 7 Mio S zu erblicken.

b) Projekt "I-Straße" – Personalstellung:

Mit Rechnung vom 14.12.1998 verrechnete das geprüfte Unternehmen Kosten für geleistete Personalstellung vom 1.1.1997 bis 31.12.1998 in Höhe von 960.000 S an die Gesellschafterin D. Trotz mehrfacher Urgezen konnten keine konkreten Leistungsinhalte nachgewiesen werden. Im Zuge der Schlussbesprechung am 29.5.2000 wollten die Parteien auf diese Frage nicht eingehen. Erst nach Abhaltung der Schlussbesprechung ist dem Prüfer ein Schreiben des Geschäftsführers, Herrn G, zugegangen. Herr G führt darin aus, dass die Verrechnung der Personalstellungskosten wegen der ungewöhnlich starken Inanspruchnahme einzelner "D - Dienstnehmer" in Zusammenhang mit Schwierigkeiten mit den bauausführenden Firmen notwendig war.

Beurteilung durch den Prüfer:

Die steuerliche Anerkennung von Vorteilszuwendungen an Gesellschafter einer GmbH ist an strenge Voraussetzungen geknüpft. So müssen den Vorteilszuwendungen von vornherein klare, ernsthafte und bindende Abmachungen zugrunde liegen.

Weder in der Sammelvereinbarung A noch in den Einzelvereinbarungen B wird darauf Bezug genommen, dass sich das Honorar bei ungewöhnlich starker Inanspruchnahme einzelner Dienstnehmer erhöht.

Die Voraussetzungen einer steuerlichen Anerkennung dieser zusätzlichen Personalgestellungskosten sind daher nicht gegeben. Es liegt eine verdeckte Ausschüttung in Höhe von 960.000 S vor."

Daraufhin hat das Finanzamt am 18. Juli 2000 Bescheide mit denen das Verfahren betreffend Körperschaftsteuer 1997 bzw. 1998 gem. § 303 Abs. 4 BAO wieder aufgenommen wurde und den Feststellungen der Betriebsprüfung folgende Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 1997 und 1998 erlassen.

Mit Schriftsätzen vom 21. August 2000 hat die Bw fristgerecht gegen die im wieder aufgenommenen Verfahren ergangenen Körperschaftsteuerbescheide 1997 und 1998 berufen. In der nachgereichten Begründung vom 18. September 2000 hat die Bw. Folgendes ausgeführt:

"A) Projekt '1-Straße":

Die Bw hatte im Jahre 1994 bereits seit längerem eine unbebaute Liegenschaft in ihrem Eigentum und beabsichtigte die Bebauung dieser Liegenschaft mit einer zum Verkauf bestimmten Wohnhausanlage. Am 13.6.1994 wurde die D Projektmanagement Gesellschaft m.b.H. beauftragt, die Verwertung der Liegenschaft beginnend mit der Konzeptentwicklung bis hin zur Vermarktung zu betreuen. Das Projekt "1-Straße" hatte ein Volumen von ca. 70 Mio S. Die D Projektmanagement GmbH hatte im Zuge des Auftrages vom 13.6.1994 sämtliche Leistungen zu erbringen, die üblicherweise Bauträgerunternehmen mit eigener Vermarktungsabteilung erbringen.

Die Bw. verfügte über kein eigenes Personal, keine eigenen Büros, keine eigene technische Infrastruktur und über keinerlei Kommunikationseinrichtungen. Sie war deshalb gezwungen, sämtliche, in Zusammenhang mit der Verwertung des Projektes "1 -Straße" anfallenden Arbeiten an Dritte zu vergeben. Diese Vergabe erfolgte mit Vereinbarung vom 13.6.1994 an die D. Die D ihrerseits hat – wie im Bauträgergeschäft üblich – Planungsleistungen (Detailplanungen, Haustechnikplanungen usw.) sowie sämtliche Bauausführungen an Subunternehmer vergeben.

Die D verfügt über Bauträgererfahrungen in Tirol, da sie das in der Nachbarschaft des Projektes "1-Straße" gelegene Projekt "E-X " auf unterschiedlichen rechtsgeschäftlichen

Grundlagen bearbeitet hat. Beim Projekt "E-X" handelt es sich um die Revitalisierung und Verwertung einer großen ehemaligen Textilfabrik.

Die in Zusammenhang mit dem Projekt "E-X" gemachten Erfahrungen haben die Vertragsparteien veranlasst, von einer problemlosen Verwertung der Liegenschaft "1-Straße" auszugehen. Dabei hatten die Vertragsparteien insbesondere das ausgeprägte Preisgefälle zwischen dem Ballungsraum Innsbruck und X im Auge und erwarteten, zu günstigen Preisen problemlos Wohnungen an Personen verkaufen zu können, die in Innsbruck berufstätig waren, allerdings den Wohnsitz aus Kostengründen etwas außerhalb von Innsbruck wählen wollten. Entsprechend dieser erwarteten problemlosen Verwertung war der Honoraranspruch der D auch lediglich an die Vermarktung von 60% der Wohnungseigentumseinheiten gebunden.

Im Zuge der ersten Baueingabe mussten die Vertragspartner die Forderung der Gemeinde X zur Kenntnis nehmen, 80% der zu bauenden Wohnungen an in der Gemeinde X ansässige Personen zu verkaufen. Die Rechtsgrundlage für die Forderung der Gemeinde X war und ist für die Vertragspartner nicht wirklich ersichtlich, allerdings hat die Gemeinde X in Aussicht gestellt, eine Baubewilligung nur erteilen zu wollen, wenn eine diesbezügliche Verpflichtungserklärung abgegeben würde. Im Zuge von Verhandlungen konnte schließlich erreicht werden, dass lediglich 60% der zu bauenden Wohnungen an in der Gemeinde X ansässige Personen verkauft werden müssen.

Die "Auflage" der Gemeinde X war für das fertig entwickelte Projekt essentiell und hat die Rahmenbedingungen vollständig verändert. Es musste mit einem großen Vermarktungsproblem deshalb gerechnet werden, weil der Großteil des geplanten Absatzmarktes "weggebrochen" ist. Auf der anderen Seite sah sich die Bw plötzlich einem erheblichen Verlustrisiko gegenüber und stand zufolge fortlaufender Zinsbelastungen unter großem wirtschaftlichem Druck.

Die Bw hatte nunmehr plötzlich Bedarf nach einem ausgeklügelten Verwertungs- und Vermarktungskonzept und einem Partner, der ihr das Verwertungsrisiko abnahm. Die D andererseits war und ist ein erfolgreich am Markt tätiges Bauträgerunternehmen, das aus Kapazitätsgründen nicht in der Lage war, sämtliche ihr angebotenen Bauprojekte umzusetzen. Die D hatte somit mit alternativen Ertragsmöglichkeiten bzw. Opportunitätskosten zu rechnen.

Diese Umstände berücksichtigend haben die Vertragspartner im Jahre 1995 ihre Vereinbarung neu gefasst und neben einer deutlichen Ausweitung des Leistungsumfanges auch eine Verdoppelung des dafür gebührenden Honorars vereinbart. Diese Vereinbarungen wurden als "Einzelvereinbarungen B" geschlossen. Hinsichtlich der Ausfertigungsfehler referiert der Bp-Bericht den Sachverhalt richtig.

Für die D wurde das Projekt "1-Straße" nunmehr zur Herausforderung und erforderte den Einsatz sämtlicher verfügbarer Kapazitäten der D sowie unternehmerischen "Herzblutes". Im Einzelnen musste die D neben den üblicherweise im Bauträgergeschäft zu erbringenden Leistungen folgende Leistungen zusätzlich erbringen:

- Entwicklung eines völlig neuen Vermarktungskonzeptes unter Berücksichtigung der "Auflage" der Marktgemeinde X .
- Konzeptionelle Überarbeitung des bereits fertig geplanten Gebäudes zur Optimierung von kostenrelevanten bautechnischen Gegebenheiten.
- Neuerliche Ausarbeitung von Baueingaben und Einholung sämtlicher erforderlicher Bewilligungen
- Überarbeitung bzw. Neufassung sämtlicher Verkaufsunterlagen und Neupositionierung in der Produktpalette der D
- Übernahme des Verwertungsrisikos für 100% der Wohnungen durch die D

Faktisch wurde das Projekt "1-Straße" durch die "Auflage" der Gemeinde X zurück an den Start geworfen.

Am 24.2.2000 hat im Büro der D in Innsbruck eine Besprechung mit der Betriebsprüfung (Dr. L, Hr. M) sowie den Geschäftsführern der D Projektmanagement (Mag. F, Herr G) sowie der ausgewiesenen steuerlichen Vertreterin (Dr. Allgäuer) stattgefunden. Im Zuge dieser Besprechung haben Mag. F und Herr G umfangreich und ausführlich die Entstehungsgeschichte des Projektes "1-Straße" referiert. Es wurden ordnerweise bautechnische Unterlagen (wie Pläne, Verträge, Schriftverkehr usw.) der Bp zur Einsichtnahme vorgelegt, aus denen die erfolgte Umplanung des Projektes nach der "Auflage" der Gemeinde X klar ersichtlich war. Sämtliche oben referierten Sachverhaltselemente wurden neben vielen anderen Sachverhaltselementen ausführlich dargestellt. Die Aufnahme einer Niederschrift zu diesen Besprechungsergebnissen war der Betriebsprüfung zumindest im Beisein der Abgabepflichtigen nicht möglich, sodass nicht ausgeschlossen werden kann, dass die referierten Sachverhaltselemente zumindest nicht vollständig Inhalt des Betriebsprüfungsaktes geworden sind. Jedenfalls lassen die seitens der Betriebsprüfung mit Schreiben vom 3.4.2000 dargetanen vorläufigen Prüfungsfeststellungen keine inhaltliche Auseinandersetzung mit den tatsächlichen Sachverhaltselementen erkennen. Dementsprechend wurde die Betriebsprüfung mit Schreiben der steuerlichen Vertreterin vom 2.5.2000 auch ersucht, in Vorbereitung einer abzuhaltenden Schlussbesprechung jene Gründe umfangreicher darzustellen, die zu der im Schreiben der Bp vom 3.4.2000 gezogenen Schlussfolgerung geführt haben. Eine nähere Begründung ist der Abgabepflichtigen allerdings nicht zugegangen.

Zu der am 29.5.2000 abgehaltenen Schlussbesprechung wurde seitens der Betriebsprüfung eine vorbereitete Beilage zur Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 29.5.2000 mitgebracht und der Abgabepflichtigen sowie der steuerlichen Vertreterin übergeben. Auch aus dieser vorbereiteten Beilage ist erkennbar, dass eine weitergehende inhaltliche Auseinandersetzung mit den Besprechungsinhalten vom 24.2.2000 zumindest nach außen erkennbar nicht stattgefunden hat. Es wird vielmehr die Behauptung wiederholt, ein Honorar von 7 Mio S wäre marktgerecht und somit fremdüblich, ein Honorar von 14 Mio S halte hingegen einem Fremdvergleich nicht statt.

Im Zuge der Schlussbesprechung hat Mag. F noch einmal in einer mehrstündigen Diskussion die Entstehungsgeschichte des Projektes "1 -Straße" referiert und umfangreich und detailliert dargestellt, welche Änderungen der Rahmenbedingungen durch die "Auflage" der Gemeinde X eingetreten sind und welche Maßnahmen und Aktivitäten für die D dadurch zusätzlich entstanden sind. Insbesondere wurde wiederholt ausdrücklich und eindringlich auf den Umstand hingewiesen, dass im Zuge der "Einzelvereinbarungen B" die D ein Verwertungsrisiko von 100% der Wohnungen übernommen hat, während nach der ursprünglichen Vereinbarung die D praktisch kein Verwertungsrisiko getroffen hätte. Es kann als bekannt vorausgesetzt werden, dass bei einem Wohnungseigentumsprojekt der Verkauf der letzten 2 bis 3 Einheiten am schwierigsten ist und dass gerade der Verkauf dieser letzten Einheiten über den wirtschaftlichen Erfolg oder Misserfolg eines Projektes entscheidet.

Die in einer mehrstündigen Besprechung dargetane Stellungnahme der Partei ist in der Niederschrift über die Schlussbesprechung in sieben handschriftlich geschriebenen Zeilen zusammengefasst. Im Hinblick auf den Umstand, dass vorgetragene Sachverhaltselemente zumindest nicht für die Abgabepflichtige erkennbar Teil des Betriebsprüfungsaktes wurden, konnte seitens der Abgabepflichtigen auf die ganz zum Schluss der Schlussbesprechung eingeräumte Möglichkeit, die Mehraufwendungen nachzuweisen, aus zeitökonomischen Gründen verzichtet werden, da dies lediglich eine umfangreiche Wiederholung bedeutet hätte. Zum Zeitpunkt der Einräumung dieser Möglichkeit war der Abgabepflichtigen klar, dass eine Beschreitung des Rechtsweges unumgänglich sein würde.

Die D hat mit Abtretungsvertrag vom 23.12.1994 praktisch alle Geschäftsanteile an der Bw von der B Gesellschaft m.b.H., Feldkirch, käuflich erworben. Nachdem die Bw zum Zeitpunkt der Abtretung der Gesellschaftsanteile nur über ein relevantes Wirtschaftsgut, nämlich die

Liegenschaft "1-Straße" verfügte, waren organisationstechnische Gründe für die Abtretung der Anteile an die vor Ort ihren Sitz habende D ausschlaggebend. Die B ihrerseits war und ist ständig bemüht, eine Konzernstruktur mit logischen Linienbeziehungen, insbesondere auch hinsichtlich der Projektgesellschaften zu unterhalten. In diesem Sinne war die Abtretung geboten. Zudem konnte nach Übernahme des Defaktorrisikos für die Verwertung des Projektes "1-Straße" die D auch die Anteile an der Auftraggeberin übernehmen, ohne sich ein entscheidendes zusätzliches Risiko aufzubürden.

Seitens der Betriebsprüfung wurde ausdrücklich festgestellt, dass sämtliche Honorarzahlgungen laut "Einzelvereinbarungen B" entsprechend den normierten Bedingungen geflossen sind und in die laufend geführten kaufmännischen Bücher sowohl bei der Bw. als auch bei der D Eingang gefunden haben. Die Betriebsprüfung hat auch festgestellt, dass die vereinbarten Honorare nicht Gegenstand von Nachbuchungen im Zuge der Jahresabschlusserstellung waren.

In Tz 14 des Betriebsprüfungsberichtes stellt die Betriebsprüfung die Behauptung auf, die "Auflage" der Gemeinde X hinsichtlich des Verkaufes an in der Gemeinde X ansässige Personen wäre den vertragsschließenden Parteien bereits seit Abwicklung des Projektes "E-X " bekannt gewesen. Diese Behauptung wird erstmals im Betriebsprüfungsbericht aufgestellt und war zuvor auch nicht ansatzweise Besprechungsgegenstand. Die Behauptung ist unrichtig und hätte bei Einhaltung der Grundsätze der Gewährung des Parteiengenhörs spätestens in der Schlussbesprechung widerlegt werden können. Das Projekt "E-X " ist mit dem Projekt "1-Straße" in keinsten Weise vergleichbar. Beim Projekt "E-X " ist die gesamte Altsubstanz sowie große Teile der Neubausubstanz nach Abwicklung im Eigentum der ursprünglichen Projektbetreiberin (B Gesellschaft m.b.H.) oder im Eigentum von in X Sitz habenden Gesellschaften verblieben, sodass sich die Problematik überhaupt nicht ergeben hat.

Wenn die Betriebsprüfung ein Honorar von 7 Mio S ausdrücklich als fremdüblich und marktkonform einstuft, nachweislich aufgrund geänderter Rahmenbedingungen aber eine an Neuplanung grenzende Umplanung des ursprünglichen Projektes erfolgt ist und darüber hinaus völlig neue Vermarktungsstrategien entwickelt werden mussten und zudem ein 100% - iges Verwertungsrisiko übernommen wurde, ist die von der Betriebsprüfung gezogene Schlussfolgerung, wonach genau 7 Mio S als Honorar angemessen seien, das einzige Resultat, das theoretisch denkunmöglich ist. Natürlich sind im gegebenen Zusammenhang die von Lehre und Rechtsprechung entwickelten Grundsätze für Leistungsbeziehungen zwischen verbundenen Unternehmungen sowie die Grundsätze zur Unterscheidung von causa societatis sowie aufgrund von Leistungsbeziehungen erfolgten Zahlungen zu beachten.

Gerade eine Nichtanpassung des Honorars bei stark geändertem Leistungsumfang hätte den Grundsätzen der Leistungsverrechnung zwischen verbundenen Unternehmungen nicht entsprochen. Leistungsbeziehungen zwischen verbundenen Unternehmungen sind nämlich nicht grundsätzlich steuerlich nicht anzuerkennen, sondern sind am wirtschaftlichen Gehalt zu messen. Erst wenn Leistungen ihrem wirtschaftlichen Gewicht nach den Gegenleistungen nicht entsprechen, kann eine Korrektur unter Beachtung des Institutes der verdeckten Gewinnausschüttung in Betracht kommen.

Im gegenständlichen Prüfungsfall hat die Betriebsprüfung keinerlei Erhebungen gemacht und auch keinerlei Berechnungen durchgeführt, wonach ein bestimmter Betrag als zusätzliches Honorar angemessen gewesen wäre. Sie hat lediglich festgestellt, dass jeder den Betrag von 7 Mio S überschreitende Honorarschilling als verdeckte Gewinnausschüttung zu werten sei. Diese Schlussfolgerung ist mit den Erfahrungen des Wirtschaftslebens, den Denkgesetzen und somit auch mit dem Abgabenrecht (Leistungsbeziehungen zwischen verbundenen Unternehmen, verdeckte Gewinnausschüttung) nicht in Einklang zu bringen.

Die Betriebsprüfung hat keine Feststellungen getroffen, die geeignet wären, die Aussage, wonach das erhöhte Honorar auf Gründen beruhe, die ausschließlich darauf zurückzuführen sind, dass die D Gesellschafterin der Bw. geworden ist, zu stützen.

Erstmals im Betriebsprüfungsbericht wird die Feststellung der Betriebsprüfung nicht mehr auf einen Fremdvergleich gestützt, ohne dass dadurch allerdings eine Änderung in der Feststellung eingetreten wäre. Noch in der Schlussbesprechung wurde seitens der Betriebsprüfung geltend gemacht, die Erhöhung des Honorars würde einem Fremdvergleich nicht entsprechen. Tatsächlich hat sich allerdings zumindest nach außen erkennbar die Durchführung eines Fremdvergleiches auf die Verwendung des Wortes "Fremdvergleich" beschränkt, da die Betriebsprüfung nicht in der Lage bzw. nicht Willens war, den durchgeführten Fremdvergleich unter Angabe der vergleichsgegenständlichen Parameter sowie unter Angabe der Vergleichssubjekte offen zu legen. Zusammenfassend kann festgestellt werden, dass es sich beim Projekt "1-Straße" um ein notleidend gewordenes Bauträgerprojekt gehandelt hat. Es gibt keine marktgängigen Honorarsätze für die Übernahme notleidender Bauträgerprojekte, sodass jede Honorarfindung naturgemäß schwierig ist, da es keinen "Börsenpreis" gibt. Dennoch sind auch zwischen verbundenen Unternehmen sämtliche wirtschaftliche Parameter (amtswegig) zu ermitteln und der Entscheidung zugrunde zu legen. In der Entscheidungsbegründung sind sodann die entscheidungsrelevanten Umstände, die den Spruch zu stützen vermögen, zu erörtern. Wenn sich eine Entscheidung und in weiterer Folge ein Bescheid nicht auf eine unter Anwendung der Denkgesetze aus dem tatsächlichen Sachverhalt abgeleitete Begründung stützt, ist dieser mit Rechtswidrigkeit behaftet. Dies gilt noch umso mehr für einen Bescheid, der sich auf bloße Behauptungen stützt, wie dies im gegenständlichen Verfahren der Fall ist, da das Kardinalargument für das vermeintliche Vorliegen einer verdeckten Gewinnausschüttung die Behauptung ist, die Erhöhung des Honorars basiere auf Gründen, die ausschließlich darauf zurückzuführen seien, dass die D Gesellschafterin der Bw. geworden ist und somit die Willensbildung zu bestimmten vermochte.

B) Personalstellung:

Nach Erhebungen im wiederaufgenommenen Prüfungsverfahren hat die Betriebsprüfung mit Schreiben vom 12.5.2000 an die ausgewiesene steuerliche Vertreterin Fragen im Zusammenhang mit der Rechnung vom 14.12.1998 (Verrechnung Personalstellung) gestellt, wobei ein entsprechendes Begehren zuvor bereits an Herrn G gerichtet worden ist. Herr G hat einen Brief zur Beantwortung der diesbezüglichen Prüferanfrage ausgearbeitet, der seitens der steuerlichen Vertreterin am 24.5.2000 approbiert worden ist. Daraufhin wurde dieser Brief an die Großbetriebsprüfung Innsbruck abgefertigt. Wann dieses Schreiben bei der Behörde eingegangen ist, kann seitens der Abgabepflichtigen nicht beurteilt werden.

Im vorerwähnten Schreiben sind die Umstände, die zu einer Nachverrechnung von Leistungen geführt haben, aufgelistet. In der Schlussbesprechung konnte auf eine Erörterung dieses Themenkreises verzichtet werden, da ohnehin eine schriftliche Stellungnahme abgegeben worden ist.

Jedenfalls ist diese schriftliche Stellungnahme bei der Bescheidausfertigung auch dann zu berücksichtigen, wenn sie erst nach Abhaltung der Schlussbesprechung der Behörde zugegangen sein sollte.

Aus der Beurteilung durch den Prüfer ist wiederum eine Verkennung der Rechtslage in Zusammenhang mit der Geschäftsgebarung zwischen verbundenen Unternehmen, dem Leistungsaustausch zwischen verbundenen Unternehmen sowie der Vorteilszuwendung eines verbundenen Unternehmens an ein anderes verbundenes Unternehmen zu erkennen. Es ist im gegebenen Fall völlig unerheblich, ob in der Sammelvereinbarung oder in der Einzelvereinbarung darauf Bezug genommen wird, dass sich das Honorar bei ungewöhnlich starker Inanspruchnahme einzelner Dienstnehmer erhöht. Im gegenständlichen Fall handelt es sich um Leistungen, die vom Regelungsinhalt der seinerzeitigen Vereinbarungen überhaupt nicht umfasst sind und auch nicht absehbar waren.

Eine Nichtverrechnung dieser Leistungen hätte umgekehrt zu einer verdeckten Gewinnausschüttung bzw. verdeckten Einlage der D geführt, weil tatsächlich angefallene Leistungen, die nicht anderweitig abgegolten waren, nicht zur Verrechnung gebracht worden wären. Es ist

Ausfluss des Fremdverhaltensgrundsatzes, auch zwischen verbundenen Unternehmen Leistungsflüsse entsprechend zu verrechnen.

Die Betriebsprüfung hat keine Feststellungen getroffen, wonach die fakturierten Leistungen nicht erbracht worden wären oder dass die erbrachten Leistungen mit einem unangemessenen Betrag in Rechnung gestellt worden wären. Vielmehr aberkennt die Betriebsprüfung ein Recht auf Fakturierung dieser Leistungen dem Grunde nach."

Mit Berufungsvorentscheidungen vom 18. Juli 2001 hat das Finanzamt die Berufungen als unbegründet abgewiesen. In der gesonderten Begründung vom 20. Juli 2001 ging das Finanzamt unter anderem davon aus, eine deutliche Ausweitung des Leistungsumfanges könne dieser Vereinbarung, bestehend aus insgesamt acht Einzelvereinbarungen, jedenfalls nicht entnommen werden. Punkt II dieser Einzelvereinbarungen laute jeweils: *"Die Firma D wird beauftragt, die Verwertung der gegenständlichen Liegenschaften der Bw. zu organisieren, zu koordinieren und entsprechende Gespräche, insbesondere mit den Interessenten und ausführenden Handwerkerfirmen zu führen. Darüber hinaus soll die Firma D beauftragt werden, die Bautätigkeiten zu koordinieren und zu überwachen."*

Das Finanzamt hat in diesem Zusammenhang darauf verwiesen, dass die Erstvereinbarung vom 13.6.1994 (Sammelvereinbarung A) unter Punkt II wortgleich denselben Leistungsumfang ausweise. Eine Änderung sei nur hinsichtlich der Honorarvereinbarung - sowohl bei Sammel- als auch Einzelvereinbarungen jeweils in Punkt III formuliert - eingetreten. Aufgrund der Erstvereinbarung seien *"bei Übergabe der Wohnanlage"* und *"bei Abrechnung der Baukosten"* jeweils 1 Mio S als Pauschalhonorar fällig. Diese Bestimmung sei durch die Einzelvereinbarungen des Jahres 1995 wie folgt ersetzt worden: *"bei 100% rechtskräftig unterzeichneten Kaufverträgen oder bei Übergabe der Wohnanlage"* 2 Mio S. Bis dahin sei es insgesamt zu keiner betraglichen Änderung gekommen. Zusätzlich seien *"bei Abrechnung der Sonderwünsche Wohnungskäufer"* 3 Mio S, bei *"Mängelfreiheit bei den übergebenen Wohnungen"* 1 Mio S sowie bei *"Ablauf der Gewährleistungsfrist"* weitere 3 Mio S als Honorar vereinbart worden. Erwähnt werden müsse noch die Tatsache, dass diese drei letztgenannten Einzelvereinbarungen – im Unterschied zu den ersten fünf – über insgesamt 7 Mio S keinen Stempel der D aufweisen würden.

Den Ausführungen der Bw., der ursprüngliche Honoraranspruch der D von 7 Mio S (lt. Sammelvereinbarung A vom 13.6.1994) sei aufgrund der bisherigen Erfahrungen mit dem Projekt "E-X " in Erwartung einer problemlosen Verwertung lediglich an die Vermarktung von 60% der Wohnungseigentumseinheiten gebunden gewesen, wurde entgegengehalten, die zweite Vereinbarung über 14 Mio S (Einzelvereinbarung B 1-8) sehe sogar bei 100% rechtskräftig unterzeichneten Kaufverträgen oder bei Übergabe der Wohnanlage ein "Zwischenhonorar" von nur 7 Mio S vor. Weitere 7 Mio S erhalte die D bei Abrechnung der Sonderwünsche Wohnungskäufer (3 Mio S), bei Mängelfreiheit der übergebenen Wohnungen

(1 Mio S) sowie bei Ablauf der Gewährleistungsfrist (3 Mio S), welche zum Zeitpunkt der Durchführung der Betriebsprüfung noch nicht bezahlt gewesen seien. Der von der Bw. anlässlich der Schlussbesprechung vorgebrachte, wiederholte ausdrückliche und eindringliche Hinweis auf den Umstand, dass im Zuge der "Einzelvereinbarungen B" die D ein Verwertungsrisiko von 100% (ursprünglich 60%) der Wohnungen übernommen habe, sei somit nicht geeignet, die Verdoppelung des Honoraranspruches der D zu erklären.

Auch werde von der Bw. immer wieder der mit der Auflage der Gemeinde X verbundene erhöhte Leistungsumfang ins Treffen geführt. In der Berufungsschrift werde sogar von einer Auflage gesprochen, die das Projekt "I-Straße" zurück an den Start geworfen habe. Dem sei entgegenzuhalten, dass der Bw. bereits seit Abwicklung des Projektes "E-X" und noch vor Einreichung der Baubeschreibung für das Objekt "I-Straße" die Auflage der Gemeinde X bekannt gewesen sei. Die Bw, vertreten durch den Geschäftsführer, Herrn G, und die Marktgemeinde X, vertreten durch den Bürgermeister O, hätten eine schriftliche Vereinbarung geschlossen, welche das prozentuelle Verhältnis der von der Bw. neu zu schaffenden Miet- und Eigentumswohnungen in der Gemeinde X, Projekt "I-Straße", zum Gegenstand habe. In Punkt I. dieser Vereinbarung habe sich die Bw. verpflichtet, 60% der neu zu schaffenden Wohnungen als Mietwohnungen und 40% als Eigentumswohnungen auszubilden. Einvernehmlich sei festgelegt worden, dass von den danach 24 neu zu schaffenden Mietwohnungen 19 Mietwohnungen im bereits in Bau befindlichen Projekt "E-Straße" enthalten seien, sodass im Neubauprojekt "I-Straße" lediglich 5 Mietwohnungen geschaffen werden müssten. Die übrigen 32 Wohnungen hätten als Eigentumswohnungen ausgewiesen werden dürfen.

Aufgrund dieser Vereinbarung über das Verhältnis Miet- und Eigentumswohnungen habe die Marktgemeinde X in Punkt V. beim Projekt "I-Straße" den Verkauf von 60% an Gemeindebürger und 40% an Auswärtige akzeptiert. Ansonsten würde dieser Prozentsatz laut Finanzamt 80% für Gemeindebürger und 20% für Auswärtige betragen.

Von entscheidender Bedeutung sei nach Auffassung des Finanzamtes aber auch die in Punkt VI. *"zur Sicherung der vorgenannten Vereinbarung über den Verkauf von Eigentumswohnungen zum überwiegenden Teil an Gemeindebürger"* eingegangene Verpflichtung der Bw. zur Zahlung einer Pönalstrafe von 800.000 S an die Gemeinde X für den Fall, dass die vorgenannten Prozentverhältnisse sowohl für die Mietwohnungen als auch Eigentumswohnungen nicht eingehalten werden würden. Das bedeute für den gegenständlichen Fall, dass die Nichterfüllung der Auflage der Gemeinde X maximal die vertragliche Verpflichtung zur Zahlung der Pönalstrafe von 800.000 S zur Folge gehabt hätte und nicht wie die Bw. ausgeführt habe, der Honoraranspruch der D wegen der Auflage der Gemeinde X zu verdoppeln gewesen wäre.

Ferner sei einem Schreiben des Rechtsanwaltes Dr. Markus P vom 12. September 1994 mit dem Betreff "I-Straße", gerichtet an die A Leasing GesmbH, z. H. Herrn G, Folgendes zu entnehmen:

"Wie Sie mir mitgeteilt haben, wurde von der Marktgemeinde X angekündigt, in Hinkunft in Baubescheide eine Bestimmung dahingehend aufzunehmen, dass eine Prozentzahl von Mietwohnungen zur Verfügung gestellt werden müsse bzw. die Wohnungen nur an in X wohnhafte Personen verkauft werden dürfen." Zur Verdeutlichung werde noch einmal festgehalten, dass dieses Schreiben am 12. September 1994, also mehr als zwei Monate vor Einreichung der Baubeschreibung für das Objekt I-Straße, welche am 14. November 1994 bei der Gemeinde X erfolgt sei, abgefasst worden sei. Dem Schreiben sei zu entnehmen, dass Herr G bereits vor dem 12. September 1994 von der Auflage der Gemeinde X Kenntnis gehabt haben müsse.

Dadurch werde nach Auffassung des Finanzamtes die im Betriebsprüfungsbericht getroffene Aussage *"Den Geschäftsführern war somit bereits bei Abwicklung des Projektes 'E-Straße' die Auflage der Gemeinde X bekannt"* bestätigt und habe durch die Ausführungen der Berufungswerberin nicht widerlegt werden können.

Das Finanzamt hat in der Begründung zur Berufungsvorentscheidung weiter ausgeführt wie folgt:

"Diese Auflage kann daher nicht, wie von der Bw. behauptet, die Rahmenbedingungen für das fertig entwickelte Projekt vollständig verändert haben. Es lässt sich mit der Auflage der Gemeinde X auch nicht mehr der plötzliche Bedarf der Bw. nach einem ausgeklügelten Verwertungs- und Vermarktungskonzept und nach einem Partner, der das Verwertungsrisiko abnahm, erklären."

Die von der Bw. vorgebrachte deutliche Ausweitung des Leistungsumfanges, "neues Vermarktungskonzept, konzeptionelle Überarbeitung, neuerliche Ausarbeitung von Baueingaben, Neupositionierung in der Produktpalette etc." entbehrt nicht nur einer vertraglichen Grundlage, sie ist auch anlässlich der Betriebsprüfung durch keine entsprechenden Unterlagen nachgewiesen bzw. glaubhaft gemacht worden.

Die Verdoppelung des Honoraranspruches der D ist nach Ansicht des Finanzamtes in Zusammenhang mit der Rohertragsermittlung, die unmittelbar nach erfolgter Wohnungsübergabe (21./22.7.1997) am 23.7.1997 erstellt wurde, zu sehen. Diese weist für das Jahr 1997 einen Rohertrag von 6.815.285 S (vor Bildung der Gewährleistungsrückstellung beträgt der Rohertrag 7.289.826 S) aus. Die Gesamtkosten laut dieser Rohertragsermittlung betragen 62.587.110 S (ohne Gewährleistungsrückstellung). Die Herstellungskosten für das Projekt "I-Straße" laut Gewinn- und Verlustrechnung 1997 (1.9.1996 – 31.8.1997) betragen demgegenüber 69.772.758 S, sind also um mehr als 7 Mio S höher als die Gesamtkosten laut Rohertragsermittlung. Somit ergibt sich zweifelsfrei, dass für die Rohertragsermittlung bei den Gesamtkosten nur ein Honorar von 7 Mio S (laut Erstvereinbarung = Sammelvereinbarung A vom 13.6.1994) für die D berücksichtigt wurde (dies ist auch aus der Baukostenübersicht per 31.12.1998 ersichtlich, in der bis zur Erstellung der Rohertragsermittlung im Juli 1997 lediglich 7 Mio S an Honoraren verbucht wurden), obwohl die Einzelvereinbarungen über insgesamt 14 Mio S laut Ausführungen der Bw. bereits im Jahr 1995 abgeschlossen wurden und daher zum Zeitpunkt der Erstellung der Rohertragsermittlung längst in Geltung waren.

Daher stellt sich der Sachverhalt so dar, dass nach Feststellung eines Rothertrages von nahezu 7 Mio S für das Projekt "1-Straße" weitere 7 Mio S an die D nachverrechnet worden sind, was im Jahr 1997 zu folgenden Bilanzgewinnen führte:

Bw.	- 32.792,00 S	vor Nachverrechnung + 6.967.208,00 S
D	+ 638.909,00 S	vor Nachverrechnung – 6.361.091,00 S

Damit erscheint die Feststellung der Bw (wie auch der Betriebsprüfung), dass die "Zusatzhonorare" nicht Gegenstand von Nachbuchungen im Zuge des Jahresabschlusses waren, doch in einem etwas anderen Licht. Diese Honorare wurden zwar nicht erst im Zuge der Jahresabschlusserstellung eingebucht, doch wurden sie zweifelsfrei erst nach der Rothertragsermittlung eingebucht. Da die Bw nur das Projekt "1-Straße" im von der Berufung betroffenen Besteuerungszeitraum ausgeführt hat, waren somit die Erlöse und die Aufwendungen und damit auch das Jahresergebnis bei der Rothertragsermittlung zum Großteil bekannt. Somit liegt der Schluss nahe, dass die Vereinbarungen über die Zusatzhonorare erst nach Erstellung der Rothertragsermittlung getroffen wurden.

Zusammenfassend kann festgehalten werden, dass die Erhöhung des Honoraranspruches der D um 7 Mio S (= Verdoppelung der ursprünglichen Honorarforderung) nicht angemessen ist, zumal

- 1. keine zusätzlichen Leistungen erbracht wurden (Einzelvereinbarung A und Sammelvereinbarungen B 1-8 weisen wortgleich denselben Leistungsumfang aus),*
- 2. sogar laut Einzelvereinbarungen 1-8 bei 100% rechtskräftig unterzeichneten Kaufverträgen oder bei Übergabe der Wohnanlage "nur" ein "Zwischenhonorar" von 7 Mio S vereinbart war,*
- 3. die Auflage der Gemeinde X der Bw nachweislich bereits im Jahr 1994, jedenfalls vor dem 12. September 1994, bekannt war,*
- 4. die maximale Rechtsfolge für die Nichtbeachtung der Auflage der Gemeinde X eine Pönalstrafe von 800.000 S war und*
- 5. die Rothertragsermittlung, die nach Berücksichtigung eines Honoraranspruches für die D von nur 7 Mio S einen Rothertrag von nahezu 7 Mio S ausweist, für sich spricht.*

Somit stützt sich der Bescheid entgegen der Auffassung der Bw nicht auf bloße Behauptungen. Er ist vielmehr – wie in den obigen Ausführungen dargelegt wurde – aufgrund nachweisbarer Unterlagen, die zu beschaffen der Betriebsprüfung von der Bw nicht gerade leicht gemacht wurde (nach dem Auffinden der ursprünglichen Sammelvereinbarung vom 13.6.1994 durch den Betriebsprüfer wurden diesem ohne Rücksprache mit der steuerlichen Vertretung keine Auskünfte erteilt bzw. keine Unterlagen ausgehändigt), ergangen.

Das Außerkraftsetzen einer ursprünglichen Vereinbarung und deren Ersatz durch eine neue Vereinbarung mit identen Leistungsinhalten und verdoppeltem Honorar widerspricht den Erfahrungen des täglichen Lebens und hält einem Fremdvergleich nicht stand. Diese Vorgangsweise lässt sich nur damit erklären, dass die D am 23.12.1994 99,98% der Anteile der Bw. erworben hatte und damit einen entscheidenden Einfluss auf die Willensbildung hatte.

Somit ist von einer verdeckten Gewinnausschüttung auszugehen.

Der Vollständigkeit halber wird noch auf die Ausführungen der Bw. hinsichtlich der Anerkennung eines Honorars von 7 Mio S eingegangen, wonach das von der Betriebsprüfung anerkannte Honorar von 7 Mio S das einzige Resultat sei, das denkunmöglich ist. Die Betriebsprüfung habe keinerlei Erhebungen gemacht und auch keinerlei Berechnungen durchgeführt, wonach ein bestimmter Betrag als zusätzliches Honorar angemessen wäre. Dem ist entgegenzuhalten, dass – wie die Bw. selbst ausführt – jede Honorarfindung naturgemäß schwierig ist, da es keinen "Börsenpreis" bzw. keine marktgängigen Honorarsätze gibt. Eine Unangemessenheit des Honorars in Höhe von 7 Mio S konnte von Seiten der Betriebsprüfung

nicht nachgewiesen werden, sodass das diesbezügliche Honorar als Betriebsausgabe anerkannt wurde.

Personalgestellung – Projekt "1-Straße"

Mit Rechnung vom 14.12.1998 verrechnete die D der Bw. Kosten für geleistete Personalstellung im Zusammenhang mit dem Projekt "1-Straße" für den Zeitraum 1.1.1997 bis 31.12.1998 in Höhe von monatlich 40.000 S, somit insgesamt 960.000,00 S.

Das Antwortschreiben auf die vom Betriebsprüfer im Zusammenhang mit dieser Rechnung gestellten Fragen ist am 26. Mai 2000 (Freitag) in der vereinigten Einlaufstelle des Finanzamtes Innsbruck und der Finanzlandesdirektion für Tirol eingelangt, erreichte den Betriebsprüfer aber erst nach Abhaltung der Schlussbesprechung (Montag 29. Mai 2000) in den Amtsräumen des Finanzamtes Feldkirch.

Der Bw. wird dahingehend zugestimmt, dass Schriftstücke bei der Bescheidausfertigung auch dann zu berücksichtigen sind, wenn sie erst nach Abhaltung der Schlussbesprechung zugegangen sind. Die Betriebsprüfung ist jedoch auch nach Kenntnis des gegenständlichen Schreibens zu keiner anderen Schlussfolgerung als in der Schlussbesprechung gelangt.

Es wird nicht bestritten, dass ein Konkursverfahren gegen ausführende Firmen einen gewissen Mehraufwand für die Bauabwicklung zur Folge hat. Nach Ansicht des Finanzamtes hat dieser jedoch im Unternehmerrisiko Deckung zu finden und hätte einem fremden Bauträger nicht verrechnet werden können. Damit entfällt die Frage einer unangemessenen Rechnungslegung.

Was den Mehraufwand "Abwicklung des Zahlungsverkehrs mit den Sublieferanten der Baufirma" angeht, ist aufzuzeigen, dass aufgrund eines Mustervertrages – laut Auskunft des Geschäftsführers, Herrn G, sind die Auftragsschreiben mit sämtlichen ausführenden Firmen ident – in Punkt VI. 7. Folgendes vereinbart wurde: "Der Auftragnehmer ist nicht berechtigt, den Auftrag an einen Subunternehmer weiterzugeben."

Hinsichtlich des Einwandes des entstandenen Mehraufwandes für Mängelbehebung sei festgehalten, dass bereits aufgrund der Einzelvereinbarung B 1-8 – abweichend von der ursprünglichen Sammelvereinbarung – 1 Mio S bei Mängelfreiheit bei den übergebenen Wohnungen zu bezahlen war.

Der Mehraufwand, der sich durch das Ausscheiden des von der Fa. J mit der Bauleitung und den Abrechnungsarbeiten beauftragten Technikers Christian Q für die Bw. ergeben haben soll, müsste konsequenterweise auch wieder an die J weiterverrechnet werden, was offenbar nicht geschehen ist.

Zusammenfassend kann das Finanzamt daher nur zu der Auffassung gelangen, dass die Verrechnung der Personalstellung in Höhe von 960.000,00 S für das Projekt "1-Straße" einzig und allein mit dem Naheverhältnis der Bw. zur Auftragnehmerin (die D hält 99,98% der Anteile der Bw.) zu begründen ist.

Daher ist ebenfalls von einer verdeckten Gewinnausschüttung auszugehen."

Daraufhin hat die Bw. mit Schriftsatz vom 20. August 2001 fristgerecht den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und auf Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung gestellt. Das Berufungsbegehren wurde aufrechterhalten und die Bw hat sich weitere Ausführungen vorbehalten.

Mit Schriftsatz vom 31. Jänner 2003 wurde gem. § 282 Abs. 1 BAO die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat sowie neuerlich die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung gem. § 284 Abs. 1 BAO beantragt.

Am 12. April 2005 hat das Finanzamt über Ersuchen der Referentin des UFS an die Bw einen Fragenvorhalt zu den Kosten der „Personalstellung“ gerichtet, der trotz Fristverlängerung und mehrfacher Urgezen unbeantwortet geblieben ist.

Mit E-Mail vom 1. Juni 2006 hat der steuerliche Vertreter mitgeteilt, die Geschäftsführung sei der Meinung, die Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes beruhe auf unrichtig angenommenen Sachverhaltselementen. Ein am selben Tag ergangenes Ersuchen der Referentin des UFS, binnen drei Wochen ab Einlangen der E-Mail schriftlich darzulegen, welche Sachverhaltselemente unrichtig angenommen worden seien und dies entsprechend zu belegen, blieb ebenfalls unbeantwortet. Nach neuerlicher Bitte in der Ladung zur mündlichen Verhandlung um Konkretisierung, wurde im Schreiben vom 2. Oktober 2006 im Wesentlichen nochmals bestritten, dass die Auflage der Gemeinde X der Bw bereits bei Abschluss der ursprünglichen Vereinbarung A bekannt gewesen sei und bereits bei der Vereinbarung des Preises von 7 Mio S Berücksichtigung gefunden habe.

In der mündlichen Verhandlung vor dem Berufungssenat wurde unter anderem neuerlich betont, die Verdoppelung des Honorars durch Abschluss der Einzelvereinbarungen sei ursächlich auf die Übernahme eines 100%igen Verwertungsrisikos durch die D zurückzuführen. Die Auflage der Gemeinde X sei erstmals im „Spätsommer 1994“ mündlich angedroht worden. Aufgrund des Ergebnisses einer Anfrage an RA Dr. P sei man zum damaligen Zeitpunkt aber davon ausgegangen, dass es mangels rechtlicher Grundlage bei einer Drohung bleibe und habe daher das Projekt in der ursprünglich geplanten Form eingereicht. Nach der Bauverhandlung habe sich herausgestellt, dass die Gemeinde den Bau ohne die Auflage, dass 80% der Wohnungen an Gemeindebürger verkauft werden, nicht genehmigen würde. Der erste Entwurf der mit der Gemeinde geschlossenen Vereinbarung sei der R am 28. Juni 1995 per Telefax übermittelt worden. Es sei der Bw im Verhandlungswege gelungen, den ursprünglich geforderten Prozentsatz der Wohnungen, die an Gemeindebürger Bürger verkauft werden müssten, von 80% auf 60% zu senken. Dies deshalb, weil man damit argumentieren habe können, dass im Projekt E-X 19 Mietwohnungen errichtet worden seien. Beim Projekt E-X habe es keinerlei Auflagen gegeben. Es sei auch keinesfalls zutreffend, dass das Risiko der Bw bei Nichteinhaltung der Auflage nur darin bestanden hätte, eine Pönalstrafe von 800.000,00 S zu bezahlen. Vielmehr wäre die Gemeinde diesfalls berechtigt gewesen, sofort einen Baustopp zu verhängen. Es sei daher völlig unzutreffend, dass der Bw bereits seit dem Projekt E-X und damit bei Abschluss der Sammelvereinbarung A die Auflage der Gemeinde bekannt gewesen sei. Auf die Frage, ob mit einem fremden Dritten auch eine Vereinbarung wie die gegenständliche geschlossen worden wäre, aus der nicht ersichtlich sei, welche Rechte und Pflichten die Vertragsparteien hätten bzw. nach weiterem Vorhalt, dass es zwischen den Honorarvereinbarungen, die zur Verdoppelung des ursprünglichen Honorars

geführt hätten, und den Umständen, die laut Angaben der Bw für die Verdoppelung des Honorars ursächlich gewesen seien, keinerlei Verbindung gebe bzw. sich der der D erteilte Auftrag (Pkt. II. der Sammel- bzw. Einzelvereinbarungen) nicht geändert habe, wurde seitens des Geschäftsführers der Bw, Herrn Mag. F bzw. Herrn Dr. Allgäuer nicht bestritten, dass die Auflage der Gemeinde in der Vereinbarung keinen Niederschlag gefunden habe bzw. wurde eingeräumt, dass die Vereinbarung formal betrachtet einem Fremdvergleich nicht standhalten möge. Bezüglich der Ermittlung der Höhe des Honorars wurde darauf verwiesen, dass es keine Möglichkeit gebe, ein solches Honorar zu berechnen. Es sei der Bw darum gegangen, aus diesem „notleidenden“ Projekt ohne Verlust auszusteigen und das Risiko auf die D zu überwälzen. Die D sei bereit gewesen, das Verwertungsrisiko für das vereinbarte Honorar von 14 Mio S zu übernehmen. Bezüglich der Personalgestellungskosten gestehe man zu, dass es keine gesonderte Vereinbarung gegeben habe.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Verdeckte Ausschüttung – Projekt "I-Straße":

Die Bw hat mit der D zwecks Bebauung der in ihrem Eigentum befindlichen Liegenschaft "I-Straße" in X bereits am 13. Juni 1994 eine vertragliche Vereinbarung (von den Parteien des Verfahrens als Sammelvereinbarung A bezeichnet) mit folgendem Inhalt geschlossen:

I.

Die Bw ist grundbücherliche Alleineigentümerin der Liegenschaft Nr. xxx, KG xxx.

Die Bw beabsichtigt, die gegenständliche Liegenschaft mit einer Wohnanlage zu bebauen und die einzelnen Wohnungseigentumseinheiten im Wohnungseigentum zu verkaufen.

II.

Die D wird beauftragt, die Verwertung der gegenständlichen Liegenschaft der Bw zu organisieren, zu koordinieren und entsprechende Gespräche, insbesondere auch mit Interessenten und ausführenden Handwerkerfirmen zu führen. Darüber hinaus soll die D beauftragt werden, die Bautätigkeiten zu koordinieren und zu überwachen.

III.

Es wird folgende Honorarvereinbarung getroffen:

1. Für die Tätigkeit der Projektentwicklung des Baues und des Abverkaufes des gegenständlichen Projektes erhält die Firma D ein Pauschalhonorar in Höhe von 7 Mio S. Dieses Pauschalhonorar ist wie folgt zur Zahlung fällig:

- *1.500.000,00 S bei Abgabe der Baueingabe beim Bauamt der Marktgemeinde X,*
- *500.000,00 S nach Vorliegen eines rechtskräftigen Baubescheides,*
- *1.500.000,00 S bei Vergabe von 70% der Baukostensumme,*
- *1.500.000,00 S bei Vorliegen von 60% der rechtskräftigen Kaufverträge,*
- *1.000.000,00 S bei Übergabe der Wohnanlage,*
- *1.000.000,00 S bei Abrechnung der Baukosten.*

IV.

Gerichtsstand für alle Streitigkeiten aus dieser Vereinbarung ist Feldkirch.

V.

Die Vertragsteile verzichten auf die Anfechtung dieses Vertrages wegen Verletzung über die Hälfte des wahren Wertes oder Irrtums."

Die obige Vereinbarung wurde vom Prüfer in der Belegsammlung aufgefunden. Seitens der Bw wurden dem Prüfer ursprünglich lediglich die ebenfalls jeweils mit 13. Juni 1994 datierten acht Einzelvereinbarungen (im Verfahren von den Parteien als „Einzelvereinbarungen B“ bezeichnet) mit einem Gesamthonorar von 14 Mio S vorgelegt. Seitens der Bw wurde der Umstand, dass die Einzelvereinbarungen B jeweils dasselbe Datum wie die Sammelvereinbarung A aufweisen, damit begründet, die Sekretärin habe bei Abfassen der Einzelvereinbarungen B dieselbe Schreibvorlage wie für die Sammelvereinbarung A verwendet. Im Schreiben vom 2. Oktober 2006 wurde die im bisherigen Verfahren gemachte Angabe, die Einzelvereinbarungen B seien *"im Laufe des Jahres 1995"* unterfertigt worden, dahingehend konkretisiert, dass diese vor Beginn der Verhandlungen mit der Gemeinde geschlossen worden seien.

Da die acht Einzelvereinbarungen in den Punkten I., II. IV. und V. den gleichen Inhalt und Wortlaut wie die entsprechenden Vertragspunkte der Sammelvereinbarung A aufweisen, kann auf ihre Wiedergabe verzichtet werden und wird auf die diesbezüglichen Vertragspunkte der obig wiedergegebenen Sammelvereinbarung A verwiesen.

Die Einzelvereinbarungen unterscheiden sich von der Sammelvereinbarung A darin, dass jeweils in Punkt III eine eigene Honorarvereinbarung getroffen wurde. Die Formulierung in Pkt. III. lautet jeweils zunächst wortgleich: *"Es wird folgende Honorarvereinbarung getroffen:*

"Für die Tätigkeit der Projektentwicklung des Baues und des Abverkaufes des gegenständlichen Projektes erhält die Firma D ein Pauschalhonorar in Höhe von" und wird sodann die Entstehung des Honoraranspruches wie folgt konkretisiert:

- 1.500.000,00 S bei Abgabe der Baueingabe beim Bauamt der Marktgemeinde X
- 500.000,00 S nach Vorliegen des rechtskräftigen Baubescheides
- 1.500.000,00 S bei Vergabe von 70% der Baukostensumme
- 1.500.000,00 S bei Vorliegen von 60% rechtskräftiger Kaufverträge
- 2.000.000,00 S bei 100% rechtskräftig unterzeichneten Kaufverträgen oder bei Übergabe der Wohnanlage
- 3.000.000,00 S bei Abrechnung Sonderwünsche Wohnungskäufer
- 1.000.000,00 S bei Mängelfreiheit bei den übergebenen Wohnungen
- 3.000.000,00 S bei Ablauf der Gewährleistungsfrist

Diesbezüglich ist festzustellen, dass sich die ersten vier Honorarvereinbarungen mit jenen der Sammelvereinbarung A decken.

Gemäß Pkt. III. der Sammelvereinbarung A erhält die D jeweils 1 Mio S *"bei Übergabe der Wohnanlage"* und *"bei Abrechnung der Baukosten"*, während bei der Einzelvereinbarung 5 ein Pauschalhonorar von 2.000.000,00 S *"bei 100% rechtskräftig unterzeichneten Kaufverträgen oder bei Übergabe der Wohnanlage"* vereinbart wurde. Abweichend von der Sammelvereinbarung A wurde überdies in den drei letzten Einzelvereinbarungen ein Zusatzhonorar von gesamt 7 Mio S mit den oben angeführten Fälligkeiten vereinbart.

Im gegenständlichen Fall ist strittig, ob die Verdoppelung des Honoraranspruches gegenüber der Sammelvereinbarung A ihre Ursache in den gesellschaftsrechtlichen Beziehungen zwischen der Bw und der D hat, oder ob auch mit einem Nichtgesellschafter diese Vereinbarung getroffen worden wäre.

Gemäß § 8 Abs. 2 KStG 1988 ist es für die Ermittlung des Einkommens ohne Bedeutung, ob das Einkommen im Wege offener oder verdeckter Ausschüttungen verteilt wird.

Unter einer verdeckten Ausschüttung werden alle nicht ohne weiteres als Ausschüttung erkennbaren Zuwendungen (Vorteile) einer Körperschaft an die unmittelbar oder mittelbar beteiligten Personen, die zu einer Gewinnminderung bei der Körperschaft führen und die dritten, der Körperschaft fremd gegenüberstehenden Personen nicht gewährt werden, erfasst. Entscheidendes Merkmal einer verdeckten Gewinnausschüttung ist die Zuwendung von Vermögensvorteilen, die ihrer äußeren Erscheinungsform nach nicht unmittelbar als Einkommensverteilung erkennbar sind, und ihre Ursache in den gesellschaftsrechtlichen Beziehungen haben. Diese Ursache ist an Hand eines Fremdvergleiches zu ermitteln. Entscheidend ist, ob die Gesellschaft den Vorteil einem Nichtgesellschafter ebenfalls gewährt hätte.

Subjektive Voraussetzung für eine verdeckte Ausschüttung ist eine auf Vorteilsgewährung gerichtete Willensbildung der Körperschaft, wobei sich die Absicht der Vorteilsgewährung schlüssig aus den Umständen des Falles ergeben kann. Diese Absicht ist schlüssig aus den Umständen des betreffenden Falles abzuleiten, wenn sich der Gesellschafter einen Vorteil zuwendet und die Gesellschaft sich in der Folge einverstanden erklärt, in dem sie nichts unternimmt. Es bedarf somit zur Verwirklichung einer verdeckten Ausschüttung rechtlich eines der Gesellschaft zuzurechnenden Verhaltens, welches, bestehe es auch in einem bloßen Dulden oder Unterlassen, den Schluss erlaubt, dass die durch ihre Organe vertretene Gesellschaft die Minderung des Gesellschaftsvermögens durch den Gesellschafter akzeptiert hat.

Die Frage, ob eine Rechtsbeziehung auch unter Fremden in gleicher Weise zu Stande gekommen und abgewickelt worden wäre, ist eine Tatfrage und unterliegt daher der freien Beweiswürdigung (vgl. VwGH 3.8.2000, 96/15/0159; 31.3.2000, 95/15/0056).

Der Verwaltungsgerichtshof hat mehrfach klargestellt, dass an die Anerkennung von Vereinbarungen zwischen der Gesellschaft und ihren Gesellschaftern **ebenso strenge Maßstäbe wie an die Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen anzulegen sind. Solche Vereinbarungen müssen demnach nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen werden** (VwGH, 17.12.96, /95/14/0074; VwGH 25.2.2004, 99/13/0154, VwGH 31.3.2000, 95/15/0056).

Ein Fremdvergleich hat zur Voraussetzung, dass die erbrachten (und honorierten) Leistungen im Einzelnen konkret und detailliert erfasst und dargestellt werden. Die **Leistungsbeschreibung muss in einem solchen Maße konkret sein, dass die Einschätzung des genauen Marktwertes der Leistung möglich ist, und in der Folge die Feststellung getroffen werden kann, ob auch ein fremder Dritter jene Gegenleistung zu erbringen bereit gewesen wäre.** Einer besonders exakten Leistungsbeschreibung bedarf es insbesondere dann, wenn der Vertragsgegenstand in der Erbringung schwer fassbarer Leistungen (zB "Bemühungen", Beratungen, Kontaktvermittlung, Know-how-Überlassung) besteht (VwGH 28.1.2003, 99/14/0100; VwGH 26.2.2004, 99/15/0053).

Fest steht, dass die D bei Abschluss der Sammelvereinbarung A an der Bw nicht unmittelbar beteiligt war, während sie bei Abschluss der Einzelvereinbarungen B 99,98% des Stammkapitals der Bw. gehalten hat. Dieser Umstand rechtfertigt es, die gegenständliche Neuvereinbarung (Einzelvereinbarungen B) und Verdoppelung des der D gebührenden Honorars einem Fremdvergleich zu unterziehen, um festzustellen, ob die Gesellschaft einem Nichtgesellschafter den Vorteil ebenfalls gewährt hätte.

Die Bw hat den Abschluss der Einzelvereinbarungen B und die Verdoppelung des Honorars der D von gesamt 7 Mio S auf gesamt 14 Mio S ausschließlich mit einer Auflage der Gemeinde X und den sich daraus ergebenden Folgen begründet. Demnach habe die Bw nunmehr Bedarf nach einem ausgeklügelten Verwertungs- und Vermarktungskonzept und nach einem Partner, der ihr das Verwertungsrisiko abnahm, gehabt. Diese Umstände berücksichtigend hätten die Vertragspartner im Jahre 1995 ihre Vereinbarung neu gefasst und neben einer *"deutlichen Ausweitung des Leistungsumfanges"* (vgl. dazu Berufung, Seite 7) auch eine Verdoppelung des dafür gebührenden Honorars vereinbart.

Vorausgeschickt sei, dass der Berufungssenat unter Berücksichtigung der glaubhaften Angaben des Geschäftsführers bzw. des steuerlichen Vertreters in der mündlichen Verhandlung nicht davon ausgeht, dass der Bw bzw. deren Geschäftsführer die Auflage der Gemeinde bereits bei Abschluss der Sammelvereinbarung A aufgrund des Projektes E-X bekannt gewesen ist bzw. es durchaus plausibel erscheint, dass die Bw. im Zeitpunkt der Einreichung des Projektes am 14. November 1994 (auch aus rechtlichen Gründen) nicht mit dem Schlagendwerden dieser Auflagen gerechnet hat und erst nachdem der Baubescheid ausblieb, die Vereinbarung mit der Gemeinde Telfs, derzufolge nicht – wie ursprünglich von der Gemeinde gefordert – 80% der Wohnungen, sondern nur mehr 60% an Gemeindebürger Bürger verkauft werden mussten, abgeschlossen wurde.

Allerdings ist festzustellen, dass das Vorbringen der Bw, wonach die Auflage der Gemeinde X und die sich daraus nach Angaben der Bw ergebenden Folgen (erhöhtes Verwertungs- bzw. Verlustrisiko, Vermarktungsproblem, zusätzlich zu erbringende Leistungen) das zusätzliche Honorar von 7 Mio rechtfertigen würden, in den zwischen der D und der Bw. abgeschlossenen "Einzelvereinbarungen B" keinerlei Deckung findet. Dies wurde auch in der mündlichen Verhandlung über Vorhalt nicht in Abrede gestellt.

Ein Vergleich der Sammelvereinbarung A mit den Einzelvereinbarungen B zeigt nämlich, dass der der D in Pkt. II. erteilte Auftrag in beiden Fällen völlig ident ist.

Es wurden lediglich zusätzliche Pauschalhonorare vereinbart, deren Fälligkeit in drei Einzelvereinbarungen näher bestimmt wurde. Demnach sollte die D 3 Mio S bei Abrechnung Sonderwünsche Wohnungskäufer, 1 Mio S bei Mängelfreiheit bei den übergebenen Wohnungen und 3 Mio S bei Ablauf der Gewährleistungsfrist erhalten.

Wie die Aussagen des Geschäftsführers bzw. des steuerlichen Vertreters in der mündlichen Verhandlung erhellt haben, ist einzig und allein die behauptete Überwälzung des sich durch die Auflage der Gemeinde ergebenden (davor hatte man mit einer problemlosen Verwertung gerechnet) Verwertungs- bzw. Verlustrisikos auf die D für die Verdoppelung des Honorars ursächlich gewesen. Diese sei bereit gewesen, dieses Risiko gegen Verdoppelung des Honoraranspruches zu übernehmen.

Dass die D aber tatsächlich ein Verwertungs- bzw. Verlustrisiko übernommen hätte, kann weder der Sammelvereinbarung A noch den Einzelvereinbarungen B entnommen werden.

Der Berufungssenat des unabhängigen Finanzsenates stellt nicht in Abrede, dass sich das Verwertungsrisiko für die Eigentumswohnungen durch die Auflage der Gemeinde (20 von 32 Wohnungen mussten demnach an Gemeindebürger verkauft werden) erhöht hat und sich dadurch ein erhöhter Arbeitsaufwand ergeben hat. Für den Berufungssenat ist jedoch nicht erkennbar, inwiefern das Verwertungs- bzw. Verlustrisiko auf die D übergegangen sein sollte.

Die Bw war auch bei Abschluss der Einzelvereinbarungen (vgl. Pkt. I) grundbücherliche Alleineigentümerin der streitgegenständlichen Liegenschaft und Bauherrin des Projektes. Es wurde weder behauptet noch wurde in den Einzelvereinbarungen B vereinbart, dass die D im Fall, dass ein Teil der Wohnungen nicht oder nicht innerhalb einer bestimmten Frist verkauft werden hätte können, der Bw den ihr dadurch entstandenen Schaden zu ersetzen gehabt hätte bzw. diese die Bw für aus der Auflage der Gemeinde resultierende Vermögensnachteile schad- und klaglos halten hätte müssen. Die einzige Folge, die sich für die D ergeben hätte können, falls nicht 100% der Wohnungen verkauft worden wären, wäre eine Kürzung des ihr bei Vorliegen von 100% rechtskräftig unterzeichneten Kaufverträgen gebührenden Honorars von 2 Mio S gewesen. Diesbezüglich wird ergänzend darauf verwiesen, dass diese 2 Mio S der D auch bei Übergabe der Wohnanlage (arg.: „oder bei Übergabe der Wohnanlage“) zu bezahlen gewesen wären.

Da bereits im Wege der Sammelvereinbarung A ein Pauschalhonorar für den unter Pkt. II konkretisierten Auftrag vereinbart wurde und sich der Honoraranspruch bis zur Übergabe der Wohnanlage bzw. Abrechnung der Baukosten insgesamt nicht erhöht hat, sind nach Ansicht des Berufungssenates sämtliche mit dem unverändert gebliebenen Auftrag verbundenen Leistungen der D mit dem Honorar von 7 Mio S abgegolten.

Soweit es sich bei den behaupteten Zusatzleistungen um Planungsleistungen (Umplanung des ursprünglichen Projektes) handelt, ist zudem darauf zu verweisen, dass die J Planungs- und Bauleitungs GesmbH mit der Planung (und Bauleitung) beauftragt war und erforderliche Umplanungen allenfalls deren Honorar erhöhen hätten können.

Zudem ist festzustellen, dass eine Vereinbarung, die in keiner Weise näher konkretisiert, an die Erbringung welcher zusätzlicher Leistungen im Einzelnen ein weitergehender Honoraranspruch geknüpft wird, einem Fremdvergleich im obig beschriebenen Sinn bereits dem Grunde nach nicht standhalten kann. Der unabhängige Finanzsenat vertritt die Auffassung, dass in einer fremdüblichen Vereinbarung die Leistungsbeschreibung so zu konkretisieren ist, dass der Leistungsumfang problemlos von jenem des Vertragspartners abgegrenzt werden kann, d h. eine eindeutige Funktionsteilung zwischen den Vertragspartnern festgestellt werden kann. Dies nicht nur, um die Fremdüblichkeit einer Vereinbarung zu gewährleisten, sondern auch, um die im rechtsgeschäftlichen Verkehr notwendige Klarheit über die Person des Vertragspartners zu gewährleisten, andernfalls jeder Vertragspartner damit rechnen muss, mit Erfüllungs-, Gewährleistungs- und Schadenersatzansprüchen aus dem Leistungsbereich des jeweils anderen Teiles in Anspruch genommen zu werden (VwGH 17.12.1996, 95/14/0074).

Zudem können sich bei unklaren Regelungen Zweifel darüber ergeben, welche Leistungen im vereinbarten Honorar inkludiert sind und welche gesondert zu entlohnen sind. Wie bereits

ausgeführt, muss die Leistungsbeschreibung grundsätzlich in einem solchen Maße konkret sein, dass die Einschätzung des genauen Marktwertes der Leistung möglich ist und festgestellt werden kann, ob ein fremder Dritter jene Gegenleistung zu erbringen bereit gewesen wäre (vgl. VwGH 28.1.2003, 99/14/0100). Diesen Anforderungen entspricht die gegenständliche Vereinbarung mit der D nicht.

Der unabhängige Finanzsenat schließt sich im Übrigen den Ausführungen des Finanzamtes in der gesonderten Begründung vom 20. Juli 2001 zur Berufungsvorentscheidung an, wonach die Verdoppelung des Honoraranspruches der D in Zusammenhang mit der Rohertragsermittlung zu sehen ist, die den Rohertrag per 23. Juli 1997, somit unmittelbar nach erfolgter Wohnungsübergabe (21./22.7.1997), ausweist. Dass eine Rohertragsermittlung nach Angaben des Geschäftsführers bzw. steuerlichen Vertreters jederzeit erstellt werden könne bzw. die Daten nach deren Erfassung nicht mehr aktualisiert würden, vermag nichts an der Tatsache zu ändern, dass bis Juli 1997 lediglich Honorare von 7 Mio S verrechnet wurden und erst – wie auch aus der Baukostenübersicht per 31.12.1998 hervorgeht - seitens der D mit Rechnung vom 10.12.1997 ein weiteres Honorar von 3 Mio S geltend gemacht wurde. Auf die näheren Ausführungen in der Begründung zur Berufungsvorentscheidung wird verwiesen.

Dem in der Berufung erhobenen Einwand, lediglich das vereinbarte Honorar von 7 Mio S als fremdüblich anzuerkennen, sei das einzige Resultat, das theoretisch denkunmöglich sei, ist entgegen zu halten, dass das ursprünglich vereinbarte Pauschalhonorar von 7 Mio alle Leistungen im Zusammenhang mit dem der D erteilten Auftrag (vgl. Pkt. II. der Sammelvereinbarung A) abdecken sollte und sich dieser Auftrag in den Einzelvereinbarungen nicht geändert hat. Abgesehen davon, dass für den nur allgemein umschriebenen Leistungsumfang bereits in der Sammelvereinbarung A ein Pauschalhonorar vereinbart wurde und folglich davon ausgegangen werden kann, dass ein erhöhter Arbeitsaufwand infolge eines erschwerten Absatzes darin Deckung findet und dies mangels gesonderter konkreter Vereinbarungen zu Lasten der Auftragnehmerin geht, kann sich die Bw jedenfalls nicht als beschwert erachten, wenn das Finanzamt das Honorar von 7 Mio S anerkannt hat und sah sich auch der Berufungssenat zu keiner davon abweichenden Beurteilung veranlasst. Im Übrigen konnte bei der mündlichen Verhandlung weder der Geschäftsführer der Bw noch der steuerliche Vertreter konkrete Auskünfte über die Ermittlung des zusätzlichen Honorars geben.

Soweit die Bw rügt, das Finanzamt habe sich bei Durchführung des Fremdvergleiches darauf beschränkt, das Wort Fremdvergleich zu verwenden und sei nicht in der Lage bzw. nicht willens gewesen, den durchgeführten Fremdvergleich unter Angabe der vergleichsgegenständlichen Parameter sowie unter Angabe der Vergleichssubjekte offen zu legen, ist sie darauf zu verweisen, dass sich die Unangemessenheit eines Aufwandes nicht nur aus dem

Vergleich mit anderen Fällen, sondern durchaus auch aus dem Ausschöpfen sonstiger in einem konkreten Fall zur Verfügung stehender Erkenntnisse oder Erfahrungswerte ergeben kann. Auf diese muss zurückgegriffen werden, wenn ein geeigneter Vergleichsmaßstab fehlt.

Zusammengefasst wären daher die nach Überzeugung des Berufungssenates schon aufgrund der mangelnden inhaltlichen Konkretisierung einem Fremdvergleich nicht standhaltenden Vereinbarungen mit einem fremden Dritten nicht geschlossen worden, zumal der Verdoppelung des Honorars auch keine konkreten eine solche Erhöhung rechtfertigenden Leistungen gegenüberstanden und sich die Bw dadurch überdies ihres gesamten Gewinnes begeben hat. Die Beurteilung des zusätzlich gewährten Honorars in Höhe von 7 Mio S als verdeckte Gewinnausschüttung kann daher nicht als rechtswidrig erkannt werden.

2. Personalstellung Projekt "I-Straße":

Mit Rechnung vom 14.12.1998 verrechnete die D der Bw "vereinbarungsgemäß" für die geleistete Personalstellung vom 1.1.1997 bis 31.12.1998, somit für 24 Monate, den Betrag von mtl. 40.000,00 S bzw. gesamt 960.000,00 S. In Beantwortung eines diesbezüglichen Fragenvorhaltes der Großbetriebsprüfung teilte die D, vertreten durch ihren Geschäftsführer G, mit Schreiben vom 25. Mai 2000 Folgendes mit:

"Das ursprünglich zwischen der Bw. und der Firma D vereinbarte Projektmanagementhonorar verstand sich für eine kontinuierliche Abwicklung des Bauvorhabens mit den beauftragten Firmen.

Bereits im Herbst 1996 zeichnete sich eine mangelhafte Leistungserbringung der Baufirma ab und mussten daher andere Firmen einspringen, um den von uns den Käufern zugesicherten Fertigstellungstermin einigermaßen einhalten zu können. Dies führte schlussendlich dazu, dass im Februar 1997 der Baufirma der Auftrag entzogen wurde und mit einer neuen Firma die Arbeiten verhandelt und fertig gestellt werden konnten.

Darüber hinaus musste mit den Sublieferanten der Baufirma der Zahlungsverkehr abgewickelt werden, weil sich diese geweigert haben, an die Baufirma zu liefern, da sie befürchteten, dass sie für die gelieferten Baumaterialien kein Geld mehr bekommen. Im Zuge der Fertigstellungsarbeiten stellte sich heraus, dass die ursprünglich mit den Erdarbeiten beauftragte Firma den Konkursantrag gestellt hat und die von ihr durchgeführten Hinterfüllungsarbeiten nicht der Ausschreibung entsprechend ausgeführt worden sind. Mit entsprechendem Arbeits- und Kostenaufwand musste unsererseits die Sanierung in Auftrag gegeben werden.

Nach Übergabe der Wohnanlage, welche im Juli 1997 erfolgte, waren folgende Personen der Firma D mit der **Mängelbehebung** befasst:

- Herr Helmut S als Verkäufer der Wohnungen und somit erster Ansprechpartner der Wohnungseigentümer.
- Frau Waltraud T im Sekretariat, die mit den Telefonaten und mit dem Schriftverkehr zur Abwicklung der Mängelbehebung beauftragt war.
- Frau U Nicole als Hausverwalterin, welche die Mängel an den Bauerrichter weitergeleitet hat.
- Herr G als Geschäftsführer der D, welcher vor allem mit der Abwicklung der Konkurse folgender bauausführender Firmen und nachfolgender gerichtlicher Auseinandersetzung, welche teilweise bis zum heutigen Tage noch nicht abgeschlossen sind, beschäftigt war bzw. noch immer ist.

Es handelt sich hierbei um die Firmen Erdbewegungen V, Baufirma W und Baufirma Y. Der von der Firma J ursprünglich mit der Bauleitung und mit den Abrechnungsarbeiten beauftragte Techniker, Herr Christian Q, ist am 31.12.1997 aus dem Unternehmen ausgeschieden und war somit für uns nicht mehr greifbar. Aus diesem Grunde mussten zur Abwicklung der Konkurse der oben angeführten Firmen von Herrn G sämtliche Aufträge sowie Abrechnungen kontrolliert werden, was sehr zeitaufwändig war, da damit auch Folgewerke betroffen waren.

Die Inanspruchnahme der einzelnen Mitarbeiter war im Zeitablauf stark unterschiedlich und im Hinblick auf die Vielzahl von Einzeltätigkeiten der betroffenen Mitarbeiter wurde wegen des damit verbundenen unverhältnismäßig hohen Arbeitsaufwandes – der von niemandem bezahlt werden kann – auf eine detaillierte Auflistung der Einzelleistungen verzichtet.

Abschließend möchten wir noch bemerken, dass wir vor allem in der Konkursache W, welche bis zum heutigen Tage noch nicht abgeschlossen ist, immer wieder neuerlich mit einem intensiven Aktenstudium und mit Besprechungen des Masseverwalters befasst sind."

Die Bw ist in der Berufung u.a. davon ausgegangen, dass es im gegebenen Falle völlig unerheblich sei, ob in der Sammelvereinbarung oder in den Einzelvereinbarungen darauf Bezug genommen werde, dass sich das Honorar bei ungewöhnlich starker Inanspruchnahme einzelner Dienstnehmer erhöhe. Im gegenständlichen Falle **handle es sich um Leistungen, die vom Regelungsinhalt der seinerzeitigen Vereinbarung überhaupt nicht umfasst seien und auch nicht absehbar gewesen seien.**

Über Auftrag der Referentin des unabhängigen Finanzsenates hat das Finanzamt den Bw mit Vorhalt vom 12. April 2005 gebeten, die der Personalstellung zu Grunde liegende Vereinbarung vorzulegen, bekannt zu geben, wie die Personalgestellungskosten von 40.000,00 S monatlich ermittelt wurden und die im Schreiben vom 25. Mai 2000 angeführten Leistungen nachzuweisen. Der Vorhalt ist trotz Fristverlängerung und mehrfacher Urgenzen unbeantwortet geblieben. In der mündlichen Verhandlung wurde eingeräumt, dass es keine gesonderte Vereinbarung gebe.

Wenngleich unbestritten ist, dass die im Schreiben vom 25.5.2000 angeführten Umstände einen arbeitsmäßigen Mehraufwand zu verursachen vermögen, stellt es sich nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates als gänzlich fremdunüblich dar, dass im Zusammenhang mit derartigen Leistungen, die aus jenem Risiko resultieren, das Bauprojekten im Allgemeinen anhaftet, neben einem Pauschalhonorar für die Abwicklung des gesamten Projektes ein zusätzliches Pauschalhonorar für die (erhöhte) Inanspruchnahme des Personals geleistet wird, zumal kein wie immer gearteter Nachweis über den Umfang der behaupteten Mehrleistungen erbracht wurde und selbst die Ermittlung des Honorars nicht konkretisiert werden konnte. Infolgedessen kann der Schlussfolgerung des Finanzamtes, dass die gegenständliche Zahlung einzig durch das bestehende Naheverhältnis erklärbar sei und daher eine verdeckte Gewinnausschüttung vorliege, nicht mit Erfolg entgegengetreten werden.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 16. Oktober 2006