



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vom 26. März 1999 gegen die Bescheide des Finanzamtes Salzburg-Land, vom 8., 18. und 28. Jänner 1999, betreffend Körperschaftsteuer 1994 bis 1996 sowie Kapitalertragsteuer gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 für den Zeitraum 1994 bis 1997 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### Entscheidungsgründe

Gegenstand des Unternehmens der Bw ist das Baumeistergewerbe. Als Geschäftsführer fungiert der Gesellschafter E.R., der 100 % der Geschäftsanteile der Bw hält.

Über die Jahre 1994 bis 1996 fand bei der Bw eine Betriebsprüfung statt. Im bezughabenden Betriebsprüfungsbericht traf der Prüfer u.a. folgende Feststellungen:

#### **TZ 15 Nicht abgerechnete Bauten:**

"Die Bewertung der halbfertigen Bauten sei bisher in der Weise erfolgt, dass von den voraussichtlichen Verkaufspreisen ein Abschlag von 25 % vorgenommen und die so ermittelten Werte bilanziert worden seien. Berechnungsgrundlagen für den Abschlag habe man nicht vorgelegt, vielmehr seien alle Materialeingangsrechnungen auf ein Konto gebucht worden. Weder die Materialeingangsrechnungen noch die Personalaufwendungen wären den einzelnen Bauvorhaben zuordenbar.

Laut Feststellung des Prüfers habe daher die Ermittlung der Herstellkosten der einzelnen Bauvorhaben im Schätzungswege zu erfolgen, wobei auf Grund der gesamten Herstellkosten

der Bw für alle Bauvorhaben von 1993-1996 ein durchschnittlicher Quadratmeterpreis ermittelt wurde.

**a) Bauvorhaben Xweg 21 Top 1 und 3:**

	Nutzfläche	Tiefgarage
<b>Top 3:</b> Untergeschoß 75,12 m <sup>2</sup> zuzüglich 2 Tiefgaragenabstellplätze von 12,35 m <sup>2</sup>		
<b>Top 1:</b> Untergeschoß 78,90 m <sup>2</sup>  Das Gebäude ist zum <b>31.12.1996 fertig gestellt</b>	154	12,35
Wert laut Bilanz zum <b>31.12.1996</b>		750.000,-
Wert laut BP S 15.000,- je m <sup>2</sup> Nutzfläche inkl.Grund		2.310.000,-
<b>Gewinnerhöhung It.BP</b>		<b>1.560.000,-</b>
Anteil Grund und Boden: 350/1688-Anteile		595.350,-

Laut Feststellungen der Betriebsprüfung war das Gebäude X weg 21 zum 31.12.1996 bereits fertig gestellt und waren die im Untergeschoß befindlichen Wohneinheiten Top 1 und 3 als Lagerräume bzw. Saunaräume baubehördlich bewilligt. Diese Räume wurden ausgebaut und sei im September 1997 ein Ansuchen an die Baubehörde um Widmungsänderung dieser Räumlichkeiten zu Wohnraum erfolgt. In der am 23.9.1997 stattgefundenen Bauverhandlung wurde in der Verhandlungsschrift festgeschrieben, dass seitens der Baubehörde gegen die nachträgliche Bewilligung als Wohnraum keine Bedenken bestünden.

**b) Bauvorhaben Bstraße 7-Dachgeschoßwohnung:**

Dieses Bauvorhaben sei bereits zum 31.12.1996 fertig gestellt jedoch in der Bilanz dieses Jahres nicht erfasst worden.

Dachgeschoß Top 5	m2
Nutzfläche Wohnung	92,97
3 Balkone	19,76
Pkw-Abstellplatz	12,50
2 Hobbyräume im Keller	94,88

Herstellkosten lt.BP geschätzt inkl.Grundanteil	1.674.000,00
Kelleranteil: geschätzt laut BP	855.000,00
Herstellkosten inkl.Grund lt.BP	2.529.000,00
<b>Erhöhung Wert halbfertiger Bauten lt.BP</b>	<b>2.529.000,00</b>
Anteilige Anschaffungskosten Grund und Boden (300/1010 Anteile)	859.200,00

**c) Bauvorhaben X weg 19 Top 7 Hobbyraum im Zwischengeschoß:**

Das Gebäude war Ende 1995 fertig gestellt	Nutzfläche m2
Hobbyraum	47,00
Tiefgaragenplatz	12,60
Herstellkosten lt.BP S 10.000,- inkl.Grund	470.000,00
<b>Erhöhung halbfertige Bauten lt.BP zum 31.12.1995</b>	<b>470.000,00</b>

**d) Bauauftrag RA-Fweg und**

**Bauauftrag Ausbau Dachböden X weg 17 und 19:**

Die Abrechnung dieser Bauaufträge sei jeweils mit Rechnung vom 3.3.1997 erfolgt. Die Preisbildung sei in der Weise erfolgt, dass man hinsichtlich der verwendeten Baustoffe einen Aufschlag von zehn Prozent auf den Einkaufspreis verrechnet und für die verrechneten Leistungen einen Stundensatz von S 290 angesetzt habe. Bisher sei von den verrechneten Leistungen ein Abschlag von 25 Prozent vorgenommen und der so ermittelte Betrag unter der Bilanzposition halbfertige Bauten bilanziert worden. Da die sich so ergebenden Werte unter den Einzelkosten lägen und nicht den tatsächlichen Herstellkosten entsprächen, sei im Zuge der Betriebsprüfung eine Berichtigung vorzunehmen gewesen.

Auftraggeberin für den Bauauftrag F weg war Frau Barbara RA , die Schwester des Gesellschafter-Geschäftsführers E.R. , Auftraggeberin des Bauauftrages X weg 17 und 19 war Frau MR , Gattin von E.R. .

Da die Herstellkosten inklusive Material- und Fertigungsgemeinkosten für diese Aufträge jedenfalls so hoch seien wie die tatsächlich in den Ausgangsfakturen verrechneten Beträge, sei die Erfassung in der Bilanz mit den in den Rechnungen ausgewiesenen Beträgen erfolgt. Daneben sei davon auszugehen, dass zumindest der Auftrag X weg 17 und 19 jedenfalls zum 31.12.1996 vollständig ausgeführt war, da diese Wohnungen von der Eigentümerin bereits zu diesem Zeitpunkt vermietet waren.

<b>Auftrag RA -F weg:</b>	<b>31.12.1996</b>
Wert halbfertige Arbeiten It.BH	637.500,00
Wert halbfertige Arbeiten It.BP	850.000,00
Zuzügl.Aufwendungen Kanalanschluss	56.604,00
Wert halbfertige Arbeiten It.BP	906.604,00
<b>Erhöhung It.BP</b>	<b>269.104,00</b>
<b>Auftrag X weg 17 und 19</b>	
Wert halbfertige Arbeiten It.BH	1.250.400,00
Wert halbfertige Arbeiten It.BP	1.667.200,00
<b>Erhöhung It.BP</b>	<b>416.800,00</b>

#### **TZ 19 Verdeckte Ausschüttungen:**

Gegenständlich sei unter Anwendung eines Fremdvergleiches zu untersuchen, ob durch die Bw eine Vorteileinräumung unter den gegebenen Verhältnissen auch an Dritte, die nicht Anteilseigner sind, erfolgen würde. Aus den Verkäufen an fremde Wohnungskäufer sei nach Auffassung der Betriebsprüfung eindeutig ersichtlich, dass ein unverhältnismäßig niedriger, bei weitem nicht die Selbstkosten der berufungswerbenden GmbH deckender Preis für die Wohnungen, insoweit der Verkauf an Familienangehörige erfolgte, verrechnet worden sei.

Die Rechtfertigung durch die Bw werde darin gesehen, dass die verkauften Wohnungen, d.s. jeweils Dachgeschoßwohnungen, nicht als „Wohnraum“ baubehördlich genehmigt wären, und daher ein fremder Dritter das Risiko eines Abbruchauftrages der Baubehörde zu tragen hätte, weshalb ein fremdüblicher Preis für die Wohnungen nicht erzielbar wäre.

Aus diesem Grund wäre es notwendig gewesen, diese Wohnungen an verwandte Personen zu verkaufen, um einen „halbwegs vernünftigen Preis“ zu erzielen.

Tatsächlich sei jedoch nach Feststellungen des Prüfers die an Hr.AR verkauft Wohnung zum Zeitpunkt des Verkaufes bereits als Wohnraum baubehördlich bewilligt gewesen. Bei der an Fr.BR verkauften Dachgeschoßwohnung sei wesentliche Vertragsgrundlage, dass die Wohnung als „Wohnraum“ baubehördlich bewilligt werde. Für alle Wohnungen seien bereits Niederschriften anlässlich der durchgeführten mündlichen Verhandlungen im Rahmen der Bewilligungsverfahren für den Ausbau der Dachgeschoße zu Wohnungen vorgelegen, aus denen die positive Beurteilung der Bewilligung als Wohnraum seitens der

Bausachverständigen ersichtlich sei. Die Dachgeschoßwohnungen der Bauvorhaben H X weg 17 und 19 seien demnach fertig ausgebaut und seit Ende 1996 von der Eigentümerin als Wohnraum vermietet.

Die Baubehörde habe keinerlei Maßnahmen gesetzt, die einer Nutzung dieser Dachgeschoße als Wohnraum entgegenstünden oder verbieten würden. Nach Ansicht des Prüfers habe der Gesellschafter-Geschäftsführer E.R. hiermit eine ungewöhnliche Preisgestaltung bei Wohnungsverkäufen in der Absicht der Vorteilsgewährung an nahe Angehörige gewählt, weshalb eine verdeckte Ausschüttung unterstellt wurde.

**Tz 26 Verkauf Dachgeschoßwohnung an Hr.A.R, Bauvorhaben DG :**

Herr AR ist Dienstnehmer bei der berufungswerbenden GmbH und Bruder des Gesellschafter-Geschäftsführers E.R. . In den Jahren 1993 und 1994 errichtete die Bw zwei identische Mehrfamilienwohnhäuser mit je vier Wohneinheiten. Die Planung dieser Häuser sei in der Weise erfolgt, dass jederzeit ein Ausbau des vorerst als Dachboden gewidmeten Dachgeschoßes zu einem vollwertigen Wohnraum möglich sein sollte.

Vorerst habe die Bw um Baubewilligung ohne Dachbodenausbau angesucht. Dies unter anderem um die gesetzlich vorgesehene Geschoßflächenbegrenzung nicht zu überschreiten. Tatsächlich sei jedoch im Zuge der Errichtung der Häuser ein Ausbau der Dachgeschoße zu vollwertigen Wohnungen erfolgt, obwohl zu diesem Zeitpunkt noch keine baubehördliche Bewilligung zum Ausbau der Dachböden vorgelegen sei. Dass von vornherein der Ausbau der Dachböden zu Wohnraum geplant gewesen sei, ergäbe sich nach Auffassung des Betriebsprüfers unter anderem daraus, dass bei den Anschlussgebühren für die Trinkwasserversorgung der Objekte die Dachböden als Wohnraum mit einbezogen worden seien. Ebenso seien bei der bescheidmäßigen Vorschreibung der Kanalanschlussgebühren durch die Gemeinde DG mit 7.10.1993 die Dachgeschoße in die Bemessungsgrundlage miteinbezogen worden. Erst nach Fertigstellung der Gebäude inklusive des Dachbodenausbau, erfolgte mit 16.3.1994 das Ansuchen um Ausbau der Dachgeschoße. Mit Bescheid vom 25.3.1994 erging seitens der Gemeinde DG als Baubehörde die Bewilligung zum Dachbodenausbau.

Mit Vertrag vom 5.4.1994 erfolgte die Veräußerung der Dachgeschoßwohnung Top 5 an den Bruder des Gesellschafter-Geschäftsführers, Hr.AR , zu einem Preis von S 400.000,-.

Wohnung Top 5, Nutzfläche	m 2
Dachgeschoß	125,00
Balkon	12,95

KG:Lager	79,80
EG: Garage	22,00
Gartenanteil	208,00

Die zweite Dachgeschoßwohnung, die nahezu identische Ausmaße aufweise (lediglich der kleinere Lagerraum im Kellergeschoß weise nur 32,7 m<sup>2</sup> auf), sei mit Vertrag vom 20.12.1994 an eine der Gesellschaft fremde Person um einen Preis von S 2.595.000,-- verkauft worden. Nach Ansicht des Prüfers liege die Ursache für den an Hr.R verrechneten unverhältnismäßig niedrigen Kaufpreis in der Gesellschafterstellung des Bruders, Hr.E.R. , begründet.

Am freien Markt erzielbarer Preis, geschätzt durch BP	2.700.000,00
Tatsächlich verrechneter Kaufpreis an Hr.R	400.000,00
<b>Differenz (verdeckte Ausschüttung) It.BP</b>	<b>2.300.000,00</b>

#### **TZ 27) Verkauf Bauvorhaben H -X 17 und 19, Wohnungen Top 1,6,8,13:**

Mit Kaufvertrag vom 11.Dezember 1995 veräußerte die Bw an die Ehegattin des Gesellschafter-Geschäftsführers E.R. , MR , die Wohneinheiten Top1, 6, 8 und 13 der Mehrfamilienhäuser X 17 und 19 zu einem Kaufpreis von S 1.600.000,--:

<b>Top</b>	<b>Wohnungen</b>	<b>Nutzfläche m<sup>2</sup></b>
Top 1	Kellergeschoß Lager	47,04
	2 Tiefgaragenplätze a` 11,68 m <sup>2</sup>	23,36
Top 6	Dachgeschoß	93,75
	Kellerabteil	12,77
	2 Tiefgaragenplätze a` 11,68 m <sup>2</sup>	23,36
Top 8	Untergeschoß selbst.Lager	110,09
	2 Tiefgaragenplätze a 11,68 m <sup>2</sup>	23,36
Top 13	Dachgeschoß	93,75
	2 Tiefgaragenplätze a` 11,68 m <sup>2</sup>	23,36
	EG:Freifläche	64,13

Die im Untergeschoß befindlichen Räumlichkeiten seien im fertigen Zustand, die Dachgeschoßräumlichkeiten im Rohbauzustand erworben und auf Kosten der Erwerberin fertig gestellt worden.

Die Bw habe bei der Gemeinde H um Bewilligung zur Errichtung von zwei Mehrfamilienhäusern angesucht. Im Bauansuchen habe man die Flächen im Dachgeschoß als „Dachboden-Abstellraum“ bezeichnet, um bei der Ermittlung der zulässigen Geschoßflächenzahl nicht einberechnet zu werden. Tatsächlich sei jedoch die Planung der Häuser derart erfolgt, dass ein Ausbau der Dachgeschoße zu vollwertigem Wohnraum jederzeit möglich wäre. Die erforderlichen Raumhöhen und technischen Voraussetzungen seien auf Grund der Planung gegeben.

Tatsächlich sei auch von Frau R der Ausbau der Dachgeschoße zu Wohnraum bereits in den Jahren 1995 und 1996 ohne Vorliegen einer entsprechenden baubehördlichen Bewilligung und auch seit Ende 1996 bereits deren Vermietung als Dachgeschoßwohnungen erfolgt. Erst mit 22.7.1997 wurde von Frau R an die Gemeinde H das Ansuchen um Kenntnisnahme der Bauanzeige gemäß § 3 Sbg. Baupolizeigesetz hinsichtlich des erfolgten Dachbodenbaus gestellt. Über dieses Bauansuchen wurde von der Gemeinde H eine mündliche Verhandlung am 23.9.1997 abgehalten und hierbei im Gutachten des bautechnischen Sachverständigen abschließend festgestellt, dass gegen die nachträgliche Bewilligung der Änderung des Verwendungszweckes von Dachboden in Wohnraum keine Bedenken bestünden.

Die Bescheide über die Baubewilligung der Änderung der Dachböden seien bisher seitens der Gemeinde H noch nicht ergangen, laut Auskunft des Bauamtes werde die Bewilligung entsprechend dem positiven Gutachten des Amtssachverständigen jedoch jedenfalls erteilt werden. Der Ausbau der Dachgeschoße zu Wohnungen sei im Auftrag von Frau R durch die Bw erfolgt, wobei aus den Unterlagen der Bw die jeweilige baustellenbezogene Verwendung der Mitarbeiter nicht ersichtlich und auch das Material erst im Nachhinein ermittelt worden sei. Die Verrechnung des Materials sei zu Einkaufspreisen zuzüglich eines Pauschalzuschlages von 10 % und die Verrechnung von Arbeitsstunden mit einem Stundensatz von S 290,-- erfolgt.

Laut Recherchen des Prüfers habe die Bw für Wohnungen dieser Bauvorhaben Preise zwischen S 39.000,- bis 42.000,- pro m<sup>2</sup> Wohnfläche erzielt und liege somit die Ursache für den demgegenüber verrechneten unverhältnismäßig niedrigen Preis in der Gesellschafterstellung des Ehegatten E.R. begründet:

Geschätzter zu erzielender Marktpreis lt.BP für die Wohnungen Top 1,6,8, 13		7.5005.000,-
verrechneter Kaufpreis	1.600.000,--	

verrechnete Ausbaukosten	2.000.000,-	
<b>Differenz (verdeckte Ausschüttung) It.BP</b>		<b>3.905.000,--</b>

### **Tz 28 Verkauf Dachgeschoßwohnung BV-H , B straße 7:**

In den Jahren 1995 und 1996 erfolgte durch die Bw die Errichtung eines Mehrfamilienwohnhauses mit vier Wohneinheiten. Auch hier habe man im Bewilligungsansuchen das Dachgeschoß nicht als Wohnraum ausgewiesen und ursprünglich auch keine Baubewilligung für die Widmung in Wohnraum beantragt. Grund sei ebenso wie bei den anderen Bauvorhaben, dass dadurch das Dachgeschoß nicht in die Geschoßflächenzahl mit eingerechnet würde und sodann nach erfolgtem Dachgeschoßausbau eine wesentlich über der laut Bebauungsplan zulässigen Geschoßflächenzahl liegende Ausnutzbarkeit des Grundes erreicht werden könnte.

Auch hier sei der Ausbau des Dachbodens sofort im Zuge der Errichtung des Gebäudes ohne Vorliegen einer baubehördlichen Bewilligung erfolgt und erst nach Fertigstellung, d.h. nachdem auch das Dachgeschoß zu Wohnraum ausgebaut worden war, am 18.10.1996 das Ansuchen um Bewilligung zum Ausbau des Dachgeschoßes zu Wohnraum eingereicht worden. Auch in diesem Fall sei bereits im Zuge der mündlichen Bauverhandlung am 23.9.1997 vom amtlichen Bausachverständigen festgestellt worden, dass gegen eine nachträgliche Bewilligung für den Einbau der Dachgeschoßräume aus bautechnischer Sicht keine Bedenken bestünden. Im März 1997 erfolgte der Verkauf der Dachgeschoßwohnung Top 5 an Frau EB, Lebensgefährtin des Bruders des Gesellschafter-Geschäftsführers, um S 2.051.000,-.

Wohnung Top 5	m2
Nutzfläche im Dachgeschoß	92,97
3 Balkone	19,76
PKW-Abstellplatz	12,50
2 Hobbyräume im Keller	94,88

Tatsächlich sei das Dachgeschoß so geplant, dass 3 Wohneinheiten möglich wären, und sei dieses Dachgeschoß auch zu den drei Wohneinheiten ausgebaut worden. Zum Zeitpunkt des Verkaufes der Wohnung sei noch keine Baubewilligung zum Ausbau des Dachgeschoßes vorgelegen. Doch wurde unter Punkt III des Kaufvertrages vereinbart, dass die Verkäuferin für eine Widmungsänderung dahingehend Gewähr leistet, dass diese Wohneinheit als Wohnung benutzt werden könne. Diese Nutzungsänderung sei somit eine wesentliche

Vertragsgrundlage. Für die übrigen in diesem Haus gelegenen Wohneinheiten wurde von Dritten ein Preis von durchschnittlich S 34.000,- erzielt.

Geschätzter zu erzielender Marktpreis für Top 5 lt.BP	3.167.000,-
Verrechneter Kaufpreis	2.051.000,-
<b>Preisdifferenz (verdeckte Ausschüttung) lt.BP</b>	<b>1.116.000,-</b>

Darüber hinaus wurden noch folgende verdeckte Ausschüttungen festgestellt:

**Tz 20 Telefonaufwand:**

Bisher seien die für den in der Privatwohnung des Gesellschafter-Geschäftsführers befindlichen Telefonanschluss anfallenden Aufwendungen zur Gänze von der Bw getragen worden, weshalb die durch den Gesellschafter privat veranlassten Telefonaufwendungen geschätzt wurden:

	1994	1995	1996
Privat veranlasster Telefonaufwand	4.500,--	6.000,--	3.700,--

**Tz 21 Videorecorder:**

Der im Jahr 1995 angeschaffte und als GWG abgeschriebene Videorecorder mit einem Aufwand von S 4.137,- diene seit jeher privaten Zwecken des Gesellschafters.

**TZ 23 Grunderwerbsteuer:**

Im Jahr 1996 sei die aus dem Wohnungsverkauf an Hr.R sen. anfallende Grunderwerbsteuer als Betriebsausgabe abgesetzt worden. Laut Kaufvertrag sei der Erwerber des Grundstückes, Hr.R , zur Entrichtung der Steuer verpflichtet, weshalb die Kostenübernahme durch die Bw im Jahr 1996 eine verdeckte Ausschüttung in Höhe von S 21.535,00 darstelle.

**TZ 25 Werbeaufwendungen:**

Im Jahr 1995 sei die Auszahlung eines Betrages von S 30.000,- von der Bw an E.R. erfolgt. Die Erfassung dieser Auszahlung erfolgte auf dem Aufwandskonto Werbeaufwendungen. Die Bw habe trotz Aufforderung keine Beweise darüber erbracht, für welche betrieblichen Zwecke der Bw diese Beträge verwendet wurden.

**Zusammenstellung der angefochtenen verdeckten Ausschüttungen lt.Bp:**

		1994	1995	1996	1997
TZ 20	Telefonaufwendungen	4.500,00	6.000,00	3.700,00	

	Gesellschafter				
TZ 21	Videorecorder		4.137,00		
Tz 23	Grunderwerbsteuer R			21.535,00	
Tz 25	Werbeaufwand R		30.000,00		
TZ 26	Kaufpreisdifferenz AR	2.300.000,00			
TZ 27	Kaufpreisdifferenz MR		3.905.000,00		
KEST	22%	506.990,00	867.930,00	5.551,70	
TZ 28	Kaufpreisdifferenz EB				1.116.000,00
EST	25%				279.000,00

Gegen die demgemäß im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Körperschaftsteuerbescheide 1994 bis 1996 sowie gegen die Haftungs- und Abgabenbescheide betreffend Kapitalertragsteuer 1994 bis 1997 wurde Berufung erhoben, die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung beantragt und ausgeführt:

Die Berufung richte sich im Wesentlichen gegen die Bewertung der unausgebauten Dach- und Untergeschoße als Wohnraum, sowie gegen die Unterstellung einer ungewöhnlichen Preisgestaltung bei Wohnungsverkäufen an nahe Angehörige in der Absicht, durch die Vorteilsgewährung den Gewinn der GmbH zu mindern. Insbesondere werde darauf hingewiesen, dass zum Zeitpunkt des Abschlusses der Rechtsgeschäfte keine Widmungsänderung der Keller und Dachböden in Wohnraum vorgelegen sei und auch nicht abzusehen gewesen wäre.

### **1) Nicht abgerechnete Bauten:**

Die Bewertung der halbfertigen Bauten wäre auf Grund des tatsächlichen Material- und Lohnaufwandes erfolgt. Dieser Aufwand sei einfach zu ermitteln, zumal die Bauten der Reihe nach erfolgt seien. Der Betriebsprüfer hätte als Schätzungsgrundlage die Herstellkosten vergleichbarer fremder Bauträger herangezogen. Diese bei der Konkurrenz höheren Kosten nehme er zur Bewertung von Nebenräumen und die Wohnungen bewerte er mit den niedrigen Baukosten der Bw. So aber wäre die Bewertung völlig willkürlich, Nebenräume würden mit den drei- bis vierfachen Herstellungskosten exklusiver Wohnungen angesetzt.

### **2 )Bauvorhaben X weg 21 Top 1 und 3:**

Dieses Gebäude wäre am 31.12.1996 nicht fertig gestellt und auch die Kellerräume seien nicht ausgebaut gewesen. Am 23.9.1997 hätte nicht wie im Prüfungsbericht dargestellt eine Bauverhandlung, sondern eine baupolizeiliche Überprüfung stattgefunden. Es sei auch kein Ansuchen um Widmungsänderung für die beiden Keller gestellt und somit auch keiner dieser Keller als Wohnung umgewidmet worden.

Dies wäre insofern auch nicht möglich, als eine ausreichende Belichtung (Lichtschächte, Besonnung etc.) nicht gegeben sei, Schall- und Wärmedämmung nicht den Mindestanforderungen entsprächen, kein Rauchfang vorhanden wäre, und sich die öffentlich zugänglichen Zähler und die Hauptsperrhähne für Gas und Wasser im Wohnungsverband befänden.

Am Bilanzstichtag 31.12.1996 habe man die Kellerräume entsprechend ihrem Ausbaustand mit 70 % von dem zu erwartenden Verkaufserlös bewertet. Wie sich später herausstellte, habe über diesen Kaufpreis auch ein Kaufvertrag abgeschlossen werden können, der allerdings nach einem Gespräch, das der Kunde mit dem Betriebsprüfer geführt habe, vom Kunden widerrufen worden wäre.

### **3) Bauvorhaben B straße 7-Dachgeschoßwohnung:**

Zum 31.12.1996 sei das Dachgeschoß unausgebaut zur Gänze Dachboden gewesen. Dachräume, Kellerräume, Trockenräume, Heiz- und Tankräume etc. würden bei Immobilien nicht gesondert bewertet, sondern seien in den jeweiligen Wohnungen anteilmäßig enthalten.

### **4) Verdeckte Ausschüttungen:**

1990 habe der Geschäftsführer der Bw in XY bei Salzburg ein unausgebautes Dachgeschoß, in den rechtlichen Einzelheiten vergleichbar mit den Dachgeschoßen in DG und H , erworben. Seither befände er sich mit der Gemeinde XY in einem Rechtsstreit darüber, ob das Dachgeschoß zu Wohnraum umgewidmet werden könne. 1998 habe er den Rechtsstreit in letzter Instanz verloren und müsste der Ausbau beseitigt werden. Aus diesem Grund hätte er kein Interesse an den Dachgeschoßen in DG .

Herr AR hätte ihm am 2.1.1993 angeboten, ein als Lagerraum bewilligtes Dachgeschoß auf eigenes Risiko zu kaufen und mit der Gemeinde über eine Umwidmung zu verhandeln. Am 14.3.1993 sei mit Herrn AR eine Kaufvereinbarung unterzeichnet worden, aus der, wie auch aus dem späteren notariellen Vertrag ersichtlich sei, dass Herr R einen unausgebauten Dachboden erwerbe, wobei sich Hr.R vertraglich verpflichtet habe, die Dachverschalung, die Wärmedämmung, sowie eine Feuerhemmende Verkleidung herzustellen. Nach vorsichtiger Schätzung habe Hr.AR der Lagerraum im Rohbau ca. 700.000,- gekostet, was jedem

Fremdvergleich standhalte. Weiters habe der Gesellschafter-Geschäftsführer auf Anraten des Steuerberaters ein Gutachten betreffend die Bewertung der Dachgeschoße X weg 17 und 19 erstellen lassen, welches obige Ausführungen bestätige.

Tatsache sei, dass die Dachgeschoße unausgebaut als Lager veräußert worden seien und zu diesem Zeitpunkt keine Genehmigung zu erwarten gewesen wäre.

Die Dachgeschoße wären meist vom Käufer selbst ausgebaut bzw. teilausgebaut worden, weshalb es unverständlich sei, dass der Prüfer unerklärliche Bewertungen ausgebauter Wohnungen mit Preisen vornehme, wie sie sich ein Bauträger kaum zu erträumen wage. Der Prüfer habe auch vergessen, dass zwei mit der Veräußerung betraute Maklerfirmen zwei Verkäufe zu den gleichen Bedingungen wie unter Verwandten durchgeführt hätten.

### **5) Telefonaufwand, Videorecorder, Grunderwerbsteuer, Werbeaufwand:**

Der Gesellschafter-Geschäftsführer allein könne im Büro telefonieren und mache laut Schätzung des Prüfers der private Anteil der Telefonate mehr aus als der Anteil der Firma mit einem Umsatz von mehr als 20 Millionen Schilling.

Nachdem die Verkäufe mit Videorecordern nicht den gewünschten Erfolg gezeigt hätten, lägen diese unbenutzt im Keller und würden demnächst verschenkt oder weggeworfen.

Die Grunderwerbsteuer des Herrn R sei nicht als Betriebsausgabe abgesetzt, sondern vereinbart worden, diese irrtümlich einbezahlte Grunderwerbsteuer mit einer Gegenforderung betreffend die Mängel der erworbenen Wohnung zu verrechnen.

Die strittigen Werbungskosten würden noch mit den betreffenden Personen abgerechnet werden. Mittlerweile habe man die Zahlungen an die Werbeträger bestätigt bekommen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 20.7.1999 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen und ausgeführt:

#### **1) Nicht abgerechnete Bauten:**

Das Berufungsvorbringen, wonach die Bewertung durch die Bw auf Grund tatsächlicher Material- und Lohnaufwendungen vorgenommen worden wäre, sei nicht richtig. Es seien vielmehr die Baukosten mit einem pauschalen Abschlag von 25 % der Verkaufspreise bzw. Rechnungsbeträge festgesetzt worden, wobei eine Begründung für die Höhe des Abschlagssatzes nicht vorgelegt wurde. Überdies sei gegen die durch die Betriebsprüfung im Schätzungsweg ermittelten Herstellungskosten keine begründeten Einwendungen erhoben worden.

#### **2) Bauvorhaben X weg 21 Top 1 und Top 3:**

Entgegen den Berufungsausführungen, dass gegenständliches Gebäude zum 31.12.1996 noch nicht fertig gestellt und am 23.9.1997 keine Bauverhandlung stattgefunden hätte, gehe aus

der Verhandlungsniederschrift der Gemeinde H vom 23.9.1997 eindeutig die „Baubewilligung und gleichzeitige Kollaudierung für den Ausbau des Dachgeschoßes zu Wohnzwecken“ hervor. Laut den eingereichten Unterlagen sei Gegenstand der Verhandlung das Ansuchen der Bw vom 19.11.1996 um Überprüfung der baulichen Maßnahme sowie Bewilligung für den Ausbau des Dachgeschoßes und Umwidmung im 1.Untergeschoß. Aus der Verhandlungsschrift gehe überdies hervor, dass laut den vorgelegten Einreichunterlagen in Abänderung zur ursprünglichen Bewilligung der Dachboden zu Wohnzwecken ausgebaut und im 1.Untergeschoß anstelle des Fitnessraumes, Saunabereiches und diversen Nebenräumen 2 Wohnungen und ein Büroteil eingerichtet wurden. Es sei daher anknüpfend an den Inhalt der Verhandlungsschrift sehr wohl davon auszugehen, dass das Gebäude X weg 21, Top 1 und Top 3 zum 31.12.1996 bereits fertig gestellt gewesen sei, dies auch unter der Berücksichtigung des Umstandes, in welcher zeitlichen Abfolge üblicherweise öffentliche Bauverhandlungen nach Fertigstellung von Bauvorhaben stattfinden.

### **3) Bauvorhaben B straße 7 – Dachgeschoßwohnung:**

Laut Berufungsausführungen wäre das Dachgeschoß zum 31.12.1996 nicht ausgebaut und zur Gänze noch Dachboden gewesen. Ziehe man jedoch die dieses Objekt betreffenden Baurechnungen heran, so sei hieraus eindeutig zu schließen, dass der Ausbau zum 31.12.1996 bereits größtenteils ausgeführt worden war. Überdies seien in der Wohnung laut Meldeamt bereits seit 5.3.1997 Bewohner gemeldet, was ebenfalls auf eine Fertigstellung zum 31.12.1996 schließen lasse.

### **4) verdeckte Ausschüttungen:**

Nach den Feststellungen der Betriebsprüfung sei im Zuge der Errichtung der gegenständlichen Objekte der Ausbau der Dachgeschoße zu vollwertigen Wohnungen erfolgt, obwohl zu diesem Zeitpunkt noch keine baubehördliche Bewilligung zum Ausbau der Dachgeschoße vorgelegen sei. Nach Fertigstellung erfolgte am 16.3.1994 das Ansuchen um Ausbau der Dachgeschoße zu Wohnungen an die Gemeinde DG . Mit Bescheid vom 25.3.1994 erfolgte von der Gemeinde DG als Baubehörde die Bewilligung zum Ausbau des Dachgeschoßes zu Wohnraum. Mit Vertrag vom 5.4.1994 erfolgte die Veräußerung der Dachbodenwohnung Top 5 an AR , Bruder des Gesellschafter-Geschäftsführers um S 400.000,-.

Die in der Berufung angesprochene Vereinbarung vom 14.3.1993 sei im Zuge des Betriebsprüfungsverfahrens angefordert aber nicht beigebracht worden. Auch gehe aus dem Kaufvertrag nicht hervor, dass sich AR verpflichten würde, Ausbaumaßnahmen zu tragen. Vielmehr sei der Kaufvertrag zu einem Zeitpunkt abgeschlossen worden, wo einerseits der Dachboden bereits ausgebaut und andererseits die Umwidmung zu Wohnraum von der Gemeinde bewilligt worden sei. Der unverhältnismäßig niedrige Preis lasse sich nur auf das

Naheverhältnis des Hr.AR zum Gesellschafter-Geschäftsführer zurückführen. Dies gehe auch eindeutig aus dem Umstand hervor, dass die zweite Dachgeschoßwohnung, die nahezu identische Ausmaße aufweise, mit Vertrag vom 20.12.1994 an eine der Gesellschaft fremde Person zu einem Preis von S 2.595.000,- verkauft worden sei. Die Ausführungen der Berufungswerberin hinsichtlich der „angeblichen Kaufvereinbarung mit AR“ stellten nach Ansicht des Finanzamtes eine Schutzbehauptung dar, die durch die oben angeführten zeitlichen Abläufe eindeutig widerlegt seien.

### **5) Telefonanschluss, Videorecorder, Grunderwerbsteuer, Werbeaufwand:**

Im Berufungszeitraum hätten sich an der Wohnadresse des Ehepaars R in HA, Aweg 30 die Geschäftsleitung sowie die Büroräumlichkeiten der Bw befunden, wobei ein Raum als Büro gedient habe. Die Aufwendungen des auf E.R. lautenden Telefonanschlusses wurden von der Bw zur Gänze als Betriebsausgaben abgesetzt. Ein weiterer Telefonanschluss habe nicht bestanden. Hinsichtlich des durch Mobiltelefone veranlassten Aufwandes sei ein Privatanteil nicht in Ansatz gebracht worden. Unter Berücksichtigung der Tatsache, dass insgesamt nur ein einziger Telefonanschluss bestehet, sei davon auszugehen, dass auch Privattelefone des Ehepaars R von diesem Apparat geführt worden seien.

Die Bw habe 2 Videorecorder erworben. Im Zuge der Schlussbesprechung habe der Gesellschafter-Geschäftsführer selbst erklärt, ein Videorecorder habe seit der Anschaffung für private Zwecke Verwendung gefunden.

Hinsichtlich der strittigen Grunderwerbsteuer seien über die angebliche Gegenforderung wegen Wohnungsmängel keine Nachweise erbracht worden.

Bezüglich des Werbeaufwandes habe die Bw trotz schriftlicher Aufforderung keine entsprechenden Nachweise erbringen können.

Mit Antrag vom 12.8.1999 wurde die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz beantragt.

Mit Schreiben vom 28.1.2003 wurde in der gesetzlichen Frist des § 323 Abs.12 BAO der Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch den gesamten Berufungssenat gestellt.

Mit Bedenkenvorhalt vom 11.1.2006 übermittelte der Unabhängige Finanzsenat dem Bw folgende Unterlagen zur Stellungnahme:

Eine Berechnung des Betriebsprüfers betreffend die durchschnittlichen Herstellkosten für die nicht abgerechneten Bauvorhaben DG , H X 17, 19, 21 und B straße 7, die einen durchschnittlichen Preis von S 19.000,- pro Quadratmeter Nutzfläche inklusive Grund ausweist zur Stellungnahme, mit der gleichzeitigen Aufforderung, seinerseits eine Berechnung der jährlichen Herstellkosten für die einzelnen Objekte auf Basis der tatsächlichen Material- und Herstellkosten nachzureichen.

Im Zusammenhang mit dem Bauvorhaben X weg 21, Top 1 und 3 die Niederschrift zur Bauverhandlung vom 23.9.1997, betreffend die Baubewilligung und gleichzeitige Kollaudierung für den Ausbau des Dachgeschoßes und Umwidmung des Untergeschoßes zu Wohnzwecken. Dieser Niederschrift ist im Befund zu entnehmen, dass gegenständliches Objekt mit Bescheid vom 29.12.1994 baubehördlich bewilligt und nach den vorgelegten Einreichunterlagen vom 8.9.1997 in Abänderung zur ursprünglichen Bewilligung der Dachboden zu Wohnzwecken ausgebaut wurde und im 1.Untergeschoß anstatt des Fitnessraumes und Saunabereiches mit diversen Nebenräumen 2 Wohnungen und ein Büroteil eingerichtet wurden. Ausgeführt wird in diesem Zusammenhang noch: „*Die nordostseitige Wohnung besteht aus einem Wohn-Schlafraum mit Kochgelegenheit, Dusche mit WC, 2 Abstellräumen und Flur mit Vorraum zum Stiegenhaus. Der Wohn-Schlafraum weist ausreichende Belichtungsflächen zur vorgelagerten Terrasse auf. Die zwei Abstellräume können nicht als Aufenthalts- oder Schlafräume verwendet werden, da eine ordnungsgemäße Belichtung durch die vorhandenen Schachtfenster nicht gewährleistet ist und außerdem die Räume zur Gänze unter dem Geländeniveau liegen. In der planlichen Darstellung ist ein Rauchfang eingezeichnet, welcher allerdings nicht zur Ausführung kam. Diesbezüglich wird darauf hingewiesen, dass für jede Wohnung der Anschluss an einen Rauchfang möglich sein muss. Dies wird laut Aussage des Einschreiters durch Anbringung eines außenliegenden Stahlrohrkamines bewerkstelligt. Die mittlere Wohnung umfasst einen Wohnraum mit Kochgelegenheit, Schlafraum, Bad, WC, Abstellraum und Stiegenhaus. Im Bereich der Schlafraumfenster wurde ein Lichtgraben aus Korbsteinen bewerkstelligt und somit eine ausreichende Belichtungsfläche für sämtliche Aufenthaltsräume geschaffen. Der südwestliche Teil wird laut Aussage des Einschreiters für die Einrichtung eines Büorraumes mit diversen Nebenräumen ausgebaut. Der Ausbau ist noch nicht zur Gänze abgeschlossen...Durch die Widmungsänderung werden im Untergeschoß zusätzlich zwei Wohnungen und ein Büroteil geschaffen. Das Objekt umfasst somit 6 Wohneinheiten. In der Bauplatzerklärung der Bezirkshauptmannschaft Salzburg-Umgebung vom 21.6.1994 wurde eine bauliche Ausnützbarkeit nicht festgesetzt. Da im Übrigen den Bebauungsbedingungen nicht widersprochen wird, bestehen unter Berücksichtigung der vorangeführten Ergänzungen gegen die nachträgliche Bewilligung keine Bedenken.“*

Im Zusammenhang mit dem Bauvorhaben B straße 7 – Dachgeschoßwohnung wurde eine Verhandlungsschrift vom 23.9.1997 übermittelt, betreffend die Baubewilligung und gleichzeitige Kollaudierung für den Ausbau des Dachgeschoßes, aus der ersichtlich ist, dass laut Gutachten des bautechnischen Sachverständigen gegenständliches Objekt bereits am 4.3.1996 baubehördlich bewilligt und nach den vorliegenden Einreichunterlagen vom 12.9.1996 in Abänderung zur ursprünglichen Bewilligung der Dachboden zu Wohnzwecken

ausgebaut wurde, und im Zeitpunkt der Bauverhandlung bereits Teile des Dachbodens zu Wohnzwecken vermietet waren: Wörtlich festgehalten wird im Befund insbesondere: „*Die vorerwähnte Umwidmung des Dachraumes beinhaltet drei getrennte Wohn-Schlafbereiche mit Sanitäreinheiten wobei lt. Auskunft der gesamte Bereich im Eigentum von Frau EB steht. Da von Frau BE die Wohnung erst in ca. 2 Jahren benötigt wird, wurden Teile nicht als eigene Wohnungen, sondern als Wohnräume für Dienstnehmer der Bw vermietet. Die westseitige Wohnung wird von Frau K. Barbara bewohnt. Im Erd- und Obergeschoß sind insgesamt vier Wohnungen untergebracht.... Da im Bauplatzbescheid eine bauliche Ausnutzbarkeit nicht festgesetzt wurde und den sonstigen Bedingungen durch den Ausbau nicht widersprochen wird, bestehen gegen die nachträgliche Bewilligung für den Einbau der DG-Räume sowie der Umwidmung der Hobbyräume keine Bedenken.*“ Des Weiteren wurde dem Bw die Nutzwertliste des Sachverständigen Dr.SCH vom **14.Mai 1996** übermittelt, aus der für Top 5 Dachgeschoß bereits **ein doppelter Nutzwert und Mindestanteil von 300/1010** in Ansatz gebracht wurde, was für den bereits vollendeten Ausbau des Dachbodens zu diesem Zeitpunkt spricht.

Im Zusammenhang mit den verdeckten Ausschüttungen wurde die Bw aufgefordert, diejenigen fremden Personen namhaft zu machen, die laut Berufung zu ebenso niedrigen Preisen Wohnungen von der Bw erworben hätten, sowie auch die beteiligten Makler und die verkauften Wohnungen konkret bekannt zu geben.

Im Zusammenhang mit dem Verkauf der Dachgeschoßwohnung BV-DG an Herrn A.R im April 1994 erfolgte die Übermittlung der Bescheide der Ortsgemeinde DG vom 25.März und 31.Oktober 1994, denen zu entnehmen ist, dass der Dachboden zu diesem Zeitpunkt bereits ausgebaut und auch baubehördlich bewilligt war. Der Vorschreibung der vorläufigen Anschlussgebühr für das Trinkwasser durch die Trinkwassergenossenschaft Maierhofen vom 9.3.1994 ist zu entnehmen, dass „*die Anschlussgebühr von der Kubatur, und zwar vom Keller bis zum bewohnbaren Dachgeschoß berechnet wird.*“

In Beantwortung dieses Vorhaltes teilte die Bw mit Schriftsatz vom 19.Mai 2006 mit, dass man vorab klären müsse, was unter Nutzfläche zu verstehen sei. Nutzfläche sei jede Fläche, die bei einer Immobilie genutzt werden könnte, wie Kellerflächen, Müllplätze, Lagerflächen, Garagen usw.. Der Begriff der Wohnnutzfläche (WNFL) hingegen sei genau definiert und dieser finde in Baubescheiden, Verkaufserlösen der Bauträger usw. Verwendung. Unter diesem Gesichtspunkt sei die Berechnung der Baukosten für halbfertige Bauten des Betriebsprüfers sehr unsachlich.

“DG “:

Laut baubehördlichen Plänen betrage die Wohnnutzfläche 464 m2 und wäre damit rechtlich ausgeschöpft gewesen. Ca. 1,5 Jahre später habe man nach langwierigen Verhandlungen,

Gutachten und Einholung sachverständiger Stellungnahmen, eine Ausbaugenehmigung für das Dachgeschoß erreichen können. Die Bw habe so eine Erhöhung auf 570 m<sup>2</sup> erreichen können. Unklar sei demgegenüber, wie der Prüfer in der genannten Berechnung auf 777 kommen konnte.

"X weg 21":

Durch langwierige Verhandlungen habe man mit der Baueinreichung die maximal mögliche Verbauung genehmigt bekommen. Die Bw habe sich durch verschiedene Bezeichnungen der Räume im Untergeschoß wie Sauna, Ruhe- und Hobbyraum eine zusätzliche Kostendeckung erhofft. Selbst wenn ein Sachverständiger dem Erwerber die Aussicht auf Umwidmung in Wohnraum verspreche, "werde aus Einleiten im Untergeschoß kein Wohnraum".

"B straße 7":

Das Dachgeschoß habe man als teilausgebaute Einheit verkauft, der Bauträger habe sich im Vertrag verpflichtet, für die Umwidmung in Wohnraum Sorge zu tragen, was sich im Kaufpreis niedergeschlagen habe. Selbst ein völlig Unbedarfter könne feststellen, dass ein Kaufpreis von über 2 Millionen Schilling für 90 m<sup>2</sup> Dachboden in nicht guter Lage ohne Fliesen, Bodenbeläge, Sanitär- und Malerarbeiten ein guter Verkaufspreis wäre. Übrigens sei diese Wohnung nicht ausgebaut gewesen, weil diese Arbeiten Frau BE lieber selbst ausführte.

RA -F weg:

1999 habe die Schwester des Gesellschafter-Geschäftsführers das von der Bw ausgeführte Bauvorhaben weiterverkauft und ohne Berücksichtigung ihres persönlichen Einsatzes oder entstandener Fahrtkosten etc. einen Überschuss von lediglich S 19.000,- aus dem Verkauf erzielt.

Die Frage, ob auch andere Personen Dachgeschoße zu gleich niedrigen Preisen gekauft hätten, sei mit „ja selbstverständlich“ zu beantworten, und werde es erfreulicherweise für den einen oder anderen noch mit der Umwidmung klappen.

Da bei Geschäften unter Verwandten ein besonders sorgfältiger Umgang erforderlich sei, habe die Bw sicherheitshalber einem wirklich unabhängigen Sachverständigen die Bewertung überlassen und zeige sich ganz deutlich, dass die von der Bw erzielten Kaufpreise weit über den Werten des Schätzgutachtens lägen.

Das Finanzamt hat zu diesem Schriftsatz der Bw wie folgt Stellung genommen:

*Halbfertige Bauten:*

Zu verweisen sei noch einmal darauf, dass die Bw nicht darlegen konnte, wie die Höhe des 25% igen Abschlages ermittelt worden sei. Weiters habe an Hand der buchhalterischen Erfassung der Baukosten nicht geschlossen werden können, wie die Materialien und die Personalaufwendungen auf die einzelnen Baustellen zu verteilen seien.

Die Bewertung der Herstellkosten durch die Betriebsprüfung hatte daher im Schätzungswege erfolgen müssen, wobei auf Grund der gesamten Herstellkosten der Bw ein durchschnittlicher Quadratmetersatz ermittelt worden sei. Eine differenzierte Wertermittlung nach den einzelnen Bauvorhaben sei aus oben genannten Gründen für den Prüfer nicht möglich gewesen. Auch eine pauschale Herausrechnung des Grundes sei nicht möglich.

Der Wert des Bauvorhabens X weg 21 sei demnach mit S 15.000,- /m<sup>2</sup> geschätzt worden. Mit diesem Ansatz von lediglich S 15.000,- im Vergleich zu durchschnittlichen Herstellkosten von S 19.000,- sei eben dem Umstand Rechnung getragen worden, dass sich die beiden Wohnungen im Kellergeschoß befinden. Aus dem Arbeitsbogen sei ersichtlich, dass beim BV-X weg 21 der Grundpreis je Nutzwertanteil S 1.700,- betrage. Aus 350/ 1688 Anteilen ergebe sich daher der Grundanteil mit S 595.350,-.

Wer den nachträglichen Umbau finanziert hätte, sei nach Ansicht des Finanzamtes für eine durchzuführende Schätzung der Herstellkosten nicht relevant. Die Eigentumswohnungen Top 1 und 3 wurden lt. Grundbuchsatz vom 7.8.2006 an die Eigentümerinnen SH Maria (Top 1) bzw. RA Barabara (Top 3) verkauft. Beim Bauvorhaben X weg 17 und 19 handle es sich um die von Frau R erworbenen Wohnungen 1,6,8, und 13.

*Verdeckte Ausschüttungen:*

*BV-DG :*

Die Wohnung Top 5 sei nach Bewilligung zum Ausbau des Dachgeschoßes in Wohnraum mit Kaufvertrag vom 5.4.1994 um S 400.000,- an den Bruder des Gesellschafter-Geschäftsführers verkauft worden. Mit Vertrag vom 20.12.1994 sei die zweite nahezu identische Dachgeschoßwohnung, mit einem im Vergleich geringeren Kellerabteil, um einen Preis von S 2.595.000,- an einen fremden Dritten veräußert worden. Laut Kaufvertrag vom 5.4.1994 verpflichtete sich die Bw den Kaufgegenstand bis 20.7.1994 fertig zu stellen. Im Punkt „Gewährleistung“ hingegen werde angeführt, dass der Käufer einen unausgebauten Dachboden erwerbe.

Eine Überprüfung, wer den Dachbodenausbau tatsächlich bezahlt hat, wurde von der Betriebsprüfung nicht vorgenommen. Nach Ansicht des Finanzamtes müsste seitens des Bw nachgewiesen werden, dass der Ausbau des Dachbodens auf Kosten des Erwerbers vorgenommen worden sei. Selbst wenn jedoch eine Fertigstellung des Kaufgegenstandes nur zu 60-70 % anzunehmen wäre, würde nach Ansicht des Finanzamtes der vereinbarte Kaufpreis einem Fremdvergleich standhalten.

*BVH X 17 und 19:*

Die Ermittlung des fremdüblichen Preises in Höhe von S 7,5 Millionen ergebe sich aus dem anlässlich der Schlussbesprechung erstellten Protokoll. Hierbei sei dem Umstand, dass es sich bei den einzelnen Tops um Dach- und Kellergeschoße handle, Rechnung getragen worden. Hinzuweisen sei darauf, dass der Dachboden nicht selbst ausgebaut worden sei, sondern von der Bw sehr wohl Ausbaukosten in Höhe von S 2 Millionen verrechnet worden wären.

Der Bescheid hinsichtlich der baubehördlichen Bewilligung liegt auf. Laut Meldeauskunft seien in X weg 17 von 28.10.1996 bis 2.9.1998 TD und in X weg 19 FD von 2.12.1996 bis 29.12.19997 gemeldet gewesen.

*Dachgeschoßwohnung H , B straße 7:*

Der Quadratmeterpreis im Objekt H B straße 7 ergebe sich aus fremdüblichen Verkäufen Top 1 bis 4.

In zwei weiteren Gegenäußerungen vom 9.5. und 19.5.2007 hat die Bw hiezu Stellung genommen:

Bei einem Bau eines Wohngebäudes mit anschließend geplantem Verkauf versuche der Bauträger eine Bauparzelle bestmöglich zu verkaufen. Eine Bauträgerkalkulation beruhe darauf, wie viele Quadratmeter Wohnnutzfläche man verkaufen könne. Keller, Dachböden und sonstige untergeordnete Flächen seien als Zubehör grundsätzlich in die Gesamtbaukosten einkalkuliert.

Eine Kalkulation, wie von den Finanzbehörden vorgenommen, wo Wohnnutzflächen und Nebenflächen in etwa gleich bewertet werden, sei schlicht unseriös. Ein Verkauf derartiger Nebenflächen, auch wenn in späterer Folge eine Umwidmung erreicht werde, unterliege den dafür erzielbaren Marktpreisen.

Die Vereinbarung zwischen dem Gesellschafter-Geschäftsführer der Bw und seinem Bruder über dessen Dachgeschoßerwerb, der symptomatisch für alle anderen Fälle gewesen sei, stellte sich wie folgt dar:

Es wäre bei der Baubehörde in DG ein Bauplan eingereicht worden, in dem die erlaubte Wohnnutzfläche bereits maximal ausgenutzt war. In diesen Plänen wäre auch amtlich vermerkt, dass die Dachgeschoße nicht zu Wohnzwecken ausgebaut werden dürften.

Während der Bautätigkeit hätten sich sodann der Gesellschafter-Geschäftsführer und sein Bruder dahingehend geeinigt, die beiden Dachgeschoße zumindest zu behalten um sie vielleicht später in irgendeiner Form zu nutzen. Zu diesem Zeitpunkt sei der Kaufvertrag geschlossen worden und nur nach dieser Ausgangslage sei zu bewerten. Um das Dachgeschoß in irgendeiner Form nützen zu können habe Herr R das Dach anheben müssen,

nachdem der eingereichte Plan behördlich bewilligt wurde. Als Begründung gegenüber der Baubehörde sei das Dachgeschoß als selbständiger Lagerraum angegeben worden.

Mit der Einführung einer Gesetzesänderung sei es in der Folge auch möglich gewesen, Dachausbauten auch dann zu genehmigen, wenn ein Ausbau auf Grund der maximalen Geschoßflächenzahl unzulässig scheine.

Da zu dem frühen Zeitpunkt, als Hr.R den Kauf tätigte, kein Geld zur Verfügung gestanden sei auch den zweiten Dachboden zu erwerben, wäre dieser in der Firma verblieben und nach Erteilung der Baubewilligung sehr aufwändig ausgebaut und auch gut verkauft worden.

**X 17 und 19:**

Die Frau des Gesellschafter-Geschäftsführers habe die beiden Dachgeschoße Top 6 und 13 in der Hoffnung gekauft, eine Umwidmung zu erhalten. Diesen beiden Dachgeschoßen seien ebenso wie allen anderen Wohnungen, für den Fall der Umwidmung in Wohnraum Kellerräume zugeteilt worden. Die Kellerabteile seien von der Bw als selbständige Einheiten 1 und 8 ausgewiesen worden, um sie wenigstens als Lager nutzen können, sollte die Umwidmung in Wohnraum nicht passieren. Top 1 und 8 seien demgemäß lediglich Rohbetonkeller, ohne jedwede Isolierung, Fenster und Verputz und lägen zur Gänze unter der Erde. An diesem Zustand habe sich bis heute nichts geändert. Dies wäre auch durch einfaches Ansehen in der Natur oder in den Plänen zu erkennen. Man mache somit ohne die Sachlage zu verstehen, aus zwei Wohnungen und zwei Kellerabteilen vier Wohnungen und bewerte die gesamte Fläche als Wohnnutzfläche.

Frau R habe die beiden Dachgeschosse um einen Kaufpreis erworben, der im Schätzungswege durch einen gerichtlich beeideten Sachverständigen ermittelt worden sei. Nach einigem Hin und Her hätte sie die Ausbaugenehmigung von der Baubehörde erhalten und der Bw den Auftrag zum Ausbau erteilt.

Abschließend ersuche der Gesellschafter-Geschäftsführer der Bw um eine mündliche Einvernahme, um die Sachlage aufzuklären, bzw. vor Ort festzustellen, was Wohnungen und was Kellerräume seien.

Seitens des Finanzamtes wurde auf eine Gegenäußerung zu diesen schriftlichen Ausführungen der Bw verzichtet.

Anlässlich eines am 1.10.2007 vor dem Unabhängigen Finanzsenat mit beiden Parteien des Verfahrens geführten Erörterungsgespräches wurde der Geschäftsführer der Bw ersucht, eine genaue Schätzung der Herstellkosten der einzelnen streitgegenständlichen *halbfertigen Bauten* beizubringen.

Der Bw stellte hierbei die Richtigkeit der seitens des Finanzamtes ermittelten Bewertungsansätze grundsätzlich außer Streit, und gab an, dass von seiner Seite diesbezüglich keine objektbezogenen Aufstellungen beigebracht werden könnten. Die Bewertung der halbfertigen Bauten wie vom Finanzamt vorgenommen, könne jedoch nach seinem Wissen zu unterschiedlichen Gewinnauswirkungen in den einzelnen Jahren führen.

Weiters ausdrücklich außer Streit gestellt wurde seitens des Geschäftsführers der Bw das Vorliegen verdeckter Ausschüttungen im Zusammenhang mit den Telefonkosten in den Jahren 1994 bis 1996 in Höhe von ATS 4.500,-, 6.000,- bzw. 3.700,- dem Ankauf eines Videorekorder im Wert von ATS 4.137,- dem nicht nachgewiesenen "Werbeaufwand" im Jahr 1995, der Zahlung von Grunderwerbsteuer 1996 .

Zum Ansatz einer verdeckten Ausschüttung im Zusammenhang mit dem Wohnungsverkauf an seinen Bruder, AR , teilt der Geschäftsführer der Bw mit, dass der Kaufvertrag mit seinem Bruder im **April 1994** unstrittig erst **nach der Erteilung der Bewilligung** zum Ausbau des Dachbodens abgeschlossen worden sei. Festzuhalten sei aber, dass bereits vor Baubeginn der Kaufpreis in einem Vorvertrag festgelegt worden wäre. Somit habe der Bruder das Risiko hinsichtlich der Erteilung der Baubewilligung zum Dachbodenausbau getragen. Die Nachrechnung des genannten Vorvertrages wurde in Aussicht gestellt.

Was den Verkauf im Objekt B straße 7 an Frau BE betreffe, so habe diese den Dachboden in teilausgebautem Zustand erworben und einen Fertigstellungsauftrag an die Bw erteilt, welche um glaublich ATS 800.000,- den Ausbau durchgeführt habe. Die Beibringung der Rechnungen aus der Buchhaltung der Bw wurde angeregt.

Die Ehegattin des Gf der Bw habe anlässlich der Wohnungskäufe X weg 17 und 19 neben den verrechneten Ausbaukosten von ATS 2 Millionen zusätzlich ca. 1 Million an Ausbaukosten getragen. Dabei habe es sich um Fliesen, Bodenbelege und dergleichen gehandelt. Auftraggeber sei auch hierbei die Bw gewesen. Der GF werde sich bemühen, diese Belege beizubringen.

Die Bw habe auch an Fremde Dachböden zu vergleichbaren Konditionen verkauft. Glaublich betreffe dies einen Herrn BM im Bauvorhaben EG und weiters Herrn NH, welcher als selbständiger Makler für die Bw Objekte sämtlicher Bauvorhaben in H (nicht nur X ) auf Provisionsbasis verkauft habe. Herr NH als Makler habe insbesondere der Bw den Kauf der (späteren) Grundstücke X 17 und 19 vermittelt. Die Liegenschaft X 21 habe Herr NH hingegen ursprünglich selbst gekauft und später an die Bw verkauft. Gleichzeitig habe er das Dachgeschoß des von der Bw darauf zukünftig errichteten Gebäudes erworben.

Mit Schriftsatz vom 16.10.2007 teilt der GF der Bw mit, dass die Beibringung der in Aussicht gestellten Rechnungen als Beweismittel nicht mehr möglich sei.

Es gäbe jedoch eine große Anzahl (auch namentlich angeführter) Firmen und Privatpersonen, die den späteren und gesonderten Ausbau der Dachgeschoße in H bestätigen würden. Auch von Seiten der Baubehörde H sei ihm eine Bestätigung zugesichert worden, die besage, dass die Genehmigung eines Dachgeschoßausbaues vor 2000 rechtlich nicht möglich gewesen wäre. Der Bürgermeister, der dieses Schreiben unterzeichnen sollte, wäre jedoch derzeit nicht erreichbar.

Mit Schreiben vom 16.7.2008 wurde der Antrag auf Durchführung einer Senatsverhandlung und Mündlichkeit zurückgezogen. Die angekündigten Unterlagen und Beweismittel wurden zur Gänze nicht nachgereicht.

***Über die Berufung wurde erwogen:***

**1)) Halbfertige Bauten:**

Streitpunkt bildet die Höhe der zu den einzelnen Bilanzstichtagen anzusetzenden Herstellkosten für die halbfertigen Bauten bzw. Bauaufträge der Bw, wobei für die Bauvorhaben X weg 21 Top 1 und 3, RA -F weg und X weg 17 und 19 nach Ansicht der Betriebsprüfung der Ansatz durch die Bw zu niedrig erfolgte, wohingegen für die Bauvorhaben B straße 7, Top 5 und X weg 19, Top 7 bisher überhaupt kein Bilanzansatz existierte.

Der Ansatz der Werte für die **Bauaufträge F weg (RA ) und X weg 17 und 19 (RM)** ergibt sich in Höhe von S 850.000,- bzw. 1.667.200,- aus den Abrechnungen der Rohbauarbeiten bzw. Ausbauarbeiten der Bw an die Auftraggeberinnen mit Rechnungen jeweils vom 3.3.1997. In Rechnung gestellt wurden den beiden Auftraggeberinnen (Frau RA , Schwester des Gesellschafter –Geschäftsführers und Frau R , dessen Ehegattin) hierbei die erbrachte Material- und Arbeitsleistung, weshalb auch seitens des UFS eine Bewertung der Objekte in dieser Höhe als angemessen erachtet wird.

Generell ist zu den in Streit stehenden Bauvorhaben Folgendes festzustellen:

Der Bw ist es trotz mehrmaliger Aufforderung im gesamten Verfahren nicht gelungen, eine differenzierte Wertermittlung der Baukosten der einzelnen Bauvorhaben beizubringen, und wurden letztendlich auch keine stichhaltigen Einwendungen gegen die Schätzung des durchschnittlichen Quadratmetersatzes unter Heranziehung der gesamten Herstellkosten erhoben. Vielmehr stellte der Geschäftsführer E.R. im Erörterungsgespräch vor dem UFS die Richtigkeit der seitens des Prüfers ermittelten Bewertungsansätze schließlich außer Streit, zumal er auch nicht in der Lage sei, objektbezogene Aufstellungen beizubringen.

Laut Verhandlungsschrift der Gemeinde H vom **23.9.1997** betreffend die Baubewilligung und gleichzeitige Kollaudierung des Ausbaus des Dachgeschoßes und Umwidmung des Untergeschoßes zu Wohnzwecken des **Objektes X 21, Top 1 und 3**, ist dieses Gebäude bereits mit Bescheid vom 29.12.1994 baubehördlich bewilligt worden: *"Nach den vorgelegten Einreichunterlagen vom 8.9.1997 wurden in Abänderung zur ursprünglichen Bewilligung der Dachboden zu Wohnzwecken ausgebaut und im 1.UG anstatt des Fitnessraumes und Saunabereiches mit diversen Nebenräumen 2 Wohnungen und ein Büroteil eingerichtet. Die nordostseitige Wohnung besteht aus einem Wohn-Schlafraum mit Kochgelegenheit, Dusche mit WC, 2 Abstellräumen und Flur mit Vorraum zum Stiegenhaus. Die mittlere Wohnung umfasst einen Wohnraum mit Kochgelegenheit, Schlafraum, Bad, WC, Abstellraum und Stiegenhaus....Der südwestseitige Teil wird laut Aussage des Einschreiters für die Einrichtung eines Büorraumes mit diversen Nebenräumen ausgebaut. Der Ausbau ist noch nicht zur Gänze fertig gestellt. Durch die Widmungsänderung werden im UG zusätzlich zwei Wohnungen und ein Büroteil geschaffen..."*

*In der Bauplatzerklärung der Bezirkshauptmannschaft Salzburg-Umgebung vom 21.6.1994 wurde eine bauliche Ausnützbarkeit nicht festgesetzt. Da im Übrigen den Bebauungsbedingungen durch die vorangeführten Änderungen nicht widersprochen wird, bestehen unter Berücksichtigung der vorangeführten Ergänzungen gegen die nachträgliche Bewilligung keine Bedenken."*

Wenn nun das Finanzamt unter Berücksichtigung des Inhaltes dieser Niederschrift der Bauverhandlung vom 23.9.1997 und des Umstandes, „in welcher zeitlichen Abfolge üblicherweise öffentliche Bauverhandlungen stattfinden“, davon ausgeht, dass gegenständliches Objekt Ende 1996 zur Gänze oder zum weitaus überwiegenden Teil bereits fertig gestellt war, so besteht seitens des UFS keine Veranlassung, von diesen Prüfungsfeststellungen abzugehen.

Die Dachgeschoßwohnung Bstraße 7 hingegen war laut unbestrittenen Feststellungen der Betriebsprüfung bereits seit März 2007 vermietet, sodass auch hier schlüssig von einer Fertigstellung – zumindest zum größten Teil – bereits zum 31.12.1996 ausgegangen werden kann.

## 2) verdeckte Ausschüttungen:

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

---

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

Bei bestimmten Kapitalerträgen wird die Einkommensteuer durch Abzug vom Kapitalertrag (Kapitalertragsteuer) erhoben. Es sind dies gemäß § 93 EStG Entgelte und Vorteile, welche neben den in Abs.1 bezeichneten Kapitalerträgen oder an deren Stelle gewährt werden, wie insbesondere Gewinnanteile (Dividenden), Zinsen und sonstige Bezüge aus Aktien und Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind verdeckte Ausschüttungen Vorteile, die eine Gesellschaft ihren Gesellschaftern aus ihrem Vermögen in einer nicht als Gewinnausschüttung erkennbaren Form, gleichviel unter welcher Bezeichnung gewährt, die sie anderen Personen, die nicht ihre Gesellschafter sind, nicht oder nicht unter gleichen Bedingungen zugestehen würde. Die Zuwendung eines Vorteiles an einen Anteilsinhaber kann auch darin gelegen sein, dass dem Anteilsinhaber nahe stehende Personen – gegenständlich Ehegattin, Bruder und Lebensgefährtin des Bruders – begünstigt werden.

Entscheidendes Merkmal einer verdeckten Ausschüttung ist somit die Zuwendung von Vermögensvorteilen, die ihrer äußeren Erscheinungsform nach nicht unmittelbar als Einkommensverwendung erkennbar sind und ihre Ursache in den gesellschaftsrechtlichen Beziehungen haben. Diese Ursache wird anhand des Fremdvergleiches ermittelt, wobei Verträge zwischen Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern an jenen Kriterien gemessen werden, die für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen entwickelt wurden.

Bei Verträgen zwischen nahen Angehörigen fehlt in der Regel der zwischen Fremden bestehende Interessensgegensatz, der aus dem Bestreben der Vorteilsmaximierung jedes Vertragspartners resultiert. Im Hinblick auf den in der Regel fehlenden Interessensgegensatz müssen eindeutige und objektiv tragfähige Vereinbarungen vorliegen, die eine klare Abgrenzung zwischen der steuerlich beachtlichen Sphäre der Einkommenserzielung und der steuerlich unbeachtlichen Sphäre der Einkommensverwendung zulassen.

Bei Beurteilung eines Sachverhaltes als verdeckte Gewinnausschüttung an einen Gesellschafter-Geschäftsführer oder diesem Nahestehenden ist es zulässig, das Wissen und Wollen einer Vorteilszuwendung aus den Umständen und durch Fremdvergleich zu ermitteln, wobei der Fremdvergleich aus der Sicht der Gesellschaft anzustellen ist. Ausschlaggebend ist daher, ob die Gesellschaft die streitgegenständlichen Dach- und Untergeschoße auch einem Fremden zu annähernd den gleichen Preisen veräußert hätte. Der VwGH hat es wiederholt als zulässig erachtet, aus den Umständen des betreffenden Falles auf die Absicht der

Vorteilsgewährung zu schließen. Bei Durchführung eines für die Beurteilung der Frage einer allfälligen verdeckten Gewinnausschüttung anzustellenden Fremdvergleiches ist nicht darauf abzustellen, ob aus der Sicht des Verkäufers ein fremder Dritter die Liegenschaften um den gleichen Preis vom Gesellschafter-Geschäftsführer gekauft hätte, sondern aus der Sicht der Gesellschaft darauf, ob die Gesellschaft die Verkäufe an fremde Dritte aus rein betrieblichen Gründen um annähernd niedrige, und somit weit unter dem Marktwert liegende Preise durchgeführt hätte.

Strittig ist gegenständlich die Qualifizierung verdeckter Ausschüttungen im Zusammenhang mit den Verkäufen von Liegenschaftsanteilen der berufungswerbenden Bau GmbH an nahe Angehörige des Gesellschafter-Geschäftsführers E.R. , namentlich an dessen Ehegattin, Bruder und Lebensgefährtin des Bruders, dem Grunde und der Höhe nach.

Diesbezüglich vertritt der UFS folgende Auffassung:

Der Geschäftsführer E.R. ist Alleineigentümer der Bw. Die streitgegenständlichen Wohnungstransaktionen erfolgten unter nahen Angehörigen. Es ist somit der Fremdvergleich anzustellen.

Verdeckte Gewinnausschüttungen sind Vorteile, die eine Gesellschaft ihren Gesellschaftern aus ihrem Vermögen in einer nicht als Gewinnausschüttung erkennbaren Form gewährt, die sie anderen Personen, die nicht Gesellschafter sind, nicht, oder nicht unter den gleichen günstigen Bedingungen zugestehen würde ( Hofstätter-Reichel, Kommentar zur Einkommensteuer, § 27 EStG 1972, Tz 18).

Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen finden für den Bereich des Steuerrechtes nur dann Anerkennung, wenn sie ua. zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären. Der so genannte Fremdvergleich gelangt somit dann zur Anwendung, wenn eine Nahebeziehung zwischen Personen besteht, wobei eben hinterfragt werden muss, ob einer Vereinbarung ein Leistungsaustausch oder dieses Naheverhältnis zu Grunde liegt.

Mit den Ausführungen der Bw, es hätte sich angesichts der Besonderheiten der verkauften Grundstücksanteile kein anderer Interessent gefunden, der bereit gewesen wäre die streitgegenständlichen Liegenschaftsanteile zu erwerben, verkennt die Bw, dass nicht bloß die Käuferposition, sondern insbesondere die Verkäuferposition der Gesellschaft zu berücksichtigen ist. Bei der Bewertung verdeckter Ausschüttungen wird daher jener Wert maßgeblich sein, den ein **ordentlicher Geschäftsführer** im Interesse der von ihm vertretenen Kapitalgesellschaft **im gewöhnlichen Geschäftsverkehr angesetzt** hätte, wenn sich abgesehen vom Anteilsinhaber bzw. ihm nahe stehender Personen noch ein anderer Interessent gefunden hätte. Auch, wenn sich im konkreten Fall **zu diesem frühen**

**Zeitpunkt** überhaupt kein weiterer Käufer gefunden hätte, so wäre dies gegenständlich nicht von Relevanz. Dass die Bw aber ihrerseits bereit gewesen wäre, einem Fremden die genannten Wohnungen (Dachgeschoße und Lager) zu denselben **weit unter dem Marktwert liegenden Preisen zu überlassen**, behauptet nicht einmal sie selbst. Sie bleibt auch den **Nachweis** darüber gänzlich schuldig, mit Dritten zu irgendeinem Zeitpunkt grundsätzlich jemals ernst gemeinte Verkaufsverhandlungen hinsichtlich der gegenständlichen Dach- und Untergeschoße geführt zu haben.

Anläßlich der Prüfung der Fremdüblichkeit der Preisvereinbarungen zwischen der Gesellschaft und den nahen Angehörigen des Alleingeschäfters betreffend die streitgegenständlichen Dach – bzw. Untergeschoße ergaben sich insbesondere folgende Auffälligkeiten, die die Betriebsprüfung zu Recht zur Annahme des Vorliegens verdeckter Ausschüttungen und zur Beseitigung deren steuerlicher Auswirkungen veranlasste.

### **1) Bauvorhaben KL DG :**

In DG wurden durch die Bw zwei identische Häuser errichtet. Für die Beurteilung der Fremdüblichkeit der Preisvereinbarung zwischen der Bw, vertreten durch den Gesellschafter-Geschäftsführer E.R. , und dessen Bruder AR , als Käufer des Dachbodens, sind hierbei folgende Rechtsgeschäfte zu vergleichen:

#### **- Erwerb des Dachbodens Top 5 A durch A.R mit Kaufvertrag vom 5.4.1994: (194/1472 Anteile) um S 400.000,-:**

Laut Punkt 4 des Vertrages verpflichtet sich die Verkäuferin (Bw) den Kaufgegenstand bis 30.7.1994 fertig herzustellen und an den Käufer zu übergeben.

Punkt V Gewährleistung: „Es wird ausdrücklich darauf hingewiesen, dass es sich lediglich um einen unausgebauten Dachboden handelt...Der Kaufgegenstand befindet sich also im Rohzustand. Sämtliche Investitionen sind auf Kosten des Käufers vorzunehmen“.

#### **Erwerb der Wohnung Top 5 B durch Ehepaar V. mit Kaufvertrag vom 20.12.1994: 158/1472 Anteile um S 2.595.000,-.**

Der Erwerb der beiden vergleichbaren Dachgeschoße (bzw. Wohnungen) erfolgte nahezu zeitgleich. Der verrechnete geringe Wert der Wohnung Top 5 A des Herrn AR findet keine Deckung in der bereits am 27.9.1993 erfolgten Nutzwertfestsetzung durch das Bezirksgericht G, bei der für die *Wohnung Top 5 A sogar ein höherer Nutzwert festgesetzt wurde als für die Wohnung Top 5 B, die um den mehr als 6-fachen Wert an Fremde veräußert wurde.*

Laut Begründung des genannten Beschlusses des BG G vom 27.9.1993 erfolgte die Nutzwertfestsetzung über Antrag der Bw unter Zugrundelegung des Gutachtens des beeideten Ziviltechnikers DI Gerhard L. Aus diesem "ergibt sich im Zusammenhang mit den vorgelegten

*behördlich genehmigten Bauplänen die jeweilige Nutzfläche der gegenständlichen Wohnungen /Räumlichkeiten und stimmen die vom Sachverständigen entsprechend § 5 WEG daraus errechneten Nutzwerte unter ordnungsgemäßer Berücksichtigung der für die Wohnungen/ Räumlichkeiten in Frage kommenden Zuschläge oder Abstriche für werterhöhende oder wertmindernde Umstände mit diesen überein“.*

In der im September 1993 gerichtlich erfolgten Nutzwertfestsetzung, also bereits ein gutes halbes Jahr vor dem Dachbodenkauf des Hr.R , *wurden die Dachgeschoße beider Hauser A und B als „Lager“ bezeichnet* und weisen eine Größe von 135 bzw.133 m<sup>2</sup> auf. Zu diesem Lager Top 5 A gehört (ebenso wie bei Top 5 B) ein Balkon von 12 m<sup>2</sup>, ein Lager im Keller von 79 m<sup>2</sup>, eine Garage von 22 m<sup>2</sup> und sogar ein Garten 208 m<sup>2</sup>.

Das Berufungsvorbringen der Bw, dass hier mit einer Umwidmung im Zeitpunkt des Kaufes nicht zu rechnen gewesen wäre, geht daher insofern ins Leere, als es diesfalls wohl unverständlich wäre, einem für Wohnzwecke absolut „wertlosen“ Dachboden einen Garten im Ausmaß von 200 m<sup>2</sup> zuzuteilen, hingegen aber der darunterliegenden Wohnung beispielsweise Top 4 A, die mit ihren 194/1472 Anteilen um immerhin S 2.096.000,- an Fremde verkauft wurde, überhaupt keinen Gartenanteil zukommen zu lassen.

Darüber hinaus ist auch zu berücksichtigen, dass mit Antrag vom 16.3.1994 um Ausbau der Dachgeschoße zu Wohnraum angesucht wurde, also erst zu einem Zeitpunkt, zu dem der Dachboden bereits ausgebaut war, und die baubehördliche Bewilligung der Ortsgemeinde G unmittelbar darauf mit Bescheid vom 25.3.1994 erteilt wurde. Am 5.4.1994 erfolgte die Veräußerung an Hr. AR . Im Erörterungsgespräch vor dem UFS am 1.10.2007 stellte der Geschäftsführer der Bw nunmehr selbst ausdrücklich außer Streit, dass der Kauf durch den Bruder erst nach Erteilung der Ausbaubewilligung erfolgte. Dass zu einem früheren Zeitpunkt bereits ein inhaltlich gleichlautender Vorvertrag geschlossen worden sein sollte, konnte hingegen in keinem Zeitpunkt des erst – bzw . zweitinstanzlichen Verfahrens bewiesen oder auch nur glaubhaft gemacht werden.

## **2) X weg 17 und 19):**

Dem Prüfer wurde ein Schätzgutachten des Sachverständigen DI SCH lediglich für die Wohnung Top 6 zur Vorlage gebracht, in welchem – aus unerfindlichen Gründen unter Anwendung des Ertragswertverfahrens - für 93 m<sup>2</sup> Dachgeschoß ein, wie unten dargestellt, völlig unrealistischer Wert von lediglich S 700.000,- in Ansatz gebracht wurde. Tatsächlich wurden die übrigen, vergleichbaren Wohnungen im gleichen Zeitraum mit einem durchschnittlichen Quadratmeterpreis von ca. S 38.000,- gehandelt.

Im Arbeitsbogen des Prüfers befindlich ist die seitens des genannten Sachverständigen erstellte Nutzwertliste sämtlicher Tops im Objekt X weg 17 und 19 vom 4.5.1995, nach der

sich auf Grund der den einzelnen, an die Ehegattin des Geschäftsführers verkauften, Tops zugewiesenen Mindestanteile, nämlich Top 1 (114/2368), Top 6 (216/2368), Top 8 (240/2368) und Top 13 (220/2368), ein Vergleich mit den übrigen Wohneinheiten in diesen beiden Gebäuden aufdrängt. Demnach wurden vergleichbare Wohnungen wie beispielsweise Top 2 (208 Mindestanteile) um S 3.680.600,-, Top 3 ( 206 Mindestanteile) um S 3.675.900,-, Top (230 Mindestanteile) um rund 3.9 Millionen Schilling sämtlich im Jahr 1995 und offenbar an tatsächlich Fremde verkauft, wohingegen Top 1, 6,8 und 13 um insgesamt S 1, 600.000,- an die Ehegattin veräußert wurden.

Richtig ist, dass zum Zeitpunkt der baubehördlichen Bewilligung der Dachbodenausbau noch nicht durchgeführt war. Jedoch ist in der Niederschrift vom 23.9.1997 betreffend das Verfahren zur Bauverhandlung zwecks Bewilligung des Dachbodenausbau ausdrücklich seitens des Sachverständigengutachtens festgehalten, dass zwischenzeitlich, also vor September 1997 der Dachboden ausgebaut wurde und gegen die nachträgliche Bewilligung der Änderung des Verwendungszweckes von Dachboden in Wohnungen keine Bedenken bestehen, zumal im Bauplatzbescheid vom **21.6.1994 eine bauliche Ausnutzbarkeit der Grundstücke nicht festgesetzt wurde.**

Der UFS gelangte daher insgesamt zu der Überzeugung, dass für den Gesellschafter-Geschäftsführer und dessen Ehegattin als Erwerberin der Tops 1,6,8 und 13 in X weg 17 und 19, zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses im **Dezember 1995** jedenfalls allein schon auf Grund der dem UFS bekannten Umstände der im **Mai 1995 erstellten Nutzwertliste des Sachverständigen DI SCH und des Bauplatzbescheides vom Juni 1994** keine Bedenken an der künftigen Umwidmung von Dachboden in Wohnraum bestand. Zwischenzeitlich wurde auch mit Baubescheid vom **22.8.2002** die baubehördliche Bewilligung zum Ausbau des Dachbodens in Wohnraum rechtskräftig erteilt.

Darüber hinaus hat Frau RM mit Miet- bzw.Kaufoptionsvertrag vom 4.9.1998 die Dachgeschoßwohnung Top 6 in X weg 17, beinhaltend zwei Stellplätze in der Tiefgarage Nr.7 und 8 und das Kellerabteil Nr. 5, an die Ehegatten SB ausschließlich zu Wohnzwecken ab Oktober 1998 vermietet und zwar um einen monatlichen Mietzins von S 6.000,- zuzüglich BK. Laut Punkt VII des genannten Vertrages haben die Mieter zusätzlich längstens bis 1.10.1998 einen Baukostenzuschuss in Höhe von S 2 Millionen zu leisten. Des Weiteren ist in Punkt VIII des Vertrages eine Kaufoption nach Ablauf von 10 Jahren unter Anrechnung des Baukostenzuschusses auf einen Gesamtkaufpreis **von S 3.950.000,-** eingeräumt.

Zur Erinnerung darf erwähnt werden, dass die Bw für die Wohnung Top 6 ein Sachverständigengutachten vorgelegt hat, welches einen geschätzten Verkehrswert für diese Wohnung im Jahr 1995 von **S 700.000,-** ausgewiesen hat. Im Jahr 1998 wird für genau

diese Wohnung eine Kaufoption von rund S 4 Millionen abgeschlossen. Festzuhalten bleibt noch, dass auch für diese Wohnung Top 6 eine **Ausbaubewilligung erst nachträglich, nämlich im August 2002 erteilt wurde.**

Dem Vorbringen des GF E.R. im Erörterungsgespräch vor dem UFS am 1.10.2007, wonach seine Ehegattin, Frau MR neben den steuerlich bereits berücksichtigten Ausbaukosten von S 2 Millionen noch weitere Kosten für den Ausbau von ca 1 Million getragen hätte, ist entgegenzuhalten, dass weder die konkreten Arbeiten (Bauaufträge) sowie die diese Arbeiten ausführenden Firmen bekannt gegeben wurden, noch trotz Aufforderung Rechnungen darüber jemals vorgelegt werden konnten. Der Nennung einer Vielzahl von Privatpersonen bzw. Handwerksunternehmen zum Zwecke einer Einvernahme, zum Beweis dafür, dass Dachböden nachträglich ausgebaut wurden, geht in diesem Zusammenhang insofern ins Leere, als völlig offen bleibt, zu welchem **konkreten** Beweisthema die einzelnen Personen befragt werden sollten.

Darüber hinaus soll zur Frage nach der Höhe der verdeckten Ausschüttung nicht unerwähnt bleiben, dass der Prüfer ohnehin bei der Wertermittlung einen moderaten Ansatz unter Heranziehung der Preise des *sozialen Wohnbaus* vorgenommen hat. Wie dem Schlussbesprechungsprotokoll vom 30.11.1998 zu entnehmen ist, wurde seitens des Prüfers der m2-Preis für das Dachgeschoß mit S 32.000,- und der m2 Preis für das Untergeschoß mit S 5.000,- errechnet, was weit unter dem sich aus Verkäufen ergebenden Marktwert von ca. S 38.000,- gelegen ist ( vgl. diesbezüglich das Schreiben des NH , Konsulent der Bw, an die Gemeinde H vom 27.6.1994, in dem der Gemeinde H für den Fall der Erteilung der Baubewilligung drei Wohnungen zugesagt werden, für die bis zu einem Flächenanteil von 65 m2 ein Quadratmeterpreis von S 30.000,- zugesagt wird. Für die übersteigenden Flächenanteile hingegen soll der Fixpreis S 38.000,-/m2 betragen).

Zur Klarstellung sei in diesem Zusammenhang erwähnt, dass dieser von E.R. als der *einige "Fremde"* angeführte NH , der ebenfalls günstig Dachböden gekauft haben soll, nach Aktenlage ständiger enger Geschäftspartner des E.R. ist und unter anderem nicht nur über die Jahre hinweg als Konsulent und Makler der Bw auftritt, sondern mit der Bw eine Mehrzahl von Geschäften und Gegengeschäften abgeschlossen hat, weshalb hier die Herauslösung eines einzelnen Geschäftes für Fremdvergleichszwecke auf Grund der besonderen Umstände als nicht zielführend erachtet werden kann. Insbesondere hat NH auch als Vermittler der Liegenschaft X 21 fungiert und war Voreigentümer des (späteren) Grundstückes X weg 17 und 19, welches er samt dazugehörigem Bebauungsplan an die Bw verkaufte, wobei er im Zuge offensichtlich eines Gegengeschäftes zeitgleich drei – der auf dieser Liegenschaft erst zu errichtenden Wohnungen - unter welchen Vereinbarungen auch immer – erwarb.

## Objekt H –B straße 7:

Der Verkauf der Dachgeschoßwohnung Top 5 (300/1010) wurde im März 1997 um ATS 2.051.000,- an Frau BR , Lebensgefährtin des Bruders des Gesellschafter-Geschäftsführers, veräußert. Nach Aktenlage wurden sämtliche weiteren in diesem Gebäude befindlichen Tops 1 bis 4 bereits in den Jahren 1995 und 1996, also zu einem erheblich früheren Zeitpunkt als Top 5 und überdies zu weit höheren Preisen als Top 5 verkauft. Denn für die genannten Wohnungen 1-4 konnte ein durchschnittlicher Quadratmeterpreis von S 34.000,- erzielt werden, die „Schwägerin“ des Gesellschafter-Geschäftsführers hingegen hatte für die größte Wohnung (300/1010) nur einen Preis von S 22.000,- pro m<sup>2</sup> zu entrichten, welcher Umstand auch für den UFS zweifelsohne in der Nahebeziehung der Frau BE zur Bw begründet ist, **zumal die Bw eine Widmungsänderung das Dachgeschoßes vertraglich zugesichert hatte**, so dass ein Wertrisiko im Kaufvertrag bereits zur Gänze ausgeschlossen wurde.

Maßstab für das Ausmaß einer verdeckten Ausschüttung ist nach herrschender österreichischer Lehre und Rechtsprechung der Fremdvergleich, d.h. der verwirklichte Sachverhalt ist mit einem Vorgang, wie er unter Wegdenken der Eigentümereigenschaft des Vertragspartners oder der Nahebeziehung des Vertragspartners zu einem Eigentümer üblich wäre, zu vergleichen.

Wie seitens der Betriebsprüfung schlüssig dargestellt, veräußerte die Bw an den Gesellschafter-Geschäftsführer bzw. diesem nahe stehende Personen Eigentumswohnungen zu Preisen, die weit unter den von fremden Dritten für vergleichbare Wohnungen entrichteten Kaufpreisen liegen. Sowohl objektives als auch subjektives Tatbild liegen vor: Der Gesellschafter E.R. ist dadurch bereichert, dass an ihn bzw. ihm nahe stehende Personen oben angeführte Wohnungen zu absolut fremdunüblich niedrigen Preisen verkauft, und dadurch der Bw mit seinem Wissen Verkaufserlöse in Millionenhöhe vorenthalten wurden. Die seitens des Gesellschafter-Geschäftsführers E.R. im Erörterungstermin am 1.10.2007 vor dem UFS zugesagten Unterlagen und Beweismittel (Rechnungen über noch nicht berücksichtigte Ausbaukosten von Frau R und Frau BE , Vorvertrag mit dem Bruder AR , Bestätigung des Bürgermeisters von H über die angebliche Unmöglichkeit der Erteilung einer Ausbaubewilligung vor dem Jahr 2000), konnten gänzlich nicht beigebracht werden. Festzuhalten bleibt auch, dass die Baubehörde in keinem verfahrensgegenständlichen Objekt die Umwidmung versagt hat.

Es steht somit für den UFS außer Zweifel, dass die Kaufpreise der streitgegenständlichen Wohnungskäufe auf ein angemessenes Ausmaß nach oben zu korrigieren waren. Der UFS gelangte weiters zu der Überzeugung, dass die Schätzung der Betriebsprüfung jedenfalls unter Wahrung der steuerlichen Interessen der Bw erfolgte und zu einem objektiv richtigen

steuerlichen Ergebnis führte, zumal hierzu ausschließlich von der Bw selbst – im gewöhnlichen Geschäftsverkehr mit Fremden - erwirtschaftete Verkaufspreise für jeweils absolut vergleichbare Wohnungen herangezogen wurden.

Im Hinblick auf das Vorliegen verdeckter Ausschüttungen erfolgte demnach auch die Heranziehung der Bw zur Haftung für die Kapitalertragsteuer zu Recht.

Auch im Zusammenhang mit den geltend gemachten **Aufwendungen für Telefon, Videorecorder, Grunderwerbsteuer und Werbung** bestand für den UFS aus folgenden Gründen keine Veranlassung von der seitens des Finanzamtes erfolgten Feststellung verdeckter Ausschüttungen abzugehen und erfolgte durch den Geschäftsführer im Erörterungsgespräch schließlich auch eine Außerstreitstellung:

Nach Aktenlage befanden sich die Büroräumlichkeiten der Bw an der Privatadresse des Gesellschafter-Geschäftsführers. Die Aufwendungen des an dieser Adresse befindlichen und auf E.R. lautenden Telefonanschlusses wurden bisher zur Gänze als Betriebsausgabe abgerechnet. Ein eigener Telefonanschluss mit privater Kostenabrechnung bestand im Prüfungszeitraum nicht. Da nach allgemeiner Lebenserfahrung davon ausgegangen werden kann, dass unter diesem Anschluss auch Privattelefonate des Ehepaars R geführt wurden, hatte die Ermittlung der privat veranlassten Telefonkosten im Schätzungswege zu erfolgen, wobei nach den Erfahrungen des täglichen Lebens ein Privatanteil von S 3.700,- bis S 6.000,- jährlich (was 50 % der Gesamtkosten des Anschlusses entspricht) als durchaus nicht überhöht erscheint, zumal von den restlichen durch Mobiltelefone veranlassten Telefonaufwendungen Privatanteile überhaupt nicht ausgeschieden wurden.

Nicht erklärbar ist das Berufungsbegehren hinsichtlich des im Jahr 1995 angeschafften Videorecorders, da der Gesellschafter-Geschäftsführer im Zuge der Betriebsprüfung selbst zugestanden hat, dass dieses Gerät seit jeher seinen privaten Zwecken dienlich war.

Auch im Zusammenhang mit den Berufungsausführungen zu den Punkten Werbeaufwand und Grunderwerbsteuer erübrigen sich weitere rechtliche Ausführungen, insbesondere da die seitens der Bw angekündigten Nachweise (Bekanntgabe der Gegenforderung im Zusammenhang mit den Mängeln der erworbenen Wohnung sowie Zahlungsempfänger der Werbeaufwendungen) nicht beigebracht werden konnten, so dass auch kein Grund ersichtlich ist, der zu einem Abgehen von den Feststellungen der Betriebsprüfung in diesen Punkten berechtigen würde.

Der Berufung konnte daher aus angeführten Gründen insgesamt kein Erfolg beschieden sein.

Salzburg, am 5. August 2008