



GZ. RV/0350-L/03,
RV/0351-L/03,
RV/1356-L/11,
RV/1367-L/11

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, gegen die Bescheide des Finanzamtes P vom 6. April 2000 betreffend Umsatzsteuer 1993, Körperschaftsteuer 1994 bis 1995 und Gewerbesteuer 1994 sowie gegen den Bescheid vom 5. April 2000 betreffend Kapitalertragsteuer 1994 entschieden:

- 1)** Die Berufung gegen den **Bescheid betreffend Umsatzsteuer 1993** wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

- 2)** Der Berufung gegen den **Bescheid betreffend Körperschaftsteuer 1994** wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
1994	Einkommen	0,00 S	Körperschaftsteuer	15.000,00 S
Abgabenschuld				15.000,00 S 1.090,09 €

- 3)** Der Berufung gegen den **Bescheid betreffend Gewerbesteuer 1994** wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Bemessungsgrundlage	Abgabe
---------------------	--------

Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
1994	Gewerbeertrag	-10.105.986,00 S	Gewerbesteuer	0,00 S
	Abgabenschuld			0,00 S 0,00 €

4) Der Berufung gegen den **Bescheid betreffend Kapitalertragsteuer 1994** wird stattgegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
1994	Verdeckte Ausschüttung	150.000,00 S	Kapitalertragsteuer	33.00,00 S
	Abgabenschuld			33.000,00 S 2.398,20 €

5) Die Berufung gegen den **Bescheid betreffend Körperschaftsteuer 1995** wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw) übt den Betrieb von Hotels, Gaststätten und deren Mischformen, insbesondere des „Hotels W“ in P, sowie die Beteiligung an anderen Unternehmungen in der Rechtsform einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung aus und erklärte in den berufungsgegenständlichen Jahren 1993 bis 1995 Einkünfte aus Gewerbebetrieb (Gewinnermittlung gemäß § 5 EStG) in Höhe von 0,00 S (1.1.1993 – 31.5.1993; Leermeldung), -6.886.720,00 S (25.6.1993 – 31.3.1994) und -2.644.250,00 S (1.4.1994 – 31.3.1995).

Das Finanzamt veranlagte obige Einkünfte zunächst erklärungsgemäß und setzte die Umsatzsteuer laut Erklärungen fest (Bescheide vom 7.3.1995, 5.2.1996, 1.10.1999).

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung über den Zeitraum 1993 bis 1995 traf der Betriebsprüfer im Wesentlichen folgende Feststellungen (es handelt sich jeweils um Schillingbeträge):

Umsatzsteuer:

Tz 21:

a) Schlussrechnung Nr. 125/93

Die Schlussrechnung Nr. 125/93 der Baufirma B aus Z vom 2.6.1993 in Höhe von 2.017.734,61 S netto 20 % über Reparatur- und Sanierungsarbeiten für Zwischendecken, Dachstuhl und tragendes Mauerwerk bei Objekt Haus X wurde per 1.7.1993 auf dem Konto 250 als Anlagenzugang gebucht (IFB 605.320,00 S).

Der Buchungstext lautete ursprünglich „B“, danach wurde der Text B durchgestrichen und ein handschriftlicher Vermerk „HV H L“ als Text dazugeschrieben.

Der ursprüngliche Rechnungsempfänger war die Hausverwaltung H, L, Y. Für das Prüfungsverfahren der UVA-Prüfung im Jahr 1994 und der Betriebsprüfung im Jahr 1999 wurde der Rechnungsempfänger der oa. Rechnung mit einem Klebeetikett überklebt und die Bezeichnung „Hotel W Betriebs GmbH, P, X“ darauf geschrieben.

Bei der Hausverwaltung I und W wurde der oa. Betrag in Höhe von 2.017.734,61 S netto 20 % mit der Bezeichnung „Dachstuhlsanierung, B“ im Jahr 1993 als Ausbaukosten (Anlagenzugang AV) gebucht.

Lt. BP wurde festgestellt, dass die oa. Rechnung in Höhe von 2.017.734,61 S doppelt erfasst wurde (Hotel W Betriebs GmbH und HV H).

Im Zuge der Vorbesprechung wurde der oa. Sachverhalt und die Feststellung der BP vom steuerlichen Vertreter bestätigt.

Aufgrund der oa. Tatsache ist die Rechnung aus dem Anlagenverzeichnis auszuscheiden und eine entsprechende Vorsteuerkürzung vorzunehmen.

	1993
Vorsteuerkürzung BP	403.547

b) Rechnung ohne Nummer

Die Eingangsrechnung vom 10.8.1993 von der Baufirma B, Z, in Höhe von 938.700,00 S netto 20 % über die „Errichtung von Hotelzimmern mit Seminarräumen und Sauna“ wurde per 30.9.1993 auf dem Konto 250 als Anlagenzugang gebucht.

Im Zuge der UVA-Prüfung 1994 wurde der oa. Betrag geltend gemacht.

Für den Jahresabschluss 1993/1994 wurde die oa. Rechnung per 31.3.1994 Storno gebucht und mit demselben Buchungsdatum der Betrag in Höhe von 781.666,67 S netto 20 % auf

dem Konto 250 als Anlagenzugang eingebucht mit dem Buchungstext „Ber B“ (abzüglich Skonto in Höhe von -7.500,00 S = 774.166,67 S netto 20 %) – es handelt sich dabei um eine neu geschriebene bzw. ausgestellte Rechnung mit sämtlichen gleichen Merkmalen (IFB 232.250,00 S).

Der Unterschied zur ursprünglichen Rechnung – die eigentümlicherweise nicht storniert wurde – ist eine Verminderung der Arbeitsstunden und der Vermerk rechts oben „HRB 3554 Handels- und Kreisgericht L“.

Ein wesentliches gleiches Merkmal ist die „fehlende Rechnungsnummer“ – dh. auf beiden Rechnungen scheint keine fortlaufende Rechnungsnummer auf.

Hingegen scheinen auf allen anderen Eingangsrechnungen der Firma B immer fortlaufende Rechnungsnummern auf.

Die Rechnung wurde von der Bw nie bezahlt (der Saldo des Lieferantenkontos der B beträgt per 31.12.1995 -1.020.448,53 S).

Lt. BP wurde nicht aufgeklärt, warum für den Zweck des Jahresabschlusses 1993/94 der Betrag bzw. die Leistung verändert wurde – die Bautagebücher oder sonstige Aufzeichnungen über die erbrachten Leistungen wurden bisher nicht vorgelegt.

Der Geldfluss einer möglichen Bezahlung der Rechnung wurde bisher belegmäßig nicht nachgewiesen.

Lt. BP ist der gesamte Betrag in Höhe von 774.166,67 S aus dem Anlagenverzeichnis auszuscheiden und eine entsprechende Vorsteuerkürzung vorzunehmen.

Es konnte der Nachweis nicht erbracht werden, ob die oa. Leistungen tatsächlich ausgeführt wurden – lt. BP handelt es sich aufgrund des bisherigen Ermittlungsstandes um eine Scheinrechnung.

	1993
Vorsteuerkürzung BP	154.833

Tz 25:

	1993	1994	1995
lt. Erklärung/Bescheid	-2.627.367	-492.741	-618.238
Kürzung Tz 20c	2.833	<u>14.369</u>	<u>21.951</u>
Kürzung Tz 21a	403.547		
Kürzung Tz 21b	<u>154.833</u>		
Vorsteuer lt. BP	-2.066.154	-478.372	-596.287

Gewinnermittlung:

Tz 29:

Hotelgebäude

Bauarbeiten B	HB	PB	Erfolg
BV-Kürzung Tz 21a	2.017.735	0	-2.017.735
BV-Kürzung Tz 21b	<u>774.167</u>	<u>0</u>	-774.167
Summe	2.791.902	0	
AfA-Kürzung 31.3.1994	<u>-186.220</u>	<u>0</u>	186.220
Buchwert per 31.3.1994	2.605.682	0	
AfA-Kürzung 31.3.1995	<u>-186.218</u>	<u>0</u>	186.218
Buchwert per 31.3.1995	2.419.464	0	
Entnahmewert BP per 31.3.1994 (=Buchwert)			2.017.735 <u>774.167</u>
Gewinnzurechnung BP (steuerbilanziell)			2.791.902

Tz 30:

IFB

Anpassung IFB	HB	PB	Erfolg
Dotierung 31.3.1994	-3.943.227	-3.943.227	
Kürzung Tz 21a,b	<u>0</u>	<u>837.570</u>	837.570
Summe 31.3.1994	-3.943.227	-3.105.657	
Dotierung 31.3.1995	<u>-52.427</u>	<u>-52.427</u>	0
Summe 31.3.1995	-3.995.654	-3.158.084	

Körperschaftsteuer:

Tz 31:

Investitionen Hotelgebäude

Wirtschaftsjahr	Investitionen – Konto 250	AK
WJ 93/1994	Summe AK Gebäude	8.854.565

WJ 93/1994	Bauarbeiten B (Pkt. 21a)	-2.017.735
WJ 93/1994	Bauarbeiten B (Pkt. 21b)	<u>-774.167</u>
WJ 93/1994	Summe BP	6.062.663

Im laufenden Prüfungsverfahren wurden bis dato insgesamt „zwei Verträge“ vorgelegt – ein Übergabevertrag vom 28.4.1994 und ein Mietvertrag vom 29.10./18.11.1996.

Lt. Bw gibt es keine weiteren schriftlichen Verträge mehr.

Übergabevertrag

Auf Grund des Übergabevertrages wurde per 31.3.1994 der Geschäftsführer W zum Alleineigentümer der Liegenschaft XYZ.

Als Übernahmepreis bezahlte er am 28.4.1994 einen Betrag in Höhe von 1.000.000,00 S.

Mit Schreiben vom 14.8.1996 durch den steuerlichen Vertreter an das FA für Gebühren L wurde die Rückgängigmachung des oa. Vertrags erwähnt – eine Rückzahlung des Betrages in Höhe von 1.000.000,00 S durch die Übergeberin konnte bisher nicht nachgewiesen werden.

Mietvertrag

Es handelt sich dabei um einen „Mietvertrag“ zwischen der Hausgemeinschaft H als Vermieter einerseits und W als Mieter andererseits.

Die Vermieter sind alleinige, grundbürgerliche Eigentümer des Wohn- und Geschäftshauses P, X – die Vermietung der Hotelräume wurde mit Vertrag vom 29.10./18.11.1996 rückwirkend per 1.1.1996 vereinbart.

Der Mieter ist berechtigt, künftige bauliche Veränderungen vorzunehmen – ab Beginn dieses Vertrages!

Für den Zeitraum vor 1996 gibt es keine vertragliche Regelung über die Vornahme von Investitionen am Gebäude.

Ein Verkauf des Betriebes durch den Mieter ist lt. Pkt. 13.1. auch gestattet.

Lt. BP wurden die Investitionen am Gebäude P, X, (Hotelgebäude) durch die Bw in den Jahren 1993 und 1994 ohne entsprechende vertragliche Regelung mit dem Eigentümer des Hauses getätigt.

Der Nutznießer der Investitionen war bereits per 31.3.1994 der Gesellschafter-Geschäftsführer W – die Bw hat ihrem bereits zu diesem Zeitpunkt vorhandenen Alleineigentümer besondere Vermögensvorteile gewährt, die sie anderen Personen, die nicht ihre Gesellschafter sind, nicht unter den gleichen Bedingungen zugestehen würde.

Der Vorteil für den Alleingesellschafter war nicht sofort als solcher erkennbar – die Gesellschaft hat für den Gesellschafter W sämtliche Investitionen getätigt und auch bezahlt (= Übernahme der Finanzierungskosten).

Der Geschäftsführer W ist auf Grund der vertraglichen Konstellation (Vertragsgestaltung) der beiden oa. Verträge bereits per 31.3.1994 zu 100 % als wirtschaftlicher Eigentümer anzusehen!

Der Vermögensvorteil für den Gesellschafter-Geschäftsführer W in Höhe von 6.062.663,00 S ist lt. BP per 31.3.1994 als „Verdeckte Ausschüttung“ gemäß § 8 Abs. 2 KStG 1988 zu qualifizieren.

	WJ 93/1994
Verdeckte Ausschüttung BP	6.062.663

Tz 32:

Die Zurechnungen in Tz 19, 20a,b und 31 stellen „Verdeckte Ausschüttungen“ dar.

Position	WJ 93/1994	WJ 93/1994
Erlöszurechnung Tz 19	150.000	100.000
Erlöszurechnung Tz 20a,b		87.600
Zurechnung Investitionen Tz 31	6.062.663	
Summe Verdeckte Ausschüttung	6.212.663	187.600

Lt. BP erfolgt die Zurechnung der „Verdeckten Ausschüttung“ zu 100 % beim Gesellschafter-Geschäftsführer W (steuerbilanziell).

Tz 33:

Forderung W

Die Kapitalertragsteuer wird vom Gesellschafter W getragen (22 %). Es wird in Höhe der KEST eine Forderung an den Gesellschafter-Geschäftsführer angesetzt.

	WJ 93/1994	WJ 94/1995
Zuführung WJ 93/1994 Tz 43	1.366.786	1.366.786
Zuführung WJ 94/1995 Tz 43		41.272
Summe BP	1.366.786	1.408.058

Tz 34:

Verbindlichkeit KEST

	WJ 93/1994	WJ 93/1994
Verbindlichkeit KESt/FA Tz 43	<u>1.366.786</u>	<u>1.408.058</u>
Summe BP	1.366.786	1.408.058

Tz 43:

Ermittlung der KESt

	1994	1995
Gebäudezurechnung	<u>6.212.663</u>	
Erlöszurechnungen		<u>187.600</u>
Bemessungsgrundlage	<u>6.212.663</u>	187.600
Steuersatz	22 %	22 %
Kapitalertragsteuer	<u>1.366.786</u>	41.272

Das Finanzamt nahm das Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder auf und erließ entsprechend den Feststellungen des Betriebsprüfers für die Jahre 1993 bis 1995 Umsatzsteuerbescheide und Körperschaftsteuerbescheide; hinsichtlich des Gewerbesteuerbescheides 1994 erfolgte eine Änderung gemäß § 295 Abs. 1 BAO (Bescheide vom 6.4.2000).

Weiters erließ es über den Prüfungszeitraum 1994 und 1995 Haftungs- und Abgabenbescheide betreffend Kapitalertragsteuer in Höhe von 1.366.786 S (1994) bzw. 41.272,00 S (1995) (Bescheide vom 5.4.2000).

Gegen den Umsatzsteuerbescheid 1993, die Körperschaftsteuerbescheide 1994 und 1995, den Gewerbesteuerbescheid 1994 und den Kapitalertragsteuerbescheid 1994 erhob die Bw durch ihre steuerlichen Vertreter mit Schriftsatz vom 20.7.2000 innerhalb mehrmals verlängerter Rechtsmittelfrist Berufung, beantragte die Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung und führte im Wesentlichen begründend aus:

Umsatzsteuer 1993:

Tz 21:

Beantragt werde, den Umsatzsteuerbescheid 1993 aufzuheben und die Vorsteuer in Höhe von 154.833,00 S anzuerkennen.

Die Feststellung der Betriebsprüfung über die Nichtvorlage der Arbeitsnachweise sei unrichtig. Die Arbeitsberichte der B Bau GmbH seien anlässlich der Vorbesprechung am 10.3.2000 in

den Amtsräumen des Finanzamtes P vorgelegt worden, worauf der Betriebsprüfer erklärt habe, diesen Punkt nicht aufrecht zu erhalten.

Dagegen sei bei der Schlussbesprechung am 23.3.2000 dieser Punkt wieder aufgegriffen worden, ohne jedoch auch die vorgelegten Unterlagen und die vorgebrachten Argumente einzugehen.

Grundsätzlich sei festzustellen, dass die von der B Bau GmbH abgerechneten Arbeiten erbracht worden seien. Dies könne einerseits durch deren Wochenregieberichte, andererseits durch die Tatsache, dass ein neuer Hotelbetrieb entstanden sei, nachgewiesen werden. Zur Schaffung eines Hotelbetriebes seien umfangreiche Adaptierungsarbeiten in den dafür vorgesehenen Räumen im Gebäude, X, P, notwendig gewesen. Herr U habe das Material bei diversen Baustoffgroßhändlern gekauft, das von der B Bau GmbH in Regiearbeit verwertet worden sei.

Auf die beiliegende Liste über die Leistungen und Materiallieferungen werde verwiesen.

Auch sei nicht richtig, dass keine Zahlungen an die B Bau GmbH geleistet worden seien. Die Bw habe 1993 an die B Bau GmbH 938.000,00 S bezahlt. Als Nachweis dienten die vorgelegten Belegkopien über 500.000,00 S vom 7.6.1993, über 200.000,00 S vom 20.12.1993 und über 238.000,00 S vom 19.7.1993.

Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer 1994:

Tz 29, Tz 30, Tz 31:

Beantragt werde, den Körperschaftsteuerbescheid und Gewerbesteuerbescheid 1994 aufzuheben und den Betrag von 6.062.663,00 S als Anschaffungs- und Herstellungskosten für betriebliche (betriebsnotwendige) Wirtschaftsgüter anzuerkennen und nicht als verdeckte Ausschüttung zu qualifizieren (Tz 31).

Beantragt werde, den Entnahmewert von 2.791.902,00 S bzw. 2.605.682,00 S nicht bei der Ermittlung des körperschaftsteuerpflichtigen Einkommens hinzuzurechnen (Tz 29).

Beantragt werde, den Investitionsfreibetrag für die betrieblichen und betriebsnotwendigen Investitionen von 6.062.663,00 S und 774.166,67 S (Re. B) als betriebsnotwendiges Vermögen anzuerkennen (Tz 30).

Beantragt werde, die Abschreibung für die Investitionen von 6.062.663,00 S und 774.166,67 S als Betriebsausgabe anzuerkennen (Tz 29).

Auf die Begründung zur Berufung gegen den Haftungs- und Zahlungsbescheid 1994 werde verwiesen.

Selbst bei Vorliegen einer verdeckten Gewinnausschüttung komme eine Einbeziehung des Betrages von 6.062.663,00 S bei Ermittlung des körperschaftsteuerpflichtigen Gewinnes nicht zum Tragen, da dies im konkreten Fall begrifflich nicht möglich sei. Voraussetzung für die Zurechnung einer verdeckten Gewinnausschüttung (vGA) sei nach Lehre und Rechtsprechung, dass der Gewinn der Körperschaft gemindert worden sei. Bei der von der Abgabenbehörde angenommenen verdeckten Gewinnausschüttung handle es sich jedoch um Investitionen der Bw, die aktiviert worden seien, sodass insoweit der Gewinn der Gesellschaft nicht verminder worden sei; es fehle daher schon begrifflich an den Voraussetzungen einer Zurechnung zum KöSt-pflichtigen Gewinn als verdeckte Gewinnausschüttung.

Es könne 1994 höchstens die geltend gemachte Abschreibung in Höhe von 186.220,00 S eine verdeckte Gewinnausschüttung darstellen.

Damit überhaupt der Betrag von 6.062.630,00 S dem körperschaftsteuerpflichtigen Gewinn hinzugerechnet werden könnte, müsste er vorher entsprechend durch Abschreibungen oder durch den abgehenden Buchwert vermindert werden (sh. dazu Wiesner, SWK 1984, A I, Seite 182, Beispiel 2; Doralt-Ruppe, Grundriss des österreichischen Steuerrechts, 6. Auflage, Seite 292, Beispiel a).

Körperschaftsteuer 1995:

Tz 29:

Beantragt werde, den Körperschaftsteuerbescheid 1995 aufzuheben und die auf die Investitionen von 6.836.830,00 S (6.062.663,00 S + 774.167,00 S) entfallende Absetzung für Abnutzung als Betriebsausgabe anzuerkennen.

Auf die Begründung zur Berufung gegen den Haftungs- und Zahlungsbescheid 1994 und auf die Begründung zur Berufung gegen den Körperschaftsteuerbescheid 1994 werde verwiesen.

Kapitalertragsteuer 1994:

Tz 32, Tz 33, Tz 34 Tz 43:

Beantragt werde, den Zahlungs- und Haftungsbescheid betreffend die Festsetzung der Kapitalertragsteuer 1994 aufzuheben und den Betrag von 6.062.663,00 S nicht als verdeckte Gewinnausschüttung zu behandeln.

Gemäß Tz 32 des Betriebsprüfungsberichtes seien 6.212.663,00 S im Wirtschaftsjahr 1993/94 als verdeckte Gewinnausschüttung behandelt und dafür Kapitalertragsteuer festgesetzt worden. Davon entfielen 6.062.663,00 S auf Investitionen der Bw.

Die Abgabenbehörde vermeine, diese Investitionen seien ohne entsprechende vertragliche Regelung mit dem Eigentümer des Hauses getätigt worden; Nutznießer sei der Gesellschafter-Geschäftsführer W, die Bw habe bereits am 31.3.1994 an W als Alleineigentümer einen besonderen Vermögensvorteil gewährt. Der Vorteil sei für den Alleingesellschafter nicht als solcher erkennbar gewesen – die Gesellschaft habe für den Gesellschafter W sämtliche Investitionen getätigt und auch bezahlt.

Der Geschäftsführer W sei aufgrund der vertraglichen Konstellation (Vertragsgestaltung) der beiden Verträge (gemeint seien der Mietvertrag vom 29.10/18.11.1996 und der Übergabevertrag vom 28.4.1994) bereits per 31.3.1994 zu 100 % als wirtschaftlicher Eigentümer anzusehen.

Vorerst eine Sachverhaltsdarstellung:

Die Hotel W Betriebs GmbH (Bw) sei von den Ehegatten W und H mit Gesellschaftsvertrag vom 26.5.1993 gegründet worden.

Auf Grund des Kaufvertrages vom 17.1.1989 seien, je zur Hälfte I und W gewesen.

Mit Vertrag vom 28.4.1994 habe I ihren Hälftenanteil an W unter der aufschiebenden Bedingung, dass sie aus allen Haftungen entlassen werde, übergeben. Diese Vertragsbedingung sei nicht erfüllt worden, da I nicht von allen Gläubigern aus den Haftungen entlassen worden sei.

Mit Vereinbarung vom 13.8.1996 sei daher der Übergabevertrag vom 28.4.1994 aufgehoben worden.

Da W im März 1994 die Gesellschaftsanteile von H übernommen hatte, sei er ab diesem Zeitpunkt alleiniger Gesellschafter der Bw gewesen.

Mit Generalversammlungsbeschluss vom 28.12.1995 sei die Bw nach Art. II UmGrStG und nach den Bestimmungen des UmwG in ein Einzelunternehmen umgewandelt worden.

Vorerst sei das Wesen der verdeckten Gewinnausschüttung (vGA) zu definieren.

Nach Lehre und Rechtsprechung liege eine vGA vor, wenn Kapitalgesellschaften ihren Gesellschaftern Vermögensvorteile zuwenden, die ihrer Einkleidung nach nicht unmittelbar als Einkommensverteilung erkennbar seien, ihre Wurzel aber in den gesellschaftsrechtlichen Beziehungen hätten (vgl. Doralt-Ruppe, a.a.O., Seite 290, und die dort zitierte Rechtsprechung).

Verdeckte Gewinnausschüttungen hätten ihre Wurzel nicht in der Bewirtschaftung einer Einkunftsquelle, sondern im soziären Bereich (vgl. Bauer-Quantschnigg, Die Körperschaftsteuer, KStG 1988, § 8 Tz 31).

Entscheidend sei demnach, ob Vermögensminderungen einer Kapitalgesellschaft betrieblich veranlasst seien. Es sei daher unbestritten, dass betrieblich veranlasste Vermögensminderungen auch dann Betriebsausgaben seien, wenn sie an einen Gesellschafter geleistet würden (Doralt-Ruppe, a.a.O., Seite 290; Quantschnigg-Bauer, a.a.O., § 8 Tz 33).

Daneben sei für das Vorliegen einer vGA eine auf Vorteilsgewährung gerichtete Willensentscheidung der Kapitalgesellschaft erforderlich (VwGH 10.12.1985, 85/14/0080).

Diese Willensentscheidung könne nur durch die Person des gesetzlichen Vertreters der Kapitalgesellschaft, also des Vorstandes oder Geschäftsführers, erfolgen.

Mit der subjektiven Tatseite in Zusammenhang stehe auch der Fall, dass die Vorteilsgewährung an den Gesellschafter diesem und der Gesellschaft bekannt sei.

Entgegen der Auffassung der Abgabenbehörde, seien die Investitionen am Gebäude X sehr wohl mit entsprechender vertraglicher Regelung getätigten worden.

Grundlage dieser Regelung sei der Vertrag vom 29.10.1996/18.11.1996, der bereits im Jahr 1994 vorgelegen und irrtümlich von den Vertragsparteien nicht unterfertigt, jedoch konsensual gehandhabt worden sei, gewesen. Die Abgabenbehörde habe zudem nicht begründet, weshalb aus dem Titel einer allenfalls fehlenden vertraglichen Regelung hinsichtlich dieser Investitionen eine vGA vorliege.

Die Feststellung, dass der Geschäftsführer W aufgrund der vertraglichen Konstellation bereits per 31.3.1994 zu 100 % als wirtschaftlicher Eigentümer anzusehen sei, sei lediglich eine Feststellung aber keine Begründung. Es werde nämlich nur festgestellt, dass wirtschaftlicher Eigentümer W sei; worin das wirtschaftliche Eigentum bestehen und die Vorteilszuwendung liegen solle, werde jedoch nicht dargestellt.

Insoweit sei der Bescheid auch mangelhaft.

Im berufungsgegenständlichen Fall sei vorerst davon auszugehen, dass die Investitionen wirtschaftlich eindeutig der betrieblichen Sphäre – nämlich dem Hotelbetrieb – zuzuordnen seien.

Die Investitionen von 6.062.663,00 S seien grundsätzlich einmal zu trennen in solche, die Betriebsausstattung des Hotels darstellten und mit Gebäudeinvestitionen überhaupt nichts zu tun hätten. Diese Investitionen beliefen sich auf 2.795.846,57 S (sh. beiliegende Liste) und seien vom damaligen steuerlichen Vertreter im Jahresabschluss ebenfalls als Investitionen in fremde Gebäude bezeichnet worden.

Weshalb beispielsweise Hotelsauna, Dampfbad, Rezeptionseinrichtung, Hotelschilder, Innentüren, welche gänzlich auf die Einrichtung und das Erscheinungsbild des Hotels abgestimmt seien, oder die Sanitäreinrichtung eines Hotelbetriebes dem Vermieter eines Gebäudes zuzurechnen wären, habe die Abgabenbehörde weder hinterfragt noch begründet. Es sei nicht nachvollziehbar, weshalb die Abgabenbehörde die Zurechnung dieser Wirtschaftsgüter bei der Bw vom Vorhandensein einer vertraglichen Vereinbarung abhängig mache.

Unter diesem Gesichtspunkt müsste jeder Mieter für jeden für seinen Betrieb angeschafften Gegenstand mit dem Vermieter eine schriftliche Vereinbarung über diese Gegenstände, die ohnedies sein zivilrechtliches und wirtschaftliches Eigentum darstellten und über die er uneingeschränkt verfügen könne, abschließen. Eine solche Vorgangsweise wäre geradezu untypisch, wirtschaftsfremd und auch nicht praktikabel und würde somit geradezu im Gegensatz zu fremdüblichem Verhalten stehen.

Auch stelle sich die Frage, welchen Inhalt eine solche Vereinbarung über eine Betriebsausstattung überhaupt haben sollte und könnte.

Die Behörde sei diesbezüglich jede Begründung schuldig geblieben.

Aber auch die Investitionen von 3.266.816,43 S seien zivilrechtlich und wirtschaftlich eindeutig der Bw zuzuordnen, sodass es diesbezüglich keiner vertraglichen Regelung bedürfe.

Seien nämlich nützliche Aufwendungen getätigt worden, seien diese für den Investor erstattungsfähig. Nützliche Aufwendungen seien jedoch nur solche, die zum klaren und überwiegenden Vorteil des Hauseigentümers getätigt worden seien. Der Vorteil müsse dabei außer Zweifel stehen. Derartige nützliche – wenn erstattungsfähige – Aufwendungen seien erst bei Beendigung des Bestandsverhältnisses zu ersetzen, wobei der Anspruch innerhalb von sechs Monaten gerichtlich zu fordern sei, andernfalls das Klagerecht erloschen sei (§ 1097 ABGB).

In diesem Zusammenhang werde auf das Erkenntnis des VwGH vom 20.11.1989, 89/14/0141, verwiesen. Der Gerichtshof habe im Zusammenhang mit Geschäftsführerbezügen ausgesprochen, dass dem Geschäftsführer im Hinblick auf die handelsrechtliche Lehre, auch ohne Vorliegen einer Vereinbarung, also schon kraft Gesetzes, eine angemessene Entlohnung gebühre, sodass nicht von vornherein, bei fehlender vertraglicher Regelung, eine vGA unterstellt werden könne. Entscheidend sei, dass sich die Zuwendungen nur aus dem Gesellschaftsverhältnis erklären ließen.

Die Abgabenbehörde habe bisher nicht dargelegt, inwiefern diese Investitionen bereits zum 31.3.1994 dem Geschäftsführer W wirtschaftlich zuzurechnen wären.

Die Bw habe bis zu deren Umwandlung auf den Alleingesellschafter W die Investitionen zur Gänze und ausschließlich im Rahmen ihres Hotelbetriebes genutzt. Eine Nutzung durch den Gesellschafter-Geschäftsführer W oder die Hauseigentümergemeinschaft habe selbst die Abgabenbehörde nicht einmal behauptet.

Aufgrund des originären Eigentumserwerbes an den Wirtschaftsgütern (Investitionen), deren eindeutige Zuordnung zum Hotelbetrieb und ausschließliche Nutzung im Rahmen des Hotelbetriebes, stelle sich die Frage einer Vereinbarung im Rahmen eines Bestandsvertrages gar nicht.

Die Bw habe diese Wirtschaftsgüter nicht nur genutzt, sie sei bis zu ihrer Umwandlung gemäß Art. II UmgrStG im Dezember 1995 auch in jeder Phase Eigentümerin dieser Investitionen gewesen. Aufgrund der Umwandlung sei natürlich das Eigentum auf W im Wege der Gesamtrechtsnachfolge gemäß § 1 UmwG übergegangen; er sei daher ab diesem Zeitpunkt und auch heute noch zivilrechtlicher und wirtschaftlicher Eigentümer dieser Investitionen des Hotelbetriebes.

Das Gegenteil sei von der Abgabenbehörde bisher nur behauptet aber nicht festgestellt worden.

Auch in der Umgründung gemäß Art. II UmgrStG im Dezember 1995 könne wohl keine Vorteilsgewährung bereits zum 31.3.1994 an den Gesellschafter-Geschäftsführer erblickt werden.

Dass diese Investitionen ausschließlich Wirtschaftsgüter des Hotelbetriebes seien, die aufgrund der Umgründung im Dezember 1995 im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf den alleinigen Gesellschafter der Bw, W, übergegangen seien, gehe auch aus dem Umstand hervor, dass er nunmehr diesen Betrieb mit eben allen zu diesem Betrieb gehörenden Wirtschaftsgütern und Investitionen verpachtet habe (Pachtvertrag vom 17.3.2000). Er habe somit von seinem Eigentumsrecht Gebrauch gemacht, während der Pächter nur nutzungsberechtigt sei. Niemand anderer als der Eigentümer eines Betriebes wäre berechtigt, seinen Betrieb zu verpachten.

Grundsätzlich sei auch festzuhalten, dass es sich bei den von der Bw getätigten Investitionen in Höhe von 3.266.816,43 S um solche Investitionen handle, die üblicherweise der Bestandnehmer eines Geschäftslokales und nicht der Liegenschaftseigentümer tätige.

Im Detail werde nochmals auf beiliegende Liste der Investitionsgüter verwiesen. Die Abgabenbehörde gehe offenbar davon aus, dass es sich bei diesen Investitionen um solche handle, welche die Gebäudesubstanz der Liegenschaft, X, deren Miteigentümer W sei, beträfen und daher diese Investitionen dem Gesellschafter-Geschäftsführer W als Miteigentümer zuzurechnen wären.

Die Abgabenbehörde gehe hier offensichtlich von falschen Voraussetzungen aus. Bei den Investitionen handle es sich um die üblichen Ausbau- und Adaptierungsarbeiten, die speziell und ausschließlich dem Hotelbetrieb der Bw gedient hätten und üblicherweise nicht von einem Hauseigentümer getätigt würden. Kein Hauseigentümer würde das Risiko auf sich nehmen derart spezifische Investitionen für einen Hotelbetrieb eines fremden Dritten zu tätigen.

Es würde geradezu jedem Fremdvergleich widersprechen, würde der Hauseigentümer die Kosten für die Raumeinteilung mittels Gipskartonplatten, die aufwendigen Sanitärausstattungen der Hotelzimmer, die Ausstattung der Zimmer mit den für einen Hotelbetrieb geeigneten Böden (diese müssten eine bestimmte Brandklasse aufweisen), die behördlich dem Hotelbetrieb vorgeschriebenen Brandmeldeeinrichtungen, etc. und somit das für diesen Betrieb typische Investitionsrisiko übernehmen.

Die Abgabenbehörde habe auch nicht untersucht, ob ein fremder Dritter als Hauseigentümer diese spezifischen Investitionen für einen Mieter getätigt hätte.

Ein fremder Dritter würde als Hauseigentümer vertraglich auch keine Ablöseverpflichtung für solche Investitionen eingehen. Die Abgabenbehörde habe auch diesbezüglich jeglichen Fremdvergleich unterlassen.

Ohne diese Investitionen hätte die Bw den Betrieb nicht aufnehmen können. Es wäre geradezu unverständlich, wenn zwar die Betriebseinnahmen aus dem Gewerbebetrieb der Bw, die betriebsnotwendigen und betriebsspezifischen Investitionen und die damit zusammenhängenden Abschreibungen jedoch dem Gesellschafter-Geschäftsführer zuzurechnen wären.

Die Investitionen hätten ihre Wurzeln ausschließlich in der Bewirtschaftung einer Einkunftsquelle der Bw und nicht im soziären Bereich. Es fehle somit tatbestandsmäßig an den Voraussetzungen für die Annahme einer vGA.

Es könne der Begründung des angefochtenen Bescheides auch nicht entnommen werden, worin eine Vorteilsgewährung, welche Voraussetzung für eine vGA wäre, bestehen solle, wenn die Bw Ausgaben für eine Hotelsauna, Hotelschilder, elektrische Lampen, Gipskartonständerwände für die Einteilung der Hotelzimmer, Sanitärausstattung der Hotelzimmer, Einrichtung einer Hotelrezeption (Tischlerarbeiten), Ausmalen der Hotelräume, etc. tätige.

Die Bw sei bis zur Umwandlung im Dezember 1995 zivilrechtlicher und wirtschaftlicher Eigentümer dieser Investitionen gewesen.

Worin die Vorteilsgewährung für den Geschäftsführer W zum 31.3.1994 liegen solle, könne der Begründung des angefochtenen Bescheides nicht entnommen werden.

Es werde in diesem Zusammenhang auf die herrschende Lehre betreffend das Trennungsprinzip auch und gerade für „atypisch“ intensive Beherrschungsverhältnisse gegenüber juristischen Personen verwiesen (Bauer/Quantschnigg/Schellmann, Die Körperschaftsteuer, § 1 Tz 24, Seite 11).

Selbst wenn man die Investitionen W als Miteigentümer der Liegenschaft zuordnen wollte, stelle sich die Frage, inwieweit eine Vorteilsgewährung, welche Voraussetzung für die Annahme einer vGA wäre, überhaupt vorliegen könnte.

Nachdem es sich bei den Investitionen um eine Fehlinvestition handle, stelle der Hotelbetrieb für die W lediglich eine erhebliche wirtschaftliche Belastung dar. Im Falle einer Schließung des Hotelbetriebes müsste er als Gesamtrechtsnachfolger (§ 1 UmwG) der Bw die für den Hotelbetrieb spezifischen Einbauten mit hohem Kostenaufwand entfernen lassen. Sollte er dazu jedoch nicht in der Lage sein, müsste die Hausgemeinschaft diese hohen Kosten als Liegenschaftseigentümerin übernehmen, um jene bis heute als Hotel genutzten Liegenschaftsanteile wiederum einer wirtschaftlichen Nutzung – sei es im Wege einer Vermietung und Verpachtung oder im Rahmen eines neuen Gewerbebetriebes – zuführen zu können.

Auch unter diesem Aspekt sei nicht erkennbar, worin die von der Abgabenbehörde behauptete Vorteilsgewährung liegen solle.

In der Stellungnahme der Betriebsprüfung vom 8. April 2002 wurde im Wesentlichen zur Berufung ausgeführt:

Umsatzsteuer:

Tz 21:

b) Rechnung ohne Nummer

Für die Rechnung vom 10. August 1993 der B Bau GmbH über die Errichtung von Hotelzimmern mit Seminarräumen und Sauna in Höhe von 938.700,00 S brutto 20 % (abzgl. Skonto) seien bisher weder die von der BP angeforderten Arbeitsscheine noch andere Arbeitsnachweise vorgelegt worden.

Der Bw sei anlässlich der Vorbesprechung am 10.3.2000 mitgeteilt worden, dass der Punkt nur dann entfallen könne, wenn sie die entsprechenden Arbeitsnachweise (Arbeitsscheine) vorlege.

Die Materialrechnungen für die angeblichen Adaptierungsarbeiten seien ebenso wenig vorgelegt worden wie die Stundenaufzeichnungen der Regiearbeiten.

Die Zahlungen an die B Bau GmbH seien tatsächlich geleistet worden; die drei Teilzahlungen beträfen aber Zahlungen für tatsächlich nachgewiesene Leistungen der Schlussrechnung Nr. 125/93 vom 2. Juni 1993 in Höhe von 2.437.132,00 S brutto 20 % abzgl. Skonto (betrifft HV H).

Der Saldo des Lieferantenkontos der B Bau GmbH per 31. Dezember 1995 in Höhe von -1.020.448,00 S erscheine korrekt.

Eine Bezahlung der gegenständlichen Rechnung sei nie erfolgt.

Körperschaftsteuer und Kapitalertragsteuer:

Tz 31:

Für das Vorliegen einer „Verdeckten Ausschüttung“ sei nicht ausschlaggebend, dass der Gewinn der Körperschaft gemindert worden sei, sondern es genüge eine Schmälerung des steuerlichen Ergebnisses. Im § 8 Abs. 2 KStG 1988 sei das Wort „Gewinnausschüttung“ durch das Wort „Ausschüttung“ ersetzt und dadurch zum Ausdruck gebracht worden, dass jede Schmälerung des steuerlichen Ergebnisses einer Körperschaft zu Gunsten des Eigentümers außerhalb wirtschaftlich begründeter Beziehungen unabhängig davon, ob ein Gewinn vorliege oder nicht, Einkommensverwendung sei.

Die Verdeckte Ausschüttung betreffe deshalb die Investitionen, da diese aufgrund der vertraglichen Gestaltung in Tz 31 des BP-Berichtes von vornherein dem Gesellschafter-Geschäftsführer W zuzurechnen seien. Es werde eine fiktive Entnahme ins Privatvermögen angenommen, da der Alleingesellschafter auch gleichzeitig Vermieter und Mieter sei und über den Betrieb frei verfügen könne (dh. Vornahme baulicher Veränderungen) und den baulichen Teil (Betrieb) auch jederzeit verkaufen könne – zumindest fiktive Entnahme eines Hälftenanteiles als vA.

In ihrer Gegenäußerung zur Stellungnahme des Betriebsprüfers führte die Bw mit Schriftsatz vom 12. November 2002 ergänzend aus:

Umsatzsteuer:

Tz 21:

b) Rechnung ohne Nummer

Es werde auf die Ausführungen in der Berufung verwiesen. Die von der BP angeforderten Arbeitsscheine würden lt. beiliegender Liste nochmals vorgelegt. Es handle sich dabei um die der Bw ausgehändigte Durchschriften (Ausnahme 12 Kopien).

Die Feststellung der BP, dass die belegten Zahlungen von 938.000,00 S nicht der Rechnung über 938.000,00 S zuzuordnen seien, sei unrichtig. Auf die bereits vorgelegten Zahlungsbelege werde verwiesen.

Körperschaftsteuer und Kapitalertragsteuer:

Tz 31:

Zur Stellungnahme der BP, die verdeckte Ausschüttung sei zur Gänze in Höhe von 6.212.663,00 S bei der Ermittlung des Einkommens dem Gewinn/Verlust hinzuzurechnen, werde auf Rz 831 der KöStR 2001 und das dort angeführte Beispiel verwiesen. VGA könne in diesem Fall nur die geltend gemachte AfA sein. Im Übrigen seien auch die Ausführungen in Rz 831 zur Aktivierungspflicht infolge Nutzungsüberlassung zu beachten. Die Aktivierungspflicht der getätigten Investitionen seitens der Bw sei aufgrund der Nutzungsüberlassung gegeben.

Hinsichtlich der Ausführungen der BP – eine fiktive Entnahme ins Privatvermögen liege deshalb vor, weil der Alleingesellschafter gleichzeitig Vermieter und Mieter sei, über den Betrieb frei verfügen und diesen jederzeit verkaufen könne – sei lediglich richtig, dass W als Gesellschafter der Bw ihre Anteile zumindest nach Übernahme der 25 %-Anteile von seiner Gattin im Jahr 1994 jederzeit veräußern hätte können oder als Geschäftsführer und somit als Vertreter der Gesellschaft deren Betrieb jederzeit veräußern hätte können, wobei ein Veräußerungserlös natürlich der veräußernden GmbH zuzurechnen gewesen wäre.

Die BP habe festgestellt, dass aufgrund der vertraglichen Gestaltung die Investitionen von vornherein dem Gesellschafter als wirtschaftlicher Eigentümer zuzurechnen seien, ohne sich mit dem Tatbestand des wirtschaftlichen Eigentums auseinander zu setzen.

Der Verwaltungsgerichtshof spricht in seinem Erkenntnis vom 19.3.2002, 99/14/0286, klar aus, dass Aufwendungen für Zu- und Umbauten an gemieteten Räumlichkeiten in der Regel nicht zu Gunsten des Eigentümers, sondern zum eigenen geschäftlichen Vorteil vorgenommen werden und daher beim Mieter ein einkommensteuerrechtlich selbstständig zu bewertendes Wirtschaftsgut seien. Dies gelte sogar für den Fall, wenn der Unternehmer die Liegenschaft, auf der er Um- und Zubauten vorgenommen habe, nicht aufgrund eines Mietverhältnisses, sondern unentgeltlich zur Nutzung überlassen erhalten habe. Die Zurechnung erfolge mit Maßgabe des wirtschaftlichen Eigentums. Zivilrechtliches und wirtschaftliches Eigentum fielen auseinander, wenn ein anderer als der zivilrechtliche Eigentümer die positiven Befugnisse, die Ausdruck des zivilrechtlichen Eigentums seien, wie insbesondere Gebrauch, Verbrauch, Veränderung, Belastung, Veräußerung, auszuüben in der Lage sei und wenn er zugleich den

negativen Inhalt des Eigentums, nämlich den Ausschluss Dritter vor der Einwirkung auf die Sache geltend machen könne.

Die BP habe im Zuge ihrer Feststellungen keinerlei Anhaltspunkte aufgezeigt, dass die Bw zu irgendeinem Zeitpunkt nicht diese positiven Befugnisse des wirtschaftlichen Eigentümers ausgeübt und/oder Dritte vor der Einwirkung auf die Sache nicht ausgeschlossen hätte. Die Bw habe während der gesamten Zeit ihres Bestehens die positiven Befugnisse als wirtschaftlicher Eigentümer ausgeübt und sowohl ihre(n) Gesellschafter, als auch die Miteigentümer der Liegenschaft von der Einwirkung auf die Investitionen ausgeschlossen. Etwas Gegenteiliges habe die BP nicht festgestellt.

In ihrer Stellungnahme setze sich die BP nicht mit dem Berufungsbegehren, dass typische Betriebsausstattungen des Hotelbetriebes in Höhe von 2.795.846,57 S dem Gesellschafter wirtschaftlich nicht zugerechnet werden könnten, auseinander. Es stelle sich in diesem Zusammenhang die Frage, weshalb beispielsweise nicht auch die Hotelbetten oder die Restaurantausstattung dem Gesellschafter zugerechnet würden.

Die BP habe sich aber auch nicht damit auseinander gesetzt, worin die Vorteilsgewährung an den Gesellschafter liege. Nachdem die Investitionen spezifisch für das Hotel seien und für die Hauseigentümer kein Vorteil erkennbar sei. Mit der Frage eines Rückbaues, der im Falle der Auflösung des Hotels vorzunehmen und mit erheblichen Kosten verbunden wäre, habe sich die BP ebenfalls nicht beschäftigt. Sei nämlich der Betreiber des Hotels wirtschaftlich nicht in der Lage, den Rückbau durchzuführen, seien die Aufwendungen hierfür von den Liegenschaftseigentümern zu tragen. Anstatt einer Vorteilsgewährung sei vielmehr eine Belastung für den damaligen Gesellschafter und Liegenschaftseigentümer zu erwarten.

Zu den grundsätzlichen Fragen der verdeckten Ausschüttung gehörten der Zweck und die Ausstattung der Körperschaft auf Grund ihrer Geschäftsgrundlage. Sei die Körperschaft laut ihrem Geschäftsgegenstand zum Ausüben einer wirtschaftlichen Tätigkeit berufen, sei davon auszugehen, dass sie als Kaufmann auftrete und eigenwirtschaftliche Zwecke verfolge. Die Körperschaft könne daher durch eigene Geschäftstätigkeit Überschüsse erwirtschaften und originär körperliche und unkörperliche Werte schaffen. Die Anteilsinhaber hätten daher weder auf das Einkommen noch auf die der Körperschaft gehörenden Werte einen unmittelbaren Anspruch oder ein unmittelbares Zugriffsrecht. Erst wenn das Gegenteil gegeben sei, würde eine verdeckte Ausschüttung vorliegen.

In seiner zweiten Stellungnahme vom 15. Juli 2003 führte der BP ergänzend aus:

Umsatzsteuer:

Tz 21:

b) Rechnung ohne Nummer

Die nunmehr vorgelegten Unterlagen würden Wochenregieberichte für den Zeitraum Ende März bis Ende Mai 1993 (Woche 12 bis Woche 20) betreffen; zwar könne daraus die Baustelle abgeleitet werden, jedoch sei eine Zuordnung zu der Rechnung vom 10.8.1993 in Höhe von 938.700,00 S brutto 20 % nicht erkennbar.

Die Zahlungen im Jahr 1993 in Höhe von 938.000,00 S – es habe sich dabei um drei Teilzahlungen gehandelt – seien wirklich geleistet worden; sie seien aber für tatsächlich nachgewiesene Leistungen der Schlussrechnung Nr. 125/93 vom 2.6.1993 in Höhe von 2.437.132,00 S brutto 20 % betreffend HV H durchgeführt worden.

Der von den Wochenregieberichten umfasste Leistungszeitraum würde ebenfalls dazu passen.

Der Verdacht des Vorliegens einer Scheinrechnung habe demnach nicht entkräftet werden können.

Hinsichtlich der Körperschaftsteuer und Kapitalertragsteuer erfolgten keine neuen Ausführungen.

Mit Schriftsatz vom 31.1.2003 ersuchte die Bw durch ihre steuerlichen Vertreter um Durchführung einer mündlichen Verhandlung durch den gesamten Berufungssenat (§ 323 Abs. 12 BAO).

In weiterer Folge legte das Finanzamt die Berufung vom 20.7.2000 der Abgabenbehörde II. Instanz zur Entscheidung vor (Vorlagebericht vom 18.7.2003).

Der Antrag auf mündliche Berufungsverhandlung und Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat wurde am 9.11.2011 zurückgezogen.

Zusammengefasst ergibt sich auf Grund der vorgelegten Unterlagen und der Ergebnisse des Ermittlungsverfahrens folgender Sachverhalt:

Die Bw. wurde am 26.5.1993 mit einem Stammkapital von 500.000,00 S gegründet (Stammeinlagen: W 375.000,00 S, H 125.000,00 S) (Pkt. 1 und Pkt. 4 des Gesellschaftsvertrages).

Gegenstand des Unternehmens ist der Betrieb von Hotels, Gaststätten und deren Mischformen, insbesondere der Betrieb des „Hotel W“ in P, die Beteiligung an anderen Unternehmen.

Die Gesellschaft ist berechtigt, alle Maßnahmen und Handlungen vorzunehmen, die dem Unternehmensgegenstand mittelbar oder unmittelbar dienen (Pkt. 3).

Die Gesellschaft wird auf unbestimmte Zeit gegründet.

Das erste Geschäftsjahr beginnt mit der Eintragung der Gesellschaft im Firmenbuch und endet am darauffolgenden 31. März. Im Übrigen dauert das Geschäftsjahr jeweils vom 1. April eines jeden Jahres bis zum 31. März des Folgejahres (Pkt. 5).

Die Gesellschaft hat einen oder mehrere Geschäftsführer.

Die Gesellschaft wird, wenn nur ein Geschäftsführer bestellt ist, von diesem, wenn aber mehrere Geschäftsführer bestellt sind, jeweils von zwei Geschäftsführern gemeinsam, oder von einem Geschäftsführer gemeinsam mit einem Prokuristen vertreten.

Die Gesellschafter behalten sich das Recht vor – auch wenn mehrere Geschäftsführer bestellt sind – einzelnen, mehreren oder allen Geschäftsführern die Alleinvertretungsbefugnis zu erteilen, oder besondere Vertretungsregelungen zu beschließen (Pkt. 7).

Die Gesellschafter üben ihre Rechte in der Generalversammlung aus. Je 1.000,00 S der Stammeinlage gewährt eine Stimme. Jedem Gesellschafter muss mindestens eine Stimme zustehen (Pkt. 9.1).

Nach zwei Jahren ab Eintragung der Gesellschaft in das Firmenbuch bedürfen die im § 35 Abs. 1 Z 7 GmbHG bezeichneten Gegenstände keines Generalversammlungs-Beschlusses. Die Abänderung des Unternehmensgegenstandes, die Fusion gemäß § 96 GmbHG, soweit ein Generalversammlungsbeschluss erforderlich ist, sowie die Auflösung der Gesellschaft kann mit 76 % der in der Generalversammlung abgegebenen Stimmen beschlossen werden (Pkt. 9.4).

Der Beschlussfassung durch die Generalversammlung unterliegen die im Gesetz bezeichneten Gegenstände mit Ausnahme der in § 35 Z 2, 4 und 5 GmbHG bezeichneten (Pkt. 9.5).

Sofern in diesem Vertrag oder im Gesetz nichts anderes vorgeschrieben ist, erfolgen die Beschlussfassungen mit einfacher Stimmenmehrheit der in der Generalversammlung abgegebenen Stimmen (Pkt. 9.6).

Für die Auflösung der Gesellschaft gelten die Bestimmungen der §§ 84 ff GmbHG, doch bedarf der Beschluss über die Auflösung und Liquidation der Gesellschaft einer Mehrheit von 76 % der in der Generalversammlung abgegebenen Stimmen (Pkt. 11).

Die Eintragung der Gesellschaft ins Firmenbuch erfolgte am 25.6.1993.

Laut Firmenbucheintragung vom 31.3.1994 schied H als Gesellschafterin aus der Gesellschaft (Bw) aus; ihre Stammeinlage übernahm W. Ab diesem Zeitpunkt war W alleiniger Gesellschafter der Bw.

Mit Beschluss der Generalversammlung vom 28.12.1995 erfolgte die Umwandlung der Bw gemäß §§ 2 ff UmwG durch Übertragung des Unternehmens auf den Gesellschafter W (Umwandlung in ein Einzelunternehmen) rückwirkend mit 31.3.1995. Die Gesellschaft war damit aufgelöst und gelöscht (Eintragung ins Firmenbuch am 26.3.1996).

W führte den Hotelbetrieb bis zu dessen Verpachtung (17.3.2000) als Einzelunternehmen weiter.

Schlussrechnung Nr. 125/93:

Mit Schlussrechnung Nr. 125/93 vom 2.6.1993 stellte die B Baugesellschaft GmbH Reparatur- und Sanierungsarbeiten für Zwischendecken, Dachstuhl und tragendes Mauerwerk beim Objekt Haus X in Höhe von 2.017.734,61 S netto (Arbeitsleistung lt. Aufstellung 1.499.111,50 S, Material lt. Aufstellung 493.926,77 S + 5 % Manipulationsgebühr 24.696,34 S) zuzüglich 20 % MwSt 403.546,92 S in Rechnung.

Als Rechnungsempfänger schien ursprünglich die Hausverwaltung H, Y, L, auf. Mittels eines Klebeetiketts mit der Aufschrift „Hotel W Betriebsgesellschaft mbH, X, P“ wurde der ursprüngliche Rechnungsempfänger überdeckt.

Die oa Rechnung wurde sowohl bei der Hausverwaltung H als auch bei der Bw buchhalterisch erfasst. Laut B Baugesellschaft GmbH wurde die in Rechnung gestellte Leistung jedoch nur einmal erbracht.

Im Zuge der UVA-Prüfung 6-12/1993 erkannte das Finanzamt den Vorsteuerabzug bei der Bw nicht an, ebenso wenig in der Berufungsvereinstscheidung vom 19.1.1995.

Bei der Betriebsprüfung (Zeitraum 1993-1995) bestätigte das Finanzamt den durch die UVA-Prüfung festgestellten Sachverhalt und verneinte wiederum den Vorsteuerabzug; weiters strich es die Investitionen aus dem Anlagenverzeichnis.

Die Bw erhob gegen diese Feststellungen keine Berufung.

Rechnung ohne Nummer:

Mit Rechnung vom 10.8.1993 stellte die B Baugesellschaft GmbH der Bw für die „Errichtung von Hotelzimmern mit Seminarräumen und Sauna“ 938.700,00 S netto (Arbeitsstunden lt. Aufstellung) zuzüglich 20 % MwSt 187.740,00 S in Rechnung.

Die Rechnung weist keine Rechnungsnummer auf.

Die Rechnung wurde per 30.9.1993 auf dem Konto 250 Anlagenzugang gebucht.

Die Bw machte im Zuge der UVA-Prüfung 1994 den Vorsteuerbetrag geltend.

Die Buchung des oben beschriebenen Anlagenzuganges in Höhe von 938.700,00 S wurde im Zuge des Jahresabschlusses 1993/1994 per 31.3.1994 rückgängig gemacht. Im Gegenzug wurde mit demselben Buchungsdatum ein Betrag in Höhe von 781.666,67 S netto 20 % auf dem Konto 250 als Anlagenzugang unter dem Titel „Ber B“ eingebucht (abzüglich Skonto in Höhe von -7.500,00 S = 774.166,67 S netto 20 %).

Die diesem Buchungsvorgang zu Grunde liegende (zweite) Rechnung enthält mit Ausnahme des Betrages sowie eines Zusatzes „HRB 3554 Handels- u. Kreisgericht L“ sämtliche Merkmale der ersten Rechnung.

Ebenso fehlt eine Rechnungsnummer.

Die zweite Rechnung wurde neu ausgestellt, hingegen die erste Rechnung nicht storniert.

Die Betriebsprüfung hat festgestellt, dass auf allen anderen Eingangsrechnungen der Firma B immer fortlaufende Rechnungsnummern aufscheinen.

Aus den Kontoblättern ist ersichtlich, dass die Bw an die B Baugesellschaft GmbH folgende Beträge bezahlt hat: Überweisung vom 7.6.1993 in Höhe von 500.000,00 S, Wechselteilzahlung vom 19.7.1993 in Höhe von 238.000,00 S, Überweisung vom 20.12.1993 in Höhe von 200.000,00 S.

Der Saldo des Lieferantenkontos der B beträgt per 31.12.1994 -1.220.448,53 S, per 31.12.1995 -1.020.448,53 S.

Mit ihrer Gegenäußerung zur Stellungnahme der BP vom 12.11.2002 (Eingangsstempel 15.11.2002) legte die Bw Wochenregieberichte, die den Zeitraum vom 28.3.1993 bis 21.5.1993 (dh. 13. Bis 20. Kalenderwoche) betreffen, vor.

Aus diesen Berichten ist ersichtlich, dass auf der Baustelle „W“ bzw. „U“ pro Woche durchschnittlich neun Personen beschäftigt waren. Die jeweils beschäftigten Arbeitnehmer sind namentlich erfasst, sowie die Anzahl der Stunden, die von ihnen auf der Baustelle erbracht wurden; jedoch liegt keine Leistungsbeschreibung vor.

Verdeckte Gewinnausschüttung:

Am 29.12.1992 schlossen I und W mit der Bw, die sich in der Gründungsphase befand, einen Mietvertrag über das Wohn- und Geschäftshaus (X) ab.

Die Vermieter sind alleinige, grundbürgerliche Eigentümer des Mietgegenstandes Wohn- und Geschäftshaus, X, vorgetragen in EZ 94 der KG P.

Sie stehen dafür ein, dass sie unbeschränkte Eigentümer diese Hauses und des Mietobjektes sind und in der Verfügungsmacht über dasselbe in keiner Weise beschränkt sind,

insbesondere, dass hinsichtlich des Mietobjektes keine Vormietrechte, Optionen, Grunddienstbarkeiten oder ähnliche Gestaltungs- oder Nutzungsrechte Dritter bestehen. (Pkt. 1.1).

Der Mieter hat sich vor Abschluss dieses Mietvertrages über die Brauchbarkeit der gemieteten Räumlichkeiten vergewissert. Die Anmietung erfolgt zum Betrieb eines Hotels mit gehobenem Standard samt den zum Betrieb benötigten infrastrukturellen Einrichtungen.

Die Vermieter verbieten dem Mieter in diesen Räumlichkeiten ein Animier- oder Stripteaselokal, eine Diskothek, ein Stundenhotel oder einen Spielclub zu etablieren. Weiters ist jede Verwahrlosung und ein für das gesamte Mietobjekt nachteiliger Gebrauch des Mietgegenstandes bei sonstiger sofortiger Auflösung des Bestandsverhältnisses zu unterlassen (Pkt. 2.1).

Das Mietverhältnis beginnt am 1.1.1993 und wird auf unbestimmte Zeit abgeschlossen. Es kann von beiden Vertragsteilen unter Einhaltung einer sechsmonatigen Kündigungsfrist zum 30.6. oder zum 31.12. eines jeden Jahres schriftlich aufgekündigt werden (Pkt. 3.1).

Mietzahlungsbeginn wird gesondert vereinbart (Pkt. 3.2).

Der monatliche Mietzins für das Bestandsobjekt wird einvernehmlich mit 20.000,00 S zuzüglich der jeweils geltenden gesetzlichen Mehrwertsteuer vereinbart; das monatliche Betriebskostenakonto beträgt 10.000,00 S.

Die Berechnung bzw. die Abrechnung der Betriebskosten beginnt mit Beginn des Mietverhältnisses (Pkt. 5.1).

Sollte eine Zahlung aus irgendeinem Grunde verzögert werden, so verpflichtet sich der Mieter für die verspätete Zahlung der Miete Zinsen in der Höhe von 2 % über der Bankrate zu bezahlen (Pkt. 5.2).

Der Mieter bezahlt den Mietpreis als Grundmiete, zusätzlich zum Mietpreis trägt der Mieter folgende Lasten und Kosten, die anteilig mit dem Betrieb des Mietobjektes zusammenhängen:

a) Die Wasser- und Kanalgebühren werden nach tatsächlichem Verbrauch abgerechnet und entweder vom entsprechenden Lieferanten direkt oder von den Vermietern verrechnet. Alle übrigen Betriebskosten werden nach den gesetzlichen Bestimmungen im speziellen § 21 MRG nach der Nutzfläche am Gesamtobjekt abgerechnet. Die Abrechnung der Betriebskosten erfolgt jährlich bis 30.6. des folgenden Jahres.

b) Die Beheizung des Mietobjektes wird über eine Heizungsanlage (Gasetagenheizung), die auf Kosten des Mieters zu errichten ist, erfolgen. Die Abrechnung erfolgt direkt mit dem Gaswerk. Der Mieter verpflichtet sich, die Kosten für die Instandhaltung, Reparatur und Wartung der Heizung selbst zu tragen. Dies gilt sinngemäß bezüglich sonstigen fix mit dem Mietgegenstand verbundenen Anlagen.

c) Alle Kosten, die mit der Errichtung der notwendigen Geräte zur Messung der Nebenkosten entstehen, werden vom Mieter getragen.

d) Der Mieter schließt eine Betriebshaftpflichtversicherung ab. Für alle Betriebskosten und Abgaben innerhalb der Räumlichkeiten und sonstige Kosten hat der Mieter aufzukommen.

e) Die Vermieter verpflichten sich, für die Laufzeit dieses Vertrages zum Abschluss einer Bündelversicherung, die besteht aus:

Feuerversicherung

Leitungswasserversicherung

Sturm- und Haftpflichtversicherung

Glasbruchversicherung

mit den jeweils ausreichenden Deckungssummen sowie etwaigen anderen Versicherungen, in denen das Mietobjekt liegt. Die Kosten für diese Versicherungen stellen Betriebskosten dar und werden anteilmäßig an den jeweiligen Mieter verrechnet.

f) Der Mieter hat auf eigene Kosten für eine ordnungsgemäße Entsorgung von Müll und jeglichen Abfällen zu sorgen.

g) Die anteiligen Kosten für den Betrieb und die Wartung des Liftes werden im Rahmen der Betriebskosten verrechnet (Pkt. 8.2).

Der Mieter hat die hierfür erforderlichen baurechtlichen sowie gewerberechtlichen Genehmigungen einzuholen und die Auflagen zu erfüllen.

Festgestellt wird, dass dem Mieter an anderen Räumen oder Teilen des Hauses kein Benützungsrecht zusteht, außer das der Mitbenutzung des Hauseinganges bzw. Stiegenaufganges zu den gemieteten Räumlichkeiten, sowie die Benützung der Hofflächen gemäß Pkt. 1.3 dieses Vertrages. Der Parkplatz ist zur freien Verfügung ohne Garantie für freie Parkplätze (Pkt. 9.1).

Die Vermieter erteilen bereits jetzt ihre Zustimmung zur Vornahme künftiger baulicher Veränderungen durch den Mieter. Von dieser Zustimmung sind solche Bauarbeiten nicht umfasst, durch die den Vermietern unzumutbare wesentliche Nachteile erwachsen würden. Der für den Betrieb des Hotels des Mieters notwendige Erstumbau gilt bereits bei Vertragsunterzeichnung als genehmigt (Pkt. 10.1).

Die Mieter verpflichten sich, alle Erklärungen, auch gegenüber Behörden usw. zu unterzeichnen, die zur Durchführung baulicher Veränderungen erforderlich sind. Es ist eine eventuelle Widmungsänderung vom Mieter durchzuführen. Der Mieter hat bei der Behörde (Gemeinde) eine Baubewilligung einzuholen (Pkt. 10.2).

Bei Beendigung des Mietverhältnisses wird vereinbart, dass der Vermieter nach Feststellung durch einen Sachverständigen die gesamten Investitionen zum Zeitwert ablöst. Diese Regelung gilt für einen Zeitraum von 20 Jahren (Pkt. 10.3).

Eine Untervermietung bzw. –verpachtung des Mietgegenstandes sowie der Verkauf des Betriebes durch den Mieter oder eine Übertragung von Rechten aus diesem Mietvertrag, unter welchem Titel auch immer, durch den Mieter an andere Personen ist mit Zustimmung der Vermieter gestattet (Pkt. 13.1).

Die für den Betrieb des Mietgegenstandes notwendigen behördlichen Genehmigungen, insbesondere die hierfür notwendige Gewerbeberechtigung hat der Mieter selbst zu erwirken. Der Mieter erklärt, dass er die hierfür notwendigen Schritte eingeleitet hat (Pkt. 14.1).

Der Mieter ist verpflichtet, die gewerblichen Bestimmungen einzuhalten und umgehend die rechtlich notwendigen Anträge zu stellen (Pkt. 14.2).

Die Vermieter haften aber nicht dafür, dass alle Räumlichkeiten den behördlichen Vorschriften für die Erteilung der Konzession an den Mieter entsprechen. Der Mieter hat alle Genehmigungen und Benützungsbewilligungen selbst einzuholen (Pkt. 14.3).

Für alle Arten von baulichen Veränderungen von Zu-, Um- oder Einbauten, die auf Kosten des Mieters erfolgen, ist eine schriftliche Zustimmung der Vermieter erforderlich (Pkt. 14.4).

Eigentümer der Liegenschaft P, X, waren zum Zeitpunkt der Erstellung des Gesellschaftsvertrages (26.5.1993) und während des berufungsgegenständlichen Zeitraumes auf Grund des Kaufvertrages vom 17.1.1989 I und W je zur Hälfte.

Mit Übergabevertrag vom 28.4.1994 übergab I ihren Hälftenanteil an der Liegenschaft an W unter der aufschiebenden Bedingung, dass sie aus allen Haftungen für gemeinsame Kredite entlassen werde (Pkt. III: *Der Übernehmer hat die Pflicht, die Entlassung der Übergeberin aus allen persönlich als Miteigentümerin der vertragsgegenständlichen Liegenschaft und allen sonstigen für ihn oder die Fa. „Hotel W“ Betriebs-GmbH übernommenen Haftungen zu bewirken. Die Nichtentlassung der Übergeberin aus sämtlichen diesen Haftungen bis spätestens 31.5.1994 wird als auflösende Bedingung der Rechtswirksamkeit dieses Vertrages vereinbart.*)

I wurde jedoch nicht von allen Gläubigern aus der Haftung entlassen, sodass die Bedingung nicht erfüllt war. Mit Vereinbarung vom 13.8.1996 wurde daher der Übergabevertrag aufgehoben.

Am 29.10./18.11.1996 schlossen I und W mit W als nunmehrigen Einzelunternehmer (Hotelbetreiber) folgenden Mietvertrag ab:

Die Vermieter sind alleinige, grundbücherliche Eigentümer des Mietgegenstandes Wohn- und Geschäftshaus, X, vorgetragen in EZ 94 der KG P.

Sie stehen dafür ein, dass sie unbeschränkte Eigentümer diese Hauses und des Mietobjektes sind und in der Verfügungsmacht über dasselbe in keiner Weise beschränkt sind, insbesondere, dass hinsichtlich des Mietobjektes keine Vormietrechte, Optionen, Grunddienstbarkeiten oder ähnliche Gestaltungs- oder Nutzungsrechte Dritter bestehen. (Pkt. 1.1).

Der Mieter hat sich vor Abschluss dieses Mietvertrages über die Brauchbarkeit der gemieteten Räumlichkeiten vergewissert. Die Anmietung erfolgt zum Betrieb eines Hotels mit gehobenem Standard samt den zum Betrieb benötigten infrastrukturellen Einrichtungen.

Die Vermieter verbieten dem Mieter, in diesen Räumlichkeiten ein Animier- oder Stripteaselokal, eine Diskothek, ein Stundenhotel oder einen Spielclub zu etablieren. Weiters ist jede Verwahrlosung und ein für das gesamte Mietobjekt nachteiliger Gebrauch des Mietgegenstandes bei sonstiger sofortiger Auflösung des Bestandsverhältnisses zu unterlassen (Pkt. 2.1).

Das Mietverhältnis beginnt am 29.12.1995 und wird auf unbestimmte Zeit abgeschlossen. Es kann von beiden Vertragsteilen unter Einhaltung einer sechsmonatigen Kündigungsfrist zum 30.6. oder zum 31.12. eines jeden Jahres schriftlich aufgekündigt werden (Pkt. 3.1).

Als Mietzahlungsbeginn wird der 1.1.1996 vereinbart. Die anteiligen Betriebskosten sind ab Beginn der Vertragslaufzeit zu entrichten und in Folge gemeinsam mit der Mietzahlung zu bezahlen (Pkt. 3.2).

Der monatliche Mietzins für das Bestandsobjekt wird einvernehmlich mit 20.000,00 S zuzüglich der jeweils geltenden gesetzlichen Mehrwertsteuer vereinbart.

Die Berechnung bzw. die Abrechnung der Betriebskosten beginnt mit Beginn des Mietverhältnisses.

Die Nettomiete von	20.000,00 S
zzgl. Betriebskostenakonto von	<u>10.000,00 S</u>
	30.000,00 S
zzgl. der jeweils geltenden MwSt, dzt. 10 %	<u>3.000,00 S</u>
in Summe	33.000,00 S

Ist jeweils monatlich im Voraus bis 5. eines jeden Kalendermonats zu entrichten (Pkt. 5.1).

Sollte eine Zahlung aus irgendeinem Grunde verzögert werden, so verpflichtet sich der Mieter für die verspätete Zahlung der Miete Zinsen in der Höhe von 2 % über der Bankrate zu bezahlen (Pkt. 5.2).

Der Mieter bezahlt den Mietpreis als Grundmiete, zusätzlich zum Mietpreis trägt der Mieter folgende Lasten und Kosten, die anteilig mit dem Betrieb des Mietobjektes zusammenhängen:

-
- a) Die Wasser- und Kanalgebühren werden nach tatsächlichem Verbrauch abgerechnet und entweder vom entsprechenden Lieferanten direkt oder von den Vermietern verrechnet. Alle übrigen Betriebskosten werden nach den gesetzlichen Bestimmungen im speziellen § 21 MRG nach der Nutzfläche am Gesamtobjekt abgerechnet. Die Abrechnung der Betriebskosten erfolgt jährlich bis 30. Juni des folgenden Jahres.
- b) Die Beheizung des Mietobjektes wird über eine Heizungsanlage (Gasetagenheizung), die auf Kosten des Mieters zu errichten ist, erfolgen. Die Abrechnung erfolgt direkt mit dem Gaswerk. Der Mieter verpflichtet sich, die Kosten für die Instandhaltung, Reparatur und Wartung der Heizung selbst zu tragen. Dies gilt sinngemäß bezüglich sonstigen fix mit dem Mietgegenstand verbundenen Anlagen.
- c) Alle Kosten, die mit der Errichtung der notwendigen Geräte zur Messung der Nebenkosten entstehen, werden vom Mieter getragen.
- d) Der Mieter schließt eine Betriebshaftpflichtversicherung ab. Für alle Betriebskosten und Abgaben innerhalb der Räumlichkeiten und sonstige Kosten hat der Mieter aufzukommen.
- e) Die Vermieter verpflichten sich, für die Laufzeit dieses Vertrages zum Abschluss einer Bündelversicherung, die besteht aus:
- Feuerversicherung
 - Leitungswasserversicherung
 - Sturm- und Haftpflichtversicherung
 - Glasbruchversicherung
- mit den jeweils ausreichenden Deckungssummen sowie etwaigen anderen Versicherungen, in denen das Mietobjekt liegt. Die Kosten für diese Versicherungen stellen Betriebskosten dar und werden anteilmäßig an den jeweiligen Mieter verrechnet.
- f) Der Mieter hat auf eigene Kosten für eine ordnungsgemäße Entsorgung von Müll und jeglichen Abfällen zu sorgen.
- g) Die anteiligen Kosten für den Betrieb und die Wartung des Liftes werden im Rahmen der Betriebskosten verrechnet (Pkt. 8.2).
- Der Mieter hat die hierfür erforderlichen baurechtlichen sowie gewerberechtlichen Genehmigungen einzuholen und die Auflagen zu erfüllen.
- Festgestellt wird, dass dem Mieter an anderen Räumen oder Teilen des Hauses kein Benützungsrecht zusteht, außer das der Mitbenutzung des Hauseinganges bzw. Stiegenaufganges zu den gemieteten Räumlichkeiten, sowie die Benützung der Hofflächen gemäß Pkt. 1.3 dieses Vertrages. Der Parkplatz ist zur freien Verfügung ohne Garantie für freie Parkplätze (Pkt. 9.1).

Die Vermieter erteilen bereits jetzt ihre Zustimmung zur Vornahme künftiger baulicher Veränderungen durch den Mieter. Von dieser Zustimmung sind solche Bauarbeiten nicht umfasst, durch die den Vermietern unzumutbare wesentliche Nachteile erwachsen würden. Der für den Betrieb des Hotels des Mieters notwendige Erstumbau gilt bereits bei Vertragsunterzeichnung als genehmigt (Pkt. 10.1).

Die Mieter verpflichten sich, alle Erklärungen, auch gegenüber Behörden usw. zu unterzeichnen, die zur Durchführung baulicher Veränderungen erforderlich sind. Es ist eine eventuelle Widmungsänderung vom Mieter durchzuführen. Der Mieter hat bei der Behörde (Gemeinde) eine Baubewilligung einzuholen (Pkt. 10.2).

Bei Beendigung des Mietverhältnisses ist der Mieter nicht verpflichtet, den ursprünglichen Zustand wieder herzustellen (Pkt. 10.3).

Eine Untervermietung bzw. –verpachtung des Mietgegenstandes sowie der Verkauf des Betriebes durch den Mieter oder eine Übertragung von Rechten aus diesem Mietvertrag, unter welchem Titel auch immer, durch den Mieter an andere Personen ist mit Zustimmung der Vermieter gestattet (Pkt. 13.1).

Die für den Betrieb des Mietgegenstandes notwendigen behördlichen Genehmigungen, insbesondere die hierfür notwendige Gewerbeberechtigung hat der Mieter selbst zu erwirken. Der Mieter erklärt, dass er die hierfür notwendigen Schritte eingeleitet hat (Pkt. 14.1).

Der Mieter ist verpflichtet, die gewerblichen Bestimmungen einzuhalten und umgehend die rechtlich notwendigen Anträge zu stellen (Pkt. 14.2).

Die Vermieter haften aber nicht dafür, dass alle Räumlichkeiten den behördlichen Vorschriften für die Erteilung der Konzession an den Mieter entsprechen. Der Mieter hat alle Genehmigungen und Benützungsbewilligungen selbst einzuholen (Pkt. 14.3).

Für alle Arten von baulichen Veränderungen von Zu-, Um- oder Einbauten, die auf Kosten des Mieters erfolgen, ist eine schriftliche Zustimmung der Vermieter erforderlich (Pkt. 14.4).

Über die Berufung wurde erwogen:

Umsatzsteuer (1993):

Vorsteuerabzug – Tz 21 (U 1993):

Gemäß § 12 Abs. 1 UStG 1972 bzw. 1994 kann ein Unternehmer die von einem anderen Unternehmer in einer Rechnung (§ 11 UStG) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für

Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuer abziehen.

Gemäß § 11 Abs. 1 UStG 1972 bzw. 1994 ist ein Unternehmer, wenn er steuerpflichtige Lieferungen oder steuerpflichtige sonstige Leistungen ausführt, berechtigt und, soweit er die Umsätze an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen ausführt, auf Verlangen des anderen verpflichtet, Rechnungen auszustellen, in denen die Steuer gesondert ausgewiesen ist.

Diese Rechnungen müssen – soweit in den nachfolgenden Absätzen nichts anderes bestimmt ist – die folgenden Angaben enthalten:

1. Den Namen und die Anschrift des liefernden oder leistenden Unternehmers; den Namen und die Anschrift des Abnehmers der Lieferung oder des Empfängers der sonstigen Leistung;
2. die Menge und die handelsübliche Bezeichnung der gelieferten Gegenstände oder die Art und den Umfang der sonstigen Leistung;
3. den Tag der Lieferung oder der sonstigen Leistung oder den Zeitraum, über den sich die sonstige Leistung erstreckt. Bei Lieferungen oder sonstigen Leistungen, die abschnittsweise abgerechnet werden (zB Lebensmittellieferungen), genügt die Angabe des Abrechnungszeitraumes, soweit dieser einen Kalendermonat nicht übersteigt;
4. das Entgelt für die Lieferung oder sonstige Leistung (§ 4) und
5. den auf das Entgelt (Z 5) entfallenden Steuerbetrag.

Als Rechnung im Sinne des Abs. 1 gilt jede Urkunde, mit der ein Unternehmer über eine Lieferung oder sonstige Leistung abrechnet, gleichgültig, wie diese Urkunde im Geschäftsverkehr bezeichnet wird. Hierunter fallen Quittungen, Abrechnungen, Gegenrechnungen und Frachtbriefe. Die nach Abs. 1 erforderlichen Angaben können auch in anderen Belegen enthalten sein, auf die in der Rechnung hingewiesen wird.

Stellt der Unternehmer für steuerpflichtige Lieferungen oder steuerpflichtige sonstige Leistungen eine Rechnung aus, so hat er eine Durchschrift oder Abschrift anzufertigen und aufzubewahren: das gleiche gilt sinngemäß für Belege, auf die in einer Rechnung hingewiesen wird (Abs. 2).

Enthält eine Urkunde nicht die in § 11 UStG geforderten Angaben, ist sie nicht als Rechnung im Sinne dieser Gesetzesstelle anzusehen. Auf eine solche Urkunde kann der Vorsteuerabzug nicht gestützt werden.

Die von der B Bau GmbH ausgestellte (zweite) Rechnung vom 10.8.1993 enthält lediglich neben der Bezeichnung „Errichtung von Hotelzimmern mit Seminarräumen und Sauna“ einen Hinweis auf „Arbeitsstunden lt. Aufstellung“.

Strittig ist, ob diese Rechnung die Bw zum Vorsteuerabzug berechtigt oder nicht.

Nach ständiger Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes – bereits zum inhaltsgleichen § 11 UStG 1972 – ist ohne Vorliegen der in § 11 Abs. 1 UStG 1994 geforderten Rechnungsmerkmalen ein Vorsteuerabzug ausgeschlossen (vgl. ua. VwGH 14.1.1991, 90/15/0042), selbst wenn die der Rechnung zu Grunde liegende Leistung tatsächlich und von einem Unternehmer erbracht worden ist (VwGH 14.1.1991, 90/15/0042) und die Umsatzsteuer unstrittig an das Finanzamt abgeführt worden ist (VwGH 20.11.1996, 96/15/0027) bzw. unabhängig von der Gut- oder Schlechtgläubigkeit des Leistungsempfängers und auch wenn der Leistungsempfänger die Umsatzsteuer bezahlt hat (VwGH 3.7.2003, 2002/15/0155). Ob das Finanzamt den leistenden Unternehmer steuerlich erfasst hat, ist für die Frage des Vorsteuerabzuges des Leistungsempfängers nicht ausschlaggebend (VwGH 20.11.1996, 95/15/0179).

Da die Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug im Gesetz erschöpfend aufgezählt sind – vor allem Ausführung eines Umsatzes durch einen anderen Unternehmer im Inland für das Unternehmen und Ausweis der Steuer in einer dem § 11 UStG entsprechenden Rechnung –, sind der wirtschaftlichen Betrachtungsweise Grenzen gesetzt. Nach der Judikatur besteht nicht die Möglichkeit, eine fehlende Voraussetzung in wirtschaftlicher Betrachtungsweise als gegeben anzunehmen (VwGH 1.12.1983, 83/15/0033; VwGH 7.7.2004, 99/13/0159). Das bedeutet, dass selbst dann, wenn eine Leistungserbringung als erwiesen anzusehen ist, der Rechnung jedoch auch nur ein vom Gesetz gefordertes Kriterium fehlt, die Behörde das fehlende Merkmal in wirtschaftlicher Betrachtungsweise nicht als gegeben annehmen darf.

Gemäß § 11 Abs. 2 UStG dürfen die nach Abs. 1 erforderlichen Angaben nur unter der Voraussetzung auch in anderen Belegen enthalten sein, dass in der Rechnung auf diese anderen Belege verwiesen wird (vgl. VwGH 26.2.2004, 2004/15/0004, und die darin zitierte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs).

Der Hinweis auf „Arbeitsstunden lt. Aufstellung“ bezieht sich offensichtlich auf eine erst im Zuge des Berufungsverfahrens vorgelegte Auflistung der aus den Wochenregieberichten über den Zeitraum vom 28.3.1993 bis 21.5.1993 (dh. 13. bis 20. Kalenderwoche) entnommenen Angaben.

Aus diesen Berichten ist ersichtlich, dass auf der Baustelle „W“ bzw. „U“ pro Woche durchschnittlich neun Personen beschäftigt waren. Die jeweils beschäftigten Arbeitnehmer sind namentlich erfasst, sowie die Anzahl der Stunden, die von ihnen auf der Baustelle erbracht wurden; jedoch liegt keine konkrete Leistungsbeschreibung vor.

Bei sonstigen Leistungen müssen jedoch Art und Umfang der Leistung ersichtlich gemacht werden. Nach Lehre und Rechtsprechung reichen bloße Sammelbegriffe oder Gattungsbezeichnungen nicht aus, um von einer zum Vorsteuerabzug berechtigenden Rechnung im Sinne des § 11 UStG sprechen zu können (vgl. VwGH 30.10.1996, 96/13/0117; UStR Rz 1508).

Es handelt sich gegenständlich um keine den Umfang der Leistung konkretisierenden Angaben, sodass die vorgefundene Beschreibung des Leistungsinhalts keinesfalls ausreichend detailliert ist, um daraus Rückschlüsse auf den Umfang der geleisteten Arbeiten ziehen zu können, zumal sämtliche üblicherweise den Preis bestimmenden Faktoren fehlen.

Im Übrigen findet der aus den Wochenregieberichten ablesbare Leistungszeitraum 28.3.1993 bis 21.5.1993 nicht nur in der strittigen (zweiten) Rechnung vom 10.8.1993 sondern auch in der Schlussrechnung Nr. 125/93 vom 2.6.1993 Deckung. Aus den Wochenregieberichten ist eine Zuordnung zu einer konkreten Rechnung nicht möglich. Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates handelt es sich bei der Rechnung ohne Nummer um eine Scheinrechnung, da nicht erwiesen ist, dass die darin angeführten Arbeiten tatsächlich erbracht wurden.

Da somit aus der Geschäftsverbindung mit der B Bau GmbH keine zum Vorsteuerabzug berechtigende Rechnung vorliegt, ist der von der Bw geltend gemachte Vorsteuerabzug um den daraus resultierenden Betrag in Höhe von 154.833,00 S zu kürzen.

Die Berufung war daher in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen.

Körperschaftsteuer (1994-1995):

Gemäß § 7 Abs. 1 KStG 1988 ist der Körperschaftsteuer das Einkommen zugrunde zu legen, das der unbeschränkt Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat.

Einkommen ist der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den im § 2 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes 1988 aufgezählten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus den einzelnen Einkunftsarten ergeben, und nach Abzug der Sonderausgaben (§ 8 Abs. 4), idF BGBI Nr. 694/1993 „der Sanierungsgewinne (§ 23 Z 1) sowie des Freibetrages für

begünstigte Zwecke (§ 23 Z 2)". Wie das Einkommen zu ermitteln ist, bestimmt sich nach dem Einkommensteuergesetz 1988 und diesem Bundesgesetz (Abs. 2).

Gewinnermittlungszeitraum:

Gemäß § 7 Abs. 4 KStG 1988 ist Gewinnermittlungszeitraum das Wirtschaftsjahr. Das Wirtschaftsjahr deckt sich grundsätzlich mit dem Kalenderjahr.

Steuerpflichtige, die nach den handelsrechtlichen Vorschriften zur Buchführung verpflichtet sind, und buchführende Steuerpflichtige, die Land- und Forstwirtschaft betreiben, dürfen ein vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr haben; in diesem Fall ist der Gewinn bei der Ermittlung des Einkommens für jenes Kalenderjahr zu berücksichtigen, in dem das Wirtschaftsjahr endet. § 2 Abs. 6 und 7 des Einkommensteuergesetzes 1988 ist anzuwenden (Abs. 5).

Das abweichende Wirtschaftsjahr der Bw beginnt mit 1.4. und endet mit 31.3. des Folgejahres. Die abgabenbehördliche Prüfung betraf 1993-1995. Das Ende des Prüfungszeitraumes ist daher der 31.3.1995.

Umwandlung:

Die Umwandlung der Hotel W Betriebs GmbH (Bw) in ein Einzelunternehmen erfolgte mit Generalversammlungsbeschluss am 28.12.1995 rückwirkend mit 31.3.1995.

Gemäß § 1 UmwG, BGBl. Nr. 187/1954, idF BGBl Nr. 458/1993, können Kapitalgesellschaften nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen durch Übertragung des Unternehmens auf einen Gesellschafter (Nachfolgeunternehmer), in eine offene Handelsgesellschaft, Kommanditgesellschaft oder eingetragene Erwerbsgesellschaft (Nachfolgeunternehmen) umgewandelt werden, wenn die Kapitalgesellschaft länger als zwei Jahre besteht.

Bei Umwandlung nach diesem Bundesgesetz unterbleibt eine Liquidation (Abwicklung) (Abs. 2).

Gemäß § 2 Abs. 1 UmwG kann die Hauptversammlung (Generalversammlung) der Kapitalgesellschaft die Umwandlung durch Übertragung des Unternehmens auf den Hauptgesellschafter beschließen, wenn ihm Anteilsrechte an mindestens neun Zehnteln des Grundkapitals (Stammkapital) gehören und er für die Umwandlung stimmt.

Die anderen Gesellschafter haben gegenüber dem Nachfolgeunternehmer einen Anspruch auf angemessene Abfindung. Dieser Anspruch verjährt in drei Jahren seit der Bekanntmachung des Umwandlungsbeschlusses (Abs. 2).

Gemäß § 5 Abs. 1 UmwG gehen mit der Eintragung der Umwandlung die Aktiven und Passiven der Kapitalgesellschaft auf den Nachfolgeunternehmer über. Die Kapitalgesellschaft ist damit aufgelöst.

Der Nachfolgeunternehmer hat das Vermögen der Kapitalgesellschaft von seinem übrigen Vermögen getrennt zu verwalten. Er hat aus dem Vermögen der Kapitalgesellschaft ihren Gläubigern, die sich binnen sechs Monaten nach der Bekanntmachung der Eintragung des Umwandlungsbeschlusses in das Firmenbuch zu diesem Zwecke melden, Sicherheit zu leisten, soweit sie nicht Befriedigung verlangen können. Die Gläubiger sind in der Bekanntmachung der Eintragung auf dieses Recht hinzuweisen. Die beiden Vermögen dürfen vereinigt werden, nachdem sechs Monate seit der Bekanntmachung der Eintragung des Umwandlungsbeschlusses verstrichen sind und den Gläubigern, die sich rechtzeitig gemeldet haben, Befriedigung oder Sicherheit gewährt worden ist (Abs. 2).

Bis zu dem im Abs. 2 genannten Zeitpunkt gilt im Verhältnis der Gläubiger der Kapitalgesellschaft zum Nachfolgeunternehmer und dessen Gläubigern das übernommene Vermögen noch als Vermögen der Kapitalgesellschaft; ihr Gerichtsstand bleibt bis dahin bestehen (Abs. 3).

Unter dem Begriff „Umwandlung“ wird die unter Ausschluss der Abwicklung erfolgende Übertragung des Vermögens einer Kapitalgesellschaft (AG, GmbH) auf einen Nachfolgerechtsträger im Wege der Gesamtrechtsnachfolge verstanden (vgl. § 1 UmwG). Die übertragende Kapitalgesellschaft erlischt mit der Eintragung der Umwandlung in das Firmenbuch (Walter, Umgründungssteuerrecht, 7. Auflage, Wien 2008, Tz 193).

Verschmelzungen im weiteren Sinn sind auch die verschmelzende Umwandlung nach dem Umwandlungsgesetz (BGBl. Nr. 187/1954), wonach das Vermögen von Kapitalgesellschaften (GmbH, AG) auf ihren Hauptgesellschafter, der mit mindestens 90 % an ihrem Stamm- bzw. Grundkapital beteiligt ist, übertragen werden, sofern die umzuandelnde Kapitalgesellschaft länger als zwei Jahre besteht und ein Handelsgewerbe im Sinne des HGB betreibt (Fries/Kögler, Die Verschmelzung von Kapitalgesellschaften, SWK-Sonderheft, 66/1991, S 6). Eventuell vorhandene Minderheitsgesellschafter erhalten als Gegenleistung für den Untergang ihrer Gesellschaftsrechte einen Abfindungsanspruch gegenüber dem Hauptgesellschafter. Der Hauptgesellschafter ist Nachfolgerechtsträger der umgewandelten Kapitalgesellschaft.

Als Hauptgesellschafter kommt grundsätzlich jeder Rechtsträger in Betracht (zB eine natürliche Person, OG, KG, EEG, Genossenschaft, Privatstiftung). Hauptgesellschafter können jedoch nicht Kapitalgesellschaften sein (Walter, a.a.O., Tz 195, 196, 226; vgl. Schwarzinger/Wiesner, Umgrenzungsteuer-Leitfaden, 2. Auflage, Wien 1997, Band I, S 257).

Bei der gegenständlichen Umwandlung handelt es sich nach obiger Definition um eine verschmelzende Umwandlung.

Gemäß § 7 Abs. 1 Z 2 UmgrStG, BGBl. Nr. 699/1991, sind Umwandlungen im Sinne dieses Bundesgesetzes verschmelzende Umwandlungen nach dem Umwandlungsgesetz, BGBl. Nr. 187/1954, wenn ein Betrieb übertragen wird (1. TS).

Rechtsnachfolger sind der Hauptgesellschafter (§ 2 Abs. 1 UmwG), bzw. dessen Gesellschafter (Mitunternehmer) (Abs. 2 1. TS).

Auf Umwandlungen sind die §§ 8 bis 11 anzuwenden (Abs. 3).

W war seit 31.3.1994 alleiniger Gesellschafter der Bw. Das gesamte Vermögen der Bw insbesondere ihr Gewerbebetrieb einschließlich aller Aktiven und Passiven ging am 26.3.1996 (Eintragung der Umwandlung ins Firmenbuch) an ihn über.

W ist demnach Gesamtrechtsnachfolger der Bw. und führte als Einzelunternehmen den Hotelbetrieb bis zu dessen Verpachtung (17.3.2000) weiter.

Im Übrigen wird bemerkt, dass der oben beschriebene Umwandlungsvorgang nicht mehr im prüfungsrelevanten Zeitraum stattfand.

Wirtschaftliches Eigentum (Entnahmewert Hotelgebäude- Tz 29, K 1994):

Nach Ansicht der Amtspartei liegt das wirtschaftliche Eigentum an den im Wirtschaftsjahr 93/1994 getätigten Investitionen der Bw in ihren Hotelbetrieb bereits zum 31.3.1994 beim Gesellschafter-Geschäftsführer und Hälfteeigentümer der Liegenschaft in P, X, da er ab diesem Zeitpunkt Alleingesellschafter der Bw war. Die Betriebsprüfung nahm aus diesem Grund in Höhe der Investitionen eine verdeckte Ausschüttung an (Nutznießer der Investitionen sei W gewesen; er habe von der Bw einen Vermögensvorteil erhalten, der einem Fremdvergleich nicht standhalte).

Eigentümer der Liegenschaft in P, X, waren zum Zeitpunkt der Erstellung des Gesellschaftsvertrages (26.5.1993) und während des gesamten berufungsgegenständlichen Zeitraumes auf Grund des Kaufvertrages vom 17.1.1989 I und W je zur Hälfte.

Am 29.12.1992 schlossen die Grundeigentümer mit der Bw, die sich in der Gründungsphase befand, einen Mietvertrag über das Wohn- und Geschäftshaus, P, X, ab.

Lt. Pkt. 10.1 erteilten die Vermieter bereits zu diesem Zeitpunkt der Mieterin ihre lt. Pkt. 14.4 erforderliche Zustimmung zur Vornahme künftiger baulicher Veränderungen (mit Ausnahme jener, durch die den Vermietern unzumutbare wesentliche Nachteile erwachsen würden).

(Pkt. 14.4 Für alle Arten von baulichen Veränderungen von Zu-, Um- oder Einbauten, die auf Kosten des Mieters erfolgen, ist eine schriftliche Zustimmung der Vermieter erforderlich.

Pkt. 10.3 Bei Beendigung des Mietverhältnisses wird vereinbart, dass der Vermieter nach Feststellung durch einen Sachverständigen die gesamten Investitionen zum Zeitwert ablöst. Diese Regelung gilt für einen Zeitraum von 20 Jahren).

Die Bw investierte lt. Ermittlungen der BP 6.062.663,00 S in den Umbau des Mietobjektes in einen Hotelbetrieb.

Strittig ist, wer wirtschaftlicher Eigentümer der Investitionen zur Errichtung eines Hotelbetriebes auf der Liegenschaft in P, X, ist. Dies hat die Zuordnung zu dessen Betriebsvermögen zur Folge.

Denn nur zum Betriebsvermögen zählende Wirtschaftsgüter sind für die Gewinnermittlung maßgebend. Aus der Zugehörigkeit eines Wirtschaftsgutes zum Betriebsvermögen ergibt sich, ob Aufwendungen für das Wirtschaftsgut und dessen Erträge den Gewinn oder Verlust des Gewerbebetriebes beeinflussen.

Gemäß § 24 Abs. 1 lit. d BAO werden Wirtschaftsgüter, über die jemand die Herrschaft gleich einem Eigentümer ausübt, diesem zugerechnet.

Wirtschaftlicher Eigentümer ist derjenige, dem bei wirtschaftlicher Anknüpfung des Abgabentatbestandes ein Wirtschaftsgut zuzurechnen ist (Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, § 24 Tz 2).

In der Regel fällt das wirtschaftliche Eigentum mit dem zivilrechtlichen Eigentum zusammen (VwGH 18.12.1997, 96/15/0151).

Nach § 354 ABGB ist das Eigentumsrecht „*die Befugnis, mit der Substanz und den Nutzungen einer Sache nach Willkür zu schalten und jeden anderen davon auszuschließen*“.

§ 24 Abs. 1 lit. d BAO bezieht sich inhaltlich auf das Eigentumsrecht, verlangt hingegen nicht das nach außen hin sichtbare rechtliche Kleid. Es genügt die faktische Ausübung der Herrschaft über ein Wirtschaftsgut gleich einem Eigentümer. Wirtschaftlicher Eigentümer ist

derjenige, der gewillt ist, mit der Sache wie ein Eigentümer zu schalten und zu walten und der zugleich entschlossen ist, den rechtlichen Inhalt des Eigentumsrechts unter Ausschließung jeder anderen Person für sich auszuschöpfen (Doralt/ *Toifl*, Einkommensteuergesetz, Kommentar, § 2 Tz 111).

Zivilrechtliches und wirtschaftliches Eigentum fallen auseinander, „wenn ein anderer als der zivilrechtliche Eigentümer die positiven Befugnisse, die Ausdruck des zivilrechtlichen Eigentums sind (Gebrauch, Verbrauch, Veränderung, Belastung, Veräußerung), auszuüben in der Lage ist, und wenn er zugleich den negativen Inhalt des Eigentumsrechtes, nämlich den Ausschluss Dritter von der Einwirkung auf die Sache, auch gegenüber dem zivilrechtlichen Eigentümer auf Dauer, dh. auf die Zeit der möglichen Nutzung, geltend machen kann“ (VwGH 18.5.1995, 93/15/0095; Ritz, a.a.O., § 24 Tz 3; vgl. Stoll, BAO Kommentar, § 24 S 286; Doralt *Toifl*, a.a.O., § 2 Tz 113).

Die Herrschaft gleich einem Eigentümer übt derjenige aus, der auf Dauer die tatsächliche Herrschaft auszuüben in der Lage und im Stande ist, andere von der Verfügungsgewalt und der Nutzung auszuschließen (VwGH 9.10.1991, 89/13/0098).

Sachherrschaft allein begründet wirtschaftliches Eigentum des Gewahrsamsinhabers nicht. Sachherrschaft etwa, die der Steuerpflichtige ausschließlich oder im überwiegenden Maße nur im Interesse und für Rechnung eines Dritten ausüben darf und auch tatsächlich ausübt, begründet kein wirtschaftliches Eigentum. Auch weitgehende Verfügungsmöglichkeiten des Gewahrsamsinhabers machen ihn somit nicht zum wirtschaftlichen Eigentümer, wenn er diese nicht im eigenen Namen, sondern für Rechnung des bürgerlich-rechtlichen Eigentümers wahrnimmt (Stoll, a.a.O., § 24 S 288).

Bloße Verwaltungs- und Nutzungsrechte wie zB Fruchtgenuss begründen idR kein wirtschaftliches Eigentum (VwGH 17.2.1992, 90/15/0117). Miet- und Pachtverhältnisse sowie etwa bloße Verwahrungen im Sinne des § 975 ABGB vermögen ebenso im Allgemeinen nicht zu bewirken, dass der zivilrechtliche Eigentümer nicht auch wirtschaftlicher Eigentümer bleibt, also dass er sein wirtschaftliches Eigentum an den mit Nutzungs- und Bestandrechten belasteten Sachen auf jeden Fall verlieren würde (VwGH 29.6.1982, 81/14/0093; VwGH 9.10.1991, 90/13/0047; VwGH 17.2.1992, 90/15/0117; VwGH 18.5.1995, 93/15/0095; Ritz, a.a.O., § 24 Tz 8, 9).

Verwaltungs- und Nutzungsrechte bewirken daher kein Abweichen des wirtschaftlichen Eigentums, solange nicht weitere Rechte übertragen werden (Doralt/ *Toifl*, a.a.O., § 2 Tz 114).

Wirtschaftliches Eigentum des Nutzungsberechtigten liegt zB vor bei: unentgeltlicher Übereignung einer Liegenschaft unter lebenslänglicher Zurückbehaltung des Nutzungsrechtes (Fruchtgenuss) mit Veräußerungs- und Belastungsverbot zu Gunsten des Nutzungsberechtigten, wenn dieser die ihm zivilrechtlich zufallenden Kosten- und Erhaltungspflichten trägt; Veräußerung einer Liegenschaft unter Zurückbehaltung des Nutzungsrechts, des Wiederkaufsrechts zum selben Preis und des Vorpachtrechts mit gleichzeitigem Veräußerungs- und Belastungsverbot des Käufers; Gebäude auf fremdem Grund und Boden; Mieter- (auch Pächter-) Investitionen auf die Bestandsache (es handelt sich hier um ein eigenes körperliches Wirtschaftsgut), selbst dann wenn der Mieter nach Beendigung des Mietverhältnisses keinen Anspruch auf Ersatz seiner Investitionen hat, es sei denn, die Gebäude bzw. Investitionen gehen in das wirtschaftliche Eigentum des Liegenschaftseigentümers über, zB weil die Mieterinvestition auf die vereinbarte Miete angerechnet wird (Doralt, a.a.O., § 2 Tz 115, 116, 117, 119, 120).

Der Nutzungsberechtigte könnte nur dann als wirtschaftlicher Eigentümer anzusehen sein, wenn ihm eine besondere, bloßen (gewöhnlichen, üblichen) Nutzungsverhältnissen gegenüber atypische eigentümerähnliche Stellung zukommt (vgl. VwGH 25.9.1984, 81/14/0167). Dies könnte bei längerfristig vereinbarten Nutzungsverhältnissen, insbesondere bei unkündbaren Bestandverhältnissen, also bei solchen Nutzungsverhältnissen der Fall sein, deren Dauer der Nutzungsdauer der Bestandsachen entspricht oder diese sogar überschreitet, etwa wenn der Bestandnehmer berechtigt ist, den Bestandgegenstand bis zur Substanzerschöpfung zu nutzen (VwGH 17.4.1989, 88/5/0097). Aber auch bei Nutzungsverhältnissen, bei denen der Bestandnehmer insbesondere die Gefahr der Verschlechterung und der Ersatzbeschaffung trägt (vgl. VwGH 25.9.1984, 81/14/0167), bei denen erkennbar ist, dass es Ziel der Vereinbarungen ist, nicht nur die Nutzung, sondern eine eigentümerähnliche Stellung einzuräumen, bei denen zufolge der langfristigen Vereinbarungen wirtschaftlich gesehen und auf die Nutzungsdauer bezogen der Herausgabeanspruch des zivilrechtlichen Eigentümers bedeutungslos ist und der Nutzungsberechtigte auf Grund der Vertragslage (Langfristigkeit, Unkündbarkeit oder unbestimmte Dauer, Einräumung entsprechender Befugnisse, sowie Belastungs-, Veräußerungsverbot des Eigentümers) berechtigt ist, unter Ausschluss des zivilrechtlichen Eigentümers die tatsächliche Güterherrschaft unter eigenem Risiko und unter eigenen Chancen auszuüben. Bei einer derart eindeutigen, für das wirtschaftliche Eigentum des Nutzungsberechtigten sprechenden Sachlage ist es dann nicht mehr von Bedeutung, wenn Grundstücke als Folge zivilrechtlichen Eigentums des Bestandgebers vom Nutzungsberechtigten nicht belastet oder veräußert werden können. Das Rechtsbild des wirtschaftlichen Eigentums des Nutzungsberechtigten wird unter diesen Voraussetzungen vor allem dann erfüllt sein, wenn es den Bestandgebern darauf ankommt, das Vermögen nicht

mehr selbst zu nutzen, sondern es zu übertragen, die Zahlungsansprüche gegenüber dem Erwerber aber durch Vorbehalt des zivilrechtlichen Eigentums wirksam zu sichern (Stoll, a.a.O., § 24 S 293).

Die berufungsgegenständliche Liegenschaft in P, X, steht im zivilrechtlichen Eigentum von I und W (Kaufvertrag vom 17.1.1989).

Die Bw mietete von den Grundeigentümern das darauf befindliche Wohn- und Geschäftshaus zum Zwecke der Errichtung und des Betriebes eines Hotels (Mietvertrag vom 29.12.1992). Die dazu notwendigen Umbauarbeiten und Adaptierungsmaßnahmen, zu denen die Grundeigentümer bereits bei Vertragsabschluss ihre Zustimmung erteilten, wurden im Auftrag der Bw auf deren Kosten durchgeführt. Lt. Pkt. 10.3 des Mietvertrages verpflichten sich die Vermieter innerhalb eines Zeitraumes von 20 Jahren, bei Beendigung des Mietverhältnisses die gesamten Investitionen zum Zeitwert abzulösen.

Die Ansicht der Betriebsprüfung, es fehle eine entsprechende vertragliche Regelung für die Investitionen, sodass diese nicht der Bw sondern den Vermietern zuzurechnen seien, ist nicht richtig. Die Amtspartei ignoriert völlig das Vorliegen des Mietvertrages vom 29.12.1992.

Es handelt sich – entgegen der Auffassung der Amtspartei – bei den durchgeföhrten Arbeiten eindeutig um Mieterinvestitionen, dh. um ein eigenes körperliches Wirtschaftsgut. Die Bw ist alleinige Nutzungsberechtigte. Das wirtschaftliche Eigentum liegt daher bei der Bw, ist ihrem Betriebsvermögen zuzurechnen und bei der Gewinnermittlung zu berücksichtigen.

Die Tatsache, dass ab 31.3.1994 der Gesellschafter-Geschäftsführer W durch Übernahme der Geschäftsanteile von H Alleingesellschafter der Bw war, ändert – nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates – nichts am wirtschaftlichen Eigentum der Bw an den Mieterinvestitionen.

Eine derartige vertragliche Gestaltung ist gesetzlich möglich und hat allein dadurch, dass sich das Gesellschaftsverhältnis ändert, keinen Einfluss auf die Zurechnung von Wirtschaftsgütern zum Betriebsvermögen der Gesellschaft.

Erst am 26.3.1996 (Tag der Eintragung der Umwandlung ins Firmenbuch) wurde W als Gesamtrechtsnachfolger der Bw wirtschaftlicher Eigentümer der gegenständlichen Investitionen. Der Hotelbetrieb wurde von ihm als Einzelunternehmer weitergeführt.

Es erfolgte weder zum 31.3.1994 (Rechtsansicht des Finanzamtes, da W ab diesem Zeitpunkt Alleingesellschafter war) noch zum 31.3.1995 (Umwandlungsstichtag) eine Entnahme der Mieterinvestitionen in das Privatvermögen von W.

Der von der BP angesetzte Entnahmewert des Hotelgebäudes in Höhe von 2.791.902,00 S (Tz 29) ist dem Gewinn nicht hinzuzurechnen.

Investitionsfreibetrag – Tz 30 (K 1994):

Gemäß § 10 Abs. 1 EStG 1988 kann der Steuerpflichtige bei der Anschaffung oder Herstellung von abnutzbaren Anlagegütern einen Investitionsfreibetrag von höchstens 20 % der Anschaffungs- oder Herstellungskosten gewinnmindernd geltend machen.

Der Investitionsfreibetrag beträgt von den nach dem 31. März 1994 anfallenden Anschaffungs- oder Herstellungskosten höchstens 15 %.

Die Absetzung für Abnutzung (§§ 7 und 8) wird dadurch nicht berührt.

Strittig ist, ob der aufgrund der Investitionen in den Hotelbetrieb in Höhe von 837.570,00 S geltend gemachte Investitionsfreibetrag als Betriebsausgabe abgezogen werden kann.

Wie bereits oben ausgeführt ist die Bw bis zur Eintragung der Umwandlung (26.3.1996) wirtschaftliche Eigentümerin der Investitionen zur Errichtung eines Hotelbetriebes im Haus in P, X.

Nur zum Betriebsvermögen zählende Wirtschaftsgüter sind für die Gewinnermittlung maßgebend. Aus der Zugehörigkeit eines Wirtschaftsgutes zum Betriebsvermögen ergibt sich, ob Aufwendungen für das Wirtschaftsgut und dessen Erträge den Gewinn oder Verlust des Gewerbebetriebes beeinflussen.

Grundsätzlich kann daher die Bw aus ihren Investitionen (Anschaffungs- und Herstellungskosten) nach Maßgabe der gesetzlichen Bestimmungen Investitionsfreibeträge geltend machen.

Im speziellen Fall liegen allerdings bei nachstehenden Rechnungen keine der Bw zuzurechnenden Investitionen vor:

Schlussrechnung Nr. 125/93:

Mit Schlussrechnung Nr. 125/93 vom 2.6.1993 stellte die B Baugesellschaft GmbH Reparatur- und Sanierungsarbeiten für Zwischendecken, Dachstuhl und tragendes Mauerwerk beim Objekt Haus X in Höhe von 2.017.734,61 S netto (Arbeitsleistung lt. Aufstellung 1.499.111,50 S, Material lt. Aufstellung 493.926,77 S + 5 % Manipulationsgebühr 24.696,34 S) zuzüglich 20 % MwSt 403.546,92 S in Rechnung.

Als Rechnungsempfänger schien ursprünglich die Hausverwaltung H, Y, auf. Mittels eines Klebeetiketts mit der Aufschrift „Hotel W Betriebsgesellschaft mbH, X.“ wurde der ursprüngliche Rechnungsempfänger überdeckt.

Die oa Rechnung wurde sowohl bei der Hausverwaltung H als auch bei der Bw buchhalterisch erfasst. Laut B Baugesellschaft GmbH wurde die in Rechnung gestellte Leistung jedoch nur einmal erbracht.

Rechnung ohne Nummer:

Mit Rechnung vom 10.8.1993 stellte die B Baugesellschaft GmbH der Bw für die „Errichtung von Hotelzimmern mit Seminarräumen und Sauna“ 938.700,00 S netto (Arbeitsstunden lt. Aufstellung) zuzüglich 20 % MwSt 187.740,00 S in Rechnung.

Die Rechnung weist keine Rechnungsnummer auf.

Die Rechnung wurde per 30.9.1993 auf dem Konto 250 Anlagenzugang gebucht.

Die Bw machte im Zuge der UVA-Prüfung 1994 den Vorsteuerbetrag geltend.

Die Buchung des oben beschriebenen Anlagenzuganges in Höhe von 938.700,00 S wurde im Zuge des Jahresabschlusses 1993/1994 per 31.3.1994 rückgängig gemacht. Im Gegenzug wurde mit demselben Buchungsdatum ein Betrag in Höhe von 781.666,67 S netto 20 % auf dem Konto 250 als Anlagenzugang unter dem Titel „Ber B“ eingebucht (abzüglich Skonto in Höhe von -7.500,00 S = 774.166,67 S netto 20 %).

Die diesem Buchungsvorgang zu Grunde liegende (zweite) Rechnung enthält mit Ausnahme des Betrages sowie eines Zusatzes „HRB 3554 Handels- u. Kreisgericht L“ sämtliche Merkmale der ersten Rechnung.

Ebenso fehlt eine Rechnungsnummer.

Die zweite Rechnung wurde neu ausgestellt, hingegen die erste Rechnung nicht storniert.

Die Betriebsprüfung hat festgestellt, dass auf allen anderen Eingangsrechnungen der Firma B immer fortlaufende Rechnungsnummern aufscheinen.

Zum einen ist die Schlussrechnung Nr. 125/93 der Hausverwaltung H zuzurechnen und wurde auch dort buchhalterisch erfasst und steuerlich anerkannt, zum anderen handelt es sich bei der Rechnung ohne Nummer (zweite Rechnung) – nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates – um eine Scheinrechnung, da nicht erwiesen ist, dass die darin angeführten Arbeiten tatsächlich erbracht wurden. Diesbezüglich wird auf die Ausführungen zum Berufungspunkt Vorsteuerabzug (Tz 21b) verwiesen.

Der aus obigen Rechnungen resultierende Investitionsfreibetrag kann aus den dargelegten Gründen nicht anerkannt werden.

Absetzung für Abnutzung (K 1994-1995):

Gemäß § 7 Abs. 1 EStG 1988 sind bei Wirtschaftsgütern, deren Verwendung oder Nutzung durch den Steuerpflichtigen zur Erzielung von Einkünften sich erfahrungsgemäß auf einen Zeitraum von mehr als einem Jahr erstreckt (abnutzbares Anlagevermögen), die Anschaffungs- oder Herstellungskosten gleichmäßig verteilt auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer abzusetzen (Absetzung für Abnutzung). Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer bemisst sich nach der Gesamtdauer der Verwendung oder Nutzung.

Strittig ist, ob eine jährliche AfA in Höhe von 186.220,00 S als Betriebsausgabe abgezogen werden kann.

Wie bereits oben ausgeführt ist die Bw bis zur Eintragung der Umwandlung (26.3.1996) wirtschaftliche Eigentümerin der Investitionen zur Errichtung eines Hotelbetriebes im Haus in P, X.

Nur zum Betriebsvermögen zählende Wirtschaftsgüter sind für die Gewinnermittlung maßgebend. Aus der Zugehörigkeit eines Wirtschaftsgutes zum Betriebsvermögen ergibt sich, ob Aufwendungen für das Wirtschaftsgut und dessen Erträge den Gewinn oder Verlust des Gewerbebetriebes beeinflussen.

Grundsätzlich kann daher die Bw aus ihren Investitionen (Anschaffungs- und Herstellungskosten) nach Maßgabe der gesetzlichen Bestimmungen Abschreibungen geltend machen.

Im speziellen Fall liegen allerdings bei oben dargestellten Rechnungen keine der Bw zuzurechnenden Investitionen vor, sodass eine Absetzung für Abnutzung nicht zum Tragen kommt.

Auf die bezugnehmenden Ausführungen zum Investitionsfreibetrag wird verwiesen.

Verdeckte Ausschüttung – Tz 31, Tz 32 (K 1994):

Gemäß § 8 Abs. 1 KStG 1988 bleiben bei der Ermittlung des Einkommens Einlagen und Beiträge jeder Art insoweit außer Ansatz, als sie von Personen in ihrer Eigenschaft als Gesellschafter, Mitglieder oder in ähnlicher Eigenschaft geleistet werden.

Für die Ermittlung des Einkommens ist es ohne Bedeutung, ob das Einkommen

- im Wege offener oder verdeckter Ausschüttungen verteilt oder
- entnommen oder

-
- in anderer Weise verwendet wird (Abs. 2).

§ 8 Abs. 2 trifft die programmatische Aussage, dass es für die Ermittlung des Einkommens von Körperschaften ohne Bedeutung ist, ob es zu einer Einkommensverwendung kommt oder nicht. Anders gesagt: Maßnahmen der Einkommensverwendung dürfen das Einkommen der Körperschaften nicht mindern, soweit das Gesetz selbst hievon nicht Ausnahmen vorsieht (Rz 715 KStR 2001), was etwa im Bereich der Sonderausgaben der Fall ist. § 8 Abs. 2 zieht den Bereich der Einkommensverwendung bewusst weit. Er erwähnt

- Einkommensverteilung durch offene oder verdeckte (Gewinn-)Ausschüttungen (1. Teilstrich),
- Entnahmen (2. Teilstrich) sowie
- jede andere Art der Einkommensverwendung (3. Teilstrich).

(Renner in Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly, Die Körperschaftsteuer, KStG 1988, § 8 Tz 84).

Unter steuerlich unbeachtlicher Einkommensverteilung versteht man die Aufteilung des Einkommens auf die Anteilsinhaber bzw. uU an diesen nahestehende Personen. Anteilsinhaber sind jene Personen, die die Körperschaft mit Kapital ausstatten und dafür einen Anteil am Gewinn und – im Falle der Liquidation – am Vermögen der Körperschaft haben (Rz 715 KStR 2001). Typische Anteilsinhaber sind Aktionäre, GmbH-Gesellschafter und Genossenschaftschafter. Von Einkommensverteilung iSd § 8 Abs. 2 kann nur gesprochen werden, wenn sie ihre Wurzel in der Anteilsinhaberschaft hat (Rz 716 KStR 2001). Dies ist der Fall bei

- Ausschüttungen auf Grund von Gewinnverteilungsbeschlüssen (AG, GmbH, Genossenschaften) oder
- gesetzlichen Gewinnverteilungsregeln (GmbH),
- Ausschüttungen auf Genussrechte und Partizipationskapital sowie
- verdeckten Ausschüttungen.

Auf einem Leistungsaustausch beruhende Mittelzuflüsse der Körperschaft an ihre Anteilsinhaber (zB an den Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH) sind somit – Fremdüblichkeit vorausgesetzt – keine Verteilung des erzielten Einkommens, sondern Betriebsausgabe (Renner, a.a.O., § 8 Tz 85).

Bei Ausschüttungen von Körperschaften handelt es sich um die Verwendung erzielten Einkommens (Rz 750 KStR 2001; sh. oben Tz 84 ff). Die damit verbundene Schlussfolgerung der Erfolgsneutralität durch Nichtabzugsfähigkeit bei der Einkommensermittlung gilt daher nicht nur für offene, sondern auch für verdeckte (Gewinn-)Ausschüttungen (Renner, a.a.O., § 8 Tz 105).

Verdeckte Gewinnausschüttungen sind alle außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung gelegene Zuwendungen einer Körperschaft an Anteilsinhaber, die das Einkommen der Körperschaft vermindern und ihre Wurzel in der Anteilsinhaberschaft haben (VwGH 29.1.1003, 98/13/0055; Renner, a.a.O., § 8 Tz 111). Eine verdeckte Gewinnausschüttung wird immer dann angenommen, wenn einer Person anstelle der vereinbarten Gewinnausschüttung Vorteile zukommen, die anderen Personen, die der Gesellschaft fremd gegenüber stehen, nicht zugewendet würden. Unerheblich ist es, unter welcher Bezeichnung oder aufgrund welchen Rechtsanspruches die Zuwendung erfolgt (SWK-Sonderheft GmbH & Co KG – Verdeckte Gewinnausschüttung, S 138).

Strittig ist, ob es sich bei der „Investition Hotelgebäude“ in Höhe von 6.062.663,00 S um eine verdeckte Ausschüttung (BP) oder um Anschaffungs- und Herstellungskosten für betriebliche (betriebsnotwendige) Wirtschaftsgüter (Bw) handelt.

Voraussetzungen einer verdeckten Ausschüttung:

Generell müssen – um von einer verdeckten Ausschüttung sprechen zu können – folgende Voraussetzungen gegeben sein (vgl. auch Rz 783 KStR 2001):

- Zuwendung eines Vorteils (sh. Tz 152 bis 154);
- Eigentums- oder Nahebeziehung des Vorteilsempfängers zur Körperschaft (sh. Tz 155);
- objektives Tatbild, dh Bereicherung des Empfängers zu Lasten der Körperschaft (sh. Tz 156 und 157) sowie
- subjektives Tatbild, dh auf Vorteilsgewährung gerichtete Willensentscheidung (sh. Tz 158 bis 162) (Renner, a.a.O., § 8 Tz 151).

Aus Sicht der Vorteilszuwendung muss ein geldwerter Vorteil vorliegen, der entweder in Geld bestehen oder einen in Geld ausdrückbaren Wert aufweisen muss (BFH 1.3.1977, VIII R 106/74, BStBl 1977 II 545; BFH 25.5.2004, VIII R 4/01; BFH 22.8.2007, I R 32/06).

Neben dem Recht auf die Substanz des Wirtschaftsgutes zählt auch das Recht auf dessen Nutzung oder Gebrauch zum geldwerten Vorteil (Rz 758 KStR 2001; Renner, a.a.O., § 8 Tz 152).

Die Art des zugewendeten Vermögensvorteils ist für das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung prinzipiell unerheblich, jeder hinreichend bestimmte und messbare Vorteil reicht aus (BFH 3.7.1968, BStBl 1969 II 15; Hermann/Heuer/Raupach, § 20 EStG, Tz 230; Renner, a.a.O., § 8 Tz 153).

Nach Ansicht der Betriebsprüfung sei Nutznießer sämtlicher Investitionen der Bw in den Hotelbetrieb der Gesellschafter-Geschäftsführer W, da keine entsprechende vertragliche Regelung mit den Eigentümern der Liegenschaft vorliege; er sei bereits zum 31.3.1994 Alleingesellschafter der Bw gewesen und daher zu 100 % als wirtschaftlicher Eigentümer der Investitionen anzusehen.

Die Argumentation der Amtspartei, es liege keine vertragliche Regelung betreffend Investitionen zwischen den Liegenschaftseigentümern (Vermietern) und der Bw vor, geht ins Leere. Die Amtspartei ignoriert völlig den Mietvertrag vom 29.12.1992, der unter Pkt. 10.3. folgende Regelung enthält: *Bei Beendigung des Mietverhältnisses wird vereinbart, dass der Vermieter nach Feststellung durch einen Sachverständigen die gesamten Investitionen zum Zeitwert ablöst. Diese Regelung gilt für einen Zeitraum von 20 Jahren.*

Weiters begründet die Amtspartei das Vorliegen einer Vorteilszuwendung damit, dass W seit 31.3.1994 (ab diesem Zeitpunkt Alleingesellschafter der Bw) wirtschaftlicher Eigentümer sei. Dies ist nicht richtig: Wirtschaftlicher Eigentümer war bis zur Eintragung der Umwandlung (26.3.1996) die Bw und erst ab diesem Zeitpunkt W als Gesamtrechtsnachfolger. Dieser führte den Hotelbetrieb als Einzelunternehmen bis zu dessen Verpachtung im Jahr 2000 weiter.

Es erfolgte zu keinem Zeitpunkt eine Entnahme der Investitionen in das Privatvermögen von W, sodass von keiner Vorteilszuwendung ausgegangen werden kann. Es erübrigt sich daher eine weitere Prüfung der oben dargestellten Voraussetzungen.

Eine verdeckte Ausschüttung liegt demnach nicht vor.

Gewerbesteuer (1994):

Gemäß § 296 BAO idF BGBl. Nr. 151/1980 ist der Gewerbesteuermessbescheid ohne Rücksicht darauf, ob die Rechtskraft eingetreten ist, von Amts wegen durch einen neuen Bescheid zu ersetzen, wenn der Einkommen- oder Körperschaftsteuerbescheid abgeändert oder nachträglich erlassen und dadurch die Höhe des Gewinnes aus Gewerbebetrieb berührt wird. Mit der Erlassung des neuen Gewerbesteuermessbescheides kann gewartet werden, bis der abändernde oder nachträglich erlassene Einkommen- oder Körperschaftsteuerbescheid rechtskräftig geworden ist.

§ 296 ordnet die Ersetzung des Gewerbesteuermessbescheides durch einen neuen Bescheid an, wenn der Einkommensteuer- oder Körperschaftsteuerbescheid abgeändert oder nachträglich erlassen und dadurch die Höhe des Gewinnes aus Gewerbebetrieb berührt wird.

§ 296 soll der Partei, die bei Abänderung des Einkommen-(Körperschaft-)steuerbescheides und des Gewerbesteuermessbescheides nur gegen den Einkommensteuer- bzw. Körperschaftsteuerbescheid beruft (und nicht auch gegen den Gewerbesteuermessbescheid), im Fall der Änderung des Einkommensteuer- bzw. Körperschaftsteuerbescheides in einer Berufungs-(vor-)entscheidung eine Anpassung des Gewerbesteuermessbescheides ermöglichen. Über diesen Normzweck hinaus gilt § 296 allerdings auch für außerhalb eines Berufungsverfahrens erfolgende Abänderungen (nachträgliche Erlassungen) von Einkommen-(Körperschaft-)steuerbescheiden (Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, 3. Auflage, § 296 Tz 4).

Die unter Punkt 4 der Erläuterungen zu § 295 getroffenen Feststellungen zu Fragen der Zuständigkeit zur Erlassung von Folgebescheiden, der Fälligkeit von folgeänderungsbedingten Mehrsteuern, der Verjährung, sowie, zur Frage der Ermächtigung des Zuwartens bis zum Eintritt der Rechtskraft des Vorbescheides und der Entscheidungspflicht nach § 311 gelten in diesem Zusammenhang sinngemäß (Stoll, Bundesabgabenordnung, § 296 S 2866).

Ein auf § 295 gestützter ändernder oder aufhebender Bescheid ist grundsätzlich von der Abgabenbehörde erster Instanz zu erlassen, dies auch dann, wenn der vorangehende Bescheid (im Rechtsmittelverfahren) von der Abgabenbehörde zweiter Instanz erlassen worden sein sollte. Sind jedoch gleichzeitig Grundlagenbescheide und abgeleitete Bescheide angefochten, dann **kann** die Rechtsmittelbehörde im Anschluss an die Änderung des Grundlagenbescheides (§ 289) auch Folgeänderungen gemäß §§ 295 ff (wohl ebenfalls aus dem Grunde des § 289) vornehmen (VwGH 9.11.1983, 83/13/889; Stoll, a.a.O., § 295 S 2860).

Kapitalertragsteuer (1994):

Forderung W – Tz 33 (K 1994):

Die von der Amtspartei angenommene verdeckte Ausschüttung hinsichtlich „Investition Hotelgebäude“ in Höhe von 6.062.663,00 S liegt nicht vor.

Hingegen stellt die lt. Tz 19 erfolgte und nicht bekämpfte Erlöszurechnung in Höhe von 150.000,00 S eine verdeckte Ausschüttung dar (vgl. Tz 32).

Die Aktivierung der Forderung an den Gesellschafter ist daher entsprechend anzupassen (150.000,00 S dv. 22 % = 33.000,00 S).

Verbindlichkeit KESt – Tz 34 (K 1994):

Die von der Amtspartei angenommene verdeckte Ausschüttung hinsichtlich „Investition Hotelgebäude“ in Höhe von 6.062.663,00 S liegt nicht vor.

Hingegen stellt die lt. Tz 19 erfolgte und nicht bekämpfte Erlöszurechnung in Höhe von 150.000,00 S eine verdeckte Ausschüttung dar (vgl. Tz 32).

Die Passivierung der KESt-Nachforderung ist daher entsprechend anzupassen (150.000,00 S dv. 22 % = 33.000,00 S).

Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb für 1994 ermitteln sich daher wie folgt:

Gewinn lt. Betriebsprüfung	323.639,00 S
- Entnahmewert Hotelgebäude	-2.791.902,00 S
- Kapitalertragsteuer lt. Betriebsprüfung	-1.366.786,00 S
+ Kapitalertragsteuer lt. Berufungsentscheidung	33.000,00 S
- Körperschaftsteuer lt. Betriebsprüfung	-106.274,00 S
+ Körperschaftsteuer lt. Berufungsentscheidung	15.000,00 S
- verdeckte Ausschüttung (Gebäudezurechnung)	<u>-6.212.663,00 S</u>
Verlust lt. Berufungsentscheidung	-10.105.986,00 S

Körperschaftsteuer 1994:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb	-10.105.986,00 S
Einkommen	0,00 S
Gem. § 22 KStG 1988 0,00 % von 0	0,00 S
Differenz zur Mindestkörperschaftsteuer	15.000,00 S
Abgabenschuld	15.000,00 S

Gewerbesteuer 1994:

Verlust aus Gewerbebetrieb	-10.105.986,00 S
Gewerbeertrag	-10.105.986,00 S
Steuermessbetrag vom Gewerbeertrag	0,00 S
Einheitlicher Gewerbesteuermessbetrag	0,00 S
Hebesatz (BWG 128, GGW 172, BKU 5,00, LKU 10,00)	315 v.H.

Bundesgewerbesteuer, Gewerbesteuer und Zuschläge	0,00 S
---------------------------------------------------------	---------------

Kapitalertragsteuer 1994:

Verdeckte Ausschüttung	150.000,00 S
Bemessungsgrundlage für KEST	150.000,00 S
Kapitalertragsteuer-Abfuhrdifferenzen (22 %)	33.000,00 S

Linz, am 15. November 2011