



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch SenatX. über die Berufungen der Bw., Adr.1, vertreten durch Stb., gegen die Bescheide des Finanzamtes D., betreffend Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer für die Jahre 1997 bis 1999 sowie Haftung für Kapitalertragsteuer gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 für den Zeitraum 1997 bis 1999 nach der am 22. November 2006 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Den Berufungen betreffend Umsatzsteuer 1997 bis 1999 wird teilweise Folge gegeben.

Die Bescheide betreffend Umsatzsteuer 1997 bis 1999 werden abgeändert.

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

Die Berufungen betreffend Körperschaftsteuer 1997 bis 1999 und Haftung für Kapitalertragsteuer gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1998 für den Zeitraum 1997 bis 1999 werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Den Betriebsgegenstand der mit Gesellschaftsvertrag vom 26.7.1994 gegründeten Berufungswerberin (Bw.) bildete im streitgegenständlichen Zeitraum die Ausübung des Transportgewerbes.

Die Bw. wurde für den Zeitraum 1997 bis 1999 einer abgabenbehördlichen Prüfung unterzogen und stellte die Betriebsprüfung unter **Tz 17 ff des BP-Berichtes**

"Aktivierungen Bilanzposition Büro" Folgendes fest:

Der geschäftsführende Alleingesellschafter sei im Besitz eines Grundstückes, das sich in der Nachbarschaft zum von der Bw. angemieteten Betriebsgebäude befinde. Auf diesem Grundstück befinde sich ein Gebäude mit Charakter eines Einfamilienhauses samt Garage und einer Abstellfläche.

Im Jahr 1997 seien die Kosten für eine Hauseingangstüre und Fenster in diesem Haus aktiviert und auf die Nutzungsdauer abgeschrieben worden. Die entsprechende Vorsteuer und ein IFB seien beansprucht worden. Ebenso seien die Kosten für Privataufwendungen aktiviert und auf die Nutzungsdauer abgeschrieben sowie die entsprechende Vorsteuer und ein IFB beansprucht worden. Laut den Angaben des Steuerberaters solle dieses Haus in Zukunft als Büro von der Bw. genutzt werden. Nach Ansicht des Steuerberaters der Bw. stelle die Übernahme dieser Kosten durch die Bw. eine Investition in einem gemieteten Objekt dar.

Die BP stelle fest, dass kein schriftlicher Mietvertrag vorliege und von Seiten der Bw. keine Mietzahlungen geleistet worden seien.

In der "rechtlichen Würdigung" führt die Betriebsprüfung zu den Privataufwendungen aus, würden Kosten der privaten Lebensführung der Anteilsinhaber ohne Rechtsgrund durch die Gesellschaft getragen, liege eine verdeckte Ausschüttung vor. Nach Ansicht der BP handle es sich bei der Übernahme der Kosten für die Hauseingangstüre und die Fenster nicht um eine Investition in einem gemieteten Objekt, da das Haus von der Bw. bis dato nicht angemietet und als Büro verwendet worden sei. Würden Aufwendungen der Anteilsinhaber ohne Rechtsgrund durch die Gesellschaft getragen, liege eine verdeckte Ausschüttung vor.

Unter **Tz 19 des BP-Berichtes "Aktivierungen Bilanzposition Garagen"** wird u.a. ausgeführt, dass seit dem September 1996 für die Benützung der Garage durch die Bw. ein Mietentgelt bezahlt werde. Ein schriftlicher Mietvertrag, der mit 30. Mai 1999 datiere, sei vorgelegt worden. In diesem Mietvertrag seien die Mietdauer (auf unbestimmte Zeit) und der monatliche Mietpreis festgelegt worden. Im Jahr 1997 seien die Kosten für zwei Garagentore aktiviert und auf die Nutzungsdauer abgeschrieben worden; die entsprechende Vorsteuer und ein IFB seien beansprucht worden. Nach Ansicht des Steuerberaters stelle die Übernahme dieser Kosten durch die Bw. eine Investition in einem gemieteten Gebäude dar.

In ihrer "rechtlichen Würdigung" führt die BP aus, entscheidendes Merkmal einer verdeckten Ausschüttung sei die Zuwendung von Vermögensvorteilen, die ihrer äußeren Erscheinungsform nach nicht unmittelbar als Einkommensverteilung erkennbar seien und ihre Ursache in den gesellschaftsrechtlichen Beziehungen hätten. Diese Ursache werde anhand

eines Fremdvergleiches ermittelt, wobei Verträge zwischen Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern an jenen Kriterien gemessen würden, die für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen entwickelt worden seien. Die Vereinbarung müsse 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. Die BP gehe davon aus, dass es sich bei der Übernahme der Kosten für die Garagentore um eine verdeckte Ausschüttung an den Gesellschafter-Geschäftsführer handle, denn ein Fremder hätte ohne entsprechende schriftliche Vereinbarung diese Kosten nicht übernommen.

Die BP stellte unter **Tz 20 des BP-Berichtes "Pflasterung Abstellfläche"** weiters fest, dass nach den Angaben des Gesellschafter-Geschäftsführers auf der Abstellfläche neben dem Einfamilienhaus die Fahrzeuge der Angestellten der Bw. abgestellt würden. Für diese Zurverfügungstellung würden von Seiten der Bw. keine Mietzahlungen geleistet. Es liege kein schriftlicher Mietvertrag vor. Im Jahr 1999 seien die Kosten für die Pflasterung dieses Abstellplatzes als Betriebsausgabe bei der Bw. angesetzt worden. Nach Ansicht des Steuerberaters der Bw. stelle die Übernahme dieser Kosten durch die Bw. eine Investition in einem gemieteten Objekt dar.

In der "rechtlichen Würdigung" wiederholt die BP ihre zur verdeckten Ausschüttung und zum Fremdvergleich gemachten Ausführungen und verweist weiters darauf, dass im gegenständlichen Fall für die Abstellfläche, die gepflastert worden sei, kein schriftlicher Mietvertrag, sondern lediglich eine Gebrauchsüberlassung ohne Mietzahlungen vorliege. Die BP gehe davon aus, dass es sich bei der Übernahme der Kosten für die Pflasterung um eine verdeckte Ausschüttung an den Gesellschafter-Geschäftsführer handle.

In **Tz 25 des BP-Berichtes wurde betreffend "Repräsentationsaufwendungen mit Werbecharakter"** von der Betriebsprüfung festgestellt, dass in den Jahren 1997 bis 1999 die Kosten für Repräsentationsaufwendungen mit Werbecharakter als Betriebsausgaben angesetzt worden seien und die entsprechende Vorsteuer geltend gemacht worden sei.

In der "rechtlichen Würdigung" führt die Betriebsprüfung aus, gemäß § 20 EStG 1988 stellten solche Ausgaben nur zur Hälfte eine Betriebsausgabe dar. Gemäß § 12 UStG 1994 sei die Vorsteuer im Zusammenhang mit Ausgaben gemäß § 20 EStG 1988 nicht abzugsfähig. Die entsprechenden Beträge seien dem Ergebnis ausserbilanzmäßig hinzuzurechnen und die Vorsteuer sei entsprechend zu berichtigen.

| Repräsentationsaufwand mit Werbecharakter | 1997 | 1998 | 1999 |
|---|-----------|-----------|-----------|
| netto zu 10% bisher | 10.000,00 | 22.000,00 | 28.000,00 |

| | | | |
|----------------------------------|-----------|-----------|-----------|
| netto zu 20% bisher | 7.200,00 | 16.000,00 | 20.000,00 |
| ausserbilanzmäßige Hinzurechnung | | | |
| netto zu 10% | 10.000,00 | 22.000,00 | 28.000,00 |
| davon 50% | 5.000,00 | 11.000,00 | 14.000,00 |
| + 10% USt | 500,00 | 1.100,00 | 1.400,00 |
| | 5.500,00 | 12.100,00 | 15.400,00 |
| | | | |
| netto zu 20% | 7.200,00 | 16.000,00 | 20.000,00 |
| davon 50% | 3.600,00 | 8.000,00 | 10.000,00 |
| + 20% USt | 720,00 | 1.600,00 | 2.000,00 |
| | 4.320,00 | 9.600,00 | 12.000,00 |

Das Finanzamt erließ – nach Wiederaufnahme der Verfahren gem. § 303 Abs. 4 BAO – den Feststellungen der Betriebsprüfung folgende Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 1997 bis 1999. Weiters wurde ein Bescheid betreffend Haftung für Kapitalertragssteuer für den Zeitraum 1997 bis 1999 erlassen.

Die steuerliche Vertretung der Bw. brachte mit Schriftsatz vom 22. November 2001 Berufung gegen die Bescheide betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer 1997 bis 1999 und gegen den "Haftungs- und Zahlungsbescheid betreffend KEST" ein.

In der Berufung wird unter "Ad Tz 17 und 19 des BP-Berichtes" ausgeführt, dass vis-a-vis vom Hauptverwaltungsgebäude der Bw. vom Gesellschafter-Geschäftsführer auf seinem Grund ein Gebäude errichtet worden sei. Wie schon im Schreiben an das Finanzamt dargestellt (siehe Arbeitsbogen der BP S 385), sei es aufgrund der rasanten Expansion des Unternehmens (Umsatz in ATS: 96/97 – 22,3 Mio, 97/98 – 24,3 Mio, 98/99 – 56,9 Mio, 99/00 – 98,9 Mio, 00/01 – 124,6 Mio) notwendig gewesen, zusätzliche Räume für das Unternehmen zu schaffen. Zu erwähnen gelte es, dass selbst die Durchführung der Betriebsprüfung aufgrund massiven Platzmangels nicht in den Räumen des Unternehmens möglich gewesen wäre.

Im Erdgeschoss sei eine Garage errichtet worden, im ersten Stock (welcher derzeit noch nicht fertig ausgebaut sei) Büroräume.

Am derzeitigen Betriebsgrund bestehe keine Möglichkeit der weiteren Ausdehnung des Unternehmens, aus insolvenzrechtlichen Gründen wären die Investitionen (Errichtung des

Gebäudes) nicht von der Bw., sondern vom Gesellschafter getätigt worden; mit der Absicht die Räumlichkeiten an die Bw. zu vermieten.

Hinsichtlich der Garage existiere ein Mietvertrag vom 30. Mai 1999; sowohl die Mietdauer (auf unbestimmte Zeit) und der monatliche Mietpreis (1.500,00 S) seien festgelegt worden. Seit September 1996 werde Miete bezahlt. Unbefristete Mietverträge zwischen der Gesellschaft und dem Gesellschafter seien nur unter der Voraussetzung des § 30 MRG kündbar. Im Jahr 1997 seien die Kosten für zwei Garagentore aktiviert und auf die entsprechende Nutzungsdauer abgeschrieben, die Vorsteuer und der IFB in Anspruch genommen worden.

Es handle sich dabei um Investitionen in fremde Gebäude, die sich im wirtschaftlichen Eigentum des Mieters befänden. Mieterinvestitionen seien unter Fremden durchaus üblich; insbesondere unter der Voraussetzung eines unbefristeten Mietvertrages und eines tendenziell günstigen Mietvertrages von nur S 750,00 pro abgestellten Wagen. Bereits nach fünf Jahren Mietdauer (2002) würden sich die Kosten der Garageninvestitionen in der Höhe von rund S 69.000,00 (dividiert durch 60 Monate) auf nur S 575 pro Monat belaufen. Eine Monatsmiete in Höhe von S 1.500,00 pro abgestellten Wagen sei als fremdüblich zu bezeichnen.

Es liege daher eine angemessene Miete vor; die Behauptung seitens des Finanzamtes, ein Fremder hätte die Kosten ohne schriftliche Vereinbarung nicht übernommen, sei zum einen ohne Begründung getroffen worden, zum anderen negiere diese Behauptung die durchwegs übliche Praxis der Adaptierungen in Mietobjekten ohne schriftliche Ablösevereinbarungen. Beinahe jeder Mieter tätige bei unbefristeten Mietverträgen Investitionen in sein Mietobjekt (Parkettboden, Küche etc.) ohne vorher schriftliche Abmachungen mit dem Vermieter zu treffen. Weiters wäre im konkreten Fall auch der sogenannten Angehörigenjudikatur Rechnung getragen worden (schriftlicher Vertrag, Fremdüblichkeit, klarer Inhalt etc.).

Hinsichtlich des ersten Stockes wären seitens der Gesellschaft Kosten für eine Hauseingangstüre und Fenster aktiviert und abgeschrieben worden; Vorsteuer und IFB seien in Anspruch genommen worden. In Tz 17 des BP-Berichtes führe das Finanzamt aus, dass das Haus von der Bw. bis dato nicht angemietet worden sei und nicht als Büro verwendet werde. Bezüglich des ersten Stockes sei – auch im Zuge der Schlussbesprechung – mehrmals darauf hingewiesen worden, dass darüber ein mündlicher Mietvertrag existiere. Die tatsächliche Nutzung als Büroraum sei (wie im Schreiben an das Finanzamt erwähnt) ab dem kommenden Geschäftsjahr geplant. Zum Prüfungszeitraum sei die Bw. Mieter eines nicht ausgebauten Büroraumes (Miete dafür: 0 Schilling) gewesen. Auch ein mündlicher Mietvertrag begründe ein zivilrechtliches Mietverhältnis; die Behauptung des Finanzamtes, das Gebäude sei bis dato nicht angemietet worden, sei daher unrichtig.

Analog zum bestehenden Mietvertrag betreffend die Garagenplätze sei auch der mündliche Mietvertrag betreffend des 1. Stockes zu interpretieren.

Überdies sei es – aus zivilrechtlicher Sicht – vorgesehen, dass Mietverträge ohne explizite Mietdauer als unbefristete Mietverträge anzusehen seien. Die vorgenommenen Investitionen stellten Investitionen in gemieteten Gebäuden dar und seien als Vorleistung für zukünftig zu zahlende (damit niedrigere) Mieten zu sehen.

Durch das vorausblickende Verhalten des Gesellschafter-Geschäftsführers sei es möglich, dass schon ab nächstem Jahr eine Übersiedlung eines Teils der Verwaltung (Buchhaltung und Lohnverrechnung) ins Gebäude vis-a-vis möglich sein werde. Ohne die Investitionen wäre ein Ausweichen in ein teures Fremd-Mietverhältnis in A. notwendig gewesen.

Aufgrund der Judikatur (VwGH 10.5.1994, 90/14/0050) habe grundsätzlich die Abgabenbehörde den Nachweis zu führen, dass eine Gestaltung unangemessen sei.

Nur aufgrund des Fehlens einer schriftlichen Vereinbarung, die hinsichtlich der Garagen offenbar ebenfalls (zumindest) für das Finanzamt nicht ausreiche, könne nicht auf eine verdeckte Gewinnausschüttung geschlossen werden (siehe dazu: Entwurf der Körperschaftsteuerrichtlinien Punkt 14.1.5, Formvorschriften seien kein Selbstzweck).

Weiters wird unter dem Punkt "Ad Tz 20 Pflasterung Abstellfläche" in der Berufung ausgeführt, dass sich auf dem Grund des Nachbargrundstückes (Eigentümer sei der Gesellschafter-Geschäftsführer) ein Abstellplatz für PKW von Mitarbeitern und Kunden befinde. Es werde keine Miete in Rechnung gestellt, allerdings wären von der GmbH die Kosten der Pflasterung der Abstellfläche getragen worden.

Der Prüfer führe aus, dass es sich lediglich um eine Gebrauchsüberlassung ohne Mietzahlung handle. Dem sei vollinhaltlich zuzustimmen: damit sei auch das Finanzamt der Meinung, dass es sich dabei um eine Gebrauchsüberlassung und damit um ein Mietverhältnis ("Der Bestandvertrag wird, wenn sich die in Bestand gegebene Sache ohne weitere Bearbeitung gebrauchen lässt, ein Mietvertrag" § 1091 ABGB) handle.

Der inkonsequenten Argumentation könne damit nicht mehr gefolgt werden: Zuerst behaupte die Behörde, es würde sich um ein Mietverhältnis bzw. Gebrauchsüberlassung handeln, im nächsten Satz spreche sie von der Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung. Die Vereinbarung eines Mietzinses sei nicht Voraussetzung für das Zustandekommen eines Mietverhältnisses. Der Nachweis einer unangemessenen Gestaltung sei seitens der Behörde nicht erbracht worden.

Es werde daher zu den Tz 17, 19 und 20 beantragt, die Aktivierungen bzw. Instandhaltungen in ursprünglicher Höhe zuzulassen; weiters werde die Zuerkennung der Vorsteuern und des IFB beantragt.

In keinem der oben geschilderten Sachverhalte lägen die Voraussetzungen einer verdeckten Gewinnausschüttung vor. Gemäß Tz 14.1.3. des Entwurfes der Körperschaftsteuerrichtlinien müssten als Voraussetzung für das Vorliegen einer verdeckten Gewinnausschüttung das objektive Tatbild einer auf Vorteilsgewährung gerichteten Willensentscheidung erfüllt sein. In keinem der oben geschilderten Sachverhalte sei die GmbH "entreichert" beziehungsweise der Anteilsinhaber bereichert worden. Der Berufung sei eine Protokollierung einer Ergänzung zum Mietvertrag beigelegt.

Zur Tz 25 des BP-Berichtes betreffend "Repräsentationsaufwendungen mit Werbecharakter" wird beantragt, die Vorsteuern von 100% der Kosten (50% davon seien bereits seitens der BP zuerkannt worden) mit Verweis auf das Urteil des EuGH vom 19. September 2000 zuzulassen.

In der Stellungnahme der Betriebsprüfung zur Berufung wird betreffend das Garagentor darauf verwiesen, dass erst im Mai 1999 ein schriftlicher Mietvertrag erstellt worden sei und erfülle auch dieser die Kriterien, die für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen entwickelt worden seien, nicht. Er weise keinen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt auf und würde zwischen Fremden nicht unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden sein. Ein Fremder hätte sich einen Kündigungsverzicht zusichern lassen. Im Übrigen halte die BP die gegenständliche Miete für einen Garagenplatz am Land nicht für außergewöhnlich niedrig. Zur Hauseingangstür und zu den Fenstern werde in der Berufung ausgeführt, dass ein mündlicher Mietvertrag existiere und dass die tatsächliche Nutzung als Büroraum ab dem kommenden Geschäftsjahr geplant sei. Die Bw. sei Mieter eines nicht ausgebauten Büroraumens gewesen, wobei die Miete 0,00 (Null) betragen habe. Wie schon im Betriebsprüfungsbericht ausgeführt, seien Verträge zwischen Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern an jenen Kriterien zu messen, die für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen entwickelt worden seien. Diese Kriterien seien im gegenständlichen Fall nicht im Mindesten erfüllt worden. Das behauptete Mietverhältnis halte einem Fremdvergleich daher nicht stand. Auch hinsichtlich der Pflasterung der Abstellfläche seien die vorgenannten Kriterien nicht erfüllt worden. Die Betriebsprüfung gehe davon aus, dass ein Fremder unter diesen Bedingungen die Kosten für die Pflasterung nicht übernommen hätte. Gemäß österreichischer Gesetzeslage sei bei den Repräsentationsaufwendungen mit Werbecharakter die Vorsteuer nur von 50% der Kosten abzugsfähig.

Die steuerliche Vertretung der Bw. führte in der Replik zur Stellungnahme der Betriebsprüfung aus, die Stellungnahme der Betriebsprüfung sei eine Wiederholung der bisher behaupteten Punkte. Es werde – bei Entscheidung auf Ebene der zweiten Instanz – die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung beantragt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist im gegenständlichen Verfahren,

- ob die Investitionen der Bw. in ein Gebäude ihres geschäftsführenden Alleingeschafters steuerlich beachtliche Mieterinvestitionen darstellen (Ansicht der Bw.) oder aufgrund mangelnder Fremdüblichkeit dieser Investitionen von verdeckten Ausschüttungen auszugehen ist (Ansicht des Finanzamtes),
- ob Vorsteuer im Zusammenhang mit Repräsentationsaufwendungen mit Werbecharakter zu 50% oder zu 100% abzugsfähig sind.

Der unabhängige Finanzsenat geht von folgendem Sachverhalt aus:

1. Körperschaftsteuer und Kapitalertragsteuer

Die Bw. ermittelte im streitgegenständlichen Zeitraum ihren Gewinn zum 31. März des jeweiligen Jahres (Bilanzstichtag):

In unmittelbarer Nachbarschaft zum Betriebsgebäude der Bw. befindet sich ein Grundstück des geschäftsführenden Alleingeschafters der Bw. und wurde auf diesem ein Gebäude mit dem Charakter eines Einfamilienhauses samt Garage und Abstellfläche (siehe Akt-"Fotos", Bilder 1 – 6) errichtet.

Die Bw. hat folgende Investitionen für die im Alleineigentum ihres geschäftsführenden Alleingeschafters stehende Liegenschaft getätigt (Investitionen in Gebäude, Garage, sowie Parkplatz):

A. Garage

Die Bw. übernahm die Kosten für die Anschaffung von zwei Garagentoren in Höhe von brutto insgesamt S 83.200,00 (Rechnung vom 17.9.1996 siehe ABP S 118). Die Kosten der Anschaffung der Garagentore wurden im Wirtschaftsjahr 1997 aktiviert und auf die Nutzungsdauer abgeschrieben, die Vorsteuer und der IFB wurden beansprucht. Seit September 1996 wurde für die Benützung der Garage von der Bw. Miete bezahlt.

Der zwischen der Bw. als Mieterin und dem geschäftsführenden Alleingeschafters der Bw. als Vermieter am 30. Mai 1999 schriftlich geschlossene Mietvertrag (siehe ABP S 213) hat folgenden Inhalt:

"Zwischen Vermieter und Mieter wird folgender Vertrag geschlossen:

Herr C., in Adr.5 vermietet auf unbestimmte Zeit ab 01. Juni 1999 der Bw. zwei Garagenplätze.

Der monatliche Mietpreis pro Abstellplatz beträgt S 750,-- netto.

Die monatlichen Mietkosten betragen daher S 1.500,--

Alle aus diesem Mietverhältnis anfallenden Mietkosten sind Herrn C. pünktlich am Monatsersten für das Folgemonat zu überweisen.

B., 30. Mai 1999 Unterschrift des Vermieters Unterschrift des Mieters"

Als Beilage zur Berufung wurde von der Bw. eine "Protokollierung des bestehenden mündlichen Mietvertrages" vorgelegt, der betreffend Garagen folgenden Inhalt aufweist:

"Es wird festgestellt, daß die Investitionen betreffend Garagentür von der Gesellschaft zu tragen ist. Die Mietkosten (1.500,00,-- pm) werden bis auf weiteres nicht valorisiert. Ab dem Jahr 2008 sollen hinsichtlich der Mietkosten neue Vereinbarungen getroffen werden. ...

Datum: 11. Oktober 2001".

Nach Ansicht der Bw. handelt es sich dabei um Investitionen in fremde Gebäude (Mieterinvestitionen), welche unter Fremden durchaus üblich seien. Es liege eine angemessene Miete vor und es sei durchwegs übliche Praxis, Adaptierungen in Mietobjekten ohne schriftliche Ablösevereinbarungen vorzunehmen.

Da nach Ansicht der BP ein Fremder ohne entsprechende schriftliche Vereinbarung die Kosten für die Garagentore nicht übernommen hätte, liege eine verdeckte Ausschüttung an den geschäftsführenden Alleingesellschafter der Bw. vor.

B. "Büroräume"

Die Bw. übernahm die Kosten für die Anschaffung von Fenstern, einer Hauseingangstüre und von Installationsarbeiten in Höhe von brutto insgesamt S 177.399,82 (Rechnungen siehe ABP S 141 - 152). Die angeführten Kosten wurden im Wirtschaftsjahr 1997 aktiviert und auf die Nutzungsdauer abgeschrieben, die Vorsteuer und der IFB wurden beansprucht. Jene Räume, in denen diese Investitionen von der Bw. getätigt wurden, wurden in der Folge von der Bw. nicht genutzt.

Für den streitgegenständlichen Zeitraum liegt kein schriftlicher Mietvertrag vor, es wurden von der Bw. auch keine Mietzahlungen geleistet.

Als Beilage zur Berufung wurde von der Bw. eine "Protokollierung des bestehenden mündlichen Mietvertrages" vorgelegt, der betreffend "Büroräume" folgenden Inhalt aufweist:

"Die Miete betreffend 1. Stock wird ab dem Zeitpunkt der tatsächlichen Nutzung als Büroraum vereinbart. Die betriebliche Nutzung ist Frühjahr 2002 geplant. Die bis dato bezahlten Investitionen sind davon in Abzug zu bringen. Sollten die Räume – wider Erwarten – nicht genutzt werden, sind die Investitionen zu ersetzen. Datum: 11. Oktober 2001".

Die BP ging hinsichtlich der Übernahme der Kosten für die Hauseingangstüre, die Fenster und die Installationsarbeiten nicht von Investitionen in einem gemieteten Objekt, sondern vom Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung aus, da das Haus von der Bw. bis dato nicht angemietet und als Büro verwendet worden sei.

Die Bw. verweist bezüglich des ersten Stockes ("Bürräume") auf das Vorliegen eines mündlichen Mietvertrages, der analog zum bestehenden Mietvertrag betreffend die Garagenplätze zu interpretieren sei. Die vorgenommenen Investitionen stellten Investitionen in gemieteten Gebäuden dar und seien als Vorleistung für zukünftig zu zahlende (damit niedrigere) Mieten zu sehen.

Im Zuge einer im Jahr 2006 durchgeführten Betriebsprüfung wurde die Feststellung getroffen, dass "das Haus bis dato nicht als Büro von der Bw. genutzt wird ...".

C. Abstellplatz

Die Bw. übernahm die Kosten für die Pflasterung eines Abstellplatzes in Höhe von brutto insgesamt S 76.707,60 (Rechnung vom 31.3.1998 siehe ABP S 46). Im Jahr 1999 wurden die Kosten für die Pflasterung dieses Abstellplatzes als Betriebsausgaben angesetzt.

Nach den Angaben des geschäftsführenden Alleingesellschafters der Bw. werden auf dem Abstellplatz die Fahrzeuge der Angestellten der Bw. abgestellt.

Es liegt kein schriftlicher Mietvertrag vor und wurden für die Zurverfügungstellung an die Bw. von dieser keine Mietzahlungen geleistet.

Als Beilage zur Berufung wurde von der Bw. eine "Protokollierung des bestehenden mündlichen Mietvertrages" vorgelegt, der betreffend Abstellplatz folgenden Inhalt aufweist:

"Der Abstellplatz (Grundeigentümer: C.) wird der GmbH für die betriebliche Verwendung grundsätzlich unentgeltlich überlassen; im Gegenzug hat aber die GmbH die Pflasterungskosten zu übernehmen. Ab dem Jahr 2008 soll hinsichtlich der Verrechnung von Miete neue Vereinbarungen getroffen werden."

Die BP geht bei der Übernahme der Kosten für die Pflasterung der Abstellfläche davon aus, dass eine verdeckte Ausschüttung an den geschäftsführenden Alleingesellschafter vorliegt, da kein schriftlicher Mietvertrag vorliegt und auch keine Mietzahlungen geleistet wurden.

Nach Ansicht des steuerlichen Vertreters der Bw. stellt die Übernahme der Kosten für die Pflasterung des Abstellplatzes eine Investition in einem gemieteten Objekt durch die Bw. dar.

2. Umsatzsteuer:

In den Jahren 1997 bis 1999 wurden von der Bw. für Repräsentationsaufwendungen mit Werbecharakter Betriebsausgaben beantragt und die entsprechenden Vorsteuern geltend gemacht. Die Betriebsprüfung hat mit Verweis darauf, dass gemäß § 20 EStG 1988 solche Ausgaben nur zur Hälfte Betriebsausgaben darstellten und eine Vorsteuer gemäß § 12 UStG 1994 im Zusammenhang mit Ausgaben gemäß § 20 EStG 1988 nicht abzugsfähig sei, die beantragten Vorsteuern entsprechend gekürzt.

Dieser Sachverhalt war rechtlich wie folgt zu würdigen:

1. Körperschaftsteuer:

Unter einer verdeckten Gewinnausschüttung versteht man 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. Entscheidendes Merkmal einer verdeckten Ausschüttung 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 anhand eines Fremdvergleiches zu ermitteln, wobei Verträge zwischen Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern an jenen Kriterien gemessen werden, die für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen entwickelt wurden.

Subjektive Voraussetzung für eine verdeckte Ausschüttung ist eine auf Vorteilsgewährung gerichtete Willensentscheidung der Körperschaft, wobei sich die Absicht der Vorteilsgewährung schlüssig aus den Umständen des Falles ergeben kann, was etwa auch dann zu unterstellen ist, wenn die Gesellschaft nach Kenntnis des vom Gesellschafter in Anspruch genommenen Vorteils nichts unternimmt, um ihn rückgängig zu machen. Es bedarf somit zur Verwirklichung einer verdeckten Gewinnausschüttung rechtlich eines der Gesellschaft zuzurechnenden Verhaltens des geschäftsführenden Organs, welches, bestehe es auch in einem bloßen Dulden oder Unterlassen, den Schluss erlaubt, dass die durch ihre Organe vertretene Gesellschaft die Entnahme von Gesellschaftsvermögen durch den Gesellschafter akzeptiert habe (vgl. VwGH 31.3.2000, 95/15/0056).

Im gegenständlichen Fall ist zu untersuchen, ob die von der Bw. in die Liegenschaft des Gesellschafters getätigten Investitionen ihre Grundlage in rechtsgeschäftlichen Beziehungen

zwischen der Bw. und ihrem geschäftsführenden Alleingesellschafter haben oder causa societatis getätigt wurden, wobei Verträge zwischen Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern – selbst bei zivilrechtlicher Gültigkeit (VwGH 26.1.1999, 98/14/0095) – für den Bereich des Steuerrechts nur dann anerkannt werden, wenn sie

- nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen (Publizitätswirkung)
- einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben, und
- zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (Fremdvergleich).

Die Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen (vgl. Doralt, EStG⁸, § 2 Tz 160).

Liegen, wie im gegenständlich Fall, keine schriftlichen Vereinbarungen (Mietverträge oder Vereinbarungen über das Schicksal von Investitionen der Bw. in die Liegenschaft ihres geschäftsführenden Alleingesellschafters) vor, so müssen zumindest die wesentlichen Vertragsbestandteile mit genügender Deutlichkeit fixiert sein (vgl. Doralt, EStG⁸, § 2 Tz 161).

Bei der Beweiswürdigung, ob die Investitionen der Bw. in die Liegenschaft ihres geschäftsführenden Alleingesellschafters trotz Nichtvorliegens von schriftlichen Vereinbarungen für den Bereich des Steuerrechtes anerkannt werden können, werden folgende Ausführungen des VwGH im Erkenntnis vom 8.9.1992, 87/14/0186 (vgl. dazu auch Doralt; EStG⁸, § 2 Tz 161) zu beachten sein:

"Wenn eine schriftliche Vereinbarung nicht vorliegt, so müssen doch zumindest die wesentlichen Vertragsbestandteile (Bestandgegenstand, zeitlicher Geltungsbereich des Vertrages, Höhe des Bestandzinses, allfällige Wertsicherungsklausel, Vereinbarung über das Schicksal der Mieterinvestitionen und über die Instandhaltungspflichten, Tragung von Betriebskosten) mit genügender Deutlichkeit fixiert sein. Die Kriterien habe ihre Bedeutung im Rahmen der Beweiswürdigung. Sie kommen in Fällen zum Tragen, in denen berechnete Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt einer behaupteten vertraglichen Gestaltung bestehen."

Art und Mittel des **Nachweises** des Vertragsabschlusses stehen dem Abgabepflichtigen frei, der Vertragsabschluss muss jedoch auch für außenstehende Dritte erkennbar sein (vgl. Doralt, EStG⁸, § 2 Tz 161/1).

Die für die steuerliche Anerkennung eines Vertrages unter dem Gesichtspunkt des Fremdvergleiches von der Judikatur u.a. geforderte Voraussetzung, dass ein solcher Vertrag ausreichend nach außen zum Ausdruck kommen müsse (Publizitätswirkung), wird gerade bei Verträgen zwischen einer Gesellschaft mit ihrem Einmann-Gesellschafter-Geschäftsführer wie im gegenständlichen Fall zu beachten sein, da der Nachweis eines mündlichen

Vertragsabschlusses in diesem Fall (Selbstkontrahierung, In-Sich-Geschäft) besonderen Schwierigkeiten begegnet.

In diesem Zusammenhang wird auf das Erkenntnis des VwGH vom 26.4.2006, 2004/14/066 verwiesen, in dem ausdrücklich auf einen "beherrschenden" Gesellschafter Bezug genommen wird (vgl. dazu auch Renner, "Besteuerung von Kapitalgesellschaften – Verdeckte Ausschüttung bei Negativsaldo auf dem Verrechnungskonto", SWK 2006, S 630 sowie Wiesner, SWK 1984, A I 167).

Weiters wird vom unabhängigen Finanzsenat im Hinblick auf das Nichtvorliegen schriftlicher Mietverträge im Zeitpunkt der Tätigkeit der gegenständlichen Investitionen auf die Ausführungen des VwGH in seinem Erkenntnis vom 30.6.2005, 2001/15/0081 verwiesen:

"Das Fehlen schriftlicher Mietverträge - ... durfte die belangte Behörde zumindest als Indiz einer von Anfang an nicht fremdüblichen Leistungsbeziehung werten, woran auch der in der Beschwerde enthaltene Hinweis auf ein auch zwischen Fremden nicht ungewöhnliches Unterbleiben einer schriftlichen Vertragserrichtung zur Vermeidung von Gebühren nichts ändert."

Es ist im gegenständlichen Fall im Zusammenhang mit der Untersuchung der Frage, ob der Angehörigenjudikatur gerecht werdende Mietverträge vorliegen, vor allem zu beurteilen, ob es im Hinblick auf die angeführte Judikatur fremdüblich ist, ohne Vorliegen von schriftlichen Mietverträgen vor Tätigkeit der Investitionen und ohne Vereinbarungen über das Schicksal der Investitionen in eine fremde Liegenschaft zu investieren.

A. Garage:

Der von der Bw. vorgelegte schriftliche Mietvertrag betreffend 2 Garagenplätze wurde am 30. Mai 1999, also ungefähr drei Jahre nach der Tätigkeit der Investitionen im fremden Gebäude, und damit außerhalb des streitgegenständlichen Zeitraumes abgeschlossen. Die von der Bw. vorgelegte "Protokollierung des bestehenden mündlichen Mietvertrages" datiert vom 11. Oktober 2001 und fällt damit in den Zeitraum der Durchführung der abgabenbehördlichen Betriebsprüfung.

Wenn im streitgegenständlichen Zeitraum unstrittig keine schriftliche Vereinbarung vorlag, hätten zur Anerkennung von Verträgen zwischen Gesellschaft und Gesellschafter für den Bereich des Steuerrechts die wesentlichen Vertragsbestandteile aber mit genügender Deutlichkeit fixiert sein müssen (vgl. VwGH 8.9.1992, 87/14/0186). Der unabhängige Finanzsenat hält bei der Prüfung der Frage, ob die nach Ablauf des streitgegenständlichen Zeitraumes erstellte und im Betriebsprüfungsverfahren vorgelegte schriftliche Vereinbarung

mit dem Titel "Protokollierung des bestehenden mündlichen Mietvertrages" den von der Rechtsprechung entwickelten Kriterien der Angehörigenjudikatur genügt, Folgendes fest:

Die vorgelegten schriftlichen Vereinbarungen haben insoweit keinen von der Angehörigenjudikatur geforderten klaren, eindeutigen und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt, als darin weder Vereinbarungen über das Schicksal der Mieterinvestitionen, über die Instandhaltungspflichten noch über die Tragung der Betriebskosten getroffen wurden. Die in der "Protokollierung des bestehenden mündlichen Mietvertrages" angeführte Feststellung, dass "die Investitionen betreffend Garagentür von der Gesellschaft zu tragen ist" kann nicht als Vereinbarung über das Schicksal der Mieterinvestitionen angesehen werden. Es halten daher die vorgelegten schriftlichen Vereinbarungen auch einem Fremdvergleich nicht stand, weil sie wesentliche Vertragsbestandteile wie Vereinbarungen über das Schicksal der Mieterinvestitionen, Instandhaltungspflichten, Tragung der Betriebskosten nicht enthalten.

Wenn – wie aus der Formulierung "Protokollierung des bestehenden mündlichen Mietvertrages" hervorgeht – mit der Protokollierung vom 11. Oktober 2001 der Inhalt des angeblich vorher mündlich abgeschlossenen Mietvertrages schriftlich festgehalten wird, ist festzustellen, dass damit im angeblich bereits mündlich geschlossenen Mietvertrag die wesentlichen Vertragsbestandteile nicht mit genügender Deutlichkeit fixiert wurden. Denn es fehlen, wie auch schon bei der Beweiswürdigung zum nachträglichen schriftlichen Mietvertrag vom 30. Mai 1999 und zur "Protokollierung des bestehenden mündlichen Mietvertrages" festgestellt, Vereinbarungen über das Schicksal der Mieterinvestitionen, über die Instandhaltungspflichten sowie über die Tragung der Betriebskosten. Es ist damit aber auch das Kriterium der Publizität nicht gegeben, denn liegen keine schriftlichen Vereinbarungen vor, so müssen zumindest die wesentlichen Vertragsbestandteile mit genügender Deutlichkeit fixiert sein (vgl. dazu abermals VwGH 8.9.1992, 87/14/0186 sowie Doralt, EStG⁸, § 2 Tz 161).

Wenn in der Berufung Ausführungen dazu gemacht werden, in welchem Zeitraum sich die Investitionen der Bw. in die Garage ihres geschäftsführenden Alleingesellschafters amortisieren, wird damit die Frage des Vorteilsausgleiches angesprochen, und erfordert die steuerliche Anerkennung eines Vorteilsausgleiches zwischen Gesellschafter und Gesellschaft das Vorliegen folgender Voraussetzungen:

1. Nur wenn die Leistung und Gegenleistung in einem Vertrag vereinbart worden sind oder wenn sie sachlich so eng zusammenhängen, dass sie als wirtschaftliche Einheit angesehen werden können bzw. im Geschäftsverkehr übliche wechselseitige Begünstigungen eingeräumt werden, ist ein gegenseitiger Vorteilsausgleich anzuerkennen.
2. Dies allerdings unter der weiteren Voraussetzung, dass vertragliche Vereinbarungen im Sinne der Angehörigenjudikatur bestehen.

Die Berücksichtigung des geforderten steuerlichen "Vorteilsausgleiches" scheitert schon daran, dass die Berufungswerberin die nach der dargestellten Rechtsprechung hierfür notwendige Voraussetzung des Abschlusses einer Vereinbarung über den Ausgleich der gegenseitigen Vorteilszuwendungen nicht einmal behauptet hat (VwGH 31.3.2000, 95/15/0056):

Im vorgelegten schriftlichen Mietvertrag vom 30.5.1999 finden sich keine Vereinbarungen hinsichtlich eines Vorteilsausgleichs betreffend die streitgegenständlichen Investitionen. Es erfüllt aber auch die Ausführung in der "Protokollierung des bestehenden mündlichen Vertrages" vom 11. Oktober 2001, wonach festgestellt wird, dass die Investitionen betreffend Garagentür von der Gesellschaft zu tragen seien, nicht die für die Anerkennung eines steuerlichen Vorteilsausgleiches erforderlichen Voraussetzungen.

Die Voraussetzungen für einen steuerlich anerzuerkennenden Vorteilsausgleich sind daher nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates nicht gegeben.

Auch kann das Vorbringen der Bw., die BP negiere die durchwegs übliche Praxis der Adaptierung in Mietobjekten ohne schriftliche Ablösevereinbarung, die Berufung deshalb nicht zum Erfolg führen, da – wie oben festgestellt – die Voraussetzungen für die Anerkennung von Verträgen zwischen Gesellschaft und Gesellschaft im Bereich des Steuerrechts nicht erfüllt sind, und es allenfalls zutreffen mag, dass Adaptierungen ohne schriftliche Ablösevereinbarungen in Bestandsobjekten durchgeführt werden, für die ein fremdüblicher Mietvertrag geschlossen wurde und die dem Mietrechtsgesetz unterliegen, welches genaue Regelungen betreffend die Ablöse von Mieterinvestitionen normiert. Im gegenständlichen Fall wurde nach obigen Feststellungen weder ein fremdüblicher Mietvertrag geschlossen noch kommt das Mietrechtsgesetz zur Anwendung. Es kann aber aus den angeführten Gründen auch der weiteren Argumentation der Bw., es liege eine angemessene Miete vor, keine Relevanz zukommen.

Wenn nun aber trotz der von der Bw. übernommenen Investitionskosten auf eine eindeutige vertragliche Regelung der ihr bezüglich der Investitionen zustehenden Rechte verzichtet wurde, so kann keine Rede davon sein, dass die Bw. die Investitionskosten in ihrem eigenen betrieblichen Interesse getragen hätte. Gerade der Umstand, dass (rechtzeitigen) eindeutigen vertraglichen Vereinbarungen keine Bedeutung beigemessen wurde, lässt hingegen darauf schließen, dass der für die Bw. handelnde Gesellschafter-Geschäftsführer durch die Tragung der Investitionskosten aus dem Vermögen der Bw. sich einen Vermögensvorteil verschaffen wollte oder einen solchen zumindest in Kauf genommen hat.

B. "Büroräume"

Wenn die steuerliche Vertretung der Bw. ausführt, auch ein mündlicher Mietvertrag begründe ein zivilrechtliches Mietverhältnis und sei der mündliche Mietvertrag betreffend des 1. Stockes

analog zum bestehenden Mietvertrag betreffend die Garagenplätze zu interpretieren, ist vom unabhängigen Finanzsenat auf Folgendes zu verweisen:

Strittig ist im gegenständlichen Fall die steuerliche Anerkennung von Investitionen der Bw. in die Liegenschaft ihres geschäftsführenden Alleingeschafters. In diesem Zusammenhang kann dem Berufungsvorbringen, auch ein mündlicher Mietvertrag begründe ein **zivilrechtliches** Mietverhältnis, keine für den Erfolg der Berufung entscheidende Bedeutung zukommen, denn es sind die in der höchstgerichtlichen Judikatur für die **steuerliche** Anerkennung von Verträgen zwischen Gesellschaft und Gesellschafter entwickelten Kriterien (Angehörigenjudikatur) bei der Beweiswürdigung im gegenständlichen Fall heranzuziehen. Es liegt nach den Feststellungen des unabhängigen Finanzsenates ein steuerlich anzuerkennender Mietvertrag aber schon deshalb nicht vor, da im ins Treffen geführten Vertrag vom 30.5.1999 betreffend die Garagen wesentliche Vertragsbestandteile – wie Vereinbarungen über das Schicksal der Mieterinvestitionen, die Instandhaltungspflichten, die Tragung von Betriebskosten – fehlen, dieser also einen von der Angehörigenjudikatur geforderten, klaren, eindeutigen und jeden Zweifel ausschließenden sowie auch einen einem Fremdvergleich standhaltenden Inhalt nicht aufweist.

Betreffend die "Bürräume" ist weiters noch auszuführen, dass auch nach der "Protokollierung des bestehenden mündlichen Mietvertrages" vom 11. Oktober 2001 (cit: "Die Miete betreffend 1. Stock wird ab dem Zeitpunkt der tatsächlichen Nutzung als Büroraum vereinbart.") ein weiterer wesentlicher Vertragsbestandteil eines Mietvertrages, nämlich die Höhe des Bestandszinses, nicht vereinbart wurde.

Es ist aufgrund des vorliegenden Sachverhaltes die Erfüllung der von der Angehörigenjudikatur entwickelten Kriterien als Voraussetzung für die Anerkennung von Verträgen zwischen Gesellschaft und Gesellschafter für den streitgegenständlichen Zeitraum nicht gegeben (mangelnder eindeutiger, klarer und jeden Zweifel ausschließender Inhalt und mangelnde Fremdüblichkeit).

Wenn die steuerliche Vertretung der Bw. weiters ausführt, die vorgenommenen Investitionen stellten Investitionen in gemieteten Gebäuden dar und seien als Vorleistung für zukünftig zu zahlende (damit niedrigere) Mieten zu sehen, ist zunächst festzustellen, dass damit abermals die Frage des Vorteilsausgleiches angesprochen wird. Desgleichen wird in der "Protokollierung des bestehenden mündlichen Mietvertrages" die Frage eines Vorteilsausgleiches angesprochen, wenn ausgeführt wird, die betriebliche Nutzung des 1. Stockes sei ab Frühjahr 2002 geplant und seien die bis dato bezahlten Investitionen von der ab dann anfallenden Miete in Abzug zu bringen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat u.a. in seinem Erkenntnis vom 3.8.2000, 96/15/0159 zu den Voraussetzungen eines Vorteilsausgleiches Folgendes aufgeführt:

"Ein die verdeckte Ausschüttung ausschließender Vorteilsausgleich liegt vor, wenn dem Vorteil, den eine Gesellschaft ihrem Gesellschafter einräumt, ein Vorteil gegenübersteht, den der Gesellschafter der Gesellschaft gewährt. Voraussetzung für einen steuerlich anzuerkennenden Vorteilsausgleich ist allerdings eine eindeutige, wechselseitige Vereinbarung über den Ausgleich der gegenseitigen Vorteilszuwendungen. Dies muss bereits zum Zeitpunkt der Vorteilsgewährung vorliegen (vgl. auch hiezu das hg. Erkenntnis vom 31. März 2000, 95/15/0056, 0065)."

Wenn von der Bw. ausgeführt wird, die Fremdüblichkeit der Investitionen finde ihre Begründung darin, dass diese als Vorleistungen für zukünftig zu zahlende Mieten getätigt worden seien, kann dies deshalb die Berufung nicht zum Erfolg führen, da keine eindeutige, wechselseitige Vereinbarung über den Ausgleich der gegenseitigen Vorteilszuwendungen getroffen wurde. Es kann der in der "Protokollierung des bestehenden mündlichen Mietvertrages" angeführte Punkt, die Investitionen seien mit zukünftig zu bezahlenden Mieten gegenzurechnen schon deshalb keine Fremdüblichkeit der Übernahme der Investition begründen, da weder eine konkrete Miethöhe vereinbart wurde von der die Investitionskosten abzuziehen seien, noch angeführt wird, in welcher Höhe der Abzug bei den zukünftigen Mieten stattfinden soll, wie z.B. vollständiger Abzug der Investition bei den zukünftig anfallenden Mieten und damit keine Mietzahlung bis zur Abrechnung der gesamten Investitionen oder die Festsetzung einer geringeren Miete über einen längeren Zeitraum.

Auch wurde keine Vereinbarung darüber getroffen, wie die Investitionen der Bw. bis zum Anfallen von Mietzahlungen, gegen die sie angeblich gegengerechnet werden sollten, verzinst werden. Dies ist im Hinblick auf den zeitlichen Abstand der Investitionen (Herbst 1996) und der beabsichtigten Benutzung des angeblichen Mietgegenstandes (laut "Protokollierung des bestehenden mündlichen Mietvertrages" Frühjahr 2002) beachtlich.

In diesem Zusammenhang erscheint es auch erwähnenswert, dass die Bw. die streitgegenständlichen Räume im Jahr 2006 noch nicht genutzt hat (siehe Prüfungsfeststellungen des BP-Berichtes vom 27. April 2006).

Die Berücksichtigung des steuerlichen "Vorteilsausgleiches" scheitert daher schon daran, dass die nach der dargestellten Rechtsprechung hierfür notwendige Voraussetzung des Abschlusses einer Vereinbarung über den Ausgleich der gegenseitigen Vorteilszuwendungen nicht vorliegt.

Verträge zwischen nahen Angehörigen können im Bereich des Steuerrechts nur Anerkennung finden, wenn diese Vereinbarungen einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben; dies ist aber im streitgegenständlich nicht der Fall. Es ist der

Bw. nicht gelungen, darzutun, dass sie mit fremden Dritten bei der Tätigkeit von Investitionen gleich vorgegangen wäre.

C. Abstellplatz:

Wenn die steuerliche Vertretung der Bw. darauf verweist, es liege ein Bestandvertrag vor, so ist dem entgegenzuhalten, dass weder der Bestandzins noch die sonstigen für einen Bestandvertrag, der im Bereich des Steuerrechtes anerkannt werden kann, wesentlichen Vertragsinhalte nicht nur nicht mit genügender Deutlichkeit, sondern von den "Beteiligten" überhaupt nicht festgelegt wurden (vgl. dazu VwGH 8.9.1992, 87/14/0186). Dies trifft auch für den Inhalt der nachträglichen "Protokollierung des bestehenden mündlichen Mietvertrages" zu.

Dem ausdrücklichen Hinweis der steuerlichen Vertretung in der Berufung, es sei die Vereinbarung eines Mietzinses nicht Voraussetzung für das Zustandekommen eines Mietvertrages, ist entgegenzuhalten, dass es ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes betreffend die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen Gesellschaft und Gesellschafter ist, dass – wie unstrittig im vorliegenden Fall für den streitgegenständlichen Zeitraum gegeben – bei Nichtvorliegen einer schriftlichen Vereinbarung, die wesentliche Vertragsbestandteile mit genügender Deutlichkeit fixiert sein müssen. Dies trifft im gegenständlichen Fall schon deshalb nicht zu, da sowohl in der nachträglichen "Protokollierung des bestehenden mündlichen Mietvertrages" als auch in der Berufung die Vereinbarung der Höhe des Bestandzinses für den Abstellplatz nicht einmal behauptet wird.

Dem Berufungsvorbringen, es gehe die Betriebsprüfung ohnedies vom Vorliegen eines Mietvertrages aus, ist Folgendes entgegenzuhalten:

Dass die Betriebsprüfung auch bei der Abstellfläche nicht vom Vorliegen eines fremdüblichen Mietvertrages ausgeht, lässt sich, entgegen den Ausführungen der steuerlichen Vertretung der Bw., die aus der Formulierung "Gebrauchsüberlassung ohne Mietzahlungen" und dem Ansatz einer verdeckten Ausschüttung einen Widerspruch ableiten will, gerade aus dem Ansatz einer verdeckten Gewinnausschüttung ableiten, mit der von der Betriebsprüfung dem Umstand Rechnung getragen wurde, dass kein fremdüblicher Mietvertrag vorliegt.

Es können aber auch die weiteren Ausführungen, – die Abstellfläche werde für PKW von Mitarbeitern und Kunden vom geschäftsführenden Alleingesellschafter zur Verfügung gestellt, es werde keine Miete in Rechnung gestellt, allerdings von der GmbH die Kosten der Pflasterung der Abstellfläche getragen – die offenbar auf das Vorliegen eines Vorteilsausgleiches abzielen, die Berufung deshalb nicht zum Erfolg führen, da die vom Verwaltungsgerichtshof entwickelten Voraussetzungen – siehe dazu das oben zitierte

Erkenntnis des VwGH vom 3.8.2000, 96/15/0159 – für die Annahme des Vorliegens eines Vorteilsausgleiches aus folgenden Gründen nicht gegeben sind:

Es liegt ein die verdeckte Ausschüttung ausschließender Vorteilsausgleich nur vor, wenn dem Vorteil, den eine Gesellschaft ihrem Gesellschafter einräumt, ein Vorteil gegenübersteht, den der Gesellschafter der Gesellschaft gewährt. Voraussetzung für einen steuerlich anzuerkennenden Vorteilsausgleich ist allerdings eine eindeutige, wechselseitige Vereinbarung über den Ausgleich der gegenseitigen Vorteilszuwendungen. Dies muss bereits zum Zeitpunkt der Vorteilsgewährung vorliegen.

Im gegenständlichen Fall wurden weder konkrete Vereinbarungen über die Dauer der Benutzungsberechtigung noch Vereinbarungen über das Schicksal der "Mieterinvestition", über die Instandhaltungspflichten und die Tragung der Betriebskosten getroffen und geht der unabhängige Finanzsenat daher davon aus, dass die Voraussetzungen für einen steuerlich anzuerkennenden Vorteilsausgleich nicht vorliegen.

Wenn daher in der Berufung ausgeführt wird, der Nachweis einer unangemessenen Gestaltung sei seitens der Behörde nicht erbracht worden, kommt dem keine Berechtigung zu.

Es ist nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates nicht fremdüblich, in eine Liegenschaft eines Dritten zu investieren, ohne schriftliche Mietverträge vor Tätigung der Investitionen zu schließen und ohne Vereinbarungen über das Schicksal der Investitionen im Falle der Beendigung des Mietverhältnisses zu treffen.

Wenn die steuerliche Vertretung der Bw. in der Berufung ausführt, als Voraussetzungen einer verdeckten Gewinnausschüttung müsse das objektive Tatbild der Bereicherung des Anteilsinhabers sowie das subjektive Tatbild einer auf Vorteilsgewährung gerichteten Willensentscheidung erfüllt sein, und sei im gegenständlichen Fall beides nicht der Fall, ist dem Folgendes entgegenzuhalten:

Als Voraussetzungen einer verdeckten Ausschüttung sind neben einer Eigentums- oder Nahebeziehung zu einer Körperschaft das objektive Tatbild der Bereicherung des Anteilsinhabers oder einer ihm nahestehenden Person zu Lasten der Körperschaft und das subjektive Tatbild einer auf Vorteilsgewährung gerichteten Willensentscheidung erforderlich.

Das objektive Tatbild der verdeckten Ausschüttung setzt eine Vermögensverminderung bei der Körperschaft voraus, die durch erhöhte Aufwendungen der Körperschaft oder durch das Fehlen von Erträgen der Körperschaft verursacht sein kann.

Subjektive Voraussetzung für eine verdeckte Ausschüttung ist eine ausdrücklich auf Vorteilsgewährung gerichtete Willensentscheidung – das Wissen und Wollen – der Körperschaft, wobei sich die Absicht der Vorteilsgewährung auch schlüssig aus den

Umständen des betreffenden Falles ergeben kann, was etwa auch dann zu unterstellen ist, wenn die Gesellschaft nach Kenntnis des vom Gesellschafter in Anspruch genommenen Vorteils nichts unternimmt um ihn rückgängig zu machen (vgl. VwGH 31.3.2000, 95/15/0056, VwGH 3.8.2000, 96/15/0159, VwGH 31.5.2005, 2000/15/0059).

Wenn die steuerliche Vertretung der Bw. ausführt, es lägen in keinem der berufsgegenständlichen Sachverhalte die Voraussetzungen einer verdeckten Gewinnausschüttung vor, denn gemäß Tz 14.1.3 des Entwurfes der Körperschaftsteuer-Richtlinien müssten als Voraussetzung für das Vorliegen einer verdeckten Gewinnausschüttung das objektive Tatbild der Bereicherung des Anteilsinhabers sowie das subjektive Tatbild einer auf Vorteilsgewährung gerichteten Willensentscheidung erfüllt sein und wäre daher in keinem der vorliegenden Sachverhalte die GmbH "entreichert" bzw. der Anteilsinhaber bereichert worden, so ist dem Folgendes entgegenzuhalten:

Der Gesellschafter der Bw. ist Alleingesellschafter. Die Bereicherung des Gesellschafters der Bw. ist nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates durch die Übernahme der Kosten für Investitionen im Gebäude, in der Garage und am Abstellplatz des Gesellschafters gegeben. Die von der Bw. für die Liegenschaft des Gesellschafters getätigten Investitionen führten unstreitig zu einer Vermögensminderung bei der Bw. und liegt somit das objektive Tatbild der verdeckten Ausschüttung vor. Abgesehen von einem allgemeinen Vorbringen in der Berufung, es lägen bei keinem der zu beurteilenden Sachverhalte die Voraussetzungen einer verdeckten Ausschüttung vor, wird von der Bw. im gesamten Verfahren kein substantiiertes Vorbringen dahingehend erstattet, es wären die Investition in die Liegenschaft des Gesellschafters ohne Wissen und Wollen der Gesellschaft erfolgt. Der unabhängige Finanzsenat geht davon aus, dass sich die Absicht der Vorteilsgewährung schlüssig daraus ergibt, dass die Bw. in die Liegenschaft ihres geschäftsführenden Alleingesellschafters Investition getätigt hat, denen kein einem Fremdvergleich standhaltendes Rechtsgeschäft zugrunde lag. Es wird aber auch von der Bw. kein Vorbringen dahingehend erstattet, dass der geschäftsführende Alleingesellschafter der Berufungswerberin keine Kenntnis von den Investitionen der Bw. in seine Liegenschaft gehabt habe.

2. Kapitalertragsteuer

Gemäß § 93 Abs. 1 EStG 1988 wird bei inländischen Kapitalerträgen (Abs. 2) sowie im Inland bezogenen Kapitalerträgen aus Forderungswertpapieren die Einkommensteuer durch Abzug vom Kapitalertrag erhoben. Inländische Kapitalerträge liegen vor, wenn der Schuldner der Kapitalerträge Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz im Inland hat oder Zweigstelle im Inland eines Kreditinstitutes ist und es sich gemäß Abs. 2 Z 1 lit. a um Gewinnanteile (Dividenden),

Zinsen und sonstige Bezüge aus Aktien oder Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung handelt.

Der dem Gesellschafter als Ausschüttung zuzurechnende Vorteil unterlag dem Kapitalertragsteuerabzug im Zeitpunkt des Zufließens (§ 95 Abs. 4 in Verbindung mit § 19 EStG 1988). Diesen Zufluss hat das Finanzamt zutreffend nach Maßgabe des Anfallens von Investitionskosten in den jeweiligen Jahren angenommen.

3. Umsatzsteuer

Wenn die Betriebsprüfung unter der Tz 25 des BP-Berichtes ausführt, gemäß § 20 EStG 1988 stellten Repräsentationsaufwendungen mit Werbecharakter nur zur Hälfte eine Betriebsausgabe dar und sei gemäß § 12 UStG 1994 die Vorsteuer im Zusammenhang mit Ausgaben gemäß § 20 EStG 1988 nicht abzugsfähig, sind dem folgende Ausführungen des Verwaltungsgerichtshofes in seinem Erkenntnis vom 31.3.2004, 2001/13/0255 entgegenzuhalten:

"In der Beschwerde wird vorgebracht, durch die am 5. Mai 1995 kundgemachte Novelle BGBl. 297/1995 zum EStG 1988 sei die Absetzbarkeit von Geschäftsessen mit Werbecharakter auf 50 % eingeschränkt worden. Dies habe auf Grund der Anordnung des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 auch zur Einschränkung des Vorsteuerabzuges auf 50 % geführt. Dieser ab dem 5. Mai 1995, somit nach dem EU-Beitritt Österreichs, wirkenden Einschränkung stehe die 6. Mehrwertsteuer-Richtlinie entgegen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat im – den Vorsteuerabzug beim häuslichen Arbeitszimmer betreffenden Erkenntnis vom 24. September 2002, 98/14/0198, zu Recht erkannt, dass Art. 17 Abs. 6 der 6. Mehrwertsteuer-Richtlinie 77/388/EWG den Mitgliedstaaten zwar die Beibehaltung der bei Inkrafttreten der Richtlinie (für Österreich im Zeitpunkt des Beitrittes zur EU mit 1. Jänner 1995) bestehenden Vorsteuerabzugsausschlüsse erlaubt, dass aber die nachträgliche Erweiterung der Vorsteuerabzugsausschlüsse untersagt ist. Mit der durch das Strukturanpassungsgesetz BGBl. Nr. 297/1995 erfolgten Neufassung des zweiten Satzes in § 20 Abs. 1 Z 3 EStG wurde bewirkt, dass die dort näher definierten Aufwendungen für die Bewirtung von Geschäftsfreunden nur mehr zur Hälfte absetzbar sind. Diese Neufassung betraf Aufwendungen (Ausgaben), die ab dem 5. Mai 1995 angefallen sind (vgl. Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer III B, Tz 7.4 zu § 20 EStG 1988). Die aus dem zitierten Strukturanpassungsgesetz über § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 resultierende Einschränkung der Vorsteuerabzugsmöglichkeit in Bezug auf Aufwendungen für die Bewirtung von Geschäftsfreunden erweist sich daher als durch das Gemeinschaftsrecht verdrängt, wobei im Sinne der Rechtsprechung C.I.L.F.I.T. (Urteil des EuGH vom 6. Oktober 1982, Rs 283/81,

Slg. 1982, S. 3415 ff) von einem Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 234 EGV abgesehen werden konnte."

Damit kommt dem unter Hinweis auf das Urteil des EuGH vom 19. September 2000, Rs C-177/99, "Ampafrance", Slg I-7013, ÖStZB 2001, 250 gestellten Berufungsantrag, die Vorsteuern von 100% der Repräsentationsaufwendungen mit Werbecharakter – und nicht nur von 50% wie durch die Betriebsprüfung – anzuerkennen, Berechtigung zu. Es war der Berufung daher in diesem Punkt stattzugeben

Vorsteuerkürzung laut UFS:

| | 1997 | 1998 | 1999 |
|--------------------------------------|-------------|-------------|-------------|
| Vorsteuerkürzung lt. Betriebsprüfung | S 50.206,64 | S 12.199,17 | S 16.184,60 |
| Vorsteuern aus Repräsentationsaufw. | S 1.220,00 | S 2.700,00 | S 3.400,00 |
| Vorsteuerkürzung laut UFS | S 48.986,64 | S 9.499,17 | S 12.784,60 |

4. Antrag auf mündliche Verhandlung

In der Berufung vom 22. November 2001 findet sich kein Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung, sondern wird dieser erstmals in der Stellungnahme der Bw. vom 28. Jänner 2002 gestellt. Im Schreiben des steuerlichen Vertreters vom 31. Jänner 2003 wird neben dem Antrag auf Senatszuständigkeit auch die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung für die Berufungen betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer 1997 bis 1999 sowie Haftungs- und Abgabenbescheide für den Zeitraum 1997 bis 1999 beantragt. Damit hat die Bw. für die streitgegenständlichen Jahre keinen (rechtzeitigen) Antrag auf mündliche Verhandlung gestellt, denn gemäß § 284 Abs. 1 BAO hat über die Berufung eine mündliche Verhandlung stattzufinden, wenn es in der Berufung, im Vorlageantrag oder in der Beitrittserklärung beantragt wird. Anträge, die erst in einem die Berufung ergänzenden Schreiben gestellt werden, begründen keinen Anspruch auf mündliche Verhandlung.

Beilage: 6 Berechnungsblätter (in ATS und €)

Wien, am 29. November 2006