



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Rudolf Wanke und die weiteren Mitglieder Hofrätin Mag. Eva-Maria Kirchschrager, Bundesinnungsmeister Friedrich Nagl und Mag. Johannes Denk über die Berufung der Bw., vom 6. September 1996 gegen **A.** die Bescheide betreffend Verfahrenswiederaufnahme/Umsatzsteuer 1991 bis 1993, Verfahrenswiederaufnahme/Körperschaftsteuer 1992 bis 1993, Verfahrenswiederaufnahme/Gewerbsteuer 1992 bis 1993, **B.** Umsatzsteuer 1991 bis 1993, Körperschaftsteuer 1992 bis 1993, Gewerbsteuer 1992 bis 1993 und **C.** Haftungs- und Abgabenbescheid über den Prüfungszeitraum 1. Oktober 1991 bis 30. September 1993 (Kapitalertragsteuer) des Finanzamtes Scheibbs vom 15. Juli 1996 nach der am 2. April 2009 in 3300 Amstetten, Graben 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

A. Die Berufung gegen die Bescheide betreffend Verfahrenswiederaufnahme/Umsatzsteuer 1991 - 1993, Verfahrenswiederaufnahme/Körperschaftsteuer 1992 - 1993 und Verfahrenswiederaufnahme/Gewerbsteuer 1992 - 1993 wird gemäß § 256 Abs. 3 Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl Nr. 1961/194, als gegenstandslos erklärt.

B. Der Berufung gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer 1991 bis 1993, Körperschaft- und Gewerbsteuer 1992 bis 1993 wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben in ATS und Euro sind den beiliegenden Berechnungsblättern und Pkt. IV.11. der Berufungsentscheidung zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

C. Der Berufung gegen den Haftungs- und Abgabenbescheid über den Prüfungszeitraum 1. Oktober 1991 bis 30. September 1993 (Kapitalertragsteuer) wird teilweise stattgegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe in ATS und Euro sind Pkt. IV.10.2. und Pkt. V. der Berufsentscheidung zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgaben ist aus der Buchungsmitteilung zu ersehen.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) ist eine mit Gesellschaftsvertrag vom 17. September 1991 als Gesellschaft mit beschränkter Haftung (GmbH) errichtete Steuerberatungsgesellschaft, die am 28. November 1991 ins Firmenbuch eingetragen wurde.

Die Bw. ermittelt ihre Gewinne gemäß § 5 EStG 1988; Bilanzstichtag ist der 30. September des Kalenderjahres.

Gesellschafter der Bw. waren ursprünglich Mag.MSc und Mag.JW. Mit Abtretungsvertrag vom 17. Mai 1993 trat Mag.MSc ihre Geschäftsanteile rückwirkend mit 30. April 1993 an Mag.JW ab. Mit der Abtretung haben sich die Geschäftsanteile von Mag.JW von 25% auf 51% erhöht. Mag.JW ist auch Geschäftsführer der Bw. (siehe Firmenbuchauszug).

Im ggstl. Berufungsverfahren hat die Bw. verfahrensleitende Anträge gestellt, hat die Verletzung von Verfahrensvorschriften behauptet und hat die nach einer Betriebsprüfung verfügten Verfahrenswiederaufnahmen, die nach diesen Verfahrenswiederaufnahmen erlassenen Sachbescheide und den Haftungs- und Abgabenbescheid (Kapitalertragsteuer) angefochten.

I. VON DER BW. GESTELLTE ANTRÄGE:

Für den Fall einer nur teilweisen Stattgabe des Berufungsbegehrens hat die Bw. die Vorlage der Berufung an die FLDWNB als Abgabenbehörde II. Instanz und die Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung beantragt; mit der am 31. Jänner 2003 im Finanzamt eingelangten Eingabe hat die Bw. den Antrag auf Entscheidung durch einen gesamten Berufungssenat des Unabhängigen Finanzsenates gestellt.

II. VON DER BW. BEHAUPTETE VERLETZUNG VON VERFAHRENSVORSCHRIFTEN:

Die Bw. wirft der Abgabenbehörde I. Instanz vor, Verfahrensvorschriften dadurch verletzt zu haben, dass sie Beweisanbote abgelehnt, die im Betriebsprüfungsbericht verwendeten Zahlen

und Fakten vor Verfassung dieses Betriebsprüfungsberichtes nicht vorgehalten und die nach Abschluss der Betriebsprüfung erlassenen Bescheide mangelhaft begründet habe.

III. VON DER BW. ANGEFOCHTENE VERFAHRENSWIEDERAUFNAHMEN:

In der Berufung (6. September 1996) erklärt die Bw., alle nach der Betriebsprüfung verfüigten Verfahrenswiederaufnahmen auch anfechten zu wollen; die Verfahrenswiederaufnahmen betreffende Ausführungen sind in der Berufung nicht enthalten.

Das Finanzamt hat keinen Mängelbehebungsauftrag erteilt; den vom Unabhängigen Finanzsenat erteilten Mängelbehebungsauftrag (25. Jänner 2006) hat die Bw. nicht beantwortet.

IV. VON DER BW. ANGEFOCHTENE SACHBESCHEIDE:

Nach der Anfechtungserklärung/Berufung hat die Bw. die in den Textziffern 17, 19 - 28 und 31 des Betriebsprüfungs(Bp)-Berichtes (26. Juni 1996) getroffenen Sachverhaltsfeststellungen und die aus diesen Sachverhaltsfeststellungen abgeleiteten Rechtsfolgen, Steuerbemessungsgrundlagen und Steuerfestsetzungen angefochten.

In den v.a. Textziffern wurden Feststellungen zu folgenden Sachverhalten getroffen:

- Tz 17: Vertragserrichtungskosten
- Tz 19: Mietobjekt Gebäude
- Tz 20: Umsatzsteuer „Mieterlöse und Sachbezug“
- Tz 21: Sachbezugswerte/Lohnversteuerung
- Tz 22: Sanierungs- und Adaptierungskosten „Dienst- und Mietwohnungen“
- Tz 23: Betriebskostenverrechnung der Liegenschaft
- Tz 24: Reisekostenersätze
- Tz 25: Gewerbeertragszurechnung (§ 7/6 GewStG)
- Tz 26: Sozialversicherungsbeiträge
- Tz 27: Verzinsung Verrechnungskonto/Gesellschafter-Geschäftsführer
- Tz 28: Darstellung und Entwicklung Verrechnungskonto/Gesellschafter-Geschäftsführer -
- Tz 31: Verdeckte Ausschüttungen/Gesellschafter-Geschäftsführer.

ZU DIESEN STREITPUNKTEN IST AUS DEN VERWALTUNGSAKTEN FESTZUSTELLEN:

IV.1. STREITPUNKT/TZ 17 - VERTRAGSERRICHTUNGSKOSTEN:

Die aus der Errichtung des Abtretungsvertrages vom 18. Mai 1993 stammenden anteiligen Kosten **ATS 3.027,00** plus Umsatzsteuer ATS 257,00 (= Bruttoaufwand ATS 4.284,00) sollen kein Betriebsaufwand der Bw. sein.

Der Betriebsprüfer rechnet ATS 4.284,00 der Bw. außerbilanzmäßig und dem Gesellschafter-Geschäftsführer als verdeckte Ausschüttung zu und kürzt die als Vorsteuer abzugsfähige Umsatzsteuer um ATS 257,00.

▪ **Feststellungen in der Niederschrift/Schlussbesprechung zu Tz 17 des Bp-Berichtes:**

"Die anteiligen Kosten **ATS 4.027,00** + Umsatzsteuer ATS 257,00 = ATS 4.284,00 stellen keinen Betriebsaufwand dar, sind außerbilanzmäßig dem Gewinn und als verdeckte Ausschüttung dem Gesellschafter-Geschäftsführer zuzurechnen."

▪ **Aus dem Arbeitsbogen/Betriebsprüfung (Arbeitsbogen/Betriebsprüfung):**

1.) Notizen (Arbeitsbogen/Betriebsprüfung, Seite 35):

- - 17.08.1993:

Gebühren für den Erwerb von Geschäftsanteilen ATS 1.250,00.

- - 23.08.1993:

Honorar/Notar: Generalversammlung/Abtretungsvertrag vom 17.05.1993 samt Nebengebühren (6.870,00 [V = 770,00]; Konto 7155 (Stempelmarken): ATS 2.250,00; Konto 7700 (Rechts- und Beratungskosten) ATS 3.850,00.

- - 06.09.1993:

Gebühr Firmenbuch, Personenänderung, Firma und Satzung, Konto 7160 (sonstige Gebühren) ATS 3.960,00.

2.) Kopie/Liste "Generalversammlung (Änderung des Firmenwortlautes)" (Arbeitsbogen/Betriebsprüfung, Seite 75):

17.5.93	Niederschrift (Anm.: "für Solenisierung, wurde aber später nachgelassen")	1.504,00	
19.8.93	2 Listen	34,00	
	Übertrag	1.586,00	360,00
	bar	114,00	
		7.700,00	2.250,00
	- 50% NL	3.850,00	
	mit 1 Beurkundung	3.850,00	
	1 Kopie ... 20% USt	770,00	
		2.250,00	
		<u>6.870,00</u>	bez. 6.9.93

3.) Honorarnote/Notar vom 23. August 1993; betrifft folgende Leistungen: Generalversammlung sowie Solennisierung eines Abtretungsvertrages je vom 17.5.1993 samt Nebenarbeiten (Arbeitsbogen/Betriebsprüfung, Seite 77); abgerechnet werden:

Kosten und Barauslagen (ATS 7.700,00) – 50% Nachlass = ATS 3.850,00 + Umsatzsteuer (ATS 770,00) + Stempel- und/oder Gerichtskostenmarken (ATS 2.250,00) = ATS 6.870,00.

4.) Zahlungsaufforderung/Firmenbuchgericht (Arbeitsbogen/Betriebsprüfung 79); betreffend:

Firmaänderung ATS 820,00, Personenänderung ATS 820,00, Satzungsänderung ATS 820,00
Anmerkung 1 zu TP 10 GGG (handschriftlich beigegefügte Anmerkung: "für Einschaltung in Wr. Zeitung = Geschäftsführeränderung und Firmaänderung lt. Antrag") ATS 1.500,00 = Pauschalgebühr (TP 10 I d 3 GGG): ATS 3.960,00.

5.) Aus dem Abtretungsvertrag (17. Mai 1993):

VIII. ... Die Kosten und Gebühren der Errichtung und Ausfertigung dieses Vertrages sowie die durch die Abtretung verursachten Steuern und Abgaben trägt die Gesellschaft ...

▪ **Berufungsausführungen:**

Erstens sollen die Brutto-Vertragserrichtungskosten (ATS 4.284,00) falsch berechnet worden sein: ATS 3.027,00 + ATS 257,00 ergeben ATS 3.284,00 und nicht ATS 4.284,00.

Zweitens sollen die Ausgaben für die Abtretung des Geschäftsanteils die Ausgaben für die Firmenbucheintragung gewesen sein und diese Ausgaben sollen ATS 820,00 betragen haben.

Ausgaben für die Solennisierung des Abtretungsvertrages sollen nicht angefallen sein. Andere mit der Änderung des Firmennamens, des Gesellschaftsvertrages und dessen/deren Veröffentlichung iZm stehende Ausgaben sollen in einer, dem Finanzamt überreichten, Aufstellung enthalten sein: Alle v.a. Ausgaben sollen betrieblich veranlasste Ausgaben sein.

▪ **Stellungnahme des Betriebsprüfers:**

Ein Schreibfehler bei der Berichtsausfertigung wird zugegeben. Der Schätzung des auszuscheidenden Betrages – 50% der verbuchten Kosten für die Vertragserrichtung, Gebühr für den Erwerb von Geschäftsanteilen und Gebühr Firmenbuch "Personenänderung" - soll die Bw. zugestimmt haben. Auf Arbeitsbogen/Betriebsprüfung Seite 389, 401 wird idZ verwiesen.

▪ **Arbeitsbogen/Betriebsprüfung, Seite 389, 401:**

- - Arbeitsbogen/Betriebsprüfung Seite 389 enthält die Berechnung: „17.8.93 Gebühren FA für Gebühren und Verkehrssteuern (ATS 1.250,00) + 23.8.93 Notar (ATS 6.870,00 brutto; Vorsteuer ATS 770,00) + 6.9.93 Firmenbuchgebühr ATS 3.960,00 = ATS 12.080,00“ und die Anmerkung, dass eine Kürzung um 50% für den Gesellschafter-Geschäftsführer denkbar sei.

- - Arbeitsbogen/Betriebsprüfung Seite 401 enthält die Berechnung lt. Arbeitsbogen/Betriebsprüfung 389 und die Anmerkung "Ca 50% der Kosten sind für die Errichtung des Vertrages für die Abtretung der Gesellschaftsanteile anzusetzen. Der Rest betrifft Änderungen des Gesellschaftsvertrages: Gewinnzurechnung und verdeckte Ausschüttung 1992/93 ATS 6.040,00 brutto; Vorsteuerkürzung 1993 ATS 385,00". Die Worte bzw. Zahlen "brutto ATS 6.040,00" und "ATS 385,00" sind durchgestrichen und der Satz „ Gewinnzurechnung und verdeckte Ausschüttung 1992/93 netto ATS 4.026,67; Vorsteuerkürzung 1993 ATS 256,67" wird als 2. Satz hinzugefügt.

▪ **Gegenäußerung der Bw.:**

Die Bw. bestätigt, die Aufteilung der Kosten (50%) als betrieblicher Aufwand beantragt zu haben; sie habe sich jedoch vorbehalten, mit dem Notar Rücksprache über die tatsächliche Verteilung der angefallenen Kosten zu halten. Bei Erstellung der Aufgliederung (= Arbeitsbogen/Betriebsprüfung 75) habe sich heraus gestellt, dass der betriebliche Anteil der Gesamtaufwendungen einen erheblich höheren Anteil ausmache. Bei der Schlussbesprechung habe die Bw. – wie später in der Berufung – begehrt, die Vertragserrichtungskosten nach den tatsächlichen Anteilsverhältnissen aufzuteilen; nicht richtig sei deshalb, dass sich die Bw. mit der vorgenommenen Aufteilung einverstanden erklärt habe.

▪ **Antrag des Finanzamtes/Vorlagebericht:**

Das Finanzamt beantragt, dem Berufungsbegehren/Vertragserrichtungskosten stattzugeben.

VI.2. STREITPUNKT/TZ 19 - MIETOBJEKT GEBÄUDE:

In **Tz 19 A** wird der Werdegang der am 17. September 1991 gegründeten Bw. dargestellt und festgestellt, dass Mag.MSc mit Abtretungsvertrag (17. Mai 1993) ihre GmbH-Anteile rückwirkend mit 30. April 1993 an Mag.JW abgetreten hat, als Geschäftsführerin ausgeschieden und der Firmenwortlaut auf "Mag.JWi-GmbH " geändert worden ist.

In **Tz 19 B** wird über den Liegenschaftserwerb festgestellt:

- Liegenschaft und Gebäude wurden am 23. September 1991 von Mag.JW und Mag.MSc je zu Hälfte erworben.
- Das Gebäude wurde von der Miteigentümergeinschaft im Zeitraum X/91 bis IX/92 an So., St., WS-GmbH vermietet.
- Die ~ 99m² große Wohnung im 1. Stock wurde von Mag.JW und seiner Familie ab August 1992 zu Wohnzwecken genutzt.

Mit Kaufvertrag (2. September 1992) hat Mag.JW den Hälfteanteil von Mag.MSc erworben; an den v.a. Nutzungsverhältnissen hat sich bis zum Auszug der jeweiligen Mieter nichts geändert.

In **Tz 19 C** wird über die steuerliche Veranlagung der Vermieter festgestellt, dass das bescheiderlassende Finanzamt die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung für den Zeitraum 1991 (X-XII) und 1992 (I-VIII) bei der Miteigentümergeinschaft und ab dem Zeitpunkt seiner Alleineigentümerschaft (IX/92) bis zum Wohnungswechsel im Jänner 1995 im Abgabenverfahren des Gesellschafter-Geschäftsführers Mag.JW veranlagt hat. Der Betriebsprüfer vergleicht erklärte Mieteinnahmen aus Vermietung und Verpachtung mit den von der Bw. verrechneten und erklärten Mieteinnahmen und stellt dabei fest:

- Die Mieterlöse So. und St. für den Zeitraum 1/92-9/92 wurden weder bei der Mietengemeinschaft noch beim Gesellschafter-Geschäftsführer und auch nicht bei der WS-GmbH erklärt.
- Ab dem Zeitraum 10/92 bis 6/93 wurden die auf einem Privatkonto vereinnahmten Mieterlöse So. und St. über Auftrag des Gesellschafter-Geschäftsführers an die Bw. (am 11. Jänner 1993 für die Monate 10-12/92 brutto ATS 11.400,00 und am 28.1.93 für die Monate 1-3/93 brutto ATS 11.400,00 überwiesen und über das Verrechnungskonto des Gesellschafter-Geschäftsführers auf das Erlöskonto "*Mieteinnahmen*" umgebucht.
- Ab dem Monat 7/93 bis 9/93 wurden die Mietzahlungen/St. auf das Girokonto der Bw. eingezahlt.

In **Tz 19 D** hat der Betriebsprüfer für die Wirtschaftsjahre X/1991–IX/1992 und X/1992–IX/1993 folgende Sachverhalte festgestellt:

▪ X/1991–IX/1992:

Die Bw. habe lt. Buchhaltung für die Monate X/91-IV/92 jeweils netto ATS 4.500,00 (d.s. insgesamt ATS 31.500,00) als Mietaufwand für die von ihr genützten Räume verrechnet;

habe am 10. Juli 1992 ATS 45.000,00 für die Monate V/1992-VII/1992 nachgebucht und habe lt. Umbuchungsliste anlässlich der am 24. Jänner 1994 mit der Abgabe der Abgabenerklärungen abgeschlossenen Bilanzierungsarbeiten für das Wirtschaftsjahr 1991/92 einen Betrag iHv netto ATS 139.500,00 (im Aufwandskonto als "Miete VIII u. IX 92" bezeichnet) über das Verrechnungskonto des Gesellschafter-Geschäftsführers nachgebucht (= Gutschrift am Verrechnungskonto).

Ein Geldfluss habe nicht stattgefunden; lt. Auskunft des Gesellschafter-Geschäftsführers sei eine Nachverrechnung/Miete (ATS 45.000,00 für die Monate V-VII/92) und eine Nachverrechnung/ATS 139.500,00 – Bp: „*gemeint war entgegen dem Buchungstext "laufende Miete VIII u. IX/92 die Aufstockung der Monatsmieter"* – erforderlich gewesen, da die GmbH das gesamte Gebäude gemietet habe.

Ein Mietvertrag oder sonstige schriftliche Vereinbarungen (Umlaufbeschluss) sollen für diesen Zeitraum nicht existieren bzw. sollen ein Mietvertrag oder sonstige schriftliche Vereinbarungen (Umlaufbeschluss) nicht vorgelegt worden sein.

▪ X/1992-IX/1993:

Lt. Buchhaltung sei eine Monatsmiete iHv netto ATS 22.500,00 an den Vermieter (= den Gesellschafter-Geschäftsführer) entrichtet worden. Lt. Rechnung vom 14. Jänner 1993 seien für den Zeitraum X-XII/92 netto ATS 4.463,93 plus 10% Umsatzsteuer vom Vermieter als Betriebskosten verbucht worden; lt. Rechnung vom 8. April 1993 seien für den Zeitraum I-III/93 netto ATS 12.434,46 plus 10% Umsatzsteuer vom Vermieter als Betriebskosten verbucht worden, sodass der gesamte Mietenaufwand einschließlich der verrechneten Betriebskosten des Wirtschaftsjahres 1992/93 ATS 290.173,61 betrage.

Der Betriebsprüfung sei ein, mit 8. November 1992 datierter, schriftlicher Entwurf eines Mietvertrages - Vermieter: Gesellschafter-Geschäftsführer; Mieterin: WS-GmbH - vorgelegt worden. Mit diesem Mietvertrag werde vereinbart, dass das Mietverhältnis (rückwirkend) mit 1. Oktober 1992 beginne, der Vertrag auf unbestimmte Zeit abgeschlossen werde, Mietobjekt das gesamte Gebäude Adr.1 sei, ATS 22.500,00 als Netto-Monatsmietentgelt vereinbart werde und die im 1. Stock des Mietobjektes sich befindende Wohnung nur zu Wohnzwecken betriebszugehöriger Arbeitnehmer verwendet werden dürfe.

Der Mietvertrag sei weder vom Vermieter noch vom Mieter unterfertigt worden, eine Gebührenanzeige sei nicht erstattet worden und lt. Aussage des Gesellschafter-Geschäftsführers sei der Mietvertrag mit Generalversammlungsbeschluss von den Gesellschaftern

genehmigt worden. Gesellschafterbeschluss und Protokollbuch habe die Bw. nicht vorlegen können.

In **Tz 19 E** hat der Betriebsprüfer über die Nutzungsverteilung/Gebäude festgestellt:

In den Wirtschaftsjahren 1991/92 und 1992/93 seien $\sim 116\text{m}^2$ von der Bw. genutzt worden; dies entspreche bei einer Gesamtnutzfläche des Gebäudes von $\sim 307\text{m}^2$ ohne Gang und Stiegenaufgang einem anteiligen Prozentsatz von $\sim 38\%$.

Der restliche Teil der Nutzfläche von $\sim 191\text{m}^2$ verteile sich wie folgt:

a. Wohnung So. : Erdgeschoss, $\sim 54\text{m}^2$ ($= \sim 17,5\%$); vermietet gegen Entgelt von IX/91 bis I/93; anschließend im Prüfungszeitraum leer stehend;

b. Wohnung St. : Erdgeschoss $\sim 38\text{m}^2$ inkl. Waschküche ($= \sim 12,5\%$); vermietet gegen Entgelt von IX/91 bis XII/93; bis dato leer stehend.

IdZ verweist der Betriebsprüfer darauf, dass die anlässlich des Kaufes der Liegenschaft übernommenen Mieter (So. , St. und F. [ausgezogen X/91]) ihre laufenden Mietzahlungen nicht an das geprüfte Unternehmen überwiesen haben (Ausnahme: Mieter St. ab VII/93 bis IX/93). Die Mieter sollen nicht gewusst haben, dass ihr Vermieter die GmbH sei; Hauseigentümer und GmbH sollen keine Mietverträge mit den Mietern So. und St. abgeschlossen haben.

c. Wohnung im 1. Stock – Dienstnehmerwohnung/Gesellschafter-Geschäftsführer; $\sim 99\text{m}^2$ oder $\sim 32\%$ der Gesamtnutzfläche:

Nach Abschluss von Sanierungs- u. Adaptierungsarbeiten seien ab VIII/92 bis I/95 die Wohnungsräumlichkeiten von Gesellschafter-Geschäftsführer samt Familie genutzt worden (zZ werde der gesamte 1. Stock des Gebäudes als Ordination und Wohnung an einen praktischen Arzt vermietet).

In **Tz 19 F** hat sich der Betriebsprüfer über die Mietenverrechnung zwischen der GmbH und den Hauseigentümer(n) geäußert. In den Wirtschaftsjahren 1991/92 und 1992/93 sei die Gebäudemiete nur in der Höhe als Betriebsausgabe anzuerkennen, die auf die von der Bw. genutzten Räume entfällt, da der betrieblichen Zusammenhang von einem, die persönliche Sphäre betreffenden, Faktor überlagert werde.

Vor der Nachverrechnung von Miete für den Zeitraum X/91 bis IV/92 sollen der Bw. von den Vermietern - Mag.JW und Mag.MSc - netto ATS 4.500,00/Monat für diese Räume verrechnet worden sein. Ausgehend von der gebuchten Miete des Wirtschaftsjahres 1991/92 (netto ATS 216.000,00) minus der am Bilanzstichtag per 30. September 1992 lt. Umbuchungsanweisung „Nr. 1“ über das Verrechnungskonto/Gesellschafter-Geschäftsführer nachgebuchten Miete (netto ATS 139.500,00) verbleibe ein anzuerkennender jährlicher Mietaufwand für die von der Bw. als Büro genutzten Räumlichkeiten iHv netto ATS 76.500,00; daraus ergebe

sich ein monatliches Nettomietentgelt iHv netto ATS 6.375,00 und ein Nettopreis iHv ATS 55,00 pro m² Nutzfläche, der dem üblicherweise zu erzielenden Quadratmetermietpreis für gleichartige Mietlokale entsprechen soll.

Der Mietaufwand des Wirtschaftsjahres 1992/93 sei auf das Ausmaß der Miete 1991/92 zu kürzen.

Die lt. Betriebsprüfer erforderlichen Berichtigungen werden in **Tz 19 G** wie folgt dargestellt:

1. Wirtschaftsjahr 1991/92: Die per 30. September 1992 über das Verrechnungskonto des Gesellschafter-Geschäftsführers nachgebuchte Miete iHv netto ATS 139.500,00 plus Umsatzsteuer (10%) iHv ATS 13.950,00 sei außerbilanzmäßig dem Bilanzgewinn und als verdeckte Ausschüttung dem Gesellschafter-Geschäftsführer zuzurechnen:

Außerbilanzmäßige Zurechnung und verdeckte Ausschüttung 1992 ATS 153.450,00; Umsatzsteuer 1992 ATS 13.950,00).

2. Wirtschaftsjahr 1992/93; Mietaufwand lt. Buchhaltung netto (ATS 270.000,00) – angemessener und anzuerkennender Mietaufwand lt. Bp (ATS 76.500,00) = Kürzung "Mietaufwand" 1993 (ATS 193.500,00): Da der Gesellschafter-Geschäftsführer seit IX/92 Alleineigentümer der Liegenschaft sei, sei entgegen der Vorgangsweise im Wirtschaftsjahr 1991/92 der nicht anzuerkennende Teil der Miete keine verdeckte Ausschüttung, sondern sei eine Berichtigung der Buchungen über das Verrechnungskonto des Gesellschafter-Geschäftsführers durchzuführen:

Berichtigung des Verrechnungskontos/Gesellschafter-Geschäftsführer per 30. September 1993: ATS 212.850,00; Aufwandskürzung 1992: ATS 193.500,00; Umsatzsteuer 1993: ATS 19.350,00.

3. Mieterlöse So. und St. : Die von der Bw. für die Monate X/92-IX/93 erklärten Mieterlöse/St. und die Mieterlöse/So. für die Monate X/92-I/93 iHv ATS 25.722,78 + 10% Umsatzsteuer (= ATS 2.572,28) seien über das Verrechnungskonto des Gesellschafter-Geschäftsführers zu stornieren:

Berichtigung des Verrechnungskontos/Gesellschafter-Geschäftsführer per 30. September 1993: ATS 28.295,06; Erlösminderung 1993: ATS 25.722,78; Umsatzsteuergutschrift ATS 2.572,28).

Die Umsatzsteuerrückverrechnung wird in Tz 20 des Bp-Berichtes dargestellt. Die bei der Mit-eigentümergeinschaft und beim Gesellschafter-Geschäftsführer veranlagten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung seien analog den Betriebsprüfer-Feststellungen zu berichtigen.

Die angeführten Beträge seien im Zuge der Betriebsprüfung aufwands- und ertragsmäßig zurückzuverrechnen und die bisherige Umsatzbesteuerung sei zu korrigieren (Aufwandskürzung 1993: ATS 17.940,00; Ertragskürzung 1993: ATS 16.309,08; Umsatzsteuergutschrift 1993 ATS 1.630,92).

IV.3. STREITPUNKT/TZ 20 – UMSATZSTEUER "MIETERLÖSE UND SACHBEZUG":

Werden die in den Umsatzsteuerjahreserklärungen 1992 und 1993 erklärten, mit 10% zu versteuernden Erlöse (1992: ATS 10.363,65; 1993: ATS 26.966,40) mit den 1993 auf dem Erlös-konto (Miete) verbuchten ATS 25.722,78 und den auf dem Erlöskonto (Sachbezug) verbuch-ten ATS 16.309,08 verglichen, soll sich daraus eine Differenz iHv ATS 4.701,81 ergeben.

Lt. Betriebsprüfer seien die 10%-igen Umsätze in den Jahresumsatzsteuererklärungen unrichtig erstellt worden und die monatlichen Mieterlöse des Mieters St. für den Zeitraum X-XII/93 sollen in den Umsätzen nicht enthalten sein, deshalb könne der Betriebsprüfer nur die tat-sächlich erklärten Entgelte umsatzsteuerlich berichtigen.

▪ Umsatzsteuer/Bemessungsgrundlagen und Umsatzsteuer lt. Bp:

	1991	1992	1993
vereinnahmte Entgelte lt. Erklärung	95.990,00	3.944.692,02	4.826.974,67
- Bp 10% Umsätze (Tz 20)		- 10.363,65	- 26.966,40
vereinnahmte Entgelte lt. Bp		3.934.324,37	4.800.008,27

	1991	1992	1993
20% Bemessungsgrundlage lt. Erklärung	95.990,00	3.944.328,37	4.800.008,27

	1991	1992	1993
10% Bemessungsgrundlage lt. Erklärung		10.363,65	26.966,40
- Bp Miet- und Sachbezug (Tz 20)		-10.363,65	-26.966,40
10% Bemessungsgrundlage lt. Bp		0,00	0,00

IV.4. STREITPUNKT/TZ 22 – SANIERUNGS- UND ADAPTIERUNGSKOSTEN "DIENST- UND MIETWOHNUNGEN":

Die von der Bw. getragenen Kosten für die Sanierung und Adaptierung der Liegenschaft seien wie folgt zu verrechnen:

A. Aktivierte Aufwendungen:

A.1. Von den aktivierten Aufwendungen "*Investitionen im fremden Gebäude*" lt. Anlagever-zeichnis (29. November 1991: Heizung Erdgeschoß ATS 66.102,00; 12. März 1992: Heizung

1. Stock ATS 39.168,00 und 16. Juni 1992 Heizung 1. Stock ATS 35.309,00) seien 62% (ds. ATS 40.983,00, ATS 24.284,00 und ATS 21.892,00) nicht anzuerkennen und folgende Korrekturen durchzuführen: Vorsteuerkürzung 1991/92 ATS 8.196,60, ATS 4.856,80 und ATS 4.378,40; AfA-Korrektur 1991/92 ATS 4.098,00, ATS 2.429,00 und ATS 1.094,00; AfA-Korrektur 1992/93 ATS 4.098,00, ATS 2.429,00 und ATS 2.189,00; IFB-Korrektur 1991/92 ATS 8.197,00, ATS 4.856,80 und ATS 4.378,00.

A.2. Von den aktivierten Aufwendungen "*sonstige Betriebsausstattung*" seien die Ausgaben für die Küche "Dienstnehmerwohnung" iHv ATS 26.081,00 vom 3. August 1992 zur Gänze nicht anzuerkennen (Vorsteuerkürzung 1991/92 ATS 5.216,20; AfA-Korrektur 1991/92 ATS 1.304,00; AfA-Korrektur 1992/93 ATS 2.608,00; IFB-Korrektur 1991/92 ATS 5.216,00).

A.3. Von den aktivierten Aufwendungen "*Büroeinrichtung; Vorhänge, Diverses für Dienstnehmerwohnung ATS 31.366,00*" vom 21. September 1992 seien ATS 11.808,00 nicht anzuerkennen (Vorsteuerkürzung 1991/92 ATS 2.361,60; AfA-Korrektur 1991/92 ATS 590,00; AfA-Korrektur 1992/93 ATS 1.181,00; IFB-Korrektur 1991/92 ATS 2.362,00).

B. Kürzung „Instandhaltungs- und Reparaturaufwand:

Datum	Instandhaltungs- und Reparaturaufwand	Anschaffungskosten	-62 %
30.09.'92	Gaskasten	2.001,00	1.241,00
24.02.'92	Gasanschluss	10.731,00	6.653,00
23.10.'91	Ablösezahlung	30.000,00	18.600,00
30.09.'92	Einreichplan	6.000,00	3.720,00
07.08.'92	Sanitärinstallation/Dienstnehmerwohnung	3.831,75	0,00
07.08.'92	Bodenschleifen/Dienstnehmerwohnung	6.768,75	0,00
31.08.'92	Rechnungen/Dienstnehmerwohnung	3.115,42	0,00
08.09.'92	Aushilfe-Malerarbeiten	51.650,00	32.023,00
09.09.'92	Ausbesserung Fußboden	12.843,00	7.963,00

Datum	Instandhaltungs- und Reparaturaufwand	Vorsteuerkürzung	Aufwandkürzung
30.09.'92	Gaskasten	248,20	1.241,00
24.02.'92	Gasanschluss	1.330,60	6.653,00
23.10.'91	Ablösezahlung	0,00	18.600,00
30.09.'92	Einreichplan	744,00	3.720,00
07.08.'92	Sanitärinstallation/Dienstnehmerwohnung	766,35	3.831,75
07.08.'92	Bodenschleifen/Dienstnehmerwohnung	1.353,75	6.768,75
31.08.'92	Rechnungen/Dienstnehmerwohnung	623,08	3.115,42
08.09.'92	Aushilfe-Malerarbeiten	0,00	32.023,00
09.09.'92	Ausbesserung Fußboden	1.592,60	7.963,00
	Vorsteuerkürzung 1992	6.658,58	
	Aufwandkürzung 1991/92		83.915,00

IV.5. STREITPUNKT/TZ 23 – BETRIEBSKOSTENVERRECHNUNG DER LIEGENSCHAFT:

Der Betriebsprüfer stellt die laufenden Betriebskosten/Gebäude den vom Vermieter verrechneten Betriebskosten gegenüber und stellt fest:

Der betriebliche Anteil sei im Schätzungswege mit 38% der Betriebskosten anzuerkennen. Der übersteigende Teil der im Aufwand enthaltenen Betriebskosten sei außerbilanzmäßig dem erklärten Gewinn und dem Gesellschafter- Geschäftsführer als verdeckte Ausschüttung zuzurechnen.

Tz 23 des Bp-Berichtes enthält folgende Aufstellungen der von der GmbH für das Gebäude getragenen laufenden Betriebskosten und der vom Vermieter der Bw. verrechneten Betriebskosten:

A. Von der Bw. für das Gebäude getragene laufende Betriebskosten:

	91/92	Vorsteuer 1992	92/93	Vorsteuer 1993
Energie (Strom, Gas)	28.753,00	5.750,60	29.741,00	5.948,20
Versicherung lt. Kt. 7255	3.516,00			
Wasser			901,00	90,10
Müllabfuhr			3.474,00	694,80
Grundsteuer (lt. Kt. 7420)			466,20	
Feuervers. (lt. Kt. 7420)			1.547,00	

B. Vom Vermieter der Bw. verrechnete Betriebskosten:

für X-XII/92

Kehrgebühr, Grundsteuer, Hausgebühren			4.463,90	446,39
--	--	--	----------	--------

für I-III/93

Versicherung, Grundsteuer, Haus- u. Müllgebühren	12.434,46	1.243,45
---	-----	-----	-----------	----------

- **Notizen und Dokumente aus dem Arbeitsbogen des Betriebsprüfers zu den auf das Mietobjekt sich beziehenden Textziffern des Bp-Berichtes:**

- - **Arbeitsbogen/Betriebsprüfung, Seite 233 ff; Gebäudepläne:**

Gesamtfläche/Stockwerk ohne Stiegenhaus: +/- 180m².

A. Erdgeschoß: Im Erdgeschoß befanden sich die Mietwohnungen St. und So.; Büroräume der Bw., eine Waschküche und ein Lagerraum.

Die Mietwohnung St. bestand aus einem 12,71m² und einem 12,48m² großen Raum (= in Summe 25,19m² Nutzfläche) und wurde vom Mieter St. bis September 1993 bewohnt. Die Mietwohnung So. bestand aus einem 14,04m², einem 20,50m² und einem 19,50m² großen Raum (= in Summe 54,04m² Nutzfläche) und wurde vom Mieter So. bis Jänner 1993 bewohnt. Eine 12,92m² große Waschküche konnte von „den Hausparteien“ benützt werden.

Ab Betriebsgründung hat die Bw. einen 13,94m² und einen 20,50m² großen Raum und damit in Summe 34,44m² Nutzfläche als Büro genützt.

Die Nutzungsberechtigung für den 22,08m² großen Lagerraum geht aus dem Gebäudeplan nicht hervor.

B. Obergeschoß: Im Obergeschoß befand sich eine Mietwohnung, die bis 1991 an das Ehepaar F. vermietet war; am 23. Oktober 1991 wurde die Ablöse für diese Wohnung gezahlt.

Im Zeitraum August 1992 bis Jänner 1995 wurden 115,89m² Nutzfläche Mag.JW als Dienstnehmerwohnung zur Verfügung gestellt.

Nach Abschluss der Adaptierungsarbeiten – lt. Sanierungs- und Adaptierungsliste in Tz 22 des Bp-Berichtes: Anfang September 1992 - wurden 55,56m² von der Bw. als Büro genützt.

- - Arbeitsbogen/Betriebsprüfung, Seite 287; Ablichtung/Rechnung (3. August 1992):

Rechnungsinhalt:

Einbauküche, Spüle, Herd und Geschirrspüler; Rechnungsbetrag nach Abzug der Anzahlungen ATS 28.648,36 + 20% Umsatzsteuer (ATS 5.729,64) = ATS 31.298,00; zahlbar nach Erhalt der Rechnung.

- - Arbeitsbogen/Betriebsprüfung, Seite 295; Ablichtung/Rechnung (9. September 1992):

Rechnungsinhalt:

Abrechnung/Zimmermannsarbeiten für den Zeitraum 6. Juli 1992 – 11. Juli 1992; Rechnungsbetrag ATS 12.843,00 + 20% Umsatzsteuer (ATS 2.568,00) = ATS 15.411,00.

- - Arbeitsbogen/Betriebsprüfung, Seite 301; Eigenbeleg:

... über Malerarbeiten im 1. Stock, ausgeführt von einem Mieter; von diesem Mieter wird bestätigt, dass er für diese Arbeiten am 28. Februar 1993 ATS 51.650,00 erhalten hat.

- - Arbeitsbogen/Betriebsprüfung, Seite 291 und Seite 327; Ablichtung/Rechnung (18. September 1992):

Rechnungsinhalt sind u.a. Bodenbeläge, Karniesen, Vorhangstangen und Dekorstoffe; Rechnungsbetrag ATS 31.366,67 + 20% Umsatzsteuer (ATS 6.273,33) = ATS 37.640,00.

Im Betriebsprüfungsverfahren hat der Gesellschafter-Geschäftsführer die Rechnung (18. September 1992) in zweifacher Ausfertigung vorgelegt (Arbeitsbogen/Betriebsprüfung; 291, 327). Auf der in Arbeitsbogen/Betriebsprüfung 327 sich befindenden Ablichtung steht neben jedem, in der Rechnung aufgezählten, Gegenstand der Raum, in dem sich dieser Gegenstand befindet. Auf der in Arbeitsbogen/Betriebsprüfung 327 sich befindenden Ablichtung hat der Betriebsprüfer "Aufteilung lt. SBer." notiert.

- - Arbeitsbogen/Betriebsprüfung, Seite 353; 2 Notizen zu Sachbezug/Dienstnehmerwohnung:

1. Notiz: "1991/92 – kein Ansatz, erst im Wirtschaftsjahr 1992/93 nachgebucht für die Monate VIII/92 und IX/92"

2. Notiz: "gebucht für VIII/92 – VIII/93 ... netto ATS 16.309,08 x 1,1 = ATS 17.940,00; Vorsteuer ATS 1.630,00"

- - Arbeitsbogen/Betriebsprüfung, Seite 371; Dienstvertrag/Gesellschafter-Geschäftsführer vom 8. November 1992, mit Beschluss der Generalversammlung vom 10. November 1992 genehmigt:

§ 1 Geschäftsführerbestellung: Der Dienstnehmer wurde mit Gesellschaftervertrag vom 12.9.1991 zum allein vertretungsbefugten Geschäftsführer des Dienstgebers bestellt. Der anlässlich dieser Bestellung zum Geschäftsführer in den Hauptpunkten mündlich abgeschlossene Dienstvertrag wird nunmehr mit diesem Vertrag schriftlich festgehalten.

§ 2 Eintrittsdatum und Anrechnung: (1) Für sämtliche Ansprüche aus und im Zusammenhang mit diesem Dienstvertrag, insbesondere Abfertigung Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall etc gilt der 1. Oktober 1991 als vereinbartes Eintrittsdatum...

§ 3 Gesellschafterstellung: Der Dienstnehmer ist auch Gesellschafter des Dienstgebers mit einem Geschäftsanteil, der einer Stammeinlage von ATS 125.000 entspricht. Der vom Dienstnehmer gehaltene Geschäftsanteil beträgt 25% des gesamten Stammkapitals.

§ 4 Rechtsgrundlagen: (1) Das Dienstverhältnis zwischen Dienstnehmer und Dienstgeber richtet sich grundsätzlich nach den Bestimmungen dieses Vertrages. Vertragsän-

dernde Absprachen bedürfen der Schriftform.

(2) Subsidiär sind auf dieses Dienstverhältnis die Bestimmungen des Gesetzes über Gesellschaften mit beschränkter Haftung, RdB1 1906/58, des Angestelltengesetzes, BGBl. 1921/292, und des für das Unternehmen geltenden Kollektivvertrages in ihrer jeweils geltenden Fassung anzuwenden.

§ 5 Allgemeine Rechtsstellung des Dienstnehmers: (1) Der Dienstnehmer hat seine gesamte Arbeitskraft als Geschäftsführer dem Unternehmen des Dienstgebers zur Verfügung zu stellen.

(2) Der Dienstnehmer übt seine Tätigkeit weisungsgebunden und im Rahmen des mit ihm geschlossenen Dienstvertrages aus. Der Dienstnehmer ist dabei gegenüber dem Dienstgeber disziplinar verantwortlich und in dessen Betriebsorganisation eingebunden. Der Dienstnehmer hat die mit ihm vereinbarte Arbeitszeit einzuhalten, Mehrarbeitszeit wird abgegolten...

§ 8 Grenzen der Geschäftsführerbefugnis: (1) Der Dienstnehmer hat den Weisungen der gesellschaftsrechtlichen Organe des Dienstgebers Folge zu leisten.

(2) Soweit eine Geschäftsordnung für die Geschäftsführung vorhanden ist, ist diese für den Dienstnehmer ein verpflichtender Bestandteil dieses Dienstvertrages...

§ 9 Arbeitsleistung: (1) Der Dienstnehmer hat seine gesamte Arbeitskraft als Geschäftsführer sowie seine Kenntnisse und Erfahrungen dem Dienstgeber für die jeweils geltende kollektivvertragliche bzw. gesetzliche Normalarbeitszeit von 40 Stunden zur Verfügung zu stellen.

(2) Im betrieblich erforderlichen Maße ist der Dienstnehmer zur Leistung von Überstunden berechtigt und verpflichtet. Der Dienstnehmer hat über die geleisteten Überstunden genaue Aufzeichnungen zu führen.

§ 10 Dienstort: Der Dienstnehmer entfaltet die ihm laut diesem Dienstvertrag obliegende Tätigkeit am Sitz der Gesellschaft in Adr. . Er verpflichtet sich weiters, je nach betrieblichen Erfordernissen, auch die Zweigstelle der Gesellschaft in Adresse/Zweigstelle zu betreuen. Für diese Dienstreisen gelten die Bestimmungen des § 14 ...

§ 13 Entgelt: (1) Der Dienstnehmer erhält für seine Tätigkeit ein monatliches Gehalt von ATS 30.000,00 brutto.

(2) Bei kollektivvertraglichen Gehaltserhöhungen erhöht sich auch das Gehalt des Dienstnehmers im Verhältnis der allgemeinen Ist-Bezugserhöhung für Angestellte.

(3) Eine Gehaltsanpassung erfolgt auch jeweils mit Änderung der Höchstbeitragsgrund-

lage zur Sozialversicherung.

(4) Tatsächlich geleistete und betrieblich notwendige Überstunden sind vom Dienstnehmer zu verrechnen.

(5) Der Dienstnehmer erhält jährlich ein 13. (Urlaubsgeld) und 14. (Weihnachtsremuneration) Gehalt in Höhe des monatlichen Grundgehaltes und zuzüglich regelmäßig angefallener Überstunden.

(6) Eine Tantieme kann von der Generalversammlung des Dienstgebers je nach Geschäftsergebnis zuerkannt werden.

(7) Sollte der Dienstnehmer eine Erhöhung des vertraglich zugestandenem Entgeltes nicht beanspruchen, so ist damit kein Verzicht auf die nachträgliche Einhebung dieser Beträge verbunden. Die Vertragsteile vereinbaren daher, dass es dem Dienstgeber auch gestattet ist, nachträglich noch nicht verjährte Entgeltserhöhungen in Anspruch zu nehmen.

§ 14 Spesenersatz: (1) Dem Dienstnehmer anlässlich von Dienstreisen erwachsene Auslagen sowie Tages- und Nächtigungsgelder sind ihm vom Dienstgeber nach Maßgabe der Bestimmungen des Kollektivvertrags bzw. der lohnsteuerlichen Vorschriften zu ersetzen. Diese Spesenregelung gilt insbesondere auch für die Betreuung der Klienten der Zweigstelle in St.P.

(2) Gleiches gilt auch für andere Spesen, die im Rahmen der Geschäftsführertätigkeit anfallen; insbesondere auch für das Telefon in der Wohnung, das im Geschäftsinteresse gehalten werden muss.

§ 16 Dienstnehmerwohnung: Der Geschäftsführer erhält eine im 1. Stock des Hauses Adr. gelegene Dienstnehmerwohnung, bestehend aus Vorraum, Küche, Bad, WC, Wohnzimmer und 3 Schlafzimmern im Gesamtausmaß von ca. 92m². Für die Dienstnehmerwohnung hat der Geschäftsführer kein gesondertes Entgelt zu entrichten. Ihr Mietwert beträgt ATS 1.380,00 monatlich ...

- - Arbeitsbogen/Betriebsprüfung, Seite 403, 404; Notizen zur „Umbuchungsliste“:

„Ein gültiger Mietvertrag konnte nicht vorgelegt werden (nicht einmal Entwurf – dieser wurde erst am 8.11.92 rückwirkend gültig ab X/92 – ist jedoch weder angezeigt (vergebührt) noch sind am Vertrag Unterschriften)

Benützt wurden zu diesem Zeitpunkt von der GmbH:

1. Stock: 2 Büroräume ca. 40 – 45m², Gang, WC, Stiegenaufgang
Erdgeschoß: Eingang, 2 Büroräume ca. 40m²

An Miete wurden verrechnet lt. Buchhaltung:

X/91 – IV/92 mtl. netto ATS 4.500,00

V, VI und VII/92 mtl. netto ATS 15.000,00

Mit UB 1 (bei Bilanzerstellung) wurde Miete für die Monate VIII und IX/92 in Höhe von ATS 139.500,00 netto nachgebucht – (Geldfluss keiner – Verrechnungskonto von Gesellschafter-Geschäftsführer!!!)

Lt. Aussage Gesellschafter-Geschäftsführer beinhaltet diese Buchung die laufende Miete für VIII und IX/92 in Höhe von ATS 18.000,00 sowie die Nachzahlung der Miete für X/92 – VII/92, da von der GmbH nunmehr das gesamte Gebäude gemietet wurde.

Die anlässlich des Kaufes übernommenen Mieter So. und St. und deren laufende Mietzahlungen für X/91 – IX/92 [Anmerkung zu IX/92: „stimmt nicht, siehe Feststellungen“] wurden nicht von der GmbH vereinnahmt, sondern wurden bei der Hausgemeinschaft Mag.JW - Mag.MSc als Einnahmen erklärt (mtl. ATS 3.600,00) daher mtl. Miete nur 18.000,00 gegenüber Folgejahr 22.500,00.

Von der GmbH (als Gesamtmietler bezeichnet) wurden jedoch sämtliche Aufwendungen (Strom, Gas?, Müll, Wasser usw.) getragen.“

Aktenvermerk vom 23. April 1996, lautend:

„Die Mieter wussten offenkundig nicht, das ihr Vermieter die GmbH ist; es existieren keine Mietverträge zwischen den Mietern So. und St. und GmbH.“

▪ ***Niederschrift/Schlussbesprechung:***

Der Inhalt der auf das Mietobjekt sich beziehenden Textziffern des Bp-Berichtes ist der Bw. bei der Schlussbesprechung zur Kenntnis gebracht worden.

▪ ***Stellungnahme der Bw. zur Niederschrift/Schlussbesprechung:***

Der Gesellschafter-Geschäftsführer und Mag.MSc haben das Mietobjekt gemeinsam im September 1991 erworben. Aus steuerlichen Gründen und insbesondere weil die Verkäuferseite auf einer persönlichen Haftung für die Kaufpreisrestforderung bestanden haben, sei der Kauf durch die Personengemeinschaft erfolgt.

Nach dem Kauf sei das gesamte Objekt der GmbH zur Nutzung überlassen worden, wofür folgende Punkte sprechen sollen:

Unmittelbar nach dem Kauf des Hauses sei von der GmbH ein Umbauplan erstellt worden. Der Planverfasser habe dabei immer die Nutzung des gesamten Objektes als Bürogebäude unter-

stellt. Auch sei ein detailliertes Preisanbot an die GmbH über die Höhe der Umbauarbeiten von der Baufirma erstellt worden. Eine entsprechende Befragung des Planverfassers sei angeboten worden; dieses Beweisanbot sei von der Betriebsprüfung abgelehnt worden.

Auftraggeber des Umbaus sei die GmbH gewesen. Ursprünglich sei geplant gewesen, dass bis zum Jahr 1994 in der GmbH sieben bis zehn Mitarbeiter beschäftigt werden. Bei Verwirklichung dieses Planes wäre mehr als die Hälfte des gesamten Objektes für eigene Büro Zwecke verwendet worden. Der nicht zur Verwendung für eigene Büro Zwecke geplante Gebäudeteil hätte als Büro weiter vermietet werden sollen.

Im November/Dezember 1991 sei der Zweigstellenleiter eines Immobilienbüros mit der Suche nach geeigneten Mietern für einen Teil der Büroräumlichkeiten beauftragt worden. Auftraggeber sei die GmbH gewesen. Die Suche nach geeigneten Mietern sei bis Sommer 1992 erfolglos gewesen. Im Sommer 1992 sei mit einem Versicherungsmakler über die Nutzung eines Teiles des Bürogebäudes verhandelt worden. Als Verhandlungspartner sei die GmbH aufgetreten. Diese Gespräche seien gescheitert.

Zum Betrieb der Bw. passende, gewerbliche, Mieter zu einem entsprechenden Mietzins habe die Bw. nicht finden können, deshalb sollen die Eigentümer im Juli 1992 beschlossen haben, einen Teil des leer stehenden Objektes als Dienstnehmerwohnung zu nutzen; Umbaupläne seien damals bis auf weiteres zurückgestellt worden.

Zum Beweis für die Richtigkeit dieser Aussagen sei die Befragung aller Gesellschafter der Bw. bzw. der Mitarbeiter der Bw. angeboten worden; von diesem Beweisanbot habe der Betriebsprüfer nicht Gebrauch gemacht.

Der Gesellschafter-Geschäftsführer der Bw. habe bis dahin ein Miethaus in St.L. bewohnt. Für die Nutzung des ca. 120m² großen Miethauses mit Benützung einer Doppelgarage und eines Gartens habe der Gesellschafter-Geschäftsführer eine monatliche Miete iHv ATS 1.500,00 inkl. Betriebskosten bezahlt, sodass der finanzielle Aspekt nicht ausschlaggebend gewesen sei. Außerdem habe der Gesellschafter-Geschäftsführer eine schulpflichtige Tochter, die wegen des Wohnungswechsels zum Schulwechsel gezwungen gewesen sei.

Außersteuerlicher Grund für die Nutzung als Dienstnehmerwohnung sei gewesen, den Bekanntheitsgrad in W. und Umgebung zu vergrößern um mehr Klienten für die GmbH zu werben. Dies sei auch ein besonderes Anliegen des führenden Mitarbeiters der GmbH gewesen. Da die GmbH auch eine Kanzlei in St.P betreibt, habe durch die Wohnung im Bürogebäude in W. die Kommunikation mit den Mitarbeitern in W. wesentlich verbessert werden können.

Auch sei ursprünglich ein Teil des Hauses mit Fremdmietern besetzt gewesen. Nachdem sich heraus gestellt habe, dass diese Mieter ihre Mietrechte zurücklegen werden, wäre ein Teil des Hauses leer gestanden. Um dies zu vermeiden und weil auch keine entsprechenden gewerblichen Mieter gefunden werden konnten, sollen sich die Gesellschafter der GmbH entschlossen haben, bis zu einer anderweitigen Nutzung einen Teil des Gebäudes als Dienstnehmerwohnung zu nutzen.

Auch habe sich herausgestellt, dass die ursprünglich vorgesehene Mitarbeiterzahl nicht erreicht werden konnte, weshalb überhaupt erst zu diesem Zeitpunkt die Nutzung als Dienstnehmerwohnung ins Auge gefasst worden sei.

Im November 1992 sei ein Mietvertrag zwischen der GmbH und dem Hauseigentümer abgeschlossen und mit Gesellschafterbeschluss vom 12. November 1992 genehmigt worden. Auch sei ein Dienstvertrag zwischen der GmbH und dem Gesellschafter-Geschäftsführer abgeschlossen worden.

Bei allen Umbauarbeiten sei die GmbH der Auftraggeber gewesen. Alle Rechnungen seien auf die GmbH ausgestellt worden. Mag.JW bzw. Mag.MSc seien bei derartigen Aufträgen nie als Hauseigentümer in Erscheinung getreten. Als Beweis für die Richtigkeit dieser Aussagen ist die Befragung der Professionisten angeboten worden.

Ab Jänner 1995 sei der obere Stock des Gebäudes an einen praktischen Arzt vermietet worden. Als Vermieter sei von Anfang an die GmbH in Erscheinung getreten. Der Gesellschafter-Geschäftsführer sei aus der Dienstnehmerwohnung Ende November 1994 ausgezogen. Auch aus diesem Sachverhalt soll hervorgehen, dass die GmbH den wirtschaftlichen Nutzen über das gesamte Objekt inne gehabt habe.

Bw.: "Dies sind nur einige Punkte, die der Gesellschafter-Geschäftsführer während des Betriebsprüfungsverfahrens vorbrachte, die aber seitens der Abgabenbehörde nicht weiter verfolgt wurden bzw. auch nicht schriftlich festgehalten wurden. Seitens des Abgabepflichtigen wird festgehalten, dass die hier aufgezählten Punkte keine erschöpfende Aufzählung aller bereits im Betriebsprüfungsverfahren vorgebrachten Argumente darstellen, eine schriftliche Auflistung einem Berufungsverfahren vorbehalten bleibt."

▪ **Berufungsausführungen zu Tz 19 – 23 des Bp-Berichtes:**

In der Berufung hat die Bw. ausführlicher als in der Stellungnahme zur Niederschrift/ Schlussbesprechung, inhaltlich jedoch zu den selben Sachargumenten, Stellung genommen und hat dazu im Wesentlichen folgende Beweisanträge gestellt:

- Während der gesamten Phase der Bürosuche sei ausschließlich von einer Kanzleierrichtung die Rede gewesen; eine anderweitige Nutzung habe nicht zur Diskussion gestanden: Zum Beweis für die Richtigkeit dieser Behauptung, zum Beweisthema „Suche nach zur Errichtung einer Kanzlei geeigneten Miet- oder Kaufobjekten“ und zum Beweisthema „Angemessenheit des Kaufpreises“ könne der Immobilienmakler bzw. die Verkäuferin des Mietobjektes als Zeugen namhaft gemacht werden.
- Mit der Planung des Umbaus bzw. der Adaption des gesamten Gebäudes zur Büronutzung sei ein Baumeister beauftragt worden; im Einreichplan seien wegen baubehördlicher Auflagen zwei Wohnungen im Obergeschoß eingezeichnet worden; den Beteiligten der Bauverhandlung sei bewusst gewesen, dass hier Büroräumlichkeiten entstehen sollten; ersichtlich sei dies aus den im Detailplan/Obergeschoß eingezeichneten Nutzungsverhältnisse: Zum Beweis für die Richtigkeit dieser Behauptung schlägt die Bw. die Einvernahme des Planverfassers vor.
- Zum Beweisthema *„Berechnung der Gesamtnutzfläche und der auf Grundlage dieser Berechnungen festzusetzenden Höhe der Mieten“* stellt die Bw. den Beweisantrag, Unterlagen beizubringen und/oder die seinerzeitigen Gesellschafter zu befragen (Berufung, Seite 8, 3. Absatz):

Die Sachargumente aus der Stellungnahme zur Niederschrift/ Schlussbesprechung zT wiederholend, zT ergänzend, hat die Bw. im Wesentlichen vorgebracht:

Während der gesamten Umbau- bzw. Adaptierungsphase der Büroräumlichkeiten sei die GmbH als Auftraggeber in Erscheinung getreten; von Beginn an seien alle Rechnungen auf die GmbH ausgestellt worden, alle beteiligten Professionisten sollen ihre Arbeiten für die GmbH durchgeführt haben und nach außen hin sei immer die GmbH als Auftraggeber in Erscheinung getreten.

Die Miete sei angemessen gewesen, die Bw. habe ein Gutachten über die Gesamtnutzfläche erstellen lassen und habe die Miete auf Grundlage dieses Gutachtens mit ATS 75,00/m² festgesetzt und ab diesem Zeitpunkt auch rückwirkend für das gesamte Jahr verrechnet. Zum Zeitpunkt der genauen Nachverrechnung der Miete sei der Kauf des Hälfteanteils des Hauses durch den Gesellschafter-Geschäftsführer bereits beschlossen und der Gesamtkaufpreis bereits festgesetzt gewesen, weshalb die Verbuchung über das Verrechnungskonto des Gesellschafter-Geschäftsführers erfolgt sei.

Wegen der noch durchzuführenden Berechnung der Gesamtnutzfläche und der danach festzusetzenden Höhe der Miete habe der Mietvertrag nur im Entwurf erstellt werden können und

sei daher erst später rechtsgültig abgeschlossen worden. Ein nicht unterzeichneter Mietvertrag und eine Kopie des dazu gehörigen Gesellschafterbeschlusses sei dem Betriebsprüfer übergeben worden; der Mietvertrag sei aus rein gebührenrechtlichen Gründen nicht unterschrieben worden. Die Bw. legt der Berufung eine Kopie des Gesellschafterbeschlusses bei, bietet eine Befragung aller Gesellschafter an und erklärt: *"Mit der gewählten Vorgangsweise, gleichzeitig mit einem nicht unterschriebenen Mietvertrag einen Gesellschafterbeschluss zu erstellen, der den Mietvertrag in der vorliegenden Form genehmigt, konnte unseres Erachtens die verlangte Schriftlichkeit und Öffentlichkeit erreicht werden, andererseits aber die Vergütung des Mietvertrages vermieden werden. Diese Vorgangsweise ist in der Praxis durchaus anerkannt und auch verbreitet"*.

Die Bw. bestreitet – kein Protokollbuch vorlegen zu können – und weist darauf hin, dass ein Gesellschafterbeschluss nicht durch die Eintragung im Protokollbuch Gültigkeit erlange und dass der Betriebsprüfer die Vorlage des Protokollbuches nicht verlangt habe.

Bw. zu Tz. 19 E: Die Bw. habe mit den Mietern St. und So. keine schriftlichen Mietverträge abschließen können, weil die Vorbesitzerin des Mietobjektes rechtsgültige Mietverträge mit beiden Mietparteien abgeschlossen habe und diese Mietverträge in unveränderter Form weitergelaufen seien. Die Mietverhältnisse zu beenden sei rechtlich nur sehr schwer möglich gewesen; deshalb habe die Bw. auch die auf das Konto der Hausgemeinschaft überwiesenen Mieten nicht geändert, sondern die Gesamtmiete der GmbH entsprechend niedriger angesetzt und die Mieten über ein Verrechnungskonto der GmbH gutgeschrieben.

Bw. zu Tz. 19 E und Tz. 19 F: Der für die Annahme einer betrieblichen Veranlassung erforderliche mittelbare Zusammenhang mit dem Betrieb bestehe; die Miete sei fremdüblich, nicht unangemessen hoch und nicht sonst irgendwie unüblich gewesen; das Mietverhältnis sei ausreichend dokumentiert und habe Außenwirkung; ein persönlicher Zusammenhang sei wegen der Eigentumsverhältnisse (Miteigentümergeinschaft; Gesellschafter der GmbH) auszuschließen.

Bw. zu der vom Betriebsprüfer berechneten „angemessenen Miete“: Um ATS 55,00/m² sei ihr 1991 kein einziges, für ihre Zwecke geeignetes Mietobjekt angeboten worden; die Bw. habe in die Wohnung St. nicht investiert, die Wohnung So. sei nach dem Auszug (Jänner 1993) ausschließlich für Büro Zwecke adaptiert worden, weshalb 1992/93 eine Zurechnung zum Bürobetrieb erfolgen müsse. Der Anteil der Bürofläche an der Gesamtfläche müsste im Jahr 1991/92 daher 57,2% und im Jahr 1992/93 66% betragen; ein fremdüblicher Mietaufwand müsse 1991/92 mindestens ATS 10.826,00 netto betragen; für 1992/93 müsse

die fremdübliche Miete ATS 15.686,00 betragen, da Mieter So. das Objekt im Dezember verlassen und die Bw. begonnen habe, die Räumlichkeiten für den Bürobetrieb zu adaptieren.

Bw. zu Tz. 19 G: Die vom Betriebsprüfer zitierten VwGH-Erkenntnisse seien zu völlig anderen Sachverhalten ergangen. Die Nutzung als Dienstnehmerwohnung und die Übernahme der GmbH-Anteile sei nicht gleichzeitig beschlossen worden; zwischen beiden Entscheidungen sollen mindestens zwei Monate gelegen haben und die Entscheidungen seien völlig unabhängig voneinander zustande gekommen. Die Bw. habe zZ des Hauskaufs nicht beabsichtigt, eine Wohnung für den Gesellschafter-Geschäftsführer bereit zu stellen; die Wohnung sei Ende November 1994 aufgegeben worden und sei jetzt fremd vermietet.

Die bei einem Missbrauch im Sinne des § 22 BAO entscheidungsrelevante Frage nach Art und Umfang der steuerlichen Vorteile habe der Betriebsprüfer trotz mehrfacher Anfragen nicht beantworten können; vorübergehend leer stehende Räume sollen nicht für eine private Veranlassung sprechen, wenn nachweislich ein Nachmieter gesucht werde.

Abschließend bringt die Bw. sinngemäß vor, dass eine verdeckte Ausschüttung/Dienstnehmerwohnung auszuschließen sei, da „*der Gesamtbezug des Gesellschafter-Geschäftsführers in Relation zur erbrachten Arbeitsleistung gesehen werden...*“; müsse und dass „*der Gesamtbezug des Gesellschafter-Geschäftsführer auch mit Gewährung einer Dienstnehmerwohnung keinesfalls so hoch [sei], dass er ein fremdübliches Ausmaß überschritten hätte*“.

▪ ***Stellungnahme des Betriebsprüfers und Gegenäußerung der Bw. zu Tz 19 – 23 des Bp-Berichtes:***

Der Betriebsprüfer verweist auf alle diesbezüglichen Feststellungen im Bp-Bericht und alle im Arbeitsbogen/Betriebsprüfung dokumentierten Feststellungen; zu dieser Stellungnahme hat sich die Bw. nicht geäußert.

▪ ***Betriebsprüfer zu den bei der Mietergemeinschaft bzw. beim Gesellschafter-Geschäftsführer veranlagten Mieteinkünften (Erörterungstermin, 22. November 2006):***

Die Veranlagungsakten existieren nicht mehr; die in den do. Mieteinkünften enthaltenen Mieteinnahmen und -ausgaben sind daher nicht (mehr) feststellbar.

▪ ***Bw. zu den bei der Mietergemeinschaft bzw. beim Gesellschafter-Geschäftsführer veranlagten Mieteinkünften (Erörterungstermin, 22. November 2006):***

Bei den bereits veranlagten Mieteinkünften/Mietergemeinschaft und Gesellschafter-Geschäftsführer sollen folgende Vorsteuern und Aufwendungen nicht berücksichtigt worden sein:

Vorsteuern:

	<i>Euro</i>	<i>ATS</i>
Oktober bis Dezember 1991	1.054,25	14.506,80
Jänner bis September 1992	336,01	4.623,60
Oktober bis Dezember 1992	0,00	0,00
Jänner bis September 1993	179,67	2.472,31

Ausgaben:

	<i>Euro</i>	<i>ATS</i>
Zinsen aus Vermietung (IV. Quartal 1991)	2.456,34	33.799,98
Zinsen aus Vermietung (I.-III. Quartal 1992)	4.438,19	61.070,83
Zinsen aus Vermietung (IV. Quartal 1992)	2.845,95	39.161,13
Zinsen aus Vermietung (I.-III. Quartal 1993)	7.081,65	97.445,63

	<i>Euro</i>	<i>ATS</i>
Betriebskosten (IV. Quartal 1991)	246,05	3.385,72
Betriebskosten (I.-III. Quartal 1992)	1.178,06	16.210,46
Betriebskosten (IV. Quartal 1992)	1.678,31	4.630,89
Betriebskosten (I.-III. Quartal 1993)	3.705,66	17.604,65

	<i>Euro</i>	<i>ATS</i>
Abschreibung (IV. Quartal 1991)	2.351,26	32.354,04
Abschreibung (I.-III. Quartal 1992)	2.425,24	33.372,03
Abschreibung (IV. Quartal 1992)	336,54	23.094,05
Abschreibung (I.-III. Quartal 1993)	1.279,38	50.990,99

- ***Bw. zu den Sanierungs- und Adaptierungskosten „Dienst- und Mietwohnung“, Tz 22, Pkt. A. 2. – sonstige Betriebsausstattung: Küche/Dienstnehmerwohnung (Erörterungstermin, 22. November 2006):***

Der Nachmieter hat die Kücheneinrichtung übernommen.

- ***Bw. zur Betriebskostenverrechnung (Erörterungstermin, 22. November 2006):***

Die Betriebskosten sollen im Sachbezug des Gesellschafter-Geschäftsführer enthalten und deshalb nicht verdeckt ausgeschüttet worden sein.

IV.6. STREITPUNKT/TZ 21 – SACHBEZUGSWERTE/LOHNVERSTEUERUNG:

Zu diesem Streitpunkt hat der Betriebsprüfer folgende Feststellungen getroffen:

"Die bisher lohnversteuerten Sachbezugswerte lt. Lohnkonto/Gesellschafter-Geschäftsführer - VII/92 bis XII/92 mtl. ATS 1.380,00; I/93 bis VII/93 mtl. ATS 1.372,00; VIII/93 ATS 736,00 - sind rückzuverrechnen."

Ein auf diesen Streitpunkt sich beziehendes Berufungsvorbringen ist nicht erstattet worden.

IV.7. STREITPUNKT/TZ 24 - REISEKOSTENERSÄTZE:

Zum Bilanzstichtag 30. September 1992 sollen auf dem Verrechnungskonto des Gesellschafter-Geschäftsführers für den Zeitraum X/91-IX/92 pauschal ATS 45.000,00 netto (+ 10% Umsatzsteuer) für Dienstreisenaufwendungen eingebucht worden sein; die Bw. habe Abrechnungen für Dienstreisen (Berechnung nach amtlichen Sätzen) iHv ATS 40.315,91 durch Belege nachweisen können.

Der Differenzbetrag sei der Bw. außerbilanzmäßig und dem Gesellschafter-Geschäftsführer als verdeckte Ausschüttung zuzurechnen (Nettodifferenz 1992: ATS 4.684,09 + Vorsteuerkürzung 1992: ATS 468,41 = außerbilanzmäßige Zurechnung und verdeckte Ausschüttung 1992: ATS 5.152,50).

▪ **Berufungsausführungen:**

Die vorgelegten Aufzeichnungen über Dienstreisen sollen nur die tatsächlich bei Klienten oder sonstigen Arbeiten anfallenden Zeiten beinhalten; nicht verrechnete Reise- und Fahrtzeiten sollen darin nicht enthalten sein. Deshalb seien die Reisekosten pauschal auf ATS 49.500,00 erhöht und als Betriebsausgaben geltend gemacht worden. Die auf sonstige Arbeiten entfallenden Zeiten sollen nicht als Überstunden oder dergleichen abgerechnet worden sein, da im monatlichen Gesamtbezug des Gesellschafter-Geschäftsführers (ATS 30.000,00) alle geleisteten Überstunden inkludiert seien. Eine verdeckte Ausschüttung liege nicht vor, da der Gesamtbezug/Geschäftsführer mit ATS 30.000,00 derart bemessen sei, dass ein Fremdvergleich keinesfalls zu einem überhöhten Bezug führen könne.

▪ **Stellungnahme des Betriebsprüfers:**

Der Betriebsprüfer habe die Bw. aufgefordert, zu den 1992 eingebuchten pauschalen Reisekosten Aufzeichnungen vorzulegen; habe aus den ihm vorlegten Aufzeichnungen einen Differenzbetrag festgestellt und der Bw. vorgehalten.

Zitat/Betriebsprüfer: „Dass nicht glaubhaft gemachte bzw. nicht belegte Betriebsausgaben nicht anzuerkennen seien, ergebe sich aus dem Gesetz, der Fachliteratur und aus VwGH-Erkenntnissen“.

▪ **Gegenäußerung der Bw.:**

Die Bw. rügt insb. die Vorgangsweise des Betriebsprüfers, eine Differenz zwischen erklärten und anzuerkennenden Reisekosten nicht vor der Schlussbesprechung angesprochen und während der Betriebsprüfung den Abzug von Reisekosten als Betriebsausgaben kategorisch abgelehnt zu haben.

IV.8. STREITPUNKT/TZ 25 – § 7/6 GEWSTG (GEWERBEERTRAGSZURECHNUNG):

Auf den rückwirkend mit 30. April 1993 geschlossenen Abtretungsvertrag (17. Mai 1993) hinweisend, stellt der Betriebsprüfer fest, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer ab diesem Zeitpunkt mit 51% am Stammkapital der Bw. beteiligt ist und Einkünfte aus selbständiger Arbeit bezieht.

Lt. vorgelegten Lohnkonten seien für den wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer weiterhin (V/93-VIII/93) lohnbesteuerte Bezüge ausbezahlt worden; entsprechende Berichtigungen bei der Lohn- und Einkommensbesteuerung seien durchzuführen.

Die an den wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer für die Tätigkeit im Betrieb ausbezahlten Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art seien gemäß § 7 (6) GewStG dem Gewerbeertrag zuzurechnen; sie betragen ATS 152.500,00.

▪ **Berufungsausführungen:**

Für die Bw. beginnt die wesentliche Beteiligung mit der Eintragung im Firmenbuch; diese Auffassung über den Zeitpunkt der Wirksamkeit der Abtretung und den Beginn der wesentlichen Beteiligung werde von folgenden Behörden bzw. Institutionen geteilt: Der für Gesellschafter-Geschäftsführer zuständigen Bezirksstelle der Niederösterreichischen Gebietskrankenkasse, der Landesstelle Niederösterreich, dem Hauptversicherungsverband der Sozialversicherungsträger, von den Lohnsteuerstellen von zwei Finanzämtern, vom Lohnsteuerprüfer, von anderen Finanzämtern und von der Fachliteratur.

Für die Beurteilung der Frage des Überganges der Gesellschafterrechte sei – da ein eigenständiger steuerrechtlicher Begriff fehle, die zivilrechtlichen Regelungen heranzuziehen; nach § 78 GmbH-Gesetz gelte nur der als Gesellschafter und könne nur derjenige Gesellschafterrechte ausüben, der im Firmenbuch als Gesellschafter eingetragen sei. Vor Abschluss des Abtretungsvertrages habe der Gesellschafter-Geschäftsführer keine Gesellschafterrechte ausüben können.

Anmerkung zu den v.a. Berufungsausführungen: Vereinbarungen über Gesellschafterrechte werden in Pkt. VI des Abtretungsvertrages getroffen; in Pkt. IV des Abtretungsvertrages steht: *"Als maßgeblicher Zeitpunkt des Überganges aller mit dem abgetretenen Geschäftsanteil verbundenen Rechte und Verbindlichkeit wird der 30. April 1993 vereinbart."*

▪ **Stellungnahme des Betriebsprüfers:**

Die Stammanteile seien nicht per Datum/Vertragsabschluss (= 17. Mai 1993) sondern rückwirkend auf den 30. April 1993 übertragen worden, die Lohnsteuerprüfung habe diesen Sachver-

halt nicht aufgegriffen, da dem Prüfer im Zeitpunkt der Prüfung eine nunmehr 51%-Beteiligung am Stammkapital nicht bekannt gewesen sei, der Betriebsprüfer habe den Bericht des Lohnsteuerprüfers vom 20. April 1994 eingesehen und sei dabei zu dem Ergebnis gekommen, dass Feststellungen über und Hinweise auf eine wesentliche Beteiligung darin nicht enthalten sind; er habe auch in der Lohnsteuerstelle des, für die Erlassung der Sachbescheide zuständigen, Finanzamtes nachgefragt; die Leiterin der Lohnsteuerstelle habe sich nicht an erteilte Auskünfte über den Zeitpunkt der Übertragung von Gesellschaftsanteilen erinnert.

Abschließend weist der Betriebsprüfer darauf hin, dass die Gewerbeertrag-Zurechnung für Bezüge ab dem, auf den vertraglich vereinbarten Zeitpunkt nächstfolgenden, Monat erfolgt ist.

▪ ***Gegenäußerung der Bw.:***

Die Bw. bestreitet, den Lohnsteuerprüfer nicht von der Abtretung der GmbH-Anteile informiert zu haben und besteht darauf, mündlich die Auskunft erhalten zu haben, dass der Zeitpunkt der Eintragung im Firmenbuch der für den Beginn der selbständigen Tätigkeit maßgebliche Zeitpunkt sei.

▪ ***Stellungnahme der Bw./Erörterungstermin (22. November 2006):***

Lt. OLG Wien 21.9.2005, 8 Ra 46/05a, beginne die wesentliche Beteiligung mit ihrer Eintragung im Firmenbuch (Entscheidung in der Rechtsdatenbank nicht auffindbar).

▪ ***Firmenbuchrecherche/Unabhängiger Finanzsenat (22. November 2006):***

Die Datenersterfassung in der elektronischen Fassung des Firmenbuches ist am 11. Juni 1994 erfolgt; das vor der Datenersterfassung liegende Datum/Eintragung der abgetretenen GmbH-Anteile ist nicht erfasst worden.

IV.9. STREITPUNKT/TZ 26 - SOZIALVERSICHERUNGSBEITRÄGE:

Die von der Gesellschaft am 9. September 1993 an die Sozialversicherung der gewerblichen Wirtschaft für den Gesellschafter-Geschäftsführer gezahlten Beiträge (ATS 1.741,00) sollen nicht als Betriebsausgaben absetzbar und daher außerbilanzmäßig dem Bilanzgewinn sowie als verdeckte Ausschüttung dem Gesellschafter-Geschäftsführer zuzurechnen sein.

▪ ***Notizen aus Arbeitsbogen/Betriebsprüfung, Seite 363:***

Auf der Rückseite von Seite 363 des Arbeitsbogens hat der Betriebsprüfer notiert: "KA Rk StP. 101 v. 9.9.93 Zahlung Soz.Vers.d.gew. Wirtschaft 1.741,18".

▪ ***Berufungsausführungen:***

Die Bw. bringt vor, die Zahlung von ATS 1.741,00 habe ausschließlich Zahlungen für das Jahr 1992 betroffen und sei ein Pensionsbeitrag aufgrund einer Mehrfachversicherung gewesen; schließt eine verdeckte Ausschüttung wegen der Höhe des Gesellschafter-Geschäftsführer-Gehalts aus und wendet ein: „Die Hinzurechnung dieser Zahlung wurde mir auch erst während der Schlussbesprechung kommentarlos und ohne Aufforderung zur Stellungnahme mitgeteilt, sodass insoweit auch eine Verletzung von Verfahrensvorschriften gegeben erscheint.“

▪ **Stellungnahme des Betriebsprüfers:**

Eine selbständige Tätigkeit sei nicht ausgeschlossen und sei vom Gesellschafter-Geschäftsführer ausgeübt worden: Am 9. September 1993 seien ATS 1.741,00 an die Sozialversicherung der gewerblichen Wirtschaft überwiesen worden, der Gesellschafter-Geschäftsführer habe im Kalenderjahr 1992 einen Gewinn aus selbständiger Arbeit iHv ATS 44.730,00 und habe v.a. Erlöse aus der Personalbereitstellung erklärt.

▪ **Gegenäußerung der Bw.:**

Lt. Gesellschafter-Geschäftsführer haben seine Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit im Jahr 1992 rd. ATS 7.000,00 betragen und darin soll eine im Exekutionsweg erhaltene, aus dem Jahr 1991 und damit aus seiner Zeit als nichtselbständiger Steuerberater stammende, Forderung enthalten sein; aus der Personalüberrechnung an die GmbH habe er ~ ATS. 37.000,00 erzielt, bei dem im Jahr 1992 ausgewiesenen Überschuss handle es sich um zeitliche Buchungsdifferenzen der Lohn- und Sozialabgaben vom Dezember 1992; eine sozialversicherungspflichtige Tätigkeit sei mit dieser Personalüberrechnung nicht begründet worden; der Gesellschafter-Geschäftsführer habe keine selbständige Tätigkeit ausgeübt.

IV.10. STREITPUNKT/TZ 27, TZ 28 UND TZ 31 – VERZINSUNG

VERRECHNUNGSKONTO/GESELLSCHAFTER-GESCHÄFTSFÜHRER, VERDECKTE AUSSCHÜTTUNGEN:

IV.10.1. Verzinsung Verrechnungskonto/Gesellschafter-Geschäftsführer:

Das bisher nicht verzinst Verrechnungskonto des Gesellschafter-Geschäftsführers (Forderung an den Gesellschafter-Geschäftsführer) sei ausgehend von den Bilanzansätzen 1. Oktober 1992 (ATS 285.700,00) und 30. September 1993 (ATS 444.816,00) unter Berücksichtigung der Betriebsprüfer-Feststellungen des Wirtschaftsjahres 1992/93 und dem daraus errechneten Durchschnittssaldos (ATS 365.258,00) mit einem Zinssatz von 7% p.a. zu verzinsen. Die Zinsen (= ATS 25.568,00 netto) seien der Bw. außerbilanzmäßig und dem Gesellschafter-Geschäftsführer als verdeckte Ausschüttung zuzurechnen (= ATS 27.439,00).

Aus verfahrensökonomischen Gründen werde von einer Verzinsung des Verrechnungskontensaldos des Wirtschaftsjahres 1991/92 abgesehen, da der Forderungssaldo im Wesentlichen

erst durch die nachträgliche Korrektur des Kaufpreises der Steuerberatungskanzlei "Mag.JW – St.P " entstand sei.

▪ **Tz 28 des Bp-Berichtes; lautend:**

1991/92: „Forderung lt. Handelsbilanz 30. September (ATS 170.166,83) + anteilige Investitionskosten Tz 22 (ATS 125.048,00) – anteilige AfA (ATS 9.515,00) = Forderung lt. Bp 30. September 1992 (ATS 285.699,83)“.

1992/93: „Forderung lt. Handelsbilanz 30. September (ATS 179.155,75) + Änderung Vorjahr (ATS 115.533,00) – anteilige AfA Tz 22 (ATS 12.505,00) + nicht anerkannter Mietenaufwand (ATS 193.500,00) + Tz 19/G/3 (-Mietenrückverrechnung St. - So. [ATS 28.295,06] - Rückrechnung "UST" Tz 19/G/3 St. - So. [ATS 2.572,28]) = Forderung lt. Bp 30.9.93 (ATS 444.816,41)“.

▪ **Berufungsausführungen:**

Den hohen Forderungsstand soll das Verrechnungskonto v.a. wegen der Bp-Feststellungen aufweisen. Das Verrechnungskonto werde ständig ausgeglichen; deshalb sollen nur kurzfristige Forderungs- oder Verbindlichkeitenstände aushaften. Während des gesamten Wirtschaftsjahres 1992 habe eine Verbindlichkeit gegenüber dem Gesellschafter-Geschäftsführer bestanden, nur zum Ende des Wirtschaftsjahres habe sich der Saldo „gedreht“. Diese Verbindlichkeit sei nicht verzinst worden, deshalb erscheine der Bw. eine Verzinsung des positiven Standes des Jahres 1993 nicht gerechtfertigt.

▪ **Stellungnahme des Betriebsprüfers:**

Das Verrechnungskonto soll ohne Bp-Änderungen einen Forderungssaldo gegenüber dem Gesellschafter-Geschäftsführer zum 1. Oktober 1992 iHv ATS 170.167,33 und zum 30. September 1993 iHv ATS 185.676,21 aufweisen.

Der Betriebsprüfer verneint, dass das Verrechnungskonto während des Jahres eine Verbindlichkeit gegenüber dem Gesellschafter-Geschäftsführer aufgewiesen habe und verweist auf eine Ablichtung des Verrechnungskontos; abgeheftet in Arbeitsbogen/Betriebsprüfung, 111.

Betriebsprüfer: „Im Zuge der Berufungserledigung wäre auch eine Verzinsung der bestehenden Forderung laut Verrechnungskonto des Gesellschafter-Geschäftsführers für das Wirtschaftsjahr 1991/1992 vorzunehmen. Eine Kopie des Verrechnungskontos wurde im Arbeitsbogen Seite 99 bis 101 abgelegt.“

▪ **Gegenäußerung der Bw.:**

Die diesbezüglichen Ausführungen des Gesellschafter-Geschäftsführers zusammenfassend hat die Bw. sinngemäß vorgebracht, dass die zeitliche Abfolge der Buchungen auf dem Verrech-

nungskonto beweise, dass von Oktober 1991 bis zum Ende des Wirtschaftsjahres im September 1992 ein Verbindlichkeitenstand zu Gunsten des Gesellschafter-Geschäftsführers bestanden habe und dass Um- und Nachbuchungen zum Jahresende und eine nachträgliche Änderung des Kaufpreises der Einzelfirma einen Forderungssaldo zugunsten der GmbH ergeben. Im Wirtschaftsjahr 1993/94 soll dieses Konto ab Februar 1994 einen Verbindlichkeitsaldo zu Gunsten des Gesellschafter-Geschäftsführers aufweisen.

Deshalb sei im Wirtschaftsjahr 1991/92 eine Verzinsung zu Gunsten des Gesellschafter-Geschäftsführers anzusetzen. Gesellschafter-Geschäftsführer: *„Dies habe ich aber bei der Bilanz-erstellung unterlassen, da es die ständige Absicht war und ist, dieses Verrechnungskonto weitestgehend ausgeglichen zu gestalten.“*

IV.10.2. Verdeckte Ausschüttungen:

Die unter Tz 31 angeführten verdeckten Ausschüttungen:

	1992	1993
Vertragserrichtungskosten brutto, Tz 17		4.284,00
Miete brutto, Tz 19	153.450,00	
Investitionen, Tz 22	125.099,70	12.505,00
Betriebskosten, Tz 23	23.572,37	38.099,78
Reisekosten, Tz 24	5.152,50	
Sozialversicherungsbeiträge, Tz 26		1.741,00
Zinsen, Tz 27		25.568,00
	307.273,97	82.197,78

sind der Kapitalertragsteuer unterzogen worden; der dabei angewendete Steuersatz beträgt 33 $\frac{1}{3}$ %. Die Kapitalertragsteuer 1992 ist mit ATS 102.414,00 festgesetzt worden, die Kapitalertragsteuer 1993 mit ATS 27.397,00 (Bp-Bericht, Tz 47).

▪ **Berufungsausführungen:**

Die Bw. wirft dem Betriebsprüfer den Verfahrensmangel - die außerbilanzmäßigen Hinzurechnungen und verdeckten Ausschüttungen nicht begründet zu haben – vor, zitiert VwGH-Erkenntnisse und Literaturmeinungen und führt dazu im Wesentlichen aus:

Eine missbräuchliche Gestaltungsmaßnahme nach § 22 BAO führe nicht zu der automatischen Annahme einer verdeckten Ausschüttung; im ggstl. Fall sei das Gesamtausmaß der Bruttobezüge im Verhältnis zur erbrachten Dienstleistung zu berücksichtigen (1992, 1993: ATS 30.000,00 inkl. pauschal abgegotener Überstunden; davor ATS 40.000,00, Überstunden extra abgegoten); ein subjektiver, auf Vorteilsgewährung gerichteter Willensentschluss könne bei einer Gesellschaft mit vier zT nicht mit den Hauseigentümern identischen Personen nicht unterstellt werden, sein Zustandekommen werde bestritten; die Bw. habe das gesamte Objekt mieten müssen, um sich in Zukunft benötigte Flächen zu sichern; die Vermietung eines Ge-

bäudes an eine GmbH mit unterschiedlicher Eigentümerstruktur zu einem fremdüblichen Mietzins sei eine im Geschäftsleben übliche Vorgangsweise.

Die Berechnung der Kapitalertragsteuer mit $33\frac{1}{3}\%$ der Bemessungsgrundlage sei nicht richtig; richtig seien 25%, da die Hauseigentümer die von der Kapitalgesellschaft übernommene Kapitalertragsteuer ersetzen würden.

▪ ***Stellungnahme des Betriebsprüfers:***

Der Betriebsprüfer bestreitet, die verdeckten Ausschüttungen nicht begründet zu haben, weist darauf hin, dass bei einer ordnungsgemäßen Verrechnung der Mietzahlungen ein Geldfluss an die Miteigentümergeinschaft hätte erfolgen müssen, dass die Bw. bisher nicht beabsichtigt habe, die auf die verdeckten Ausschüttungen entfallende Kapitalertragsteuer einzufordern und dass ein Einforderungsbeschluss nicht vorgelegt worden sei.

▪ ***Gegenäußerung der Bw.:***

Die Bw. vermisst eine schlüssige Begründung für die verdeckte Gewinnausschüttung, wiederholt ihr bisheriges Vorbringen in der Sache (wirtschaftliche Vorteile der ehemaligen Gesellschafterin und steuerliche Belastungen bei Vermietung und Verpachtung erfasst) und zu den behaupteten Verfahrensmängeln (keine ausreichende Gelegenheit zur Gegenäußerung, Betriebsprüfer äußert sich nur allgemein über festzuhaltende Tatsachen, nennt keine konkreten Zahlen, erteilt keine konkrete Aufforderung zur Gegenäußerung und verneint, weiterer Beweis und Erläuterungen zu bedürfen) und bringt dieses Vorbringen ergänzend vor, dass seine Darstellung der Vermietung ignoriert, angebotenen Beweise abgelehnt und auf die inhaltlichen Argumente der Berufung nicht eingegangen werde.

V. VON DER BW. ANGEFOCHTENER HAFTUNGS- UND ABGABENBESCHEID:

Mit Haftungs- und Abgabenbescheid (15. Juli 1996) hat das Finanzamt ausgesprochen, dass die Bw. gemäß § 95 EStG 1988 als Schuldnerin der Kapitalerträge für die Einbehaltung und Abfuhr von Kapitalertragsteuer iHv ATS 129.811,00 haftet. Begründend wurde ausgeführt, dass die Bw. nach der im Bp-Bericht dargestellten Sach- und Beweislage erwiesenermaßen Kapitalerträge iHv ATS 307.273,97 und ATS 82.197,78 verdeckt ausgeschüttet hat.

Die Bw. bestreitet verdeckt ausgeschüttet zu haben und beantragt die Aufhebung des Haftungs- und Abgabenbescheides (15. Juli 1996).

▪ ***UFS-VORHALTEVERFAHREN:***

Mit E-Mail (29. Oktober 2008) hat der Unabhängige Finanzsenat den Gesellschafter-Geschäftsführer und Steuerberater der Bw. gebeten, den vor dem 8. November 1992 geltenden Dienst-

vertrag und das Gutachten betreffend Mietzins als Beweismittel zur Berufungsverhandlung (6. November 2008) mitzubringen.

Aus der Niederschrift/Berufungsverhandlung (6. November 2008):

„Da bis 10:15 Uhr ein Vertreter der Bw. nicht erschienen ist, wird die Verhandlung um 10:15 Uhr eröffnet und vorerst in Abwesenheit eines Vertreters der Bw. durchgeführt. Die ordnungsgemäße Ladung ist ausgewiesen...“

Nach Vortrag des Sachverhalts lt. Beilage zur Niederschrift/Berufungsverhandlung verwies der Vertreter des Finanzamtes auf die Schriftsätze im Abgabungsverfahren. Sein diesbezügliches Vorbringen wurde der Bw. nicht vorgehalten und wird daher in dieser Berufungsentscheidung nicht wiederholt.

▪ ***E-Mail (10. November 2008):***

Der Vertreter der Bw. hat sein Fernbleiben von der mündlichen Berufungsverhandlung mit einer schweren Erkrankung (Grippe) begründet und vorgebracht, dass die Verständigung des Senates von seiner Erkrankung nicht möglich gewesen sei, da die UFS-Senatsmitglieder weder telefonisch noch per E-Mail erreichbar gewesen seien. Es werde daher die Wiedereinsetzung in den vorherigen Stand beantragt. Dem Wiedereinsetzungsantrag wurde durch Festsetzung eines neuen Verhandlungstermins stattgegeben, da – unabhängig davon, dass die vermeintliche Nichterreichbarkeit des Unabhängigen Finanzsenats angesichts der durchgehenden Besetzung der Geschäftsstelle der Außenstelle Wien nicht nachvollziehbar ist - eine plötzliche schwere Erkrankung einen Wiedereinsetzungsgrund darstellt.

▪ ***Vorhalteverfahren (I. Telefonat vom 11. November 2008, II. Vorhaltsbeantwortung vom 26. November 2008):***

I. Telefonat vom 11. November 2008:

Der Vertreter der Bw. wurde ersucht, die mit E-Mail (29. Oktober 2008) angeforderten Unterlagen vorzulegen. Dem Unabhängigen Finanzsenat wurde mitgeteilt, dass ein vor dem 8. November 1992 geltender Dienstvertrag nicht existiert.

II. Vorhaltsbeantwortung vom 26. November 2008:

Im Begleitschreiben zu den mit E-Mail (29. Oktober 2008) angeforderten Unterlagen wurde vorgebracht:

Die Höhe des Mietzinses pro Quadratmeter wurde gemeinsam mit dem Immobilienmakler Herrn Z. festgelegt.

Der Bestandsplan für die gesamte Liegenschaft, mit dem die endgültigen Raumgrößen feststanden, wurde von der Baufirma S-KG erst im Jahre 1992 erstellt, so dass erst ab diesem Zeitpunkt die endgültige Höhe der monatlichen Miete festgelegt werden konnte.

Der Vorhaltsbeantwortung vom 26. November 2008 waren beigelegt:

I. Geschäftsführer-Dienstvertrag vom 8. November 1992: Vertragsinhalt siehe Berufungsentscheidung, Seite 14f.

II. Niederschrift über die Bauverhandlung vom 18. November 1991 betreffend Umbau des Obergeschoßes, lautend:

Das bestehende ehemalige Mehrfamilienwohnhaus auf der Baufläche soll nach den vorliegenden Plänen und der Baubeschreibung der Firma S-KG umgebaut werden.

Im Erdgeschoß werden linksseitig des Haupteinganges zwei Räume als Büro für den Steuerberatungsbetrieb verwendet.

Im Gang des Stiegenhauses ist ein WC vorhanden. Das Obergeschoß soll umgebaut werden, wobei diverse Zwischenwände abgebrochen und neu situiert werden. Gänzlich neu errichtet wird für jede Wohneinheit eine Sanitärgruppe. Baufluchtlinien werden im Zuge der Umbaumaßnahmen nicht verändert. Ost- und südseitig sollen im Obergeschoß lediglich die großen Fensterflächen verändert und in der bestehenden Form mit Oberlichte und einem Kämpfer in der Mitte hergestellt werden.

Die Versorgung mit Wasser und die Abwasserbeseitigung erfolgt über die öffentlichen Einrichtungen. Die Beheizung des gesamten Gebäudes erfolgt mit Erdgas, wobei jede Wohneinheit eigene Wärmezähleinrichtungen besitzt.

Parkplätze sollen auf Eigengrund errichtet werden, wobei die Anordnung dieser Parkplätze auf der Ostseite des Grundstückes vorgesehen sind. Geplant sind sechs Stellplätze. Diese Stellplätze werden straßenbaumäßig befestigt und staubfrei gemacht.

Gutachten:

Seitens des Bausachverständigen bestehen bei plan- und beschreibungsgemäßer Ausführung sowie Einhaltung und Erfüllung nachstehender Vorschriften gegen die geplanten Adaptierungsarbeiten und die Herstellung der Parkplätze keine Bedenken.

- 1. Über die ordnungsgemäße Ausführung der E-Installation ist ein bundeseinheitliches Sicherheitsprotokoll der Baubehörde vorzulegen.*
- 2. Jede Wohneinheit ist mit einem Notkamin zu versehen.*
- 3. Im Erdgeschoß ist das WC zu sanieren. Wände und Böden sind zu verfliesen und mit*

Handwaschbecken, Spiegel, Seifenspender und Papierkorb auszustatten. Ebenso ist eine Händetrocknungsmöglichkeit zu installieren.

4. Die im Obergeschoß geplanten Sanitärräume sind mechanisch über Dach zu entlüften.

5. Die Dachbodenstiege ist brandhemmend und in Fluchtrichtung aufschlagend herzustellen.

6. Im Erdgeschoß und im Obergeschoß sind je ein Handfeuerlöscher der Klasse ABC mit 6 kg Füllgewicht zu situieren.

7. Im Zuge der Errichtung der Parkplätze ist zum Anrainer ... an der Grundgrenze eine Mauer (2 m hoch), die durchgehend von der Straße bis zur bestehenden Mauer der Garage geführt, herzustellen.

8. Die Abwässer von den Parkflächen sind auf Eigengrund abzuleiten.

Im Übrigen wird auf die Bestimmungen der NÖ. Bauordnung, deren Verordnungen und auf die einschlägigen Ö-Normen verwiesen.

Bezüglich der Parkplätze wird vom Bauwerber ein Plan über die Situierung der Stellplätze nachgereicht...

III. Bestandplan zum Bauvorhaben:

Der Bestandplan des Obergeschoßes wurde in zweifacher Ausfertigung übermittelt.

IV. Mietvertrag vom 8. November 1992, lautend:

Abgeschlossen am heutigen Tage zwischen Herrn Mag.JW , Steuerberater, in der Folge kurz Vermieter genannt, einerseits und der Bw., in der Folge kurz Mieter genannt, andererseits.

§ 1 Vertragsgegenstand:

(1) Der Vermieter ist Eigentümer der Liegenschaft ... mit den Grundstücken ... Garten und ... Baufläche, Grundstücksadresse im unverbürgten Gesamtausmaß von 1.363m². Gegenstand dieses Mietvertrages ist die gesamte Liegenschaft, bestehend einem Büro- und Wohngebäude inkl. Keller- und sonstigen Abstellräumen im Gesamtausmaß von ca. 360m², einem Lagergebäude sowie dem gesamten Grund und Boden im Gesamtausmaß von ca. 1.363m².

(2) Festgestellt wird, dass keine Einrichtungsgegenstände mitvermietet werden.

(3) Es wird weiter festgestellt, dass sich der Mietgegenstand in einem Gebäude befindet, das aufgrund einer vor dem 30. Juni 1953 erteilten Baubewilligung neu errichtet wurde.

§ 2 Beginn und Dauer:

(1) Das Mietverhältnis beginnt am 1. Oktober 1992 und wird auf unbestimmte Zeit abgeschlossen. Es kann von beiden Vertragsteilen - vom Mieter auch ohne Angabe von Gründen - unter Einhaltung einer Frist von drei Monaten zum Ende eines jeden Kalendervierteljahres aufgekündigt werden, wobei die Aufkündigung schriftlich zugestellt werden muss. Der Vermieter verzichtet für die ersten fünf Mietjahre, von seinem Kündigungsrecht Gebrauch zu machen und erklärt, innerhalb dieser Zeit keine Kündigung anzubringen.

(2) Der Vermieter ist - unabhängig von sonstigen Schadenersatzansprüchen - dann berechtigt, den Mietvertrag - ungeachtet des obigen Kündigungsverzichtes - mit einseitiger Erklärung ohne Einhaltung einer Kündigungsfrist mit sofortiger Wirkung für aufgelöst zu erklären, wenn

a) der Mieter mit der Bezahlung auch nur eines Mietzinses, eines Wertsicherungsanteiles oder von Betriebskosten bzw. eines Teiles dieser Aufwendungen trotz Mahnung länger als einen Monat in Verzug ist,

b) über das Vermögen des Mieters das Konkurs-, Ausgleichs-, Zwangsverwaltungs- oder Zwangsversteigerungsverfahren eröffnet oder die Einleitung eines Insolvenzverfahrens mangels kostendeckenden Vermögens abgewiesen wird,

c) der Mieter vom Mietobjekt einen erheblich nachteiligen Gebrauch macht oder das Mietobjekt vertragswidrig weitergibt.

(3) Festgehalten wird ferner, dass die aus dem Betrieb einer Steuerberatungskanzlei oder eines damit zusammenhängenden bzw. ähnlichen Berufszweiges resultierende Lärm- und Umweltbelastung nicht zur Kündigung berechtigt.

§ 3 Mietzins:

(1) Der vereinbarte monatliche Hauptmietzins beträgt ATS 22.500,-- (in Worten: Schilling zweiundzwanzigtausendfünfhundert) zuzüglich der jeweils in gesetzlicher Höhe anfallenden Mehrwertsteuer. Der Mieter bestätigt den vereinbarten Hauptmietzins in Anbetracht der Größe, der Art, der Lage, der Beschaffenheit sowie insb. in Anbetracht des Ausstattungs- und Erhaltungszustandes als angemessen und als ortsüblich zu erachten. Der Mietzins ist bis spätestens am 5. eines jeden Monats fällig.

(2) Die Betriebskosten, wie insbesondere Kanal, Müll, Wasser, Kehrgebühren, Versicherungen, öffentliche Abgaben und Steuern trägt der Mieter zur Gänze. Die Stromkosten und die erforderlichen Betriebsversicherungen werden ebenfalls vom Mieter getragen. Die Betriebskosten werden vom Vermieter vierteljährlich im nachhinein verrechnet und sind vom Mieter unverzüglich zur Anweisung zu bringen.

[ein Absatz 3 fehlt]

(4) Der gem. Abs. 1 vereinbarte Hauptmietzins wird auf den vom Österreichischen Statistischen Zentralamt verlautbarten Verbraucherpreisindex 1986 wertgesichert.

§ 4 Rechte und Pflichten der Vertragsteile:

(1) Der Mieter erklärt, den Mietgegenstand in gutem Zustand übernommen zu haben. Er verpflichtet sich, diesen Zustand zu erhalten, den Mietgegenstand pfleglich zu behandeln und nach Beendigung des Mietverhältnisses dem Vermieter in gleich gutem Zustand zurückzustellen.

(2) Ernste Schäden der baulichen Substanz sind vom Vermieter zu beheben. Werden solche Schäden vom Mieter festgestellt, hat er diese unverzüglich dem Vermieter anzuzeigen. Der Vermieter verpflichtet sich, alles Notwendige zu veranlassen, damit diese Schäden behoben werden.

(3) Sämtliche bauliche Veränderungen im Mietobjekt, insbesondere die Veränderung der Außenfassade, der Einbau von Fenstern, das Versetzen von wesentlichen Mauerteilen sowie der Einbau von Elektro-, Gas-, Wasser- und Heizungsinstallationen, bedürfen der ausdrücklichen Zustimmung des Vermieters, welcher jedoch bereits nunmehr baulichen Veränderungen, die der Wertsteigerung des Mietobjektes dienen bzw. solchen baulichen Maßnahmen die einem Bürobetrieb förderlich sind, seine Zustimmung erteilt und sich bereits nunmehr verpflichtet sämtliche Erklärungen gegenüber Ämtern und Behörden abzugeben, die erforderlich sind, um diese wertsteigernden bzw. nützlichen baulichen Veränderungen durchzuführen. Bei Beendigung des Mietverhältnisses aus welchem Grunde auch immer gehen die vom Mieter getätigten Investitionen in das Alleineigentum des Vermieters über, ohne dass dieser dafür eine Ablösezahlung zu leisten hat.

(4) Die zum Zeitpunkt der Beendigung des Mietverhältnisses vorhandene und mit dem Mietobjekt allenfalls fest verbundene Büroeinrichtung geht ebenfalls ohne eine Ersatzleistung in das Alleineigentum des Vermieters über.

(5) Der Mieter ist verpflichtet den zum Mietobjekt gehörigen Gehsteig zu säubern und von Schnee zu räumen bzw. ordnungsgemäß zu streuen, so dass der Vermieter aus einer nicht ordnungsgemäßen Reinigung bzw. Schneeräumung als Hauseigentümer nicht in Anspruch genommen werden kann. Dies gilt nicht, soweit und solange der Bürobetrieb in Folge Urlaubs geschlossen ist.

(6) Der Mieter ist berechtigt auf der Außenseite des Mietobjektes unter Einhaltung der gesetzlichen Bedingungen und Auflagen, Hinweisschilder sowie Werbeträger anzubringen. Der Vermieter verpflichtet sich die dafür erforderlichen Zustimmungserklärungen gegenüber Ämtern und Behörden abzugeben.

(7) Der Mieter hat dem Vermieter oder den von diesem beauftragten Personen das Betreten des Mietobjektes aus wichtigen Gründen zu gestatten.

§ 5 Benützung und Untervermietung:

(1) Der Mietgegenstand darf ausschließlich zu Geschäftszwecken benützt werden. Der Vermieter erklärt ausdrücklich, keine Zustimmung dazu zu erteilen, dass der Mietgegenstand auch nur teilweise zu Wohnzwecken benützt wird.

(2) Festgehalten wird, dass die im Mietobjekt befindliche Wohnung im Ausmaß von ca. 92m² ausschließlich zu Wohnzwecken betriebszugehöriger Arbeitnehmer

(Dienstnehmerwohnung) verwendet werden darf. Eine auch nur vorübergehende Vermietung an betriebsfremde Personen ist nach Absatz 1 nicht gestattet und berechtigt daher zur sofortigen Auflösung dieses Mietverhältnisses gemäß § 2 dieses Vertrages. Darüber hinaus ist es auch gestattet, die Wohnung für Büro Zwecke zu verwenden.

(3) Die zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses bestehenden Mietverhältnisse werden vom Mieter übernommen, wobei jedoch nach Maßgabe der gesetzlichen Bestimmungen danach zu trachten ist, diese Mietverhältnisse sobald als möglich zu beenden um danach diese Wohnungen ausschließlich für den Bürobetrieb zu verwenden.

(4) Dem Mieter ist es nicht gestattet, ohne ausdrückliche Zustimmung des Vermieters den Vertragsgegenstand entgeltlich oder unentgeltlich, ganz oder teilweise dritten Personen zu überlassen. Dem Mieter steht auch nicht das Recht zu, die Rechte aus diesem Vertrag dritten Personen abzutreten.

(5) Im Falle einer Änderung der Rechtsform der betriebenen Steuerberatungskanzlei, bei der zumindest einer der bisherigen Gesellschafter weiterhin beteiligt und im Unternehmen aktiv tätig ist, gehen jedoch die Mietrechte automatisch auf die neue Gesellschaft über ...

Aus der Niederschrift/Berufungsverhandlung (2. April 2009):

Nach Vortrag des Verwaltungsgeschehens lt. Berufungsentscheidung, Seite 2 – 36 (v.a. Absatz) erfolgten folgende Äußerungen:

Mag.JW führt zu den Berufungen gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Umsatzsteuer 1991 bis 1993, Körperschaftsteuer 1992 und 1993 sowie Gewerbesteuer 1992 und 1993 aus, dass diese Berufungen gemäß § 256 BAO zurück genommen werden.

Nach Ansicht von Mag.JW ist lediglich strittig, wie die Kosten der Honorarnote des Notars aufzuteilen seien. Von den ATS 6.870,00, die am 6.9.1993 bezahlt wurden, seien lediglich ATS 820,00 nicht abzugsfähig. Bei der Position mit ATS 1.504,00 handelt es sich um die Solennisierung des Gesellschaftsvertrages, auch der Betrag von ATS 756,00 betrifft den Gesellschaftsvertrag (Anzeige Finanzamt). Der Restbetrag auf die

ausgeschiedenen ATS 4.284,00 (tatsächlich ausgeschieden nur ATS 3.284,00) wäre wiederum gutzuschreiben.

Seitens des Finanzamtes wird dagegen kein Einwand erhoben.

Zum Thema Mietobjekt:

Der Gesellschafter-Geschäftsführer und Mag.MSc haben vor dem Ankauf des Gebäudes in W. dieses mehrfach besichtigt. Im Sommer 1991 war das Gebäude zur Gänze vermietet bzw. von den damaligen Eigentümern bewohnt. Bei Erwerb des Gebäudes ist die Eigentümerin, die über etwa zwei Drittel der Wohnfläche verfügt hat, ausgezogen; nach einer Ablösezahlung auch die Mieterin F..

Im September 1991 war etwa ein Drittel des Gebäudes vermietet. Mieter So. hat angekündigt, zu Weihnachten 1991 ausziehen zu wollen. Tatsächlich erfolgte der Auszug erst Mai 1992. Außerdem bewohnte während des gesamten Prüfungszeitraumes Frau St. eine Wohnung, wobei Frau St. gegen Zahlung eines Ablösebetrages auch zu einer Aufgabe ihrer Mietrechte bereit gewesen wäre.

Abgesehen von der GmbH gab es im Berufszeitraum keine weiteren Mieter.

Die Mietzahlungen sind auf ein von der Voreigentümerin bekannt gegebenes Konto der nunmehrigen Eigentümer eingegangen. Es wurden auch Mag.JW und Mag.MSc als neue Vermieter vorgestellt. Es wurde den Mietern auch erklärt, dass das Gebäude für Zwecke der Steuerberatungskanzlei genutzt werden solle.

Es war immer geplant, das gesamte Gebäude für Zwecke der Steuerberatungskanzlei zu nutzen und allfällige nicht eigenbetrieblich benötigte Flächen – möglichst für kompatible Zwecke, z.B. durch ein Versicherungsunternehmen – zu vermieten.

Die freien Flächen des Erdgeschoss wurden sofort ab Ankauf durch die Steuerberatungskanzlei genutzt, ein Teil des Obergeschoss (linke Räume) ebenfalls und ab Auszug des Mieters So. auch die restlichen Teile ebenfalls durch die GmbH (Erdgeschoss).

Es gab die mündliche Vereinbarung zwischen den Gesellschaftern der GmbH und den nunmehrigen Hauseigentümern, dass das gesamte Haus sobald wie möglich durch die GmbH genutzt werden solle. Es wurden in weiterer Folge auch Sanierungsarbeiten projektiert. Nach dem Kauf wurde auch vereinbart, einen Bestandsplan zu erstellen. Das hat dann einige Monaten in Anspruch genommen.

Weitere Vereinbarungen gab es nicht; ein Mietvertrag sollte erst abgeschlossen werden, wenn die genauen Größen der Bestandsflächen feststehen.

Vorläufig wurde eine geringe Miete vereinbart. Der Gesellschafter-Geschäftsführer kann auswendig nicht mehr sagen, um welchen Betrag es sich gehandelt hat.

Über die mündliche Vereinbarung gibt es glaublich keine Unterlagen.

Die geringe Miete bezog sich ursprünglich auf die ersten beiden Räume im Erdgeschoß, welche ohne Adaptierung benutzt werden konnten. Zuerst lag das Büro im Erdgeschoß, später im Obergeschoß und nach dem Einbau einer Heizung und eines Melanbodens, siedelte das Büro wieder in das Erdgeschoß.

Zum tatsächlichen Abschluss eines Mietvertrages kam es am 8. November 1992, da zu diesem Zeitpunkt die genauen Maße feststanden.

Der Mietvertrag vom 8. November 1992 umfasst die gesamte Liegenschaft inkl. der an Dritte vermieteten Flächen.

Über Vorhalt durch den Vorsitzenden räumt Mag.JW ein, dass Frau St. bereits bei Kauf des Hauses in diesem aufgrund eines aufrechten mündlichen Mietvertrages gewohnt hat und das Mietverhältnis unter das Mietrechtsgesetz fällt. Frau St. sei stets bewusst gewesen, dass sie gegebenenfalls zu ihrer Tochter zieht. Über den Vorhalt, dass Mietverträge mit zwei Mietern (Frau St. und der GmbH) über den selben Mietgegenstand – nämlich die Wohnung von Frau St. – abgeschlossen worden sein sollen, kann Mag.JW keine Beurteilung abgeben.

Von den ATS 22.500,00 Miete der GmbH sind die Mieten der Fremdmieten in Abzug gebracht worden, da die Miete für das gesamte Haus gedacht war.

Nach Mag.JW war das Gebäude nie Betriebsvermögen der GmbH, es wurde von der Vermietergemeinschaft der GmbH vermietet. Die Vermietergemeinschaft hat Mieteinnahmen lukriert, die GmbH die Mietausgaben.

Die Vermietergemeinschaft hat die gesamten Mieteinnahmen (ATS 22.500,00) von der GmbH versteuert.

Die Versteuerung erfolgte in der Weise, dass die von der GmbH angesetzten Mietausgaben spiegelbildlich bei der Vermietergemeinschaft als Einnahmen angesetzt wurden. Dabei wurden jene Beträge, die von den Mietern bereits direkt an die Vermietergemeinschaft gezahlt wurden, von diesen Ausgaben abgesetzt. In Summe wurde daher von der Vermietergemeinschaft jeweils die von der GmbH zu entrichtende Miete versteuert (inkl. der Fremdmieten).

Das war von Anfang an so.

Seit Oktober 1991 wurden von der Vermietergemeinschaft ATS 22.500,00 monatlich als Mieteinnahmen versteuert. Die strittigen Um- und Nachbuchungen betreffen den Ausgleich auf diesen erst 1992 bekannten Betrag.

Mag.JW verweist darauf, dass es jetzt zu einer Doppelbesteuerung käme: Einerseits seien damals die vollen Mieteinkünfte bei der Vermietergemeinschaft versteuert worden, andererseits werde der GmbH der entsprechende Ausgabenabzug verwehrt. Mag.JW hat sich die Unterlagen noch einmal angesehen und kann bekräftigen, dass alles entweder bei der Vermietergemeinschaft oder nachher bei ihm als Vermieter versteuert wurde. Mag.JW hat allerdings seine privaten Steuerunterlagen nicht mit, kann dies aber jederzeit nachweisen.

Beim Finanzamt ist hier nichts mehr aktenkundig.

Mag.JW war von Anfang an Geschäftsführer der GmbH und hat glaublich von Anfang an ATS 30.000,00 monatlich brutto verdient. Herr H, ein Steuersachbearbeiter, hat mit ATS 40.000,00 brutto plus Überstunden deutlich mehr als der Geschäftsführer verdient.

Ebenfalls vereinbart wurden das Pensionsstatut und der Ersatz der Reisekosten. Hier wären die kollektivvertraglichen Taggelder und Kilometergelder zu zahlen gewesen.

Im September 1991 gab es keine Vereinbarung bezüglich einer Dienstnehmerwohnung. Die Dienstwohnungsvereinbarung wurde glaublich im Juni 1992 abgeschlossen. Mag.JW ist dann in die leer stehende Wohnung gezogen, um in W. mehr präsent zu sein – einerseits in der GmbH, andererseits bezüglich der Klienten. Für Mag.JW war die Wohnsituation in dem zuvor bewohnten Haus besser, auch musste seine Tochter die Schule wechseln. Es gab die Vereinbarung hinsichtlich der Dienstnehmerwohnung, diese zu nutzen. Das wurde mit Frau Mag.MSc ausgemacht, die auch Geschäftsführerin und Gesellschafter der GmbH war.

Es keine Vereinbarung hinsichtlich der Ausstattung der Wohnung. Allerdings musste die GmbH bestimmte Adaptierungen vornehmen und die Küche einrichten.

Hinsichtlich des Sachbezuges weiß Mag.JW nicht, was er dazu sagen soll.

Hinsichtlich der Reisekostenersätze gibt Mag.JW an, dass nur die bei den Klienten direkt verbrachten Zeiten, nicht aber die Fahrzeiten verrechnet wurden. Das war nur bei den Geschäftsführern der Fall. Die anderen Mitarbeiter haben auch die Fahrzeiten gezahlt bekommen und wurden diese auch verrechnet. Der Berufungspunkt wird nicht mehr aufrechterhalten.

Für die ersten drei Monate des Jahres 1991 wurde der GmbH eine geringere Miete verrechnet, da viele Räume noch nicht verwendbar waren.

Das Finanzamt hat eine Zurechnung zur Gewerbesteuer ab 1. Mai 1993 vorgenommen, die Bw. vermeint, dass eine Zurechnung ab Eintragung im Firmenbuch, also ab 1. September 1993 (nach der Eintragung im August 1993) vorzunehmen sei.

Vorgelegt wird eine Ausfertigung aus ARD 5664 vom 7.3.2006. Vorgehalten wird, dass nach Wagner, Notariatszeitung 1991, 101 maßgebend der Vertragsabschluss in Form des Notariatsaktes sei, während der Eintragung in das Firmenbuch nur deklarative Bedeutung zukomme.

Der Vertreter des Finanzamtes erklärt, dass nach seiner Ansicht das maßgebliche Datum für die Zurechnung der 1. Juni 1993 sei.

Hinsichtlich der Sozialversicherungsbeiträge gab es keine Vereinbarung der GmbH mit Mag.JW über einen Betrag von ATS 1.741,18. Überwiesen wurde von Frau Mag.MSc. Mag.JW kann aber nicht mehr genau sagen, worum es sich bei diesem Betrag gehandelt hat.

Zum Kapitalertragsteuersatz wird auf die Berufung verwiesen.

Unstrittig ist, dass die Höhe des Verrechnungskontos sich aus den Feststellungen der Berufungsentscheidung ergeben wird.

Die GmbH sollte das Gebäude von Anfang an nutzen, wobei aus Haftungsgründen der Kauf durch Mag.JW und Mag.MSc erfolgt ist. Die Umbauarbeiten wurden dann von der GmbH – nach einer Kreditaufnahme – finanziert.

Der Mietpreis wurde anhand der Quadratmeterzahl und einem Quadratmeterpreis von ca. ATS 75,00 ermittelt. Die ATS 75,00 wurden von zwei Immobilienmaklern empfohlen, dies bezog sich auf die Flächen im ursprünglichen Zustand. In W. war damals ein m²-Preis von über ATS 100,00 üblich.

Die Parteien des zweitinstanzlichen Verfahrens sehen keine Möglichkeit einer einvernehmlichen Lösung.

Über die Berufung wurde erwogen:

Auf die Anfechtungserklärung/Berufung bezogen sind folgende verfahrensleitende Anträge gestellt, Verfahrensfehler gerügt, Bescheide angefochten und Sachverhaltsfeststellungen zu Streitpunkten im ggstl. Berufungsverfahren erklärt worden:

I. Die Anträge auf Vorlage der Berufung an die Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland (FLDWNB) als Abgabenbehörde II. Instanz, Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung und Vorlage der Berufung an den Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde II. Instanz.

II. Von der Bw. behauptete Verletzung von Verfahrensvorschriften durch unterlassene Beweisaufnahmen, nicht vorgehaltenen Zahlen und Fakten und Begründungsmängel.

III. Die Verfahrenswiederaufnahmen betreffend Umsatzsteuer 1991 bis 1993, Körperschaftsteuer 1992 bis 1993 und Gewerbesteuer 1992 bis 1993.

IV. Die in den Textziffern 17, 19 - 28 und 31 des Bp-Berichtes (26. Juni 1996) getroffenen Sachverhaltsfeststellungen und die daraus abgeleiteten Rechtsfolgen (verdeckte Ausschüttungen/Gesellschafter-Geschäftsführer bzw. Berichtigungen von Konten der GmbH), Steuerbemessungsgrundlagen und Steuerfestsetzungen.

V. Die Haftung der Bw. für Einbehaltung und Abfuhr von Kapitalertragsteuer.

I. VON DER BW. GESTELLTE ANTRÄGE:

I.1. Antrag auf Vorlage der Berufung an die FLDWNB als Abgabenbehörde II.

Instanz:

Über den v.a. Antrag ist festzustellen, dass die Bw. diesen Antrag vor Erlassung des Abgaben-Rechtsmittel-Reformgesetzes (AbgRmRefG), BGBl I, 2002/97, gestellt hat. Eine Zuständigkeit des Unabhängigen Finanzsenates zur Erledigung dieses Antrags ist nicht gegeben. Tatsächlich erfolgte jedenfalls eine Vorlage an die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

I.2. Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung:

Über den v.a. Antrag ist festzustellen, dass die Bw. diesen Antrag auch vor Erlassung des Abgaben-Rechtsmittel-Reformgesetzes (AbgRmRefG), BGBl I, 2002/97, jedoch mit der Einschränkung gestellt hat, dass der Antrag für den Fall einer nur teilweisen Stattgabe des Berufungsbegehrens durch das Finanzamt gestellt werde.

Die Finanzämter sind berechtigt jedoch nicht verpflichtet, Berufungsvorentscheidungen zu erlassen: Die Bw. hat daher ihre Antragstellung von einer Entscheidung abhängig gemacht, auf deren Erlassung sie keinen Rechtsanspruch hat.

Da die Bw. keinen Rechtsanspruch auf Erlassung einer Berufungsvorentscheidung hat, beeinflusst die dem Antrag beigestellte Bedingung nicht den Prozessablauf: Deshalb spricht nichts dagegen, den v.a. Antrag nicht als (unzulässige) bedingte Prozesshandlung sondern als

Eventualantrag zu interpretieren, dem stattzugeben ist, da der Antrag in der Berufungsschrift – und damit im Sinne des § 284 BAO idgF rechtzeitig - gestellt worden ist.

I.3. Antrag auf Berufsentscheidung durch den gesamten Berufungssenat des Unabhängigen Finanzsenates:

Den v.a. Antrag hat die Bw. rechtzeitig und ohne Hinzufügen einer Bedingung gestellt; dem v.a. Antrag ist stattzugeben. Im ggstl. Berufungsfall hat daher ein Kollegialorgan des Unabhängigen Finanzsenates über die Berufung zu entscheiden.

II. VON DER BW. BEHAUPTETE VERLETZUNG VON VERFAHRENSVORSCHRIFTEN:

Die Abgabenbehörde I. Instanz soll durch unterlassene Beweisaufnahmen, durch vor Verfassung des Betriebsprüfungsberichtes nicht vorgehaltenen Zahlen und Fakten und durch Begründungsmängel Verfahrensvorschriften verletzt haben. Beantragt wird die Aufhebung der angefochtenen Bescheide.

Antragsbezogen ist folgende Rechtslage anzuwenden:

Gemäß § 289 Abs. 1 BAO idgF liegt ein Bescheidaufhebungsgrund vor, wenn Ermittlungen (§ 115 Abs. 1 BAO idgF) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können.

Unterlassene Beweisaufnahmen ändern das Bescheidergebnis nicht und bewirken kein Unterlassen der Bescheiderteilung, wenn ein Beweis Antrag abzuweisen ist; Ermittlungen zu nicht strittigen Sachverhalten und Ermittlungen zu nicht entscheidungsrelevanten Sachverhalten sind nicht durchzuführen:

Ist daher ein zu nicht strittigen Sachverhalten oder ein zu nicht entscheidungsrelevanten Sachverhalten gestellter Beweis Antrag abweisen, ist die unterlassene Beweisaufnahme kein Ermittlungsfehler und damit kein Bescheidaufhebungsgrund im Sinne des § 289 Abs. 1 BAO idgF.

Gegenstand eines Beweisverfahrens sind ausschließlich Sachfragen:

Ein zu einer Rechtsfrage gestellter Beweis Antrag ist abzuweisen; die von der Abgabenbehörde I. Instanz unterlassene Auseinandersetzung mit einer Rechtsfrage ist kein Ermittlungsfehler der Abgabenbehörde I. Instanz und damit kein Bescheidaufhebungsgrund im Sinne des § 289 Abs. 1 BAO idgF.

Nicht ordnungsgemäß gestellte Beweis Anträge sind abzuweisen:

Ist daher ein nicht ordnungsgemäß gestellter Beweisantrag abzuweisen, ist die unterlassene Auseinandersetzung mit diesen Beweisantrag kein Ermittlungsfehler der Abgabenbehörde I. Instanz und damit kein Bescheidaufhebungsgrund im Sinne des § 289 Abs. 1 BAO idgF.

Gesetzeszweck von § 289 Abs. 1 BAO idgF ist eine Beschleunigung des zweitinstanzlichen Berufungsverfahrens:

Ist daher die Beweisaufnahme von der Abgabenbehörde II. Instanz ohne wesentlichen Zeit(mehr)aufwand durchführbar, ist die von der Abgabenbehörde I. Instanz unterlassene Beweisaufnahme kein Bescheidaufhebungsgrund im Sinne des § 289 Abs. 1 BAO idgF; ist die Beweisaufnahme von der Abgabenbehörde II. Instanz nur mit wesentlichem Zeit(mehr)aufwand durchführbar, ist die von der Abgabenbehörde I. Instanz unterlassene Beweisaufnahme ein Bescheidaufhebungsgrund im Sinne des § 289 Abs. 1 BAO idgF.

Im zweitinstanzlichen Berufungsverfahren sanierbare Verfahrensfehler sind keine Ermittlungsfehler der Abgabenbehörde I. Instanz und damit kein Bescheidaufhebungsgrund im Sinne des § 289 Abs. 1 BAO idgF.

Von dieser Rechtslage ausgehend, ist über die von der Bw. behaupteten Verletzungen von Verfahrensvorschriften festzustellen:

II.1. Unterlassene Beweisaufnahmen:

Über die im erstinstanzlichen Betriebsprüfungs- und Veranlagungsverfahren und die im erst- und zweitinstanzlichen Berufungsverfahren gestellten Beweisanträge ist aus den Verwaltungsakten festzustellen:

- Beweisantrag Einvernahme des Planverfassers zum Beweisthema Nutzung des gesamten Objektes als Bürogebäude (Stellungnahme der Bw. zur Niederschrift/Schlussbesprechung):

Über den v.a. Beweisantrag ist festzustellen, dass Entscheidungsgrundlage im ggstl. Berufungsverfahren der Ist-Zustand des Gebäudes ist. Geplante und nicht verwirklichte Änderungen dieses Ist-Zustandes gehören damit nicht zum entscheidungsrelevanten Sachverhalt.

Ermittlungen zu nicht entscheidungsrelevanten Sachverhalten sind nicht durchzuführen: Der Unabhängige Finanzsenat weist den v.a. Beweisantrag ab und stellt fest, dass die von der Abgabenbehörde I. Instanz unterlassene Beweisaufnahme kein Bescheidaufhebungsgrund im Sinne des § 289 Abs. 1 BAO idgF ist.

- Beweisantrag Einvernahme aller Gesellschafter und Mitarbeiter der Bw. zum Beweisthema Vermietung des Objektes; Nutzung von leer stehenden Räumlichkeiten als Dienstnehmerwohnung (Stellungnahme der Bw. zur Niederschrift/Schlussbesprechung):

Über den v.a. Beweisantrag ist festzustellen, dass der Unabhängige Finanzsenat die Vermietung des Objekts und die Nutzung von leer stehenden Räumlichkeiten als Dienstnehmerwohnung als gegeben ansieht.

Ermittlungen zur Bestätigung von nicht strittigen Sachverhalten sind nicht durchzuführen: Der Unabhängige Finanzsenat weist den v.a. Beweisantrag ab und stellt fest, dass die von der Abgabenbehörde I. Instanz unterlassene Beweisaufnahme kein Bescheidaufhebungsgrund im Sinne des § 289 Abs. 1 BAO idgF ist.

- Beweisantrag Einvernahme von Professionisten zum Beweisthema „Bw. ist Auftraggeberin der Umbauarbeiten“ (Stellungnahme der Bw. zur Niederschrift/Schlussbesprechung):

Über den v.a. Beweisantrag ist festzustellen, dass die Identität der Auftraggeberin der Umbauarbeiten nicht entscheidungsrelevant ist.

Ermittlungen zu nicht entscheidungsrelevanten Sachverhalten sind nicht durchzuführen: Der Unabhängige Finanzsenat weist den v.a. Beweisantrag ab und stellt fest, dass die von der Abgabenbehörde I. Instanz unterlassenen Beweisaufnahmen kein Bescheidaufhebungsgrund im Sinne des § 289 Abs. 1 BAO idgF sind.

- Beweisantrag Einvernahme des/der Immobilienmakler/s und der Verkäuferin des Objektes zum Beweisthema „Suche nach zur Errichtung einer Kanzlei geeigneten Miet- oder Kaufobjekten“ (Berufung):

Über den v.a. Beweisantrag ist festzustellen, dass die Suche nach zur Errichtung einer Kanzlei geeigneten Miet- oder Kaufobjekten nicht entscheidungsrelevant ist.

Ermittlungen zu nicht entscheidungsrelevanten Sachverhalten sind nicht durchzuführen: Der Unabhängige Finanzsenat weist den v.a. Beweisantrag ab und stellt fest, dass die von der Abgabenbehörde I. Instanz unterlassene Beweisaufnahme kein Bescheidaufhebungsgrund im Sinne des § 289 Abs. 1 BAO idgF ist.

- Beweisantrag Einvernahme des/der Immobilienmakler und der Verkäuferin des Objektes zum Beweisthema „Angemessenheit des Kaufpreises“ (Berufung):

Über den v.a. Beweisantrag ist festzustellen, dass der Kaufpreis des Mietobjekts nicht entscheidungsrelevant ist.

Ermittlungen zu nicht entscheidungsrelevanten Sachverhalten sind nicht durchzuführen: Der Unabhängige Finanzsenat weist den v.a. Beweis Antrag ab und stellt fest, dass die von der Abgabenbehörde I. Instanz unterlassene Beweisaufnahme kein Bescheidaufhebungsgrund im Sinne des § 289 Abs. 1 BAO idgF ist.

- Beweis Antrag Einvernahme des Planverfassers zum Beweisthema baubehördliche Auflagen, die das Einzeichnen von Büroräumlichkeiten in Obergeschoß verhindert haben sollen (Berufung):

Über den v.a. Beweis Antrag ist festzustellen, dass Zeichnungsdetails aus dem Umbauplan; Zeichnungsdetails im Umbauplan und mit diesem Umbauplan in Zusammenhang stehende baubehördliche Auflagen nicht entscheidungsrelevant sind.

Ermittlungen zu nicht entscheidungsrelevanten Sachverhalten sind nicht durchzuführen: Der Unabhängige Finanzsenat weist den v.a. Beweis Antrag ab und stellt fest, dass die von der Abgabenbehörde I. Instanz unterlassene Beweisaufnahme kein Bescheidaufhebungsgrund im Sinne des § 289 Abs. 1 BAO idgF ist.

- Beweis Antrag Einvernahme des Planverfassers zum Beweisthema *"Den Beteiligten der Bauverhandlung sei durchaus bewusst gewesen, dass hier Büroräumlichkeiten entstehen sollten. Dies gehe auch aus einem Detailplan für das Obergeschoss hervor, aus dem die endgültigen Nutzungsverhältnisse ersichtlich seien"* (Berufung):

Über den v.a. Beweis Antrag ist festzustellen: Entscheidungsrelevant ist der Ist-Zustand und nicht die Motivlage im Zeitpunkt der Bauverhandlungen gewesen; das mit dem v.a. Beweis Antrag zu Beweisende gehört damit nicht zum entscheidungsrelevanten Sachverhalt.

Ermittlungen zu nicht entscheidungsrelevanten Sachverhalten sind nicht durchzuführen: Der Unabhängige Finanzsenat weist den v.a. Beweis Antrag ab und stellt fest, dass die von der Abgabenbehörde I. Instanz unterlassene Beweisaufnahme kein Bescheidaufhebungsgrund im Sinne des § 289 Abs. 1 BAO idgF ist.

- Beweis Antrag Einvernahme aller Gesellschafter zum Beweisthema „nach Handels- und Gesellschaftsrecht gültig abgeschlossener Mietvertrag“ (Berufung):

Über den v.a. Beweis Antrag ist festzustellen, dass die Antwort auf die Frage, *„ob ein nach Handels- und Gesellschaftsrecht gültig abgeschlossener Mietvertrag vorliegt oder nicht“* die Antwort auf eine Rechtsfrage ist. Rechtsfragen sind ausschließlich aus dem Gesetz zu beantworten; sie sind daher keine durch Ermittlungshandlungen feststellbare Tatsachen.

Beweisaufnahmen zu Rechtsfragen sind nicht durchzuführen: Der Unabhängige Finanzsenat weist den v.a. Beweis Antrag ab und stellt fest, dass die von der Abgabenbehörde I. Instanz unterlassene Beweisaufnahme kein Bescheidaufhebungsgrund im Sinne des § 289 Abs. 1 BAO idgF ist.

- Beweis Antrag Einvernahme aller Gesellschafter zum Beweisthema „Gesellschafterbeschluss/Mietvertrag“ (Berufung):

Über den v.a. Beweis Antrag ist festzustellen, dass bei Vorliegen eines Gesellschafterbeschlusses/Mietvertrag nicht anders zu entscheiden war als bei Nichtvorliegen eines Gesellschafterbeschlusses/Mietvertrag; die zu beweisende Tatsache ist daher nicht entscheidungsrelevant.

Ermittlungen zu nicht entscheidungsrelevanten Sachverhalten sind nicht durchzuführen: Der Unabhängige Finanzsenat weist den v.a. Beweis Antrag ab und stellt fest, dass die von der Abgabenbehörde I. Instanz unterlassene Beweisaufnahme kein Bescheidaufhebungsgrund im Sinne des § 289 Abs. 1 BAO idgF ist.

- Zum Beweisthema „*Berechnung der Gesamtnutzfläche und der auf Grundlage dieser Berechnungen festzusetzenden Höhe der Mieten*“ gestellter und vom Betriebsprüfer abgelehnter Beweis Antrag, Unterlagen beizubringen und/oder die seinerzeitigen Gesellschafter zu befragen (Berufung, Seite 8, 3. Absatz):

Nach dem Berufungsvorbringen ist das v.a. Beweisthema Gegenstand eines Gutachtens gewesen. Das Gutachten wurde vom Unabhängigen Finanzsenat angefordert. Dieses Gutachten anzufordern, war für den Unabhängigen Finanzsenat ohne wesentlichen Zeit(mehr)aufwand durchführbar; die von der Abgabenbehörde I. Instanz unterlassene Anforderung des Gutachtens ist kein Bescheidaufhebungsgrund im Sinne des § 289 Abs. 1 BAO idgF.

Im UFS-Vorhalteverfahren wurde freilich mitgeteilt, dass ein Gutachten nicht existiert; der lt. Bw. angemessene Mietzins ATS 75,00 sei gemeinsam mit einem Immobilienmakler festgelegt worden (Bw. in der Vorhaltsbeantwortung, 26. November 2008); ATS 75,00 sei der von zwei Immobilienmaklern empfohlene Mietzins/m² gewesen (Bw. in der Berufungsverhandlung). Festzustellen ist, dass ein nicht existierendes Beweismittel Gegenstand des v.a. Beweis Antrags war: Nicht existierende Beweismittel nicht anzufordern, ist kein Bescheidaufhebungsgrund im Sinne des § 289 Abs. 1 BAO idgF.

Der im schriftlichen Mietvertrag mit der Bw. vereinbarte Mietzins beträgt ATS 22.500,00/Monat und wurde für ein 360m² großes Mietobjekt vereinbart: Von einem Mietzins iHv ATS 22.500,00 für ein 360m² großes Mietobjekt ausgehend beträgt der Quadratmeter-Mietzins ATS 62,50/ Monat. Im Zeitpunkt des Abschlusses des Mietvertrages - 8. November

1992 - wohnten So. und St. im Erdgeschoß. Die Nutzflächen beider Mietwohnungen addiert, ergeben 79,23m², die lt. geltenden Mietrecht nicht von der Bw. gemietet werden konnten, da Doppelvermietungen nicht zulässig sind. Von einem Mietzins iHv ATS 22.500,00 für ein Mietobjekt ohne die Wohnungen der v.a. Mieter ausgehend beträgt der Quadratmeter-Mietzins ATS 80,00/Monat. Festzustellen ist, dass ATS 75,00/m² nicht der im Mietvertrag vereinbarte Mietzins/m² pro Monat waren und damit der Beweisantrag zu einem nicht entscheidungsrelevanten Quadratmeter-Mietzins gestellt wurde. Ermittlungen zu nicht entscheidungsrelevanten Sachverhalten sind nicht durchzuführen: Der Unabhängige Finanzsenat weist den v.a. Beweisantrag ab und stellt fest, dass die von der Abgabenbehörde I. Instanz unterlassene Beweisaufnahme kein Bescheidaufhebungsgrund im Sinne des § 289 Abs. 1 BAO idgF ist.

Die Befragung des Gesellschafter-Geschäftsführers ist für den Unabhängigen Finanzsenat ohne wesentlichen Zeit(mehr)aufwand in der Berufungsverhandlung durchführbar gewesen; die von der Abgabenbehörde I. Instanz unterlassene Befragung des Gesellschafter-Geschäftsführers ist kein Bescheidaufhebungsgrund im Sinne des § 289 Abs. 1 BAO idgF.

Im Hinblick auf die Befragung des Gesellschafter-Geschäftsführers durch den Unabhängigen Finanzsenat erübrigt sich die Einvernahme der weiteren damaligen Gesellschafterin Mag.MSc als Zeugin. Der Unabhängige Finanzsenat weist den v.a. Beweisantrag ab und stellt fest, dass die von der Abgabenbehörde I. Instanz unterlassene Befragung der Zeugin kein Bescheidaufhebungsgrund im Sinne des § 289 Abs. 1 BAO idgF ist.

- Zum Beweisthema „*Nachweis der Besteuerung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung bei der Miteigentümergeinschaft und beim Gesellschafter-Geschäftsführer durch Vorlage privater Steuerunterlagen des Gesellschafter-Geschäftsführers*“ (Niederschrift/Berufungsverhandlung):

Die Besteuerung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung bei der Miteigentümergeinschaft und beim Gesellschafter-Geschäftsführer ist nicht entscheidungsrelevant, da die Miteigentümergeinschaft und der Gesellschafter-Geschäftsführer nicht die Berufungswerber im ggstl. Berufungsverfahren sind und die Frage einer allfälligen Versteuerung oder Nichtversteuerung bei Dritten im Verfahren der Bw. nicht von Belang ist.

Ermittlungen zu nicht entscheidungsrelevanten Sachverhalten sind nicht durchzuführen: Der Unabhängige Finanzsenat weist den v.a. Beweisantrag ab und stellt fest, dass die von der Abgabenbehörde I. Instanz unterlassene Beweisaufnahme kein Bescheidaufhebungsgrund im Sinne des § 289 Abs. 1 BAO idgF ist.

- Zum Angebot, von den Abgabenbehörden verlangte Unterlagen als Beweismittel vorzulegen:

Zu diesem Beweisantrag ist festzustellen, dass die Bw. den Inhalt der Unterlagen, deren Vorlage die Abgabenbehörden verlangen sollten, nicht bekannt gegeben hat. Deshalb fehlen die Angaben über die Tatsachen und Punkte, die durch die beantragte Beweisaufnahme geklärt werden sollen. Nicht (durch Angabe eines Beweisthemas) konkretisierte Beweisanträge sind abzuweisen; dass sich die Abgabenbehörde I. Instanz mit einem nicht konkretisierten Beweisantrag nicht auseinander gesetzt hat, ist kein Bescheidaufhebungsgrund im Sinne des § 289 Abs. 1 BAO idgF.

- Ad amtswegige Ermittlungspflicht:

Der Unabhängige Finanzsenat hat geprüft, ob die Abgabenbehörde I. Instanz von Amtswegen durchzuführende Ermittlungen unterlassen hat, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können. Diese Überprüfung hat keinen Ermittlungsfehler aufgedeckt, der eine Änderung des Bescheidergebnisses bewirkt oder eine Bescheiderlassung verhindert hätte. Der Unabhängige Finanzsenat stellt fest, dass die Abgabenbehörde I. Instanz ihre Ermittlungspflicht nicht verletzt hat, so dass kein Bescheidaufhebungsgrund im Sinne des § 289 Abs. 1 BAO idgF vorliegt.

Die v.a. Ausführungen zusammenfassend stellt der Unabhängige Finanzsenat fest, dass keine Bescheidänderungen bewirkende oder Bescheiderlassungen verhindernde Ermittlungen unterlassen wurden und entscheidet:

Das Berufungsbegehren - die angefochtenen Bescheide wegen unterlassener Beweisaufnahmen gemäß § 289 Abs. 1 BAO idgF aufzuheben – ist abzuweisen.

II.2. Verfahrensfehler/Vor Abfassung des Betriebsprüfungsberichtes nicht vorgehaltene Zahlen und Fakten:

Über diese Zahlen und Fakten ist festzustellen, dass sie in dem, der Bw. nach Bescheiderlassung zugestellten, Betriebsprüfungsbericht enthalten sind. Sollte deshalb vor Erlassung der, die Betriebsprüfung abschließenden, Sachbescheide Parteiengehör verletzt worden sein, weil nicht der gesamte Inhalt des Betriebsprüfungsberichtes vor Bescheiderlassung bekannt gegeben worden ist, ist dieser Verfahrensfehler bereits durch die Zustellung des Betriebsprüfungsberichtes saniert worden. Der Unabhängige Finanzsenat stellt fest, dass nicht zu einem bestimmten Zeitpunkt vorgehaltene Zahlen und Fakten keine „unterlassenen Ermittlungen“ und demzufolge auch keine Bescheidaufhebungsgründe im Sinne des § 289 Abs. 1 BAO idgF sind.

Der Unabhängige Finanzsenat entscheidet:

Das Berufungsbegehren – die angefochtenen Bescheide wegen vor Abfassung des Betriebsprüfungsberichtes nicht vorgehaltener Zahlen und Fakten gemäß § 289 Abs. 1 BAO idgF aufzuheben – ist abzuweisen.

II.3. Verfahrensfehler/Begründungsmängel:

Lt. Anfechtungserklärung/Berufung sollen die Berichtigungen nicht nachvollziehbar begründet worden sein und die Begründungen zu den außerbilanzmäßigen Hinzurechnungen und verdeckten Ausschüttungen sollen fehlen.

Aus § 289 Abs. 1 BAO idgF ist abzuleiten:

„Begründungsmängel“ sind ein Bescheidaufhebungsgrund im Sinne des § 289 Abs. 1 BAO idgF, wenn ein Bescheid keine Bescheidbegründung enthält, denn nur dann, wenn ein Bescheid keine Bescheidbegründung enthält, ist von einem nicht ermittelten, den Bescheid ändern könnenden oder den Bescheid verhindern könnenden entscheidungsrelevanten Sachverhalt auszugehen.

Aus den Begründungsteilen der im ggstl. Berufungsverfahren angefochtenen Bescheide ist festzustellen, dass der Bp-Bericht zum Bescheidbestandteil erklärt wurde. Der Bp-Bericht enthält Feststellungen, die sich auf die Sach-, Beweis- und Rechtslage der durchgeführten Berichtigungen, der außerbilanzmäßigen Hinzurechnungen und deren Zurechnung als verdeckten Ausschüttungen beziehen.

Der Unabhängige Finanzsenat stellt fest, dass auf die Berichtigungen, die außerbilanzmäßigen Hinzurechnungen und deren Zurechnung als verdeckten Ausschüttungen sich beziehende Bescheidbegründungen nicht fehlen; daher auch keine *„unterlassenen Ermittlungen“* und demzufolge keine Bescheidaufhebungsgründe im Sinne des § 289 Abs. 1 BAO idgF vorliegen.

Der Unabhängige Finanzsenat entscheidet:

Das Berufungsbegehren – die angefochtenen Bescheide wegen Begründungsmängeln gemäß § 289 Abs. 1 BAO idgF aufzuheben – ist abzuweisen.

III. VERFAHRENSWIEDERAUFNAHMEN:

In der Berufungsverhandlung (2. April 2009) hat die Bw. die Berufung gegen die Bescheide betreffend Verfahrenswiederaufnahme/Umsatzsteuer 1991 bis 1993, Verfahrenswiederaufnahme/Körperschaftsteuer 1992 bis 1993 und Verfahrenswiederaufnahme/Gewerbsteuer 1992 bis 1993 zurückgenommen. Über diese Zurücknahme wurde eine Niederschrift aufgenommen, die der Gesellschafter-Geschäftsführer der Bw. unterfertigt hat.

Gemäß § 256 Abs. 1 BAO idgF ist eine Berufung bis zur Bekanntgabe der Entscheidung zurücknehmbar; die Zurücknahme ist schriftlich oder niederschriftlich zu erklären. Wurde die Berufung zurückgenommen, hat die Abgabenbehörde die Berufung mit Bescheid als gegenstandslos zu erklären (§ 256 Abs. 3 BAO idgF).

Aus der Niederschrift/Berufungsverhandlung ist festzustellen, dass die Zurücknahme der Berufung gegen die Bescheide betreffend Verfahrenswiederaufnahme/Umsatzsteuer 1991 bis 1993, Verfahrenswiederaufnahme/Körperschaftsteuer 1992 bis 1993 und Verfahrenswiederaufnahme/Gewerbsteuer 1992 bis 1993 rechtsgültig erfolgte und damit die gesetzlichen Voraussetzungen für eine Gegenstandsloserklärung nach § 256 BAO idgF erfüllt sind.

Der Unabhängige Finanzsenat entscheidet:

Die Gegenstandsloserklärung ist auszusprechen.

IV. UMSATZSTEUER, KÖRPERSCHAFTSTEUER UND GEWERBESTEUER:

Aus den von der Bw. angefochtenen Textziffern des Bp-Berichtes sind folgende Streitpunkte festzustellen:

- IV.1. Tz 17 – Vertragserrichtungskosten
- VI.2. Tz 19 - Mietobjekt Gebäude
- IV.3. Tz 20 – Umsatzsteuer „Mieterlöse und Sachbezug“
- IV.4. Tz 22 – Sanierungs- und Adaptierungskosten „Dienst- und Mietwohnungen“
- IV.5. Tz 23 – Betriebskostenverrechnung der Liegenschaft
- IV.6. Tz 21 – Sachbezugswerte/Lohnversteuerung
- IV.7. Tz 24 – Reisekostenersätze
- IV.8. Tz 25 – § 7/6 GewStG (Gewerbeertragszurechnung)
- IV.9. Tz 26 – Sozialversicherungsbeiträge
- IV.10. Tz 27, Tz 28 und Tz 31 – Verzinsung Verrechnungskonto, verdeckte Ausschüttungen.

Zu den v.a. Streitpunkten stellt der Unabhängige Finanzsenat fest:

IV.1. VERTRAGSERRICHTUNGSKOSTEN (TZ 17):

Aus Tz 17 des Bp-Berichtes ist iVm der Niederschrift/Schlussbesprechung festzustellen, dass „ATS 3.027,00 + ATS 257,00 = ATS 4.284,00“ als verdeckte Ausschüttung zugerechnet wurden.

Nach der Anfechtungserklärung/Berufung soll das Ergebnis der Addition von Netto-Vertragserrichtungskosten und Umsatzsteuer falsch sein, sollen die Netto-Vertragserrichtungskosten der

Höhe nach unrichtig festgesetzt und nicht verdeckt ausgeschüttet worden sein und die auf die Vertragserrichtungskosten entfallende Umsatzsteuer iHv ATS 257,00 soll die Bw. zum Vorsteuerabzug berechtigen.

IV.1.1. Ergebnis der Addition von Netto-Vertragserrichtungskosten und Umsatzsteuer:

Der Unabhängige Finanzsenat hat nachgerechnet und stellt über die Berechnung der Brutto-Vertragserrichtungskosten in Tz 17 des Bp-Berichtes fest: ATS 3.027,00 + ATS 257,00 ergeben ATS 3.284,00 und nicht ATS 4.284,00; der Betriebsprüfer hat sich verrechnet bzw. verschrieben, da auch anstelle von ATS 3.027,00 ATS 4.027,00 gemeint gewesen sein kann (aus der USt. ist, da sowohl umsatzsteuerpflichtige als auch nicht der Umsatzsteuer unterliegende Zahlungen herangezogen wurden, diesbezüglich nichts gewonnen), wobei – siehe im Folgenden – weder der eine noch der andere Betrag nachvollziehbar ist.

Der Unabhängige Finanzsenat entscheidet:

Auf Rechen- bzw. Schreibfehlern beruhende Erhöhungen der Bemessungsgrundlage sind zu berichtigen.

Da der Unabhängige Finanzsenat dieser Ermittlung des Betriebsprüfers nicht folgt, geht das Berufungsbegehren – den Rechen- bzw. Schreibfehler zu berichtigen – ins Leere; eine Berichtigung des Betriebsprüfungsberichtes durch den Unabhängigen Finanzsenat ist gesetzlich nicht vorgesehen.

IV.1.2. Netto-Vertragserrichtungskosten:

Strittig ist, ob Vertragserrichtungskosten Betriebsausgaben oder verdeckt ausgeschüttet worden sind.

Streitpunktbezogen ist folgende Rechtslage anzuwenden:

Gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988 sind Betriebsausgaben jene Aufwendungen und Ausgaben, die durch einen Betrieb veranlasst sind.

Betriebsausgaben setzen einen betrieblichen Wertabgang voraus (Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch: EStG 1988, § 4, Tz 34, und die do. zit. Judikate; Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke, MSA EStG, § 4 Anm. 56): Auf den Betriebskonten der Bw. verbuchte Vertragserrichtungskosten sind daher Betriebsausgaben der Bw., wenn sie für Verträge der GmbH verausgabt worden sind.

Sind von einer Kapitalgesellschaft getätigte Ausgaben keine Betriebsausgaben im Sinne des § 4 Abs. 4 EStG 1988, ist zu prüfen, ob diese Ausgaben verdeckt ausgeschüttet wurden.

Verdeckte Ausschüttungen sind Vorteile, die eine Kapitalgesellschaft ihren Gesellschaftern aus ihrem Vermögen in einer nicht als Gewinnausschüttung erkennbaren Form außer der Dividende oder sonstigen offenen Gewinnverteilung unter welcher Bezeichnung auch immer gewährt, die sie anderen Personen, die nicht ihre Gesellschafter sind, nicht oder nicht unter den gleichen günstigen Bedingungen zugestehen würde (vgl. Wiesner/Schneider/Spanbauer/Kohler, KStG, § 8 Anm. 14).

Voraussetzung für das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung sind 1.) eine Eigentumsbeziehung des Empfängers der Zuwendung zur auszahlenden Gesellschaft, 2.) das objektive Tatbild der Einkommensminderung bei der Gesellschaft und 3.) das subjektive Tatbild des Verdeckens der Einkommensminderung.

Wird eine Ausgabe auf einem Konto der Gesellschaft verbucht, die eine Privatausgabe ist, sind die Voraussetzungen für das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung im Sinne des § 8 Abs. 2 KStG 1988 erfüllt: Deshalb sind auf den Betriebskonten der Bw. verbuchte Vertragserrichtungskosten verdeckt ausgeschüttet worden, wenn sie mit Verträgen in Zusammenhang stehen, die ihre Gesellschafter als Privatperson geschlossen haben.

Sachlage/Netto-Vertragserrichtungskosten:

Aus dem Arbeitsbogen/Betriebsprüfung ist nicht nachvollziehbar, welche Ausgaben unter der Bezeichnung "Vertragserrichtungskosten ATS 3.027,00" als verdeckte Ausschüttungen zugerechnet wurden und unter der Bezeichnung "Vertragserrichtungskosten ATS 4.027,00 (ATS 3.027,00?)" als verdeckte Ausschüttungen zugerechnet werden sollten. Die dem Streitpunkt "Vertragserrichtungskosten ATS 3.027,00 (ATS 4.027,00?)" zugrunde liegende Sachlage ist daher weder feststell- noch ermittelbar.

Aus dem Arbeitsbogen/Betriebsprüfung, Seite 389 und Seite 401, ist jedoch festzustellen, dass auf den Betriebskonten der Bw. folgende Ausgaben als Vertragserrichtungskosten verbucht worden sind:

		<i>Vorsteuer</i>
Erwerb von Gesellschaftsanteilen/FA-Gebühr	1.250,00	
Abtretung Stempelmarken	2.250,00	
Abtretung Rechts- und Beratungskosten	3.850,00	770,00
Gebühr Firmenbuch: Firmaänderung S 820,00; Personenänderung S 820,00; Satzungsänderung S 820,00 und "Anmerkung 1 zu TP 10 GGG (= für Einschaltung in Wr. Zeitung = Geschäftsführer-änderung und Firmaänderung lt. Antrag)" S 1.500,00	3.960,00	
	11.310,00	

Der Unabhängige Finanzsenat stellt fest, dass die entscheidungsrelevante Sachlage, die aus den Betriebskonten sich ergebende Sachlage ist und erklärt die aus den Betriebskonten sich ergebende Sachlage zur Entscheidungsgrundlage im ggstl. Berufungsverfahren.

Von den auf den Betriebskonten verbuchten Vertragserrichtungskosten ausgehend hat der Unabhängige Finanzsenat über folgende Vertragserrichtungskosten zu entscheiden:

- *Erwerb von Geschäftsanteilen ATS 1.250,00;*
- *Abtretung Stempelmarken ATS 2.250,00;*
- *Abtretung Rechts- und Beratungskosten ATS 3.850,00; Umsatzsteuer ATS 770,00 und*
- *Pauschalgebühr/Firmenbuch ATS 3.960,00.*

IV.1.2.1. Erwerb von Geschäftsanteilen/Finanzamt für Gebühren und Verkehrssteuern (ATS 1.250,00):

Über die v.a. Vertragserrichtungskosten ist aus einer Notiz aus dem Arbeitsbogen/ Betriebsprüfung festzustellen, dass die auf einem Betriebskonto der Bw. verbuchten ATS 1.250,00 die per 17. August 1993 für die Übertragung von GmbH-Anteilen an das Finanzamt für Gebühren und Verkehrssteuern zu entrichtende Gebühr waren. Die Übertragung der GmbH-Anteile ist mit Abtretungsvertrag (17. Mai 1993) erfolgt; Vertragsgegenstand des Abtretungsvertrages (17. Mai 1993) war der Erwerb von GmbH-Anteilen einer Mitgesellschafterin durch den Gesellschafter-Geschäftsführer.

Der Erwerb von GmbH-Anteilen ist notariatsaktpflichtig; über den Abtretungsvertrag/GmbH-Anteile (17. Mai 1993) ist der mit 17. Mai 1993 datierter Notariatsakt aufgenommen worden. Lt. Notariatsakt/Abtretungsvertrag (17. Mai 1993) trägt die GmbH die Kosten dieses Notariatsaktes und damit auch die Kosten für die zu entrichtenden Stempelgebühren; dies unbeschadet der gesetzlichen Solidarhaftung der Vertragsparteien.

Die v.a. Sach- und Zivilrechtslage ist Entscheidungsgrundlage für diesen Streitpunkt. Von der vorzit. Sach- und Zivilrechtslage ausgehend ist iVm der vorzit. Verwaltungsrechtslage festzustellen, dass mit der Verbuchung der ATS 1.250,00 auf einem Betriebskonto der Bw. die ob-

jektiven und subjektiven Tatbestandsvoraussetzungen für eine verdeckte Ausschüttung iHv ATS 1.250,00 erfüllt sind:

- Vertragsparteien bei einem Abtretungsvertrag über GmbH-Anteile sind der seinen GmbH-Anteil Abtretende und der diesen GmbH-Anteil Übernehmende. Der seinen GmbH-Anteil Abtretende verliert seine Gesellschafterposition; der diesen GmbH-Anteil Übernehmende erwirbt eine Gesellschafterposition oder vergrößert mit dem Erwerb zusätzlicher GmbH-Anteile seinen Einfluss auf die Gesellschaft: Die Eigentumsbeziehung der Vertragsparteien des Abtretungsvertrages zur Gesellschaft liegt damit vor.
- Die Gesellschaft, deren Anteile abgetreten bzw. übernommen werden, ist im Gegensatz zu dem seinen GmbH-Anteil Abtretenden und dem diesen GmbH-Anteil Übernehmenden nicht Vertragspartei des Abtretungsvertrages. Die iZm einem Abtretungsvertrag stehenden Ausgaben sind daher keine betrieblich veranlassten Ausgaben der Gesellschaft.
- Üblich ist, dass die Vertragsparteien die mit der Vertragserrichtung verbundenen Ausgaben tragen. Dass die Bw. die für den Notariatsakt zu entrichtenden Kosten und Gebühren übernimmt, ist unüblich und spricht deshalb dafür, dass die Bw. diese Ausgaben nicht getragen hätte, wenn Nichtgesellschafter die Vertragsparteien gewesen wären.
- Durch die Verbuchung der mit der Vertragserrichtung verbundenen Ausgaben der Gesellschafter auf einem Betriebskonto hat die Bw. ATS 1.250,00 als Betriebsausgaben behandelt und hat nicht offen gelegt, dass diese ATS 1.250,00 Privatausgaben ihr nahe stehender Personen sind.
- Mit der Verbuchung von Privatausgaben auf einem Betriebskonto hat eine nicht durch Betriebsausgaben verursachte Einkommensminderung iHv ATS 1.250,00 stattgefunden. Mit dieser Verbuchung auf ihrem Betriebskonto hat die Bw. zum Ausdruck gebracht, dass sie ATS 1.250,00 den Vertragsparteien des Abtretungsvertrages zuwenden wollte.

Als Gegenargument für eine verdeckte Ausschüttung hat die Bw. vorgebracht, Geschäftsführergehalt und alle als verdeckte Ausschüttungen behandelten Privatausgaben des Gesellschafter-Geschäftsführers ergeben in Summe ein angemessenes Geschäftsführergehalt.

Diesem Berufungsvorbringen ist entgegen zu halten, dass nur dann alle als verdeckte Ausschüttungen behandelten Privatausgaben des Gesellschafter-Geschäftsführers Betriebsausgaben sind, wenn ein Betriebsausgaben begründender steuerlich beachtlicher Vorteilsausgleich vorliegt.

Über den Betriebsausgaben begründenden Vorteilsausgleich hat der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis VwGH 19.9.2007, 2006/13/0106, ausgeführt:

Ein – die verdeckte Ausschüttung ausschließender und damit Betriebsausgaben begründender – Vorteilsausgleich setzt voraus, dass dem Vorteil, den die Gesellschaft ihrem Gesellschafter einräumt, ein Vorteil gegenübersteht, den der Gesellschafter der Gesellschaft gewährt. Voraussetzung für einen steuerlich anzuerkennenden Vorteilsausgleich sind jedoch ausdrückliche wechselseitige Vereinbarungen über den Ausgleich der gegenseitigen Vorteilszuwendungen, die bereits im Zeitpunkt der Vorteilsgewährung vorliegen müssen. Von einer Vereinbarung kann nur abgesehen werden, wenn ein von vornherein bestehender innerer Zusammenhang zwischen Leistung und Gegenleistung offenkundig ist.

Auf die v.a. Rechtsprechung bezogen ist aus den Verwaltungsakten festzustellen:

Mit § 13 des schriftlich abgeschlossenen Dienstvertrages existiert eine vertragliche Vereinbarung zwischen GmbH und Gesellschafter-Geschäftsführer über seine Geschäftsführerbezüge. In § 13 des Dienstvertrages steht, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer für seine Tätigkeit ein monatliches Gehalt iHv ATS 30.000,00 brutto erhält. Dass von der GmbH bezahlte Private Ausgaben des Gesellschafter-Geschäftsführers Gehaltsbestandteil des Geschäftsführergehaltes sind, ist im Dienstvertrag nicht vereinbart worden. Auch in dem zuvor mündlich abgeschlossenen Dienstvertrag, dessen Inhalt vom Geschäftsführer in der mündlichen Berufungsverhandlung dargelegt wurde, finden sich keine diesbezüglichen Vereinbarungen. Werden deshalb über die vertraglich vereinbarten Geschäftsführerbezüge hinausgehende Ausgaben als Gehaltsbestandteile behandelt, steht diesen Ausgaben kein aus der Geschäftsführertätigkeit des Gesellschafter-Geschäftsführers sich ergebender Vorteil gegenüber.

Von § 13 des Dienstvertrages bzw. dem zuvor nur mündlich abgeschlossenen Dienstvertrag ausgehend ist festzustellen, dass ein vom Gesellschafter-Geschäftsführer gewährter Vorteil dem von der Bw. eingeräumten Vorteil nicht gegenüber steht, wenn über die vertraglich vereinbarten Geschäftsführerbezüge hinausgehende Ausgaben als Gehaltsbestandteile behandelt werden. Ein steuerlich anzuerkennender Vorteilsausgleich liegt daher nicht vor.

Im Betriebsprüfungsverfahren und in der Berufung wurde eine Zurechnung der verdeckten Ausschüttung nach dem Beteiligungsverhältnis vorgeschlagen: Diesem Vorschlag ist nicht zu folgen, da nicht alle Gesellschafter der Bw. Vertragsparteien des Abtretungsvertrages gewesen sind.

Übernimmt eine Gesellschaft Ausgaben für einen, von zwei Vertragsparteien geschlossenen Vertrag, will sie die daraus entstehenden Vorteile den Vertragsparteien zu gleichen Teilen zuwenden. Vertretbar ist wegen der Solidarhaftung der Vertragsparteien eine Zurechnung der verdeckten Ausschüttung an die Vertragsparteien zu gleichen Teilen.

Die v.a. Ausführungen sind Entscheidungsgrundlage bei diesem Streitpunkt. Von dieser Entscheidungsgrundlage ausgehend hat die Bw. jeweils ATS 625,00 an den Gesellschafter-Geschäftsführer und die – nach der Abtretung der GmbH-Anteile ehemalige – Gesellschafterin der GmbH verdeckt ausgeschüttet.

Der Unabhängige Finanzsenat entscheidet:

Das Berufungsbegehren ist abzuweisen.

ATS 1.250,00 sind der Bw. außerbilanzmäßig und den betroffenen Gesellschaftern als verdeckte Ausschüttung zuzurechnen.

IV.1.2.2. Abtretung Stempelmarken (ATS 2.250,00):

Entscheidungsgrundlage für die v.a. Vertragserrichtungskosten ist die Honorarnote/Notar (23. August 1993).

Nach der do. Betreffzeile sind mit dieser Honorarnote die Leistungen für die Generalversammlung (17. Mai 1993) und die Solennisierung des Abtretungsvertrages (17. Mai 1993) samt Nebenarbeiten abgerechnet worden.

Der Abrechnungsteil der Honorarnote lautet:

„Kosten und Barauslagen (ATS 7.700,00) – 50% Nachlass = ATS 3.850,00 + Umsatzsteuer (ATS 770,00) + Stempel- und/oder Gerichtskostenmarken (ATS 2.250,00) = ATS 6.870,00“.

Von der Betreffzeile/Honorarnote und dem Abrechnungsteil/Honorarnote ausgehend ist über den Streitpunkt Stempel- und/oder Gerichtskostenmarken (ATS 2.250,00) festzustellen:

- Aus der Betreffzeile der Honorarnote ist festzustellen, dass die vom Notar erbrachten Leistungen die Leistungen für eine Generalversammlung und die Leistungen für die Solennisierung des Abtretungsvertrages (= die Aufnahme des Notariatsaktes/Abtretungsvertrag) waren: ATS 2.250,00 sind daher die iZm der Generalversammlung und der Solennisierung des Abtretungsvertrages stehenden Ausgaben für Stempelmarken und/oder Gerichtsgebühren gewesen.
- Die Abhaltung einer Generalversammlung wird lt. GmbH-Gesetz bei Vorliegen bestimmter Voraussetzungen zwingend vorgeschrieben; die auf die Generalversammlung entfallenden Ausgaben für Stempelmarken und/oder Gerichtsgebühren sind daher Betriebsausgaben.
- Die auf den Abtretungsvertrag der GmbH-Anteile entfallenden Ausgaben sind Ausgaben der Vertragspartner des Abtretungsvertrages. Vertragsparteien des Abtretungsvertrages

sind die ihren Geschäftsanteil übertragende Mag.MSc und der diesen Geschäftsanteil übernehmende Gesellschafter-Geschäftsführer der Bw.; die Bw. ist nicht Vertragspartei des Abtretungsvertrages. Von den Vertragsparteien des Abtretungsvertrages ausgehend ist festzustellen, dass die auf den Abtretungsvertrag entfallenden Ausgaben Privatausgaben des Gesellschafter-Geschäftsführers und Privatausgaben von Mag.MSc sind.

- Aus der Honorarnote sind die auf die Generalversammlung und die Solennisierung des Abtretungsvertrages entfallenden Ausgaben für Stempelmarken und/oder Gerichtsgebühren nicht feststell-, ermittel- und berechenbar, weil in der Honorarnote kein diesbezüglicher Aufteilungsschlüssel bekannt gegeben wird.
- Nach dem Berufungsvorbringen in der Berufung sollen keine Ausgaben auf die Solennisierung des Abtretungsvertrages entfallen: Dieser Auffassung ist jedoch nicht zu folgen, da in der Betreffzeile der Honorarnote auch die Solennisierung des Abtretungsvertrages angeführt ist und deren Erwähnung wäre entbehrlich, wenn in der Honorarnote keine auf die Solennisierung des Abtretungsvertrages entfallende Ausgaben verrechnet worden sind.
- Nach dem Berufungsvorbringen in der Gegenäußerung soll der betriebliche Anteil der Ausgaben für Stempelmarken und/oder Gerichtsgebühren höher sein, als vom Betriebsprüfer angenommen: Dieser Auffassung ist insb. deshalb nicht zu folgen, da der in der Honorarnote/Notar angesprochene Nachlass iHv 50% für "*Kosten und Barauslagen*" und nicht für "*Stempel- und/ oder Gerichtskostenmarken*" gewährt worden ist.
- In ihrer Gegenäußerung hat die Bw. vermieden, den betrieblichen Anteil der Ausgaben für Stempelmarken und/oder Gerichtskostenmarken durch die Nennung eines bestimmten Betrages oder eines bestimmten Prozentsatzes zu konkretisieren; die Liste „*Generalversammlung (Änderung des Firmenwortlautes)*“ eignet sich nicht zur Feststellung der betrieblich veranlassten Ausgaben für Stempelmarken und/oder Gerichtskostenmarken: Der betriebliche Anteil ist daher aus dem Berufungsvorbringen in der Gegenäußerung auch iVm der Liste „*Generalversammlung (Änderung des Firmenwortlautes)*“ nicht feststell-, ermittel- und berechenbar.
- In der Berufungsverhandlung hat die Bw. das auf die Liste „*Generalversammlung (Änderung des Firmenwortlautes)*“ sich beziehende Berufungsvorbringen ergänzt; der betriebliche Anteil der Ausgaben für Stempelmarken und/oder Gerichtskostenmarken ist dennoch nicht feststell-, ermittel- und berechenbar:

- Die als nicht abzugsfähig bezeichneten ATS 820,00 werden in der Honorarnote nicht gesondert ausgewiesen, sodass nicht feststellbar ist, ob ATS 820,00 tatsächlich in den mit der Honorarnote abgerechneten Ausgaben für Stempel- und/oder Gerichtskostenmarken enthalten sind.
- Lt. Niederschrift/Berufungsverhandlung sind ATS 1.504,00 Ausgaben für die Solennisierung des Abtretungsvertrages; lt. Liste „*Generalversammlung (Änderung des Firmenwortlautes*“ sind ATS 1.504,00 die Ausgaben für eine iZm der Solennisierung aufgenommene Niederschrift. Eine iZm einer Solennisierung aufgenommene Niederschrift ist der Notariatsakt; sodass ATS 1.504,00 keine Ausgaben für Stempel- und/oder Gerichtskostenmarken sind.
- ATS 756,00 sind lt. Niederschrift/Berufungsverhandlung die Ausgaben für eine Anzeige/Finanzamt: Aus den Verwaltungsakten ist festzustellen, dass iZm der „Anzeige/Finanzamt“ stehende Ausgaben die an das Finanzamt für Gebühren und Verkehrssteuern zu leistende Ausgaben für den Erwerb von Geschäftsanteilen waren.
Über iZm dem Erwerb von Geschäftsanteilen stehende Ausgaben hat der Unabhängige Finanzsenat in Pkt. IV.1.2.1. der Berufungsentscheidung entschieden. Festzustellen ist, dass die vorzit. Entscheidung eine Zuordnung von ATS 756,00 zu den Ausgaben für Stempel- und/oder Gerichtskostenmarken ausschließt.

Die v.a. Ausführungen zusammenfassend ist festzustellen, dass der betriebliche bzw. private Anteil der Ausgaben für Stempelmarken und/oder Gerichtskostenmarken nicht feststell-, ermittel- und berechenbar ist und daher zu schätzen war (§ 184 BAO idgF).

Der Unabhängige Finanzsenat hat keine Bedenken, der Schätzung des Betriebsprüfers zu folgen, da sich aus dem Berufungsvorbringen und insb. aus der Honorarnote/Notar keine gegen die Schätzung des Betriebsprüfers mit einem betrieblichen Anteil von 50% sprechenden Anhaltspunkte ergeben haben.

Der Unabhängige Finanzsenat verweist auf die rechtlichen Ausführungen zur verdeckten Ausschüttung und zum Betriebsausgaben begründenden Vorteilsausgleich in Pkt. IV.1.2.1. der Berufungsentscheidung; erklärt damit die do. Ausführungen zum Begründungsbestandteil seiner Entscheidung über den ggstl. Streitpunkt und entscheidet:

Dem Berufungsbegehren ist teilweise stattzugeben.

50% der mit der Honorarnote/Notar verrechneten Ausgaben für Stempelmarken und/oder Gerichtsgebühren oder ATS 1.250,00 sind der Generalversammlung zuzuordnen und damit als Betriebsausgaben anzuerkennen.

Die auf die Solennisierung/Abtretungsvertrag entfallenden ATS 1.250,00 sind Privatausgaben, die – analog zu Pkt. IV.1.2.1. der Berufungsentscheidung – der Bw. außerbilanzmäßig als verdeckte Ausschüttung zuzurechnen sind.

IV.1.2.3. Abtretung Rechts- und Beratungskosten (ATS 3.850,00); Umsatzsteuer lt. Honorarnote (ATS 770,00) - Vorsteuerkürzung lt. Bp-Bericht (ATS 257,00):

IV.1.2.3.A. Abtretung Rechts- und Beratungskosten (ATS 3.850,00):

Entscheidungsgrundlage für die v.a. Vertragserrichtungskosten ist die Honorarnote/Notar (23. August 1993). Nach der do. Betreffzeile sind mit dieser Honorarnote die Leistungen für die Generalversammlung (17. Mai 1993) und die Solennisierung des Abtretungsvertrages (17. Mai 1993) samt Nebenarbeiten abgerechnet worden.

Der Abrechnungsteil der Honorarnote lautet:

„Kosten und Barauslagen (ATS 7.700,00) – 50% Nachlass = ATS 3.850,00 + Umsatzsteuer (ATS 770,00) + Stempel- und/oder Gerichtskostenmarken (ATS 2.250,00) = ATS 6.870,00“.

Von der Betreffzeile/Honorarnote und dem Abrechnungsteil/Honorarnote ausgehend ist über den Streitpunkt Kosten und Barauslagen (ATS 7.700,00) festzustellen:

- Die Kosten und Barauslagen (ATS 7.700,00) sind nach der Betreffzeile/Honorarnote Kosten und Barauslagen für die Generalversammlung und die Solennisierung des Abtretungsvertrages gewesen, sodass sich auch bei diesem Streitpunkt die Sachfrage nach der Aufteilung auf Generalversammlung und Solennisierung des Abtretungsvertrages stellte.
- Angaben darüber, welche Kosten und Barauslagen mit 50% Nachlass verrechnet wurden, ob diese Kosten und Barauslagen zu gleichen Teilen oder zugunsten der Generalversammlung (= des betrieblichen Anteils) zu einem höheren Prozentsatz als vom Betriebsprüfer angenommen, nachgelassen worden sind, fehlen in der Honorarnote/Notar und sind aus den von der Bw. vorgelegten Dokumenten (bspw. der Liste „Generalversammlung – Änderung des Firmenwortlautes“) nicht feststellbar.
- Die den Kosten und Barauslagen zuordenbaren ATS 1.504,00 sind lt. Liste „Generalversammlung – Änderung des Firmenwortlautes“ Ausgaben für die Niederschrift des Notariatsaktes und damit Privatausgaben.
- Nicht verifizierbar ist, dass für die Solennisierung des Abtretungsvertrages keine Kosten und Barauslagen angefallen sind.

- Ausgaben für die Anzeige/Finanzamt iHv ATS 756,00 sprechen nicht dafür, dass der betriebliche Anteil der do. Ausgaben höher ist, als vom Betriebsprüfer angenommen.

Fehlende Feststellbarkeit und Berechenbarkeit der auf die Generalversammlung und die Solennisierung/Abtretungsvertrag entfallenden Kosten und Barauslagen aus den im Betriebsprüfungs- und Berufungsverfahren vorgelegten Dokumenten berechtigen zur Schätzung und auch idF bestehen keine Bedenken, der Schätzung des Betriebsprüfers zu folgen und 50% der mit der Honorarnote/Notar verrechneten Kosten und Barauslagen – d.s. ATS 1.925,00 – der Generalversammlung und 50% der Solennisierung/Abtretungsvertrag zuzuordnen.

Der Unabhängige Finanzsenat verweist auf die rechtlichen Ausführungen zur verdeckten Ausschüttung und zum Betriebsausgaben begründenden Vorteilsausgleich in Pkt. IV.1.2.1. der Berufungsentscheidung; erklärt damit die do. Ausführungen zum Begründungsbestandteil seiner Entscheidung über den ggstl. Streitpunkt und entscheidet:

Dem Berufungsbegehren ist teilweise stattzugeben.

Kosten und Barauslagen iHv ATS 1.925,00 sind der Generalversammlung zuzuordnen und damit als Betriebsausgaben anzuerkennen.

Die auf die Solennisierung/Abtretungsvertrag entfallenden ATS 1.925,00 sind Privatausgaben, die – analog zu Pkt. IV.1.2.1. der Berufungsentscheidung – der Bw. außerbilanzmäßig als verdeckte Ausschüttung zuzurechnen sind.

IV.1.2.3.B. Umsatzsteuer lt. Honorarnote (ATS 770,00) - Vorsteuerkürzung lt. Bp-Bericht (ATS 257,00):

Über die Vorsteuerkürzung lt. Bp-Bericht ist festzustellen, dass ATS 257,00 nicht der in der Honorarrechnung/Notar für die Kosten und Barauslagen ausgewiesene Umsatzsteuerbetrag sind; die do. ausgewiesene Umsatzsteuer beträgt ATS 770,00 und ist in dem Betrag enthalten, den die Bw. nach eigenen Angaben am 6. September 1993 an den Notar ausgezahlt hat (vgl. Arbeitsbogen/Betriebsprüfung, Seite 75).

Als Entscheidungsgrundlage verwendbar ist ausschließlich der in der Honorarnote/Notar ausgewiesene Umsatzsteuerbetrag; Entscheidungsgrundlage sind daher nicht die vom Betriebsprüfer als Vorsteuerkürzung festgesetzten ATS 257,00, sondern der in der Honorarnote/Notar für die Kosten und Barauslagen ausgewiesene Umsatzsteuerbetrag (= ATS 770,00).

Von der v.a. Entscheidungsgrundlage ausgehend ist festzustellen: 50% der in der Honorarnote/Notar ausgewiesenen Umsatzsteuer – d.s. ATS 385,00 – entfallen auf die betrieblich veran-

lassten Kosten und Barauslagen für die Generalversammlung; 50% auf die nicht betrieblich veranlasste Solennisierung/Abtretungsvertrag.

Der Unabhängige Finanzsenat verweist auf die rechtlichen Ausführungen zur verdeckten Ausschüttung und zum Betriebsausgaben begründenden Vorteilsausgleich in Pkt. IV.1.2.1. der Berufungsentscheidung und erklärt damit die do. Ausführungen zum Begründungsbestandteil seiner Entscheidung über den ggstl. Streitpunkt.

Für die in der Honorarnote/Notar ausgewiesene Umsatzsteuer wurde ein Vorsteuerabzug in Anspruch genommen:

Gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 UStG (in der in den Streitjahren geltenden Fassung 1972) kann ein Unternehmer, der im Inland Lieferungen oder sonstige Leistungen ausführt oder im Inland seinen Sitz oder eine Betriebsstätte hat, die von anderen Unternehmern in einer Rechnung an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuerbeträge abziehen.

Auf die vorzit. Rechtslage verweisend stellt der Unabhängige Finanzsenat fest, dass die auf die Ausgaben für die Solennisierung/Abtretungsvertrag entfallende Umsatzsteuer eine auf Privatausgaben entfallende, die Bw. nicht zum Vorsteuerabzug berechtigende, Umsatzsteuer ist und entscheidet:

Der Vorsteuerabzug iHv ATS 385,00 ist nicht zulässig.

ATS 385,00 sind – analog zu Pkt. IV.1.2.1. der Berufungsentscheidung – der Bw. außerbilanzmäßig als verdeckte Ausschüttung hinzuzurechnen.

Das Berufungsbegehren – den Vorsteuerabzug iHv ATS 257,00 zuzulassen; nichts außerbilanzmäßig und keine verdeckten Ausschüttungen zuzurechnen - ist abzuweisen.

IV.1.2.4. Pauschalgebühr/Firmenbuch (ATS 3.960,00):

Über die auf einem Betriebskonto der Bw. verbuchten ATS 3.960,00 ist aus der Zahlungsaufforderung/Firmenbuchgericht festzustellen, dass die Bw. ATS 3.960,00 als Pauschalgebühr für die Firmenbucheintragungen Firmaänderung ATS 820,00, Personenänderung ATS 820,00 und Satzungsänderung ATS 820,00 Anmerkung 1 zu TP 10 GGG (handschriftlich beigefügte Anmerkung: "für Einschaltung in Wr. Zeitung = Geschäftsführeränderung und Firmaänderung lt. Antrag") ATS 1.500,00 zu zahlen hatte.

Nach dem - damals anzuwendenden - Handelsrecht nimmt eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung mit ihrem Firmennamen am Wirtschaftsleben teil; im Firmenbuch eingetragen werden

Firmenwortlaut, die Rechtsform, die Beteiligungsverhältnisse und andere eine Gesellschaft betreffende Verträge bzw. Beschlüsse und Jahresabschlüsse.

Von dieser Rechtslage ausgehend stellt der Unabhängige Finanzsenat fest, dass die Ausgaben für Firmenbucheintragung, Änderung des Firmennamens, Änderung des Gesellschaftsvertrages und Veröffentlichung mit dem Geschäftsbetrieb einer GmbH in direktem Zusammenhang stehende Ausgaben sind. Als in direktem Zusammenhang mit dem Geschäftsbetrieb stehende Ausgabe ist die Pauschalgebühr/Firmenbuch eine Betriebsausgabe der Bw.; wurde nicht verdeckt ausgeschüttet und ist der Bw. nicht außerbilanzmäßig zuzurechnen.

Der Unabhängige Finanzsenat entscheidet:

Dem Berufungsbegehren – die v.a. Kosten nicht außerbilanzmäßig und nicht als verdeckte Ausschüttungen zuzurechnen - ist stattzugeben.

IV.1.2.5. Verdeckt ausgeschüttete Vertragserrichtungskosten:

Die v.a. Ausführungen zusammenfassend stellt der Unabhängige Finanzsenat fest, dass die Bw. Vertragserrichtungskosten für den Erwerb von Geschäftsanteilen iHv ATS 1.250,00; für Abtretung/Stempelmarken iHv ATS 1.250,00; für Abtretung/Rechts- und Beratungskosten iHv ATS 1.925,00 und Umsatzsteuer aus Honorarnote/Notar iHv ATS 385,00 verdeckt ausgeschüttet hat und entscheidet:

Der Bw. sind 1993 Vertragserrichtungskosten iHv insgesamt ATS 4.810,00 außerbilanzmäßig als verdeckte Ausschüttung zuzurechnen.

IV.2. MIETOBJEKT GEBÄUDE (TZ 19, 22, 23):

Aus der Anfechtungserklärung/Berufung ist festzustellen, dass die Bw. alle auf das Mietobjekt sich beziehenden Textziffern angefochten und begründend vorgebracht hat, dass die GmbH „von Anbeginn“ die wirtschaftliche Nutznießerin des gesamten Gebäudes gewesen sei.

Von der vorzit. Anfechtungserklärung/Berufung und den auf das Mietobjekt sich beziehenden Textziffern des Bp-Berichtes ausgehend sind folgende Themen als iZm dem Gebäudes stehende Streitpunkte festzustellen:

- Bw. als wirtschaftliche Nutznießerin des Gebäudes „von Anbeginn“ (Pkt. IV.2.A.)
- Nach- und umgebuchter Mietaufwand als verdeckte Ausschüttung (Pkt. IV.2.B.)
- Unangemessener Mietaufwand als Betriebskontenberichtigungsgrund (Pkt. IV.2.C.)
- Stornierung der Mietzahlungen St. und So. (Pkt. IV.2.D.)
- Umsatzsteuerdifferenz „Mieterlöse und Sachbezug“ iHv ATS 4.701,81 (Pkt. IV.3.)

- Sanierungs- und Adaptierungskosten als verdeckte Ausschüttung (Pkt. IV.4.)
- Betriebskostenanteil als verdeckte Ausschüttung (Pkt. IV.5.)

In chronologischer Reihenfolge geordnet ist aus den Verwaltungsakten folgende – nicht strittige – Sachlage festzustellen:

▪ **17. September 1991:**

Die Bw. wurde mit Gesellschaftsvertrag (17. September 1991) als Gesellschaft mit beschränkter Haftung errichtet. Der Gesellschafter-Geschäftsführer hält 25% der Gesellschafts-Anteile.

▪ **23. September 1991:**

Der Gesellschafter-Geschäftsführer und seine Mitgesellschafterin Mag.MSc haben die Liegenschaft und das auf dieser Liegenschaft sich befindende Gebäude mit Kaufvertrag (23. September 1991) erworben. Der Gesellschafter-Geschäftsführer ist Hälfteigentümer. Während im Sommer 1991 – vor dem Kauf – noch das gesamte Gebäude von der damaligen Eigentümerin bewohnt bzw. an Dritte vermietet war, zog die frühere Eigentümerin mit dem Verkauf aus, sodass im Zeitpunkt des Erwerbs etwa 1/3 der Gesamtfläche an Dritte vermietet war.

▪ **Oktober 1991:**

Die Vermietung des gesamten Obergeschoßes an F. endet; die Ablösezahlung/Wohnung erfolgt am 23. Oktober 1991.

▪ **Oktober 1991 – September 1992:**

Die Miteigentümergeinschaft vermietet das gesamte Gebäude an die Bw., die einen 13,94m² und einen 20,5m² großen Raum im Erdgeschoß ab Betriebsgründung als Büro nützt, dies ungeachtet der Weitergeltung der Hauptmietverträge der im Erdgeschoß wohnenden Mieter So. und St. gemäß § 2 Abs. 1 MRG.

▪ **Oktober 1991 – August 1992:**

Die aus der Gebäudevermietung stammenden Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung werden im Abgabenverfahren der Miteigentümergeinschaft veranlagt.

▪ **Jänner 1992 - September 1992:**

Die für die Monate Jänner 1992 - September 1992 vereinnahmten Mieterlöse So. und St. wurden in keinem Abgabenverfahren erklärt.

▪ **August 1992 - Jänner 1995:**

Der Gesellschafter-Geschäftsführer und seine Familie wohnen in der 115,89m² großen Dienstnehmerwohnung im Obergeschoß.

- **2. September 1992:**

Der Gesellschafter-Geschäftsführer erwirbt mit Kaufvertrag (2. September 1992) den seiner Mitgesellschafterin - Mag.MSc - gehörenden Hälfteanteil/Liegenschaft.

- **September 1992:**

Die Sanierungs- und Adaptierungsarbeiten werden abgeschlossen. Nach Abschluss der Sanierungs- und Adaptierungsarbeiten nützt die Bw. 55,56m² im Obergeschoß als Büro (Bw. im Betriebsprüfungsverfahren). Lt. Niederschrift/Berufungsverhandlung wurde ein Teil des Obergeschoßes bereits seit Ankauf der Liegenschaft als Büro genützt.

- **September 1992 - ?:**

Die Gebäudevermietung erfolgt durch den Gesellschafter-Geschäftsführer. Die aus der Gebäudevermietung stammenden Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung werden im Abgabungsverfahren des Gesellschafter-Geschäftsführers veranlagt.

- **Oktober 1992 - Juni 1993:**

Die auf einem Privatkonto für die Monate Oktober 1992 bis Juni 1993 vereinnahmten Mieterlöse So. und St. werden an die Bw. überwiesen und auf das Erlöskonto „Mieteinnahmen“ umgebucht.

- **8. November 1992:**

Der Gesellschafter-Geschäftsführer als Vermieter und die Bw. als Mieterin schließen den ab 1. Oktober 1992 geltenden schriftlichen Mietvertrag über das gesamte Gebäude ab.

- **8. November 1992:**

Die Bw. als Arbeitgeberin und der Gesellschafter-Geschäftsführer als Arbeitnehmer schließen den ab 1. Oktober 1991 geltenden schriftlichen Dienstvertrag ab. Der zuvor mündlich abgeschlossene Dienstvertrag enthielt keine Regelung einer Bereitstellung einer Dienstnehmerwohnung.

- **17. Mai 1993:**

Mit notariell beglaubigten Abtretungsvertrag (17 Mai 1993) tritt die Mitgesellschafterin ihre GmbH-Anteile iHv 26% per 30. April 1993 an den Gesellschafter-Geschäftsführer ab.

- **Juli 1993 – September 1993:**

Mieterin St. überweist die Miete auf ein Betriebskonto der Bw.

Die v.a. Sachlage ist Entscheidungsgrundlage im ggstl. Berufungsverfahren. Von dieser Sachlage ausgehend ist über die iZm dem Gebäude stehenden Streitpunkte wie folgt zu entscheiden:

IV.2.A. Bw. als wirtschaftliche Nutznießerin des Gebäudes „von Anbeginn“:

Die Zeitspanne, in der die Bw. die wirtschaftliche Nutznießerin des Gebäudes gewesen sein soll, ist aus der Bezeichnung „von Anbeginn“ nicht feststellbar: Für den Unabhängigen Finanzsenat stellte sich deshalb die Sachfrage nach Beginn und Ende dieser Zeitpanne.

Über Beginn und Ende der Zeitspanne, in der die Bw. die wirtschaftliche Nutznießerin des Gebäudes gewesen sein soll, ist aus den Verwaltungsakten festzustellen:

- Der Gesellschafter-Geschäftsführer als Vermieter und die Bw. als Mieterin haben am 8. November 1992 einen ab 1. Oktober 1992 geltenden Mietvertrag über das gesamte Gebäude abgeschlossen. Ein Mietvertrag begründet einen Rechtsanspruch auf Nutzungsrechte an einem Gegenstand; für den Geltungszeitraum des Mietvertrages ist daher das Bestehen von *wirtschaftlichen* Nutzungsrechten auszuschließen.
- Aus steuerrechtlicher Sicht sind Verträge nicht rückwirkend anzuerkennen (Wiesner/Atzmüller/ Grabner/Leitner/Wanke, EStG 1988, 2.Erg.-Lfg., § 4, Anm. 72): Die im Mietvertrag enthaltene Rückwirkungsklausel gilt daher in abgabenrechtlichen Verfahren als nicht vereinbart, sodass das Abschlussdatum des Mietvertrages der entscheidungsrelevante Stichtag ist. Da der Mietvertrag am 8. November 1992 abgeschlossen wurde, ist der 8. November 1992 der entscheidungsrelevante Stichtag.
- Vom 8. November 1992 als entscheidungsrelevanten Stichtag ausgehend bezieht sich das Berufungsvorbringen – die Bw. sei von Anbeginn die wirtschaftliche Nutznießerin des Gebäudes gewesen – auf einen vor dem 8. November 1992 liegenden Zeitraum.
- Über den Beginn dieses Zeitraumes ist festzustellen, dass das im ggstl. Berufungsverfahren (erst)angefochtene Wirtschaftsjahr 1991/92 am 1. Oktober 1991 begonnen hat: Das Berufungsvorbringen – Bw. als wirtschaftliche Nutznießerin des Gebäudes „von Anbeginn“ – ist daher ein auf den Zeitraum 1. Oktober 1991 bis 8. November 1992 sich beziehendes Berufungsvorbringen.

Die v.a. Ausführungen zusammenfassend stellt der Unabhängige Finanzsenat fest, dass der Entscheidung über den Streitpunkt – Bw. als wirtschaftliche Nutznießerin des Gebäudes „von Anbeginn“ – die von 1. Oktober 1991 bis 8. November 1992 bestehende Sachlage zugrunde zu legen ist.

Der Entscheidung über den v.a. Streitpunkt ist folgende Rechtslage zugrunde zu legen:

Die Rechtsposition des wirtschaftlichen Eigentümers kommt Demjenigen zu, der nicht zivilrechtlicher Eigentümer ist aber dennoch über eine Sache die Herrschaft dadurch aus-

übt, dass er diese Sache wie der zivilrechtliche Eigentümer gebrauchen, verbrachen, belasten und veräußern kann und zugleich Andere einschließlich des zivilrechtlichen Eigentümers auf Dauer von der Substanz und den Nutzungen ausschließen kann (Jakom/Laudacher EStG, § 2, Tz 30).

Von der vorzit. Rechtslage und der von 1. Oktober 1991 bis 8. November 1992 bestehenden Sachlage ausgehend ist aus den Verwaltungsakten und der Niederschrift/Berufungsverhandlung festzustellen:

- Die Bw. war nicht zivilrechtliche Eigentümerin des Gebäudes und hatte deshalb keine aus dem Eigentum am Gebäude ableitbaren Rechte inne (§ 442 Allgemeines Bürgerliches Gesetzbuch [ABGB]).
- Die zivilrechtlichen Eigentümer des Gebäudes haben der Bw. keine aus dem Eigentum am Gebäude ableitbaren Rechte übertragen; bspw. konnte die Bw. das Gebäude nicht belasten oder veräußern.
- Die Bw. hätte im Falle wirtschaftlichen Eigentums das Mietobjekt ihrem Betriebsvermögen zuzuführen, da sie ihre Einkünfte gemäß § 5 EStG 1988 idgF ermittelt: Das Mietobjekt gehörte jedoch nicht zum Betriebsvermögen der Bw. und damit zu jenen Produktionsmitteln, deren Einsatz den wirtschaftlichen Erfolg der Bw. bewirkten.
- Ein vor dem 8. November 1992 abgeschlossener Miet- oder Nutzungsvertrag mit den zivilrechtlichen Eigentümern des Gebäudes existierte nicht; die Bw. hatte daher keinen Rechtsanspruch auf aus einem Vertrag ableitbare Nutzungsrechte am Gebäude.
- Eine mündlich von der GmbH mit ihren Gesellschaftern abgeschlossene Nutzungsvereinbarung war nach den (steuerrechtlichen) Anerkennungsvoraussetzungen für Rechtsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen nicht als Entscheidungsgrundlage verwendbar: Verträge zwischen nahen Angehörigen - und dazu gehören auch die von einer Gesellschaft mit ihren Gesellschaftern geschlossenen Verträge - können für den Bereich des Einkommensteuerrechts nur als erwiesen angenommen werden und damit Anerkennung finden, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären. Auch die Ausführung vertraglicher Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen muss diesen Anforderungen genügen (vgl. bspw. VwGH 29. 11. 2000, 95/13/0004).

IdF wurde eine mündlich abgeschlossene Nutzungsvereinbarung nach Außen nicht ausreichend publiziert, da die Bw. dem Unabhängigen Finanzsenat die wesentlichen Bestandteile dieser Vereinbarung nicht mitteilen konnte. Auch zahlten die übernommenen Mieter an

die Eigentümer ihre Miete. Die Bw. hat die Mieteinnahmen der Miteigentümergeinschaft bzw. dem Gesellschafter-Geschäftsführer überlassen; Fremde würden nicht auf den wirtschaftlichen Erfolg aus einer Einkunftsquelle verzichten.

- Der wirtschaftliche Nutzen eines Mietobjektes sind die aus diesem Mietobjekt stammenden Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Die Bw. ist daher die wirtschaftliche Nutznießerin bzw. wirtschaftliche Eigentümerin des Mietobjektes/Gebäude, wenn die aus dem Mietobjekt/Gebäude stammenden Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung der Bw. zuzurechnen sind.

Der wirtschaftliche Erfolg aus der Vermietung des Gebäudes war der Bw. nicht zurechenbar: Die Bw. war nicht Vertragspartnerin der mit den Mietern So. und St. abgeschlossenen Mietverträge und hatte deshalb keinen Rechtsanspruch auf deren Mietzahlungen.

- Die aus dem Mietobjekt stammenden Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung wurden nicht bei der Bw. veranlagt: Bis zur Übernahme des Mag.MSc gehörenden Hälfteanteils wurden die aus dem Mietobjekt stammenden Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung im Abgabenverfahren der Miteigentümergeinschaft Mag.JW und Mag.MSc veranlagt; ab Übernahme des Mag.MSc gehörenden Hälfteanteils vom Gesellschafter-Geschäftsführer: Die Veranlagung dieser Einkünfte in einem anderen Abgabenverfahren schließt ihre Veranlagung im Abgabenverfahren der Bw. aus.

Von der v.a. Sach- und Rechtslage ausgehend stellt der Unabhängige Finanzsenat fest, dass die Bw. das Gebäude nicht wie ihre zivilrechtlichen Eigentümer gebrauchen, verbrauchen, belasten, veräußern und ihre zivilrechtlichen Eigentümer nicht auf Dauer von der Substanz und den Nutzungen ausschließen konnte und nicht ausgeschlossen hat.

Der Unabhängige Finanzsenat entscheidet:

Das Berufungsbegehren – die Bw. als wirtschaftliche Nutznießerin des Gebäudes von Anfang an zu behandeln – ist abzuweisen.

Im Erörterungsverfahren (22. November 2006) hat die Bw. eine Aufstellung von Vorsteuern und Ausgaben aus Vermietung vorgelegt, die in den Abgabenverfahren der Miteigentümergeinschaft und des Gesellschafter-Geschäftsführers nicht erlös- bzw. Einkünfte mindernd berücksichtigt worden seien und hat die Berücksichtigung dieser Vorsteuern und Ausgaben im Abgabenverfahren der Bw. beantragt.

Eine Berücksichtigung dieser Vorsteuern und Ausgaben in Abgabenverfahren der Bw. ist jedoch nicht zulässig, da diese Vorsteuern und Ausgaben iZm der Vermietung des Gebäudes

stehen und damit den nicht im Abgabenverfahren der Bw. zu veranlagende Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zuzurechnen sind.

Der Unabhängige Finanzsenat entscheidet:

Das Berufungsbegehren – die in dieser Aufstellung enthaltenen Vorsteuern und Ausgaben im Abgabenverfahren der Bw. zu berücksichtigen – ist abzuweisen.

IV.2.B. Nach- und umgebuchter Mietaufwand als verdeckte Ausschüttung:

Über diesen Streitpunkt ist aus den Bauplänen, den Notizen über die Umbuchungsliste und aus Tz 19 lit C, D und G des Bp-Berichtes festzustellen:

- Als Mietaufwand für die von der Bw. im Erdgeschoß genützten Räume wurden in den Monaten August 1991 bis April 1992 ATS 4.500,00 pro Monat (in Summe ATS 31.500,00) verrechnet.
- Am 10. Juli 1992 wurden für die Monate Mai 1992 bis Juli 1992 ATS 45.000,00 nachgebucht; d.h. für jeden Monat wurden ATS 15.000,00 nachgebucht.
- Die lt. Umbuchungsliste nachgebuchten ATS 139.500,00 sind eine Gesamtsumme, die sich aus folgenden Beträgen zusammensetzt: $\text{ATS } 4.500,00 \times 3 \text{ Monate} = \text{ATS } 13.500,00$ und $\text{ATS } 18.000,00 \times 7 \text{ Monate} = \text{ATS } 126.000,00$.
- Die per 30. September 1992 über das Verrechnungskonto des Gesellschafter-Geschäftsführers nachgebuchte Miete iHv ATS 139.500,00 und die auf ATS 139.500,00 entfallende 10%ige Umsatzsteuer (ATS 134.950,00) sind der Bw. im Wirtschaftsjahr 1991/92 außerbilanzmäßig als verdeckte Ausschüttung zugerechnet worden.

Die v.a. Sachlage ist Entscheidungsgrundlage für diesen Streitpunkt.

Die Bw. bestreitet, verdeckt ausgeschüttet zu haben und bringt begründend vor, eine Nachverrechnung/Mietzahlungen sei erforderlich gewesen, da die Bw. das gesamte Gebäude gemietet habe. Diesem Berufungsvorbringen wird entgegen gehalten:

Aus § 1 des Mietvertrages (8. November 1992) ist festzustellen, dass die Bw. die Mieterin des gesamten Gebäudes war, jedoch beginnt dieses Mietverhältnis infolge der in Abgabenverfahren ungültiger Rückwirkungsklausel am 8. November 1992 und damit nicht im bis 30. September 1992 dauernden Wirtschaftsjahr 1991/92.

Aus § 3 des Mietvertrages (8. November 1992) ist festzustellen, dass der Monats-Mietzins ATS 22.500,00 beträgt; jedoch ist die Bw. infolge der in Abgabenverfahren ungültigen Rückwir-

kungsklausel erst ab 8. November 1992 vertraglich verpflichtet, den im Mietvertrag für das gesamte Gebäude vereinbarten Mietzins iHv ATS 22.500,00 zu zahlen.

Da mit den strittigen Nach- und Umbuchungen die Mietzahlungen für die Monate August 1991 bis Juli 1992 nach- und umbucht wurden; ist der Entscheidung über diese Nach- und Umbuchungen die von August 1991 bis Juli 1992 bestehende Sachlage zugrunde zu legen und festzustellen, dass die Bw. im Zeitraum August 1991 bis Juli 1992 nicht die Mieterin des gesamten Gebäudes und deshalb nicht verpflichtet war, Miete für das gesamte Gebäude zu zahlen.

Aus den Bauplänen ist festzustellen, dass die Bw. von August 1991 bis Juli 1992 zwei Räume im Erdgeschoß als Büro genützt hat: Die Mietzahlungen für diese zwei Räume waren betrieblich veranlasst und sind deshalb Betriebsausgaben der Bw.; insoweit ist der zuvor mündlich abgeschlossene Mietvertrag – im Einklang mit der Rechtsansicht des Finanzamts – anzuerkennen.

In der Berufungsverhandlung wurde vorgebracht, die Bw. habe einen Teil des Obergeschoßes ab Ankauf der Liegenschaft als Büro genützt. Über diese Aussage ist festzustellen, dass sie in Widerspruch zu den v.a. Bauplänen und in Widerspruch zur Aussagen im Betriebsprüfungsverfahren steht, die Bw. habe die Räume im Obergeschoß nach Abschluss der Sanierungs- und Adaptierungsarbeiten und damit frühestens ab September 1992 als Büro genützt. Für den Unabhängigen Finanzsenat stellt sich damit die Frage, welche der beiden Aussagen glaubwürdiger ist.

Beweisführungsregeln werden in der Bundesabgabenordnung nicht vorgeschrieben; idF ist aber bei der Beweiswürdigung zu beachten, dass nach ständiger VwGH-Rechtsprechung bei widersprechenden Aussagen die zum Geschehen zeitnähere Aussage glaubwürdiger ist. In der ggstl. Berufungssache war die Aussage im Betriebsprüfungsverfahren die zum Geschehen zeitnähere Aussage und ist daher glaubwürdiger als die Aussagen in der Berufungsverhandlung. Von der zum Geschehen zeitnäheren Aussage im Betriebsprüfungsverfahren ausgehend ist festzustellen, dass die Miete für die zwei im Erdgeschoß liegenden Räume die Miete für die von der Bw. tatsächlich genützten Räume war: Die Miete für die zwei im Erdgeschoß liegenden, von der Bw. tatsächlich als Büro und damit betrieblich genützten, Räume ist daher eine Betriebsausgabe.

Nach der im Betriebsprüfungsverfahren offen gelegten Sachlage hat die Miete für zwei Büroräume im Erdgeschoß ATS 4.500,00 pro Monat betragen: Der Unabhängige Finanzsenat stellt fest, dass der Mietaufwand für die von der Bw. im Zeitraum August 1991 bis Juli 1992 genützten Räume im Erdgeschoß ATS 54.000,00 beträgt und entscheidet:

ATS 54.000,00 sind der im Wirtschaftsjahr 1991/1992 als Betriebsausgabe anzuerkennende Mietaufwand.

Der nach- und umgebuchte Mietaufwand betrug in Summe ATS 216.000,00; die Differenz zwischen ATS 216.000,00 und ATS 54.000,00 beträgt ATS 162.000,00.

Der Unabhängige Finanzsenat stellt fest, dass der Mietaufwand für die nicht von der Bw. im Zeitraum August 1991 bis Juli 1992 genützten Räume ATS 162.000,00 beträgt und entscheidet:

ATS 162.000,00 sind der im Wirtschaftsjahr 1991/1992 nicht als Betriebsausgabe anzuerkennende Mietaufwand.

Für die nicht als Betriebsausgabe anzuerkennenden ATS 162.000,00 und die auf diesen Betrag entfallende 10%ige Umsatzsteuer (ATS 16.200,00) stellte sich die Rechtsfrage, ob sie verdeckt ausgeschüttet wurden.

Mit den Rechtsfragen „*verdeckte Ausschüttung*“ und „*Betriebsausgaben begründender Vorteilsausgleich*“ hat sich der Unabhängige Finanzsenat in Pkt. IV.1.2. der Berufungsentscheidung auseinander gesetzt.

Der Unabhängige Finanzsenat verweist auf die rechtlichen Ausführungen zur verdeckten Ausschüttung und zum Betriebsausgaben begründenden Vorteilsausgleich in Pkt. IV.1.2. der Berufungsentscheidung und stellt fest:

- Eine verdeckte Ausschüttung an den Gesellschafter-Geschäftsführer iHv ATS 162.000,00 ist zu bejahen, da dem für den Zeitraum August 1991 bis Juli 1992 nach- und umgebuchten Mietaufwand iHv ATS 162.000,00 keine vertragliche Verpflichtung der Bw. zu Mietzahlungen iHv ATS 22.500,00/Monat gegenüber steht.
- Da die Nach- und Umbuchungen über Betriebskonten durchgeführt wurden; der Gesellschafter-Geschäftsführer im Gegensatz zu Betriebsfremden über ein Verrechnungskonto bei der Bw. verfügt und damit die Möglichkeit hat, über dieses Verrechnungskonto Zuwendungen zu lukrieren, ist eine Zuwendung an Betriebsfremde durch Um- und Nachbuchungen auszuschließen.
- Ein steuerlich anzuerkennender Vorteilsausgleich liegt nicht vor, da die vertraglich vereinbarten Geschäftsführerbezüge überschreitende Beträge gemäß § 13 des Dienstvertrages nicht Bestandteile des Geschäftsführergehalts sind.

- Verdeckte Ausschüttungen sind brutto hinzuzurechnen; nach geltender Rechtslage ist der 10%ige Umsatzsteuersatz auf die Nach- und Umbuchungen anzuwenden: Festzustellen ist, dass die auf ATS 162.000,00 entfallende Umsatzsteuer ATS 16.200,00 beträgt.
- Mit den Nach- und Umbuchungen sind daher die objektiven und subjektiven Tatbestandsvoraussetzungen für eine verdeckte Ausschüttung iHv ATS 162.000,00 + ATS 16.200,00 Umsatzsteuer (= ATS 178.200,00) erfüllt

Die rechtlichen Ausführungen in Pkt. IV.1.2. der Berufungsentscheidung ergänzend stellt der Unabhängige Finanzsenat fest, dass ein Vorsteuerabzug in Höhe der auf die verdeckte Ausschüttung entfallenden Umsatzsteuer gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 UStG in der in den Streitjahren geltenden Fassung 1972 nicht zulässig ist, da auf Privatausgaben entfallende Umsatzsteuer einen Unternehmer nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt, und entscheidet:

Ein Vorsteuerabzug iHv ATS 16.200,00 ist nicht zulässig.

Die Bw. hat ATS 178.200,00 verdeckt ausgeschüttet; ATS 178.200,00 sind der Bw. außerbilanzmäßig als verdeckte Ausschüttung zuzurechnen.

Das Berufungsbegehren – aus Nach- und Umbuchungen stammende Ausgaben als Betriebsausgaben anzuerkennen – ist abzuweisen.

IV.2.C. Unangemessener Mietaufwand als Betriebskontenberichtigungsgrund:

Über diesen Streitpunkt ist aus dem Mietvertrag (8. November 1992), den Bauplänen und aus Tz 19 lit C - G des Bp-Berichtes festzustellen:

- Im Wirtschaftsjahr 1992/93 wurde ein (Jahres-)Mietaufwand iHv ATS 76.500,00 für von der Bw. genützte Räume als Betriebsausgabe anerkannt.
Berechnungsgrundlage für den als Betriebsausgabe anerkannten (Jahres-)Mietaufwand war der im Wirtschaftsjahr 1991/92 verrechnete, nach- und umgebuchte Mietaufwand iHv insgesamt ATS 216.000,00, der abzüglich ATS 139.500,00 den Betrag ATS 76.500,00 ergab.
Von ATS 76.500,00 und von der Bw. genutzten 116m² ausgehend wurden vom Finanzamt ATS 55,00/m² als angemessener Mietzins ermittelt.
- Der im Mietvertrag vereinbarte Mietzins beträgt ATS 22.500,00/Monat und wurde für ein 360m² großes Mietobjekt vereinbart.
Von einem Mietzins iHv ATS 22.500,00 für ein 360m² großes Mietobjekt ausgehend beträgt der Quadratmeter-Mietzins ATS 62,50/Monat.

Die v.a. Sachlage ist Entscheidungsgrundlage für diesen Streitpunkt.

Nach dem Berufungsvorbringen soll die für das Gebäude angemessene Miete ATS 75,00/m² bzw. ATS 100,00/m² betragen haben und Gegenstand eines Gutachtens gewesen sein.

Über das Beweismittel „Gutachten“ ist festzustellen:

Ein Gutachten besteht in der fachmännischen Beurteilung von Tatsachen. Aus diesen Tatsachen zieht der Sachverständige aufgrund besonderer Fachkundigkeit Schlussfolgerungen; d.h. er gibt ein fachliches Urteil darüber ab, welche Tatsachen aus dem Befund geschlossen werden können. Die Beweiskraft von Privatgutachten ist nicht geringer als die Beweiskraft von Gutachten im Sinne des § 177 BAO idgF.

Gutachten unterliegen der freien Beweiswürdigung. Die Beweiskraft eines Gutachtens kann u.a. durch den Nachweis erschüttert werden, es stehe mit den Denkgesetzen oder den Erfahrungen des täglichen Lebens in Widerspruch.

Im ggstl. Berufungsverfahren konnte ein Gutachten nicht auf seine Beweiskraft hin beurteilt werden, da die Bw. das Gutachten, dessen Existenz sie in der Berufung behauptet hat, nicht vorgelegt hat: Der Unabhängige Finanzsenat stellt fest, dass die Bw. nicht nachgewiesen hat, dass ATS 75,00/m² bzw. ATS 100,00/m² der angemessene Mietzins sind.

Von der Abgabenbehörde I. Instanz wurde der im Wirtschaftsjahr 1992/93 angemessene Mietzins mit ATS 55,00/m² berechnet; Berechnungsgrundlage waren nicht die Kaufpreise von mit dem Mietobjekt vergleichbaren Objekten: Der Unabhängige Finanzsenat stellt fest, dass die Abgabenbehörde I. Instanz nicht nachgewiesen hat, dass ATS 55,00/m² der angemessene Mietzins sind.

Im Wirtschaftsjahr 1992/93 ist der mit 8. November 1992 datierte Mietvertrag Entscheidungsgrundlage. Von einem Mietzins iHv ATS 22.500,00 für ein 360m² großes Mietobjekt ausgehend beträgt der von den Vertragsparteien vereinbarte und als angemessen empfundene Quadratmeter-Mietzins ATS 62,50/Monat und ist damit höher als der lt. Finanzamt angemessene Mietzins.

Im Zeitpunkt des Abschlusses des Mietvertrages (8. November 1992) wohnten die Mieter So. und St. im Erdgeschoß. Die Nutzflächen beider Mietwohnungen addiert, ergeben 79,23m², die lt. geltenden Mietrecht nicht von der Bw. gemietet werden konnten, da Doppelvermietungen nicht zulässig sind. Von der Rechtslage ausgehend, dass Doppelvermietungen lt. geltenden Mietrecht nicht zulässig sind, ist ein auf die *gesamte* Nutzfläche des Gebäudes sich beziehender Mietzins unangemessen hoch.

Mietrechtlich zulässig ist die Vermietung des Gebäudes ohne die an So. und St. vermieteten Nutzflächen; deshalb ist ein Mietzins angemessen, der nicht die an So. und St. vermieteten

Nutzflächen umfasst. Abzüglich der auf die beiden Mietwohnungen entfallenden 79,23m² beträgt die von der Bw. (mietrechtlich zulässigerweise) gemietete Nutzfläche 280,77m².

Die lt. Bauplan 115,89m² große, von der Bw. in weiterer Folge dem Gesellschafter-Geschäftsführer als Dienstnehmerwohnung zur Verfügung gestellte, Wohnung befindet sich in einem im Alleineigentum des Gesellschafter-Geschäftsführers stehenden Gebäude, das der Gesellschafter-Geschäftsführer an die Bw. vermietet hat: Nach ständiger VwGH-Rechtsprechung ist es steuerlich nicht anzuerkennen, wenn ein Arbeitnehmer eine ihm gehörende Immobilie dem Arbeitgeber vermietet und der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer in dieser Immobilie eine Wohnung als Dienstnehmerwohnung zur Verfügung stellt (VwGH 17.11.2004, 99/14/0013 und die do. zit. Vorjudikate). Hinzu kommt, dass der mündlich abgeschlossene Dienstvertrag die Bereitstellung einer Dienstnehmerwohnung an den Gesellschafter-Geschäftsführer nicht vorsah, während kurze Zeit später (ohne Gehaltsänderung oder Änderung des Aufgabenbereichs des Geschäftsführers) von der Bw. zusätzlich zum Gehalt eine Dienstnehmerwohnung bereit gestellt wird. Die vorzit. VwGH-Rechtsprechung ist auf die Dienstnehmerwohnung des Gesellschafter-Geschäftsführers anzuwenden; deshalb ist ein Mietzins angemessen, der nicht die Nutzfläche der Dienstnehmerwohnung umfasst. Festzustellen ist: Abzüglich der auf die Dienstnehmerwohnung entfallenden Nutzfläche beträgt die von der Bw. für Betriebszwecke verwendete Nutzfläche 164,88m².

Die Nutzfläche 164,88m² multipliziert mit ATS 62,50 ergibt einen Quadratmeter-Mietzins/Monat iHv ATS 10.305,00/Monat bzw. ATS 123.660,00 per anno.

Der Unabhängige Finanzsenat stellt fest, dass ATS 123.660,00 per anno der angemessene Mietzins sind und entscheidet:

ATS 123.660,00 sind der im Wirtschaftsjahr 1992/1993 als Betriebsausgabe anzuerkennende Mietaufwand.

Von ATS 123.660,00 als angemessenen Mietaufwand und ATS 270.000,00 als verbuchten Mietaufwand ausgehend ist festzustellen, dass der nicht als Betriebsausgabe anzuerkennende Mietaufwand ATS 146.340,00 beträgt und über das Verrechnungskonto/Gesellschafter-Geschäftsführer zu berichtigen ist.

Von § 12 Abs 1 Z 1 UStG in der in den Streitjahren geltenden Fassung 1972 ausgehend stellt der Unabhängige Finanzsenat fest, dass die auf die Aufwandskürzung ATS 146.340,00 entfallende Umsatzsteuer ATS 14.634,00 die Bw. nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt und entscheidet:

Ein Vorsteuerabzug iHv ATS 14.634,00 ist nicht zulässig.

Eine Aufwandskürzung iHv ATS 146.340,00 ist durch Berichtigung der Betriebskonten durchzuführen.

Dem Berufungsbegehren – die Berichtigungen lt. Tz 19 G des Bp-Berichtes zu stornieren – ist teilweise stattzugeben.

IV.2.D. Stornierung/Mietzahlungen:

Über die stornierten Mietzahlungen ist aus Tz 19 lit C des Bp-Berichtes festzustellen:

- Die stornierten Mietzahlungen sind die auf einem Privatkonto vereinnahmten Mietzahlungen der Mieter So. und St. für den Zeitraum Oktober 1992 bis Juni 1993, die über Auftrag des Gesellschafter-Geschäftsführer an die Bw. überwiesen und auf das Erlöskonto „*Mieteinnahmen*“ gebucht wurden.
- Die Mieter So. und St. hatten keine Mietverträge mit der Bw. abgeschlossen.

Die v.a. Sachlage ist Entscheidungsgrundlage für diesen Streitpunkt.

Die Gutschriften auf ihren Betriebskonten hat die Bw. damit begründet, dass sie die mit der Vorbesitzerin des Mietobjekts abgeschlossenen Mietverträge aus rechtlichen Gründen nur schwer hätte beendet können. Deshalb sei die von der Bw. zu zahlende Gesamtmiete niedriger angesetzt und die Mietzahlungen So. und St. seien der Bw. über ein Verrechnungskonto gutgeschrieben worden.

Zu dieser Vorgangsweise stellt der Unabhängige Finanzsenat fest:

Die Mietzahlungen So. und St. auf einem Betriebskonto der Bw. zu verbuchen ist eine richtige Vorgangsweise, wenn diese Mietzahlungen Erfolge aus einer wirtschaftlichen Betätigung der Bw. sind; diese Vorgangsweise ist falsch, wenn die Mietzahlungen nicht Erfolge aus einer wirtschaftlichen Betätigung der Bw. sind.

Nach der aus den Verwaltungsakten sich ergebenden Sachlage ist die Verbuchung der Mietzahlungen auf einem Betriebskonto der Bw. die falsche Vorgangsweise gewesen:

- Nach der vorzit. Sachlage haben die Mieter So. und St. ihre Mietverträge nicht mit der Bw. abgeschlossen. Durch die Vermietung des gesamten Gebäudes an die Bw. werden die Rechte und Pflichten aus diesen Mietverträgen nicht auf die Bw. übertragen.
- Die Mietzahlungen So. und St. sind nicht mit den Mietzahlungen der Bw. verrechenbar, da die Mietzahlungen So. und St. den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zuzurechnen sind, die im Abgabenverfahren der diese Einkünfte erzielt habenden Gesellschafter erklärt und rechtskräftig veranlagt wurden.

Die v.a. Ausführungen zusammenfassend stellt der Unabhängige Finanzsenat fest, dass die Verbuchung der Mietzahlungen auf einem Betriebskonto der Bw. nicht richtig war und entscheidet:

Das Berufungsbegehren – die Mietzahlungen So. und St. nicht zu stornieren – ist abzuweisen.

IV.3. Umsatzsteuerdifferenz „Mieterlöse und Sachbezug“ iHv ATS 4.701,81:

Der Betriebsprüfer hat die ungeklärte Differenz/Umsatzsteuer "*Mieterlöse und Sachbezug*" iHv ATS 4.701,8" dadurch festgestellt, dass er die "*Miete ATS 25.722,78*" mit dem "*Sachbezug ATS 16.309,08*" addiert und das Ergebnis dieser Addition den tatsächlich erklärten Entgelten gegenüber gestellt hat.

Bei diesem Streitpunkt ist von folgender Sach- und Beweislage auszugehen:

- Dass die Bw. 1992 ATS 10.363,65 und 1993 ATS 26.966,40 als mit 10% zu versteuernde Erlöse erklärt hat, ist aus den Umsatzsteuerjahreserklärungen 1992 und 1993 nachweisbar.
- Dass die Bw. ATS 25.722,78 auf dem Erlöskonto/Miete und ATS 16.309,08 auf dem Erlöskonto/Sachbezug verbucht hat, hat der Betriebsprüfer durch Einsichtnahme in die beiden Erlöskonten festgestellt.
- Die v.a. Umsatzsteuererklärungen und Erlöskonten sind von der Bw. erstellte Beweismittel, deren Richtigkeit und Vollständigkeit der Unabhängige Finanzsenat nicht anzweifelt, da das Finanzamt der Bw. nicht nachweisen konnte, dass ihre Umsatzsteuererklärungen und Erlöskonten diesbezüglich falsche Eintragungen enthalten.

Von der v.a. Sach- und Beweislage ausgehend ist festzustellen, dass der Betriebsprüfer die aus Umsatzsteuererklärungen und Erlöskonten sich ergebende Differenz mit ATS 4.701,81 richtig berechnet hat. Richtig ist auch, dass nur die tatsächlich erklärten Entgelte umsatzsteuerlich berichtigbar sind:

Der Unabhängige Finanzsenat bestätigt die von der Betriebsprüfung in Tz 35 ff des Bp-Berichtes festgestellten Bemessungsgrundlagen/Umsatzsteuer und weist das Berufungsbegehren – die Bemessungsgrundlagen/Umsatzsteuer nicht zu ändern und ATS 4.701,81 nicht als „*ungeklärte Differenz*“ festzustellen - ab.

IV.4. Sanierungs- und Adaptierungskosten als verdeckte Ausschüttung:

Streitpunktbezogen ist aus dem Dienstvertrag des Gesellschafter-Geschäftsführers (8. November 1992), den Bauplänen, den Rechnungen (3. August 1992, 9. September 1992, 18. September 1992), einem Eigenbeleg, aus Tz 22 des Bp-Berichtes und aus der Niederschrift/Berufungsverhandlung festzustellen:

- Das Mietobjekt wurde nicht dem Betriebsvermögen der Bw. zugeführt.
- Gemäß §§ 1 ff des schriftlichen Mietvertrages (8. November 1992) soll die Bw. ab 1. Oktober 1992 die Mieterin des gesamten Gebäudes sein.
- Gemäß § 16 seines schriftlichen Dienstvertrages (ebenfalls vom 8. November 1992) erhält der Gesellschafter-Geschäftsführer (im Gegensatz zum zuvor mündlich abgeschlossenen Dienstvertrag) eine im 1. Stock des Hauses Adr. gelegene Dienstnehmerwohnung, bestehend aus Vorraum, Küche, Bad, WC, Wohnzimmer und 3 Schlafzimmern im Gesamtausmaß von ca. 92m² (laut Bauplan hingegen 115,89m²).
Für die Dienstnehmerwohnung hat der Geschäftsführer kein gesondertes Entgelt zu entrichten. Ihr Mietwert beträgt ATS 1.380,00 monatlich.
Gemäß § 2 Abs 1 des schriftlichen Dienstvertrages gilt für sämtliche Ansprüche aus und im Zusammenhang mit diesem Dienstvertrag der 1. Oktober 1991 als vereinbartes Eintrittsdatum.
- Lt. Bp-Bericht, Tz 22, Pkt. A.1. wurden von den aktivierten Aufwendungen "*Investitionen im fremden Gebäude*" lt. Anlageverzeichnis (29. November 1991: Heizung Erdgeschoß ATS 66.102,00; 12. März 1992: Heizung 1. Stock ATS 39.168,00 und 16. Juni 1992 Heizung 1. Stock ATS 35.309,00) 62% (= ATS 40.983,00, ATS 24.284,00, ATS 21.892,00) nicht als Betriebsausgaben der Bw. anerkannt. Die nicht als Betriebsausgaben anerkannten Investitionen wurden der Bw. außerbilanzmäßig als verdeckte Ausschüttung zugerechnet; Vorsteuerkürzungen, AfA-Korrekturen und IFB-Korrekturen im Ausmaß von 62% wurden durchgeführt.
- Lt. Bp-Bericht, Tz 22, Pkt. A.2. wurden von den aktivierten Aufwendungen "*sonstige Betriebsausstattung*" die Ausgaben für die Küche "Dienstnehmerwohnung" in Höhe von ATS 26.081,00 vom 3. August 1992 nicht als Betriebsausgaben anerkannt. Die nicht als Betriebsausgabe anerkannte Investition wurde der Bw. außerbilanzmäßig als verdeckte Ausschüttung zugerechnet; eine Vorsteuerkürzung, eine AfA-Korrektur und eine IFB-Korrektur wurden durchgeführt.
- Lt. Bp-Bericht, Tz 22, Pkt. A.3. wurden von den aktivierten Aufwendungen "*Büroeinrichtung; Vorhänge, Diverses für Dienstnehmerwohnung* ATS 31.366,00" vom 21. September 1992 ATS 11.808,00 nicht als Betriebsausgaben anerkannt und folgende Korrekturen

durchgeführt: Die nicht als Betriebsausgaben anerkannten Investitionen wurden der Bw. außerbilanzmäßig als verdeckte Ausschüttung zugerechnet; Vorsteuerkürzungen, AfA-Korrekturen und IFB-Korrekturen wurden durchgeführt.

Bei den unter der Bezeichnung "*Büroeinrichtung; Vorhänge, Diverses für Dienstnehmerwohnung ATS 31.366,00*" aktivierten Ausgaben handelte es sich um Ausgaben, die in einer vom Gesellschafter-Geschäftsführer erstellte Liste entweder dem Büro oder der Dienstnehmerwohnung zugeordnet wurden.

- Lt. Bp-Bericht, Tz 22, Pkt. B. wurden vom erklärten Instandhaltungs- und Reparaturaufwand 62% nicht als Betriebsausgaben anerkannt. Die nicht als Betriebsausgaben anerkannten Investitionen wurden der Bw. außerbilanzmäßig als verdeckte Ausschüttung zugerechnet; eine Vorsteuerkürzung 1992 iHv ATS 6.658,58 und eine Aufwandkürzung 1991/92 iHv ATS 83.915,00 wurden durchgeführt.

Der Instandhaltungs- und Reparaturaufwand Aushilfe-Malerarbeiten (8. September 1992) wurde von einem Mieter, der nicht Unternehmer ist, durchgeführt; ein Vorsteuerabzug in Höhe der auf diese Arbeiten entfallenden Umsatzsteuer wurde versagt.

Die v.a. Sachlage ist Entscheidungsgrundlage für diesen Streitpunkt.

Von der Bw. wurde vorgebracht, die Vorsteuerkürzungen, AfA-Korrekturen, IFB-Korrekturen und die Kürzung „*Instandhaltungs- und Reparaturaufwand*“ seien deshalb unrichtig, weil die Bw. mehr als 38% der Gesamtfläche des Gebäudes für betriebliche Zwecke verwende.

Diesem Berufungsbegehren wird entgegen gehalten:

IV.4.1. Aktivierte Aufwendungen "*Investitionen im fremden Gebäude*":

Die unter der Bezeichnung "*Investitionen im fremden Gebäude*" aktivierten Aufwendungen wurden vor Abschluss der Mietvertrages (8. November 1992) und damit in einem Zeitraum durchgeführt, in dem die Bw. nicht die Mieterin des gesamten Gebäudes war.

Auf die rechtlichen Ausführungen in Pkt. IV.2.A. verweisend stellt der Unabhängige Finanzsenat fest, dass die Bw. nicht die wirtschaftliche Eigentümerin des Gebäudes war, das Mietobjekt nicht zum Betriebsvermögen der Bw. gehörte und damit die Investitionen in nicht von der Bw. genützte Räume Ausgaben aus Vermietung und Verpachtung sind, die nicht im Abgabungsverfahren der Bw. sondern im Abgabungsverfahren der Miteigentümergeinschaft bzw. im Abgabungsverfahren des Gesellschafter-Geschäftsführers zu veranlagten waren.

Auf die Ausführungen in Pkt. IV.2.B. verweisend ist festzustellen, dass die Aussage der Bw. im Betriebsprüfungsverfahren als Entscheidungsgrundlage zu verwenden und damit der ggstl.

Berufungsentscheidung zugrunde zu legen ist, dass nur die im Erdgeschoß liegenden zwei Räume die von der Bw. betrieblich genützten Räume sind.

Der rückwirkend seit 1. Oktober 1991 (§ 2 Dienstvertrag vom 8. November 1992) bestehende Anspruch des Gesellschafter-Geschäftsführers auf eine Dienstnehmerwohnung im Mietobjekt widerspricht für Zeiträume vor dem 8. November 1992 (Datierung sowohl des schriftlichen Mietvertrages als auch des schriftlichen Dienstvertrages) dem steuerrechtlichen Grundsatz, dass Verträge zwischen nahen Angehörigen - und dazu gehören auch die von einer Gesellschaft mit ihren Gesellschaftern geschlossenen Verträge - nicht rückwirkend anzuerkennen sind. Daher gehört eine als Dienstnehmerwohnung gewidmete bzw. genützte Wohnung vor dem 8. November 1992 schon aus diesem Grund nicht zu den von der Bw. genützten Räumen, ganz abgesehen davon, dass – siehe oben – die gesamte Dienstwohnungskonstruktion steuerlich nicht anzuerkennen ist.

Die v.a. Ausführungen zusammenfassend stellt der Unabhängige Finanzsenat fest, dass die Bw. 38% der Gesamtfläche des Gebäudes für betriebliche Zwecke genützt hat und entscheidet.

38% der Investitionskosten sind Betriebsausgaben; 62% der Investitionskosten sind keine Betriebsausgaben.

Nach der Anfechtungserklärung/Berufung sollen 62% der Investitionskosten nicht verdeckt ausgeschüttet sondern Gehaltsbestandteile sein: Diesem Berufungsvorbringen entgegen haltend verweist der Unabhängige Finanzsenat auf die rechtlichen Ausführungen zur verdeckten Ausschüttung und zum Betriebsausgaben begründenden Vorteilsausgleich in Pkt. IV.1.2.1. der Berufungsentscheidung und stellt fest, dass § 13 des schriftlichen Dienstvertrages eine den Vorteilsausgleich ausschließende Gehaltsvereinbarung enthält und hinsichtlich des mündlichen Dienstvertrages eine derartige Regelung – unabhängig davon, ob diese steuerlich anzuerkennen gewesen wäre – nicht einmal behauptet wurde.

Der Unabhängige Finanzsenat entscheidet:

Die nicht als Betriebsausgabe anzuerkennenden Investitionskosten sind keine Gehaltsbestandteile des Geschäftsführer-Gehalt; sie sind der Bw. außerbilanzmäßig als verdeckte Ausschüttung zuzurechnen.

Das Berufsbegehren – die Vorsteuerkürzungen, AfA-Korrekturen und IFB-Korrekturen der aktivierten "*Investitionen im fremden Gebäude*" zu stornieren – ist abzuweisen.

IV.4.2. Aktivierte Aufwendungen „sonstige Betriebsausstattung“:

Auf die Ausführungen zu Streitpunkt IV.4.1. verweisend stellt der Unabhängige Finanzsenat fest, dass die am 3. August 1992 getätigten Ausgaben für die Küche/Dienstnehmerwohnung in einem Zeitraum getätigt wurden, in dem die Bw. weder wirtschaftliche Eigentümerin noch Mieterin des gesamten Gebäudes war und damit der zivilrechtliche Anspruch des Gesellschafter-Geschäftsführers auf eine Dienstnehmerwohnung nicht realisierbar war. Der Unabhängige Finanzsenat stellt weiters fest, dass die Ausgaben (3. August 1992) den nicht im Abgabenverfahren der Bw. zu veranlagenden Ausgaben aus Vermietung und Verpachtung zuzuordnen sind, da sich das Mietobjekt nicht im Betriebsvermögen der Bw. befand.

Nach der Anfechtungserklärung/Berufung sollen Ausgaben für die Küche/Dienstnehmerwohnung nicht verdeckt ausgeschüttet sondern Gehaltsbestandteil sein: Der Unabhängige Finanzsenat verweist auf die rechtlichen Ausführungen zur verdeckten Ausschüttung und zum Betriebsausgaben begründenden Vorteilsausgleich in Pkt. IV.1.2.1. der Berufungsentscheidung sowie zur steuerlichen Nichtanerkennung der Dienstwohnungskonstruktion in Pkt. IV.2.C. der Berufungsentscheidung und stellt fest, dass § 13 des schriftlichen Dienstvertrages eine den Vorteilsausgleich ausschließende Gehaltsvereinbarung enthält und hinsichtlich des mündlichen Dienstvertrages eine derartige Regelung – unabhängig davon, ob diese steuerlich anzuerkennen gewesen wäre – nicht einmal behauptet wurde.

Der Unabhängige Finanzsenat entscheidet:

Die Ausgaben für die Küche/Dienstnehmerwohnung sind keine Gehaltsbestandteile des Geschäftsführer-Gehalt; sie sind der Bw. außerbilanzmäßig als verdeckte Ausschüttung zuzurechnen.

Das Berufungsbegehren – die Vorsteuerkürzungen, AfA-Korrekturen und IFB-Korrekturen der als "*sonstige Betriebsausstattung*" aktivierten Küche zu stornieren – ist abzuweisen.

IV.4.3. Aktivierte Aufwendungen "Büroeinrichtung; Vorhänge, Diverses für Dienstnehmerwohnung ATS 31.366,00":

Über die unter der Bezeichnung "*Büroeinrichtung; Vorhänge, Diverses für Dienstnehmerwohnung ATS 31.366,00*" aktivierten Ausgaben ist festzustellen, dass es sich dabei um Ausgaben handelte, die in einer vom Gesellschafter-Geschäftsführer erstellte Liste entweder dem Büro oder der Dienstnehmerwohnung zugeordnet wurden.

Aus dem Dienstvertrag des Gesellschafter-Geschäftsführers ist festzustellen, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer Anspruch auf eine Dienstnehmerwohnung hat, es lässt sich jedoch aus dem Vertrag nicht entnehmen, dass er einen (zivilrechtlichen) Anspruch auf eine *eingerichtete* Dienstnehmerwohnung hätte. Auch in der mündlichen Berufungsverhandlung hat der

Gesellschafter-Geschäftsführer bestätigt, dass es hinsichtlich der Ausstattung der Wohnung keine Vereinbarungen gegeben habe. Der Unabhängige Finanzsenat stellt fest, dass auch die für die Einrichtung der Dienstnehmerwohnung getätigten Ausgaben nicht betrieblich veranlasst und damit keine Betriebsausgaben der Bw. sind.

Nach der Anfechtungserklärung/Berufung sollen Ausgaben für die Einrichtung der Dienstnehmerwohnung nicht verdeckt ausgeschüttet sondern Gehaltsbestandteil sein: Der Unabhängige Finanzsenat verweist auf die rechtlichen Ausführungen zur verdeckten Ausschüttung und zum Betriebsausgaben begründenden Vorteilsausgleich in Pkt. IV.1.2.1. der Berufungsentscheidung sowie zur steuerlichen Nichtanerkennung der Dienstnehmerwohnungskonstruktion in Pkt. IV.2.C. der Berufungsentscheidung und stellt fest, dass § 13 des schriftlichen Dienstvertrages eine den Vorteilsausgleich ausschließende Gehaltsvereinbarung enthält und hinsichtlich des mündlichen Dienstvertrages eine derartige Regelung – unabhängig davon, ob diese steuerlich anzuerkennen gewesen wäre – nicht einmal behauptet wurde.

Der Unabhängige Finanzsenat entscheidet:

Die Ausgaben für die Einrichtung der Dienstnehmerwohnung sind keine Gehaltsbestandteile des Geschäftsführer-Gehalts; sie sind der Bw. außerbilanzmäßig als verdeckte Ausschüttung zuzurechnen.

Das Berufungsbegehren – die Vorsteuerkürzungen, AfA-Korrekturen und IFB-Korrekturen der als "*Büroeinrichtung; Vorhänge, Diverses für Dienstnehmerwohnung*" aktivierten Ausgaben für die Dienstnehmerwohnung zu stornieren – ist abzuweisen.

IV.4.4. Kürzung „Instandhaltungs- und Reparaturaufwand“:

Auf die Ausführungen zu den Streitpunkten IV.4.1. und IV.4.2. verweisend stellt der Unabhängige Finanzsenat fest, dass der Instandhaltungs- und Reparaturaufwand in einem Zeitraum getätigt wurde, in dem die Bw. weder wirtschaftliche Eigentümerin noch Mieterin des gesamten Gebäudes war und dass das Mietobjekt nicht dem Betriebsvermögen der Bw. zugeführt wurde.

Von dieser Sachlage ausgehend ist zum ggstl. Streitpunkt festzustellen:

- Auf die Ausführungen in Pkt. IV.2.B. verweisend ist festzustellen, dass die Aussage der Bw. im Betriebsprüfungsverfahren als Entscheidungsgrundlage zu verwenden und damit der ggstl. Berufungsentscheidung zugrunde zu legen ist, dass nur die im Erdgeschoß liegenden zwei Räume die von der Bw. betrieblich genützten Räume sind.

- Der auf die Mietwohnungen So. und St. entfallende Instandhaltungs- und Reparaturaufwand ist den nicht im Abgabenverfahren der Bw. zu veranlagenden Einkünften aus Vermietung und Verpachtung der Hauseigentümer zuzuordnen.
- Der Anspruch des Gesellschafter-Geschäftsführers auf eine Dienstnehmerwohnung war im Zeitraum, in dem der Instandhaltungs- und Reparaturaufwand getätigt wurde, zivilrechtlich nicht realisierbar und war steuerrechtlich schon zufolge des Rückwirkungsverbots hinsichtlich des im Vertrag vom 8. November 1992 festgelegten Anspruchs nicht rückwirkend anzuerkennen, sodass ein allenfalls in der Dienstnehmerwohnung getätigter Instandhaltungs- und Reparaturaufwand den nicht im Abgabenverfahren der Bw. zu veranlagenden Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (der Hauseigentümer) zuzuordnen ist.
- Die Aushilfsmaler-Arbeiten wurden nachweislich nicht von einem Unternehmer ausgeführt; ein Vorsteuerabzug ist nicht zulässig.

Die v.a. Ausführungen als Entscheidungsgrundlage verwendend stellt der Unabhängige Finanzsenat fest, dass die betrieblich veranlassten Ausgaben vom Finanzamt richtigerweise mit 38% der Gesamtausgaben geschätzt wurde.

Nach der Anfechtungserklärung/Berufung sollen die vom Betriebsprüfer als verdeckte Ausschüttung angesetzten Beträge Gehaltsbestandteile sein: Der Unabhängige Finanzsenat verweist auf die rechtlichen Ausführungen zur verdeckten Ausschüttung und zum Betriebsausgaben begründenden Vorteilsausgleich in Pkt. IV.1.2.1. der Berufungsentscheidung sowie zur steuerlichen Nichtanerkennung der Dienstnehmerwohnungskonstruktion in Pkt. IV.2.C. der Berufungsentscheidung und stellt fest, dass § 13 des schriftlichen Dienstvertrages eine den Vorteilsausgleich ausschließende Gehaltsvereinbarung enthält und hinsichtlich des mündlichen Dienstvertrages eine derartige Regelung – unabhängig davon, ob diese steuerlich anzuerkennen gewesen wäre – nicht einmal behauptet wurde.

Der Unabhängige Finanzsenat entscheidet:

Die vom Betriebsprüfer als verdeckte Ausschüttung angesetzten Beträge sind keine Gehaltsbestandteile des Geschäftsführer-Gehalts; sie sind der Bw. außerbilanzmäßig als verdeckte Ausschüttung zuzurechnen.

Das Berufungsbegehren – die Kürzung/Instandhaltungs- und Reparaturaufwand zu сторnieren – ist abzuweisen.

IV.5. Betriebskostenanteil als verdeckte Ausschüttung:

Über die Betriebskosten/Gebäude ist aus Tz 23 des Bp-Berichtes festzustellen, dass 38% der Betriebskosten als Betriebsausgaben anerkannt und 62% der Bw. außerbilanzmäßig als verdeckte Ausschüttung zugerechnet wurden. Die Bw. begehrt, einen 38% übersteigenden Prozentsatz der Betriebskosten als Betriebsausgabe anzuerkennen.

Streitpunktbezogen ist festzustellen:

- Auf die Ausführungen in Pkt. IV.2.B. verweisend ist festzustellen, dass die Aussage der Bw. im Betriebsprüfungsverfahren als Entscheidungsgrundlage zu verwenden und damit der ggstl. Berufungsentscheidung zugrunde zu legen ist, dass nur die im Erdgeschoß liegenden zwei Räume die von der Bw. betrieblich genützten Räume sind.
- Den auf die Mietwohnungen So. und St. entfallende Betriebskostenanteil haben die Mieter zu tragen; deshalb ist der auf die beiden Mietwohnungen entfallende Betriebskostenanteil keine Betriebsausgabe der GmbH.
- Grundsätzlich wird der Nutzungsberechtigte einer Dienstnehmerwohnung die auf die Dienstnehmerwohnung entfallenden Betriebskosten zu tragen haben, wenn diesbezüglich keine Vereinbarungen getroffen wurden. Aus dem schriftlichen Dienstvertrag ist festzustellen, dass auf die Dienstnehmerwohnung entfallende Betriebskosten nicht Gegenstand dieser Vereinbarung und damit kein Gehaltsbestandteil sind. Eine Kostentragung durch die Bw. ist deshalb eine nicht von einem Vorteilsausgleich umfasste Vorteilszuwendung und damit eine verdeckte Ausschüttung an den Gesellschafter-Geschäftsführer.

Die v.a. Ausführungen als Entscheidungsgrundlage verwendend stellt der Unabhängige Finanzsenat fest, dass der auf die betrieblich genutzten Räume entfallende Betriebskostenanteil richtigerweise mit 38% festgesetzt wurde.

Nach der Anfechtungserklärung/Berufung sollen die nicht auf die betrieblich genutzten Räume entfallenden Betriebskosten nicht verdeckt ausgeschüttet sondern Gehaltsbestandteil sein: Der Unabhängige Finanzsenat verweist auf die rechtlichen Ausführungen zur verdeckten Ausschüttung und zum Betriebsausgaben begründenden Vorteilsausgleich in Pkt. IV.1.2.1. der Berufungsentscheidung sowie zur steuerlichen Nichtanerkennung der Dienstwohnungskonstruktion in Pkt. IV.2.C. der Berufungsentscheidung und stellt fest, dass § 13 des schriftlichen Dienstvertrages eine den Vorteilsausgleich ausschließende Gehaltsvereinbarung enthält und hinsichtlich des mündlichen Dienstvertrages eine derartige Regelung – unabhängig davon, ob diese steuerlich anzuerkennen gewesen wäre – nicht einmal behauptet wurde.

Der Unabhängige Finanzsenat entscheidet:

Die nicht auf die betrieblich genutzten Räume entfallenden Betriebskosten sind keine Gehaltsbestandteile des Geschäftsführer-Gehalts; sie sind der Bw. außerbilanzmäßig als verdeckte Ausschüttung zuzurechnen.

Das Berufungsbegehren – den betrieblich veranlassten Betriebskostenanteil mit mehr als 38% festzusetzen – ist abzuweisen.

IV.6. SACHBEZUGSWERTE/LOHNVERSTEUERUNG (TZ 21):

Aus Tz 21 des Bp-Berichtes ist festzustellen, dass rückzuverrechnende, lohnversteuerte, Sachbezugswerte der Streitpunkt sind. Über lohnzuversteuernde Sachbezugswerte ist in einem Lohnsteuerhaftverfahren des Arbeitgebers nach § 82 EStG 1988 oder im Veranlagungsverfahren des Arbeitnehmers nach § 41 EStG 1988 zu entscheiden; das dem ggstl. Berufungsverfahren zugrunde liegende Abgabungsverfahren ist jedoch kein derartiges Verfahren gewesen. Festzustellen ist, dass sich die Anfechtungserklärung der Bw. auf ein Abgabungsverfahren bezieht, das nicht Gegenstand des ggstl. Berufungsverfahrens ist.

Zur Rückverrechnung hat sich die Bw. nicht explizit geäußert; d.h. sie hat die Rückverrechnung von lohnversteuerten Sachbezugswerten nicht mit einem konkretisierten Berufungsbegehren angefochten: Über nicht mit einem konkretisierten Berufungsbegehren angefochtene Feststellungen ist nicht zu entscheiden.

Die v.a. Ausführungen zusammenfassend ist festzustellen, dass der Unabhängige Finanzsenat über den Streitpunkt/Lohnversteuerung im ggstl. Berufungsverfahren nicht zu entscheiden hatte.

IV.7. REISEKOSTEN (TZ 24):

Aus der Niederschrift/Berufungsverhandlung ist festzustellen, dass die Bw. diesen Streitpunkt außer Streit gestellt und damit als rechtsrichtig anerkannt hat, dass:

- 1.) die nicht durch Belege nachgewiesenen Reisekosten iHv ATS 4.684,09 nicht als Betriebsausgaben anzuerkennen sind,
- 2.) die auf ATS 4.684,09 entfallende Umsatzsteuer (ATS 468,41) nicht zum Vorsteuerabzug zuzulassen ist und
- 3.) ATS 4.684,09 und ATS 468,41 (= ATS 5.152,50) außerbilanzmäßig als verdeckte Ausschüttung zuzurechnen sind.

Von der v.a. Außerstreitstellung ausgehend entscheidet der Unabhängige Finanzsenat:

Über Reisekosten war nicht abzusprechen. Von Amts wegen ist eine Unrichtigkeit der Vorgangsweise des Finanzamtes nicht festzustellen.

IV.8. GEWERBEERTRAGSZURECHNUNG/GEHÄLTER UND SONSTIGE VERGÜTUNGEN JEDER ART GEMÄß § 7/6 GEWSTG (TZ 25):

Nach der Anfechtungserklärung/Berufung soll die Gewerbeertragshinzurechnung für die Monate Mai 1993 bis August 1993 iHv insgesamt ATS 152. 500,00 nicht zulässig sein, weil die wesentliche Beteiligung mit der Eintragung des Abtretungsvertrages im Firmenbuch beginne und Gewerbeertragshinzurechnung in der ggstl. Berufungssache den Grundsatz von Treu und Glauben verletze.

Rechtsgrundlage für die Gewerbeertragszurechnung war § 7 Gewerbesteuergesetz (GewStG) 1953. Gemäß § 7 GewStG waren dem Gewinn aus Gewerbebetrieb u.a. folgende Beträge wieder hinzuzurechnen, soweit sie bei der Ermittlung des Gewinnes abgesetzt wurden:

"Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art, die von einem im § 1 Abs 2 Z 2 und Abs 4 bezeichneten Unternehmen an wesentlich Beteiligte für eine Tätigkeit im Betrieb gewährt worden sind. Unter wesentlich Beteiligten sind natürliche Personen zu verstehen. Eine Person ist an einem Unternehmen wesentlich beteiligt, wenn sie zu mehr als einem Viertel beteiligt ist. Beteiligung durch Vermittlung eines Treuhänders oder einer Gesellschaft steht einer unmittelbaren Beteiligung gleich. Die Beteiligung muss in einem Zeitpunkt des Bemessungszeitraumes bestanden haben, der für die Ermittlung des Gewerbeertrages maßgebend ist" (§ 7 Abs 6 GewStG 1953).

Von der vorzit. Rechtslage ausgehend ist festzustellen:

Ad. Beginn der wesentlichen Beteiligung:

Lt. Bw. beginnt die wesentliche Beteiligung ihres Gesellschafter-Geschäftsführers mit der Eintragung im Firmenbuch: Dieser Rechtsansicht ist nicht zu folgen, da nach ständiger OGH-Judikatur der Eintragung im Firmenbuch deklaratorische Bedeutung zu kommt und damit der sachliche Übertragungsakt der GmbH-Anteile der Vertragsabschluss in Form eines Notariatsaktes ist (*Wagner*, Gesellschafter, Gesellschaft und Firmenbuch, NZ 1991, 101): Aus zivilrechtlicher Sicht ist daher der für den Beginn der wesentlichen Beteiligung maßgebliche Zeitpunkt der im notariell beglaubigten Abtretungsvertrag als Zeitpunkt des Übergangs aller mit einem GmbH-Anteil verbundenen Rechte und Pflichten vereinbarte Stichtag.

Gemäß Pkt. VI. des zwischen den Gesellschaftern der Bw. abgeschlossenen Abtretungsvertrages wird als maßgeblicher Zeitpunkt des Übergangs aller mit dem abgetretenen Geschäftsanteil verbundenen Rechte und Pflichten der 30. April 1993 vereinbart: Da sich die Beteiligung des Gesellschafter-Geschäftsführers mit dem Abtretungsvertrag von 25% auf 51% erhöht hat,

war der Gesellschafter-Geschäftsführer aus zivilrechtlicher Sicht ab 30. April 1993 der wesentlich an der Bw. beteiligte Gesellschafter.

Der die Beteiligung des Gesellschafter-Geschäftsführers auf 51% erhöhende Abtretungsvertrag wurde am 17. Mai 1993 und damit rückwirkend vor dem Notar abgeschlossen: Aus steuerrechtlicher Sicht sind Verträge nicht rückwirkend anzuerkennen (*Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke*, EStG 1988, 2.Erg.-Lfg., § 4, Anm. 72). Von einem nicht rückwirkend anzuerkennenden Abtretungsvertrag ausgehend beginnt die wesentliche Beteiligung des Gesellschafter-Geschäftsführers mit Abschluss des Abtretungsvertrages am 17. Mai 1993.

Der Unabhängige Finanzsenat stellt fest, dass der Abtretungsvertrag (17. Mai 1993) aus steuerrechtlicher Sicht zu beurteilen, damit nicht rückwirkend anzuerkennen ist und entscheidet, dass eine Gewerbeertragshinzurechnung ab 1. Juni 1993 zu erfolgen hat.

Die Gewerbeertragshinzurechnung ATS 152.500,00 erfolgte für Mai 1993 bis August 1993 und damit für einen 4 Monate umfassenden Zeitraum: Festzustellen ist, dass die Gewerbeertragshinzurechnung pro Monat ATS 38.125,00 beträgt.

Erfolgt eine Gewerbeertragshinzurechnung ab 1. Juni 1993, verringert sich der Gewerbeertragshinzurechnungszeitraum auf 3 Monate und die Gewerbeertragshinzurechnung beträgt in Summe ATS 114.375,00.

Der Unabhängige Finanzsenat stellt fest, dass die Gewerbeertragshinzurechnung für einen dreimonatigen Gewerbeertragshinzurechnungszeitraum in Summe ATS 114.375,00 beträgt.

Der Unabhängige Finanzsenat entscheidet:

ATS 114.375,00 sind dem Gewerbeertrag hinzuzurechnen.

Das Berufungsbegehren – keine Gewerbeertragshinzurechnung bis zum Folgemonat nach der Firmenbucheintragung durchzuführen – ist abzuweisen.

Ad Verletzung des Grundsatzes von Treu und Glauben:

Von der Bw. wurde vorgebracht, eine Gewerbeertragshinzurechnung verletzte den Grundsatz von Treu und Glauben; die Abgabenbehörde möge von jeglicher Gewerbeertragshinzurechnung Abstand nehmen.

Diesem Berufungsvorbringen wird entgegen gehalten:

Der für Vertragsverhältnisse entwickelte Grundsatz von Treu und Glauben besagt, dass jeder, der am Rechtsleben teilnimmt, zu seinem Wort und zu seinem Verhalten zu stehen hat und sich nicht ohne triftigen Grund in Widerspruch zu dem setzen darf, was er früher vertreten hat

und worauf andere vertraut haben. IdF hat die Teilnahme am Rechtsleben dadurch stattgefunden, dass ein Abtretungsvertrag über GmbH-Anteile abgeschlossen wurde: Durch den Grundsatz von Treu und Glauben ist daher ausschließlich der Vertragsinhalt des Abtretungsvertrages geschützt.

Nicht durch den Grundsatz von Treu und Glauben geschützt sind daher: die rechtliche Würdigung eines Sachverhaltes, die Vorgangsweise bei anderen Steuerfällen (die übrigens der abgabebehördlichen Geheimhaltungspflicht unterliegt), bei abgabebehördlichen Prüfungen nicht beanstandete Vorgangsweisen, Rechtsauskünfte von Abgabenbehörden, Rechtsauskünfte von (anderen) Verwaltungsbehörden, Rechtsauskünfte von Institutionen und Literaturmeinungen.

Der Unabhängige Finanzsenat stellt fest, dass mit der Gewerbeertragshinzurechnung iHv ATS 114.375,00 der Grundsatz von Treu und Glauben nicht verletzt wird und entscheidet:

Das Berufungsbegehren - zur Vermeidung der Verletzung des Grundsatzes von Treu und Glauben von einer Gewerbeertragshinzurechnung Abstand zu nehmen – ist abzuweisen.

IV.9. SOZIALVERSICHERUNGSBEITRÄGE (TZ 26):

Strittig ist, ob die von der Bw. am 9. September 1993 an die Sozialversicherung der gewerblichen Wirtschaft für den Gesellschafter-Geschäftsführer gezahlten Beiträge (ATS 1.741,00) als Betriebsausgaben absetzbar oder der Bw. außerbilanzmäßig als verdeckte Ausschüttung zuzurechnen sind.

Nach der Anfechtungserklärung/Berufung soll die Bw. ATS 1.741,18 nicht verdeckt ausgeschüttet haben, da ATS 1.741,18 ein Pensionsbeitrag „*aufgrund Mehrfachversicherung*“ des Gesellschafter-Geschäftsführers sei, zeitliche Buchungsdifferenzen der Lohn- und Sozialabgaben des Gesellschafter-Geschäftsführers vom Dezember 1992 seien, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer iZm einer Personalbereitstellung als selbständig Tätiger behandelt worden sei ohne selbständig tätig zu sein und/oder ATS 1.741,18 eine während der nicht selbständigen Tätigkeit des Gesellschafter-Geschäftsführers im Jahr 1991 entstandene Forderung sei, die 1993 im Wege einer Exekution eingefordert worden sei.

Diesem Berufungsvorbringen wird entgegen gehalten:

Nach der Legaldefinition des § 4 Abs 4 EStG 1988 idgF sind Betriebsausgaben die durch eine betriebliche Tätigkeit veranlassten Aufwendungen oder Ausgaben. Die betriebliche Veranlassung von Aufwendungen und Ausgaben ist vom Abgabepflichtigen nachzuweisen.

Von der vorzit. Rechtslage ausgehend ist zum ggstl. Streitpunkt aus den Verwaltungsakten festzustellen:

- Die Bw. hat nicht nachgewiesen, dass ATS 1.741,18 ein Pensionsbeitrag „*aufgrund Mehrfachversicherung*“ des Gesellschafter-Geschäftsführers sind.
- Der Überweisungsbeleg ist mit 9. September 1993 datiert; im September 1993 ist der Gesellschafter-Geschäftsführer wesentlich beteiligter Gesellschafter der Bw. und damit nicht (mehr) Arbeitnehmer der Bw. gewesen.
Die Bw. hat nicht nachgewiesen, dass zeitliche Buchungsdifferenzen der Lohn- und Sozialabgaben vom Dezember 1992 – damals ist der Gesellschafter-Geschäftsführer nicht wesentlich beteiligter Gesellschafter der Bw. und damit Arbeitnehmer der Bw. gewesen - der Zahlungsgrund für die Sozialversicherungsbeiträge gewesen sind.
- Es soll eine Vereinbarung gegeben haben, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer iZm der Personalbereitstellung als Dienstgeber auftreten durfte (oder sollte) ohne Dienstgeber zu sein: Eine derartige Vereinbarung wurde nie publiziert; die Bw. hat daher die Existenz der behaupteten Vereinbarung nicht nachgewiesen.
- Die Bw. hat weder nachgewiesen, dass eine gegenverrechnungsfähige Forderung aus dem Jahr 1991 existiert noch hat sie nachgewiesen, dass ATS 1.741,18 im Exekutionsweg eingefordert wurden.
- In der mündlichen Berufungsverhandlung konnte der Gesellschafter-Geschäftsführer nicht darlegen, worum es sich bei dem strittigen Betrag gehandelt hat.

Die v.a. Sach- und Beweislage ist Entscheidungsgrundlage für den ggstl. Streitpunkt.

Von dieser Sach- und Beweislage ausgehend ist als erwiesen anzusehen, dass die Bw. ihre Nachweispflicht nicht erfüllte und festzustellen, dass ATS 1.741,00 Privatausgaben des Gesellschafter-Geschäftsführers sind.

Auf die rechtlichen Ausführungen zur verdeckten Ausschüttung und zum Betriebsausgaben begründenden Vorteilsausgleich in Pkt. IV.1.2.1. der Berufungsentscheidung verweisend stellt der Unabhängige Finanzsenat fest, dass die Zahlung von Sozialversicherungsbeiträgen des wesentlich an der Bw. beteiligten und damit selbständig tätigen Gesellschafter-Geschäftsführers nicht Bestandteil der Gehaltsvereinbarung in § 13 des schriftlichen bzw. des zuvor mündlich abgeschlossenen Dienstvertrages ist, sodass ein Betriebsausgaben begründender Vorteilsausgleich nicht stattfand und entscheidet:

ATS 1.741,00 sind der Bw. außerbilanzmäßig als verdeckte Ausschüttung zuzurechnen.

Das Berufungsbegehren – von einer Hinzurechnung als verdeckte Ausschüttung Abstand zu nehmen – ist abzuweisen.

IV.10. VERZINSUNG VERRECHNUNGSKONTO/GESELLSCHAFTER-GESCHÄFTSFÜHRER, VERDECKTE AUSSCHÜTTUNGEN (TZ 27, TZ 28, TZ 31):

IV.10.1. Verzinsung Verrechnungskonto/Gesellschafter-Geschäftsführer:

Aus dem Bp-Bericht ist festzustellen, dass das bisher nicht verzinste Verrechnungskonto des Gesellschafter-Geschäftsführers (Forderung an den Gesellschafter-Geschäftsführer) ausgehend von den Bilanzansätzen 1. Oktober 1992 (ATS 285.700,00) und 30. September 1993 (ATS 444.816,00) unter Berücksichtigung der Betriebsprüferfeststellungen des Wirtschaftsjahres 1992/93 und dem daraus errechneten Durchschnittssaldos (ATS 365.258,00) mit einem Zinssatz von 7% p.a. verzinst wurde.

Zinsen wurden der Bw. im Wirtschaftsjahr 1992/93 außerbilanzmäßig als verdeckte Ausschüttung zugerechnet. Aus verfahrensökonomischen Gründen wurde von einer Verzinsung des Verrechnungkontensaldos des Wirtschaftsjahres 1991/92 abgesehen.

Nach der Anfechtungserklärung/Berufung wird das Bestehen eines Forderungssaldos nicht bestritten; dieser Forderungssaldo soll jedoch mit einer Verbindlichkeit verrechenbar sein. Aus den Verwaltungsakten ist festzustellen, dass die Bw. das Bestehen einer gegenverrechnungsfähigen Verbindlichkeit nicht nachgewiesen hat.

Diesem Berufungsvorbringen wird entgegen gehalten:

Die Verzinsung eines Verrechnungskontos hat zu erfolgen, wenn der im Verrechnungskonto ausgewiesene Saldo ein Forderungssaldo ist, eine Verzinsung hat nicht zu erfolgen, wenn dieser Saldo ein Verbindlichkeitsaldo ist.

In Pkt. IV.2.C. der Berufungsentscheidung hat der Unabhängige Finanzsenat entschieden, dass das Verrechnungskonto/Gesellschafter-Geschäftsführer in Höhe des im Wirtschaftsjahr 1992/93 nicht als Betriebsausgaben anzuerkennenden Netto-Mietaufwandes zu berichtigen ist. Der Unabhängige Finanzsenat stellt fest, dass Pkt. IV.2.C. der Berufungsentscheidung Entscheidungsgrundlage für den ggstl. Streitpunkt ist und berechnet den Saldo auf dem Verrechnungskonto/Gesellschafter-Geschäftsführer wie folgt:

Wirtschaftsjahr 1991/92:

Forderung lt. Handelsbilanz (ATS 170.166,83) + anteilige Investitionskosten lt. Tz 22 des Bp-Berichtes (ATS 125.048,00) - anteilige AfA (ATS 9.515,00) ergibt eine Forderung zum 30. September 1992 iHv ATS 285.699,83.

Wirtschaftsjahr 1992/93:

Forderung lt. Handelsbilanz (ATS 179.155,75) + Änderung Vorjahr (ATS 115.533,00) – anteilige AfA (ATS 12.505,00) + nicht anerkannter (Netto-)Mietaufwand lt. Berufungsentscheidung (ATS 146.340,00) – Mietenrückverrechnung/St. (ATS 28.295,06) – Rückverrechnung/Umsatzsteuer (ATS 2.572,28) ergibt eine Forderung zum 30. September 1993 iHv ATS 422.666,41.

Von der v.a. Berechnung ausgehend stellt der Unabhängige Finanzsenat fest, dass ein Forderungssaldo auf dem Verrechnungskonto/Gesellschafter-Geschäftsführer besteht und entscheidet, dass dieser Forderungssaldo mit 7% zu verzinsen ist.

7% von ATS 422.666,41 sind ATS 29.586,65: Der Unabhängige Finanzsenat stellt fest, dass die Verzinsung der Forderung zum 30. September 1993 mit 7% ATS 29.586,65 ergibt und damit ATS 29.586,65 der Bw. außerbilanzmäßig als verdeckte Ausschüttung zuzurechnen sind.

Auf die rechtlichen Ausführungen zur verdeckten Ausschüttung und zum Betriebsausgaben begründenden Vorteilsausgleich in Pkt. IV.1.2.1. der Berufungsentscheidung verweisend stellt der Unabhängige Finanzsenat fest, dass aus der Verzinsung eines Forderungssaldos auf dem Verrechnungskonto/Gesellschafter-Geschäftsführer stammende Zinsen nicht Bestandteil der Gehaltsvereinbarung in § 13 des schriftlichen bzw. des zuvor mündlich abgeschlossenen Dienstvertrages ist, sodass ein Betriebsausgaben begründender Vorteilsausgleich nicht stattfand.

Der Unabhängige Finanzsenat entscheidet:

ATS 29.586,65 sind der Bw. außerbilanzmäßig als verdeckte Ausschüttung zuzurechnen.

Das Berufungsbegehren – von einer Verzinsung des Verrechnungskontos/Gesellschafter-Geschäftsführer Abstand zu nehmen – ist abzuweisen.

IV.10.2. Verdeckte Ausschüttungen:

Strittig ist die Höhe der verdeckten Ausschüttungen und der mit $33\frac{1}{3}\%$ festgesetzte Kapitalertragsteuersatz. Die Bw. beantragte, von außerbilanzmäßigen Hinzurechnungen als verdeckte Ausschüttungen Abstand zu nehmen oder den Kapitalertragsteuersatz mit 25% festzusetzen, da die Bw. die Kapitalertragsteuer tragen werde.

Zur Höhe der verdeckten Ausschüttungen stellt der Unabhängige Finanzsenat fest, dass die mit dieser Berufungsentscheidung festgestellten verdeckten Ausschüttungen die Bemessungsgrundlage für die festzusetzende Kapitalertragsteuer sind.

Für das Jahr 1992 hat der Unabhängige Finanzsenat festgestellt, dass Brutto-Mietaufwand iHv ATS 178.200,00; Sanierungs- und Adaptierungskosten iHv ATS 125.099,70; ein Betriebskostenanteil iHv ATS 23.572,37 und Reisekosten iHv ATS 5.152,50 verdeckt ausgeschüttet wurden und damit die verdeckten Ausschüttungen 1992 insgesamt ATS 332.024,57 betragen.

Für das Jahr 1993 hat der Unabhängige Finanzsenat festgestellt, dass Vertragserrichtungskosten iHv ATS 4.810,00; Sanierungs- und Adaptierungskosten iHv ATS 12.505,00; ein Betriebskostenanteil iHv ATS 38.099,78; Sozialversicherungsbeiträge iHv ATS 1.741,00 und ATS 29.586,65 durch die Nicht-Verzinsung der Forderung zum 30. September 1993 auf dem Verrechnungskonto des Gesellschafter-Geschäftsführers verdeckt ausgeschüttet wurden und damit die verdeckten Ausschüttungen 1993 insgesamt ATS 86.742,43 betragen.

Von den v.a. Feststellungen ausgehend entscheidet der Unabhängige Finanzsenat:

ATS 332.024,57 sind die Bemessungsgrundlage für die Kapitalertragsteuer 1992.

ATS 86.742,43 sind die Bemessungsgrundlage für die Kapitalertragsteuer 1993.

Von der bisherigen Vorgangsweise der Bw. ausgehend ist glaubhaft, dass die auf die verdeckte Ausschüttung entfallende Kapitalertragsteuer eingefordert wird. Aus diesem Grund hat der Unabhängige Finanzsenat keine Bedenken den Kapitalertragsteuersatz mit 25% festzusetzen und damit dem diesbezüglichen Berufungsbegehren stattzugeben.

Der Unabhängige Finanzsenat stellt fest, dass bei Anwendung des 25%igen Kapitalertragsteuersatzes die Kapitalertragsteuer 1992 ATS 83.006,14 und 1993 ATS 21.685,61 beträgt.

Der Unabhängige Finanzsenat entscheidet:

Die Kapitalertragsteuer 1992 ist mit ATS 83.006,14 = EUR 6.032,29 festzusetzen.

Die Kapitalertragsteuer 1993 ist mit ATS 21.685,61 = EUR 1.575,95 festzusetzen.

IV.11. BEMESSUNGSGRUNDLAGEN UND ABGABENBERECHNUNG:

IV.11.1. UMSATZSTEUER:

Vereinnahmte Entgelte: Die vereinnahmten Entgelte lt. Tz 35 des Bp-Berichtes werden mit dieser Berufungsentscheidung nicht abgeändert.

Vorsteuer: Der Vorsteuerabzug 1991 lt. Bp-Bericht bleibt unverändert. Die Vorsteuerabzüge 1992 und 1993 lt. Bp-Bericht sind wie folgt abzuändern:

	1992	1993
Vorsteuer lt. Erklärung	384.940,18	296.140,70
Umsatzsteuer/Honorarnote (Pkt. IV.1.2.3.)		-385,00
Mietentgelt (Pkt. IV.2.B., IV.2.C.)	-16.200,00	-14.634,00
Investitionen lt. Tz 22 des Bp-Berichtes	-23.471,58	
Betriebskosten lt. Tz 23 des Bp-Berichtes	-3.565,37	-5.222,22
Reisekosten lt. Tz 24 des Bp-Berichtes	-468,41	
Vorsteuerabzug in ATS	341.234,82	275.899,48

IV.11.2. KÖRPERSCHAFTSTEUER, GEWERBESTEUER:

Verrechnungskonto/Gesellschafter-Geschäftsführer 1991/92: Die Berechnung der Forderung zum 30. September 1992 lt. Tz 28 des Bp-Berichtes (ATS 115.533,00) wird nicht abgeändert.

Verrechnungskonto/Gesellschafter-Geschäftsführer 1992/93: Folgende Berichtigung ist durchzuführen:

Anteilige AfA lt. Bp-Bericht (ATS - 12.505,00); unangemessener Mietaufwand lt. Pkt. IV.2.C. der Berufungsentscheidung (ATS 146.340,00); Mietenrückverrechnung lt. Bp-Bericht (ATS - 28.295,06); Umsatzsteuerrückverrechnung lt. Bp-Bericht (ATS - 2.572,28) ergibt in Summe ATS 102.967,66.

Passivierung/Umsatzsteuernachzahlungen: Die lt. Tz 36 des Bp-Berichtes in der Bilanz als Verbindlichkeit ausgewiesenen Umsatzsteuernachzahlungen werden berufsentscheidungskonform abgeändert.

Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich (Mehr-/Wenigerrechnung):

	1992	1993
Gewinn/Verlust lt. Handels- bzw. Steuerbilanz	-539.582,18	476.470,85
Kapitalertragsteuer lt. UFS	83.006,14	21.685,61
Sachanlagen lt. Bp-Bericht	-115.533,00	-21.435,00
Investitionsfreibetrag lt. Bp-Bericht	25.010,00	10.967,00
Verrechnungskonto/Gesellschafter-Geschäftsführer	115.533,00	102.967,66
Umsatzsteuernachforderung lt. Bp-Bericht	-48.615,00	-22.132,00
Änderung/Umsatzsteuernachforderung lt. UFS	-2.251,00	4.588,00
zu versteuernder Gewinn/Verlust in ATS	-482.432,04	573.112,12

Berechnung des Einkommens (Körperschaftsteuer):

	1992	1993
zu versteuernder Gewinn/Verlust lt. UFS	-482.432,04	573.112,12
verdeckte Ausschüttungen (Pkt. IV.10.2.)	332.024,57	86.742,43
Körperschaftsteuer	73.740,00	189.420,00
Kapitalertragsteuer (Pkt. IV.10.2.)	83.006,14	21.685,61
Einkünfte aus Gewerbebetrieb in ATS	6.338,67	870.960,16

	1992	1993
Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt. UFS	6.338,67	870.960,16
nicht ausgleichsfähige IFB-Verluste	239.528,00	0,00
verrechenbare IFB-Verluste	0,00	-239.528,00
zu versteuerndes Einkommen in ATS	245.866,67	631.432,16

	1992	1993
Körperschaftsteuersatz (30%)	73.740,00	189.420,00
anzurechnende Steuerabzugsbeträge	0,00	-254,00
Körperschaftsteuer in ATS	73.740,00	189.166,00
Körperschaftsteuer in EUR	5.358,89	13.747,23

Der Unabhängige Finanzsenat entscheidet:

Die Körperschaftsteuer für das Jahr 1992 wird mit ATS 73.740,00 = EUR 5.358,89 festgesetzt.

Die Körperschaftsteuer für das Jahr 1993 wird mit ATS 189.166,00 = EUR 13.747,23 festgesetzt.

Gewerbeertrag (Gewerbsteuer):

	1992	1993
Gewinn/Verlust aus Gewerbebetrieb	6.338,67	870.960,16
§ 7 Z 1 GewStG	0,00	21.983,00
§ 7 Z 6 GewStG	0,00	114.375,00
<i>Zwischensumme</i>	<i>6.338,67</i>	<i>1.007.318,16</i>
Gewerbeertrag (gerundet) in ATS	6.000,00	1.007.000,00

	1992	1993
Steuermessbetrag (§ 14 GewStG)	0,00	45.315,00
Gewerbsteuer (331%) in ATS	0,00	149.992,65
Gewerbsteuer (331%) in EUR	0,00	10.900,39

Der Unabhängige Finanzsenat entscheidet:

Die Gewerbesteuer 1992 wird mit ATS 0,00 = EUR 0,00 festgesetzt.

Die Gewerbesteuer 1993 wird mit ATS 149.992,65 = EUR 10.900,39 festgesetzt.

V. HAFTUNGS- UND ABGABENBESCHEID:

Nach der Anfechtungserklärung/Berufung ist strittig, ob bzw. in welcher Höhe die Bw. Kapitalerträge verdeckt ausgeschüttet hat und ob bzw. in welcher Höhe die Bw. für die Einbehaltung und Abfuhr von Kapitalertragsteuer haftet.

Streitpunktbezogen ist folgende Rechtslage anzuwenden:

*Verdeckte Ausschüttungen sind Kapitalerträge, die der Kapitalertragsteuer unterliegen.
Die Kapitalertragsteuer ist durch Abzug einzubehalten.*

Der zum Abzug der Kapitalertragsteuer Verpflichtete ist der Schuldner der Kapitalerträge. Der zum Abzug der Kapitalertragsteuer Verpflichtete haftet dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer (§ 93 EStG 1988, § 95 Abs. 2 EStG 1988).

Ob – und wenn dies zu bejahen ist - in welcher Höhe die Bw. Kapitalerträge verdeckt ausgeschüttet hat, war eine auf der Ebene der Beweiswürdigung zu lösende Sachfrage, die der Unabhängige Finanzsenat in Pkt. IV.10.2. der Berufungsentscheidung dahingehend beantwortet hat, dass die Bw. Kapitalerträge iHv ATS 332.024,57 (1992) und iHv ATS 86.742,43 (1993) verdeckt ausgeschüttet hat.

Der Unabhängige Finanzsenat stellt fest, dass die in Pkt. IV.10.2. der Berufungsentscheidung festgestellten verdeckten Ausschüttungen die Bemessungsgrundlage für die Kapitalertragsteuer sind.

Der Unabhängige Finanzsenat entscheidet:

Die Bw. hat Kapitalerträge iHv ATS 332.024,57 (1992) und iHv ATS 86.742,43 (1993) verdeckt ausgeschüttet.

Dem Berufungsbegehren – die im erstinstanzlichen Abgabenverfahren festgestellten Bemessungsgrundlagen für die verdeckten Ausschüttungen abzuändern – ist teilweise stattzugeben.

Die verdeckten Ausschüttungen lt. Pkt. IV.10.2. der Berufungsentscheidung waren die Bemessungsgrundlage für die Kapitalertragsteuer 1992 und 1993. Der Unabhängige Finanzsenat entschied in Pkt. IV.10.2. der Berufungsentscheidung, den Kapitalertragsteuersatz mit 25%

festzusetzen und stellte fest, dass die auf die v.a. Kapitalerträge entfallende Kapitalertragsteuer 1992 ATS 83.006,14 und 1993 ATS 21.685,61 (in Summe: ATS 104.691,75) beträgt.

Der Unabhängige Finanzsenat erklärt die in Pkt. IV.10.2. der Berufungsentscheidung festgesetzte Kapitalertragsteuer zur Entscheidungsgrundlage des angefochtenen Haftungs- und Abgabenbescheides und entscheidet:

Die auf ATS 332.024,57 entfallende Kapitalertragsteuer beträgt ATS 83.006,14.

Die auf ATS 86.742,43 entfallende Kapitalertragsteuer beträgt ATS 21.685,61.

Von der vorzit. Rechtslage ausgehend stellt der Unabhängige Finanzsenat fest, dass die Bw. als die v.a. Kapitalerträge verdeckt ausschüttende Gesellschaft für die Einbehaltung und Abfuhr der auf diese Kapitalerträge entfallenden Kapitalertragsteuer haftet und entscheidet:

Als Kapitalerträge ausschüttende Gesellschaft haftet die Bw. für die Einbehaltung und Abfuhr von Kapitalertragsteuer iHv ATS 104.691,75 = EUR 7.608,25.

Das Berufungsbegehren – die Bw. nicht zur Haftung für die Einbehaltung und Abfuhr von Kapitalertragsteuer heran zuziehen – ist abzuweisen.

Beilage: 6 Berechnungsblätter

Wien, am 4. Juni 2009