

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin RR

in der Beschwerdesache

Fa. Ing. F B N GesmbH, Adr1, vertreten durch STB, Adr2, gegen die Bescheide des Finanzamtes FA vom 30.04.2010, St.Nr. xxxx, betreffend **Kapitalertragsteuer für die Jahre 2006 und 2007, Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 BAO hinsichtlich Umsatzsteuer für die Jahre 2006 und 2007** sowie **Umsatz- und Körperschaftsteuer für die Jahre 2006 und 2007** zu Recht erkannt:

1. Der Beschwerde gegen die **Kapitalertragsteuerbescheide 2006 und 2007** wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes ersatzlos aufgehoben.

2. Die Beschwerde gegen die **Wiederaufnahmebescheide gemäß § 303 BAO hinsichtlich Umsatzsteuer 2006 und 2007** wird abgewiesen.

3. Die angefochtenen **Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheide 2006 und 2007** werden wegen Rechtswidrigkeit ihres Inhaltes abgeändert:

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

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Verfahrensablauf:

1. Bei der Beschwerdeführerin (in der Folge kurz Bf) handelt es sich um eine GmbH, deren Unternehmensgegenstand laut Gesellschaftsvertrag vom 20. Juli 1994 die Ausübung des Ker- und KBgewerbes sowie der Handel mit Waren aller Art ist.

Die Stammanteile werden zu 90% vom namensgebenden Gesellschafter und zu 10% von dessen Gattin gehalten. Als Geschäftsführer fungieren beide Gesellschafter.

2. Im April 2008 bzw. 2009 reichte der steuerliche Vertreter der Bf jeweils auf elektronischem Wege beim Finanzamt die **Steuererklärungen für die Jahre 2006 bzw. 2007** ein. Die Jahresabschlüsse wurden auf postalischem Wege nachgereicht.

Diesen war per 15. Februar 2006 ein Anlagenzugang in Form des Erwerbes einer "Wohnung L W TOP 6" samt "Freiplatz PKW" zu entnehmen. Aus den Gewinn- und Verlustrechnungen 2006 und 2007 ging ein 10%-iger Personalsachbezug in Höhe von 2.220,20 Euro (2006) bzw. 2.664,24 (2007) Euro hervor.

3. Die Veranlagung erfolgte jeweils erklärungsgemäß mit **Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheid 2006 vom 30. Mai 2008** bzw. **Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheid 2007 vom 6. Mai 2009**.

4. Anlässlich einer vom Finanzamt durchgeführten **Betriebsprüfung** stellte der Prüfer für die Jahre 2006 und 2007 fest, dass eine dem Sohn des geschäftsführenden Gesellschafterehepaares zur Verfügung gestellte Dienstwohnung nicht dem betrieblichen Bereich der Bf zuzuordnen sei, was die Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung samt Vorschreibung der Kapitalertragsteuer sowie eine Vorsteuerkürzung zur Folge hatte. Der entsprechende Sachverhalt sowie die Feststellung des Prüfers ergaben sich konkret aus Punkt 2 der **Niederschrift über die am 24. März 2010 durchgeführte Schlussbesprechung**:

Punkt 2 – Zurverfügungstellung einer Dienstwohnung an den Sohn:
Vom Prüfer festgestellter Sachverhalt:

Anlässlich der Betriebsbesichtigung habe ein mündlicher Dienstvertrag hinsichtlich der Beschäftigung des Sohnes M B im Unternehmen existiert. Der schriftliche Dienstvertrag sei am 8.7.2009 angefordert und seitens des Steuerberaters am 22.7.2009 vorgelegt worden.

Lt. Vertrag habe das Dienstverhältnis am 1.9.1997 begonnen und sei auf unbestimmte Zeit abgeschlossen worden. In der Zeit von 1.9.1997 bis 28.2.2001 sei M B als X-Lehrling beschäftigt gewesen. Mit 1.3.2001 sei er ins Angestelltenverhältnis übernommen worden.

Laut Dienstvertrag werde dem Sohn für die Dauer des Dienstverhältnisses ab 1.3.2006 eine Dienstwohnung in der Kstraße, PLZOrt, mit 73,12 m² zur Verfügung gestellt. Die Übergabe der Wohnung sei am 15.2.2006 erfolgt.

Seitens der Bf seien folgende Aktivierungen vorgenommen worden:

Anschaffung OBau	175.000,00
Nebenkosten	11.695,26
Summe Anschaffungskosten	186.695,26
Davon entfällt	
auf Grund und Boden	18.136,11
auf Wohnung und Tiefgarage	163.225,00
auf Freiplatz PKW	5.334,15

Die Wohnung werde entsprechend einer Restnutzungsdauer von 50 Jahren, der Freiplatz PKW mit 10 Jahren abgeschrieben.

Die Vorsteuern seien im Ausmaß von 35.000,00 € abgezogen worden.

Prüfungsfeststellung bzw. zusammengefasste Rechtsansicht des Prüfers:

Dem Sohn des wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführers sei als einzigem Dienstnehmer der GmbH eine Dienstwohnung zur Verfügung gestellt worden.

Argumentiert sei damit worden, dass es beim Können und der Leidenschaft des Geschäftsführers schwer sei, entsprechende Mitarbeiter zu finden. Daher sei es besonders wichtig, die eigenen Söhne, die dort K gelernt hätten, im Unternehmen zu halten.

Die Wohnung sei aus folgenden Gründen nicht anzuerkennen:

Die Zurverfügungstellung einer Dienstwohnung sei unter dem Aspekt des Fremdvergleiches bei Betrieben mittlerer Größe sowie bei kleinen Familienbetrieben unüblich (Verweis auf VwGH-Judikatur). Weiters trete die familiäre Veranlassung nicht in den Hintergrund, wenn die dem Sohn zur Verfügung gestellte Wohnung nicht auch für einen fremden Dienstnehmer errichtet worden wäre. Überwiegend betriebliche Erwägungen könnten nicht gesehen werden, sondern lägen diese im privaten Bereich.

Laut Steuerberater werde durch die Verbuchung und Ausweisung im Jahresabschluss der Wille bekundet, dass die liquiden Mittel im Sinne einer Risikostreuung angelegt würden, also in verschiedenen Vermögenswerten. Dies gelte auch für die Dienstwohnung.

Tatsächlich sei seitens des Unternehmens kein anderer familienfremder Dienstnehmer durch einen derart begünstigenden Dienstvertrag an das Unternehmen gebunden.

Seitens des Sohnes sei keine Miete an das Unternehmen zu bezahlen, als Vorteil aus dem Dienstverhältnis werde beim Sohn ein Sachbezugswert mit Heizkostenzuschlag angesetzt.

Die Betriebskosten für die Wohnung in Höhe von insgesamt brutto 1.934,18 € (2006: 0%: 280,56 Euro; 10%: 1.312,96 Euro; 20%: 174,38 Euro; USt: 166,28 Euro) bzw. 1.038,16 Euro (2007: 0%: 242,40 Euro; 10%: 477,09 Euro; 20%: 174,38 Euro; USt: 144,16 Euro) würden seitens der GmbH getragen.

Beim monatlichen Bruttogehalt des Sohnes zum Zeitpunkt der Zurverfügungstellung der Wohnung von 1.939,00 Euro betrage der Gehaltssprung durch die Einräumung dieses Vorteils ca. 25%. Dieser Umstand sei nur durch das familienhafte Verhältnis zu begründen, da der Sohn zuvor "angemessen" entlohnt worden sei. Dieser sei zum Zeitpunkt der Zurverfügungstellung der Wohnung erst seit fünf Jahren "ausgelernt" gewesen.

Die Überlassung einer Dienstnehmerwohnung an Kinder sei idR von Erwägungen getragen, die im privaten Bereich gelegen seien.

Sei der getätigte Aufwand von vornherein gesellschafterbezoogen wie die Übernahme privater Kosten oder der Erwerb von ausschließlich dem Gesellschafter dienenden Wirtschaftsgütern, könne nicht das fehlende Entgelt für den (zunächst) übernommenen Aufwand oder die Nutzungsüberlassung des Wirtschaftsgutes angesetzt werden, sondern es sei vielmehr die Aufwandstragung selbst verdeckte Gewinnausschüttung.

Die Zurverfügungstellung der Wohnung sei nur aus dem Naheverhältnis zwischen Steuerpflichtigem und Sohn, aber keinesfalls aus einer betrieblichen Motivation bzw. Notwendigkeit heraus erklärlich.

Deshalb könnten entsprechende Vorsteuerbeträge und Aufwendungen nicht geltend gemacht werden. Bereits der mit dem Kauf der Wohnung verbundene Aufwand sei als verdeckte Ausschüttung an der Wurzel zu beurteilen. Dies bedeute eine Belastung mit KEST im Zeitpunkt der "Inbetriebnahme", im Zeitpunkt des Bezuges der Wohnung durch den Sohn sei von einem Zufluss auszugehen. Bemessungsgrundlage seien die gesamten (Brutto-)Anschaffungskosten der Wohnung zuzüglich aller auf das Objekt entfallenden Betriebskosten.

Die in den Beträgen enthaltene Umsatzsteuer stelle eine Vorsteuerkürzung dar.

Die verdeckte Gewinnausschüttung des Jahres 2006 stelle sich aus diesem Titel, wie folgt, dar:

Kto. 200 Beb. Grundstücke	18.136,11
Kto. 210 Gebäude 20%	163.225,00
Kto. 270 Grundstückseinr.	5.334,15

<i>Summe</i>	186.695,26
<i>+ Umsatzsteuer</i>	35.000,00
Brutto (= v.G.A. lt. BP)	221.695,26

Im **Betriebsprüfungsbericht vom 31. März 2010** wurden dementsprechend folgende Korrekturen vorgenommen:

Umsatzsteuer

Tz 1 - Vorsteuerkürzungen 2006 und 2007:

Unter Verweis auf Punkt 2 der Niederschrift über die Schlussbesprechung anlässlich der Außenprüfung wurden die auf die Wohnung des Sohnes entfallenden Vorsteuern (Betriebskosten/Anschaffung der Liegenschaft) gekürzt (2006: 35.166,28 Euro; 2007: 144,16 Euro).

Körperschaftsteuer

Tz 2 – Verdeckte Gewinnausschüttungen 2005 bis 2007:

Betriebskosten und Dienstwohnung Sohn

Unter Verweis auf Punkt 2 der Niederschrift wurde jeweils eine verdeckte Gewinnausschüttung für 2006 in Höhe von insgesamt 223.695,26 Euro (Betriebskosten 1.934,18 Euro; Dienstwohnung 221.695,26 Euro) und für 2007 in Höhe von 1.038,16 Euro (Betriebskosten) festgestellt.

Angemerkt wurde, dass die KEST der Jahre 2006 und 2007 seitens der Gesellschafter getragen würde, wobei die verdeckten Gewinnausschüttungen im Ausmaß der Beteiligungen laut Firmenbuch beiden Gesellschaftern zugeflossen seien.

In den folgenden Textziffern wurden unter anderem die sich als Folge der steuerlichen Nichtanerkennung der Zurverfügungstellung der Dienstwohnung an den Sohn bilanziellen Änderungen dargestellt.

Der jeweilige **jährliche Gewinn laut Betriebsprüfung** wurde in Tz 8 berechnet:

	2006	2007
v.G.A.	223.629,44	1.038,16
USt-Pass.	-35.166,28	-144,16
Grund und Boden	-18.136,11	

Gebäude	-163.225,00	
Grundstücke auf fremdem Grund	-5.334,15	
AfA	533,42	533,42
KEst-Pass.	0,00	0,00
Gewinnauswirkungen	5.565,82	4.691,92
Gewinn lt. Bescheid veranlagt	467.436,45	198.324,37
Gewinn lt. Prfg.	473.002,27	203.016,29

In Tz 9 wurde die auf die verdeckten Gewinnausschüttungen entfallende **Kapitalertragsteuer** ermittelt.

5. Das Finanzamt folgte den Feststellungen des Betriebsprüfers und ergingen dementsprechend **Wiederaufnahmebescheide hinsichtlich Umsatz - und Körperschaftsteuer 2006 und 2007**, neuerliche **Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheide 2006 und 2007** sowie **"Haftungs- und Abgabenbescheid(e)"**, mit denen **Kapitalertragsteuer** für die Prüfungszeiträume **2006 und 2007** vorgeschrieben wurde, (sämtliche vom 30. April 2010).

6. Gegen sämtliche angeführten Bescheide erhob die Bf mit Schriftsätzen vom 1. Juni 2010 durch ihren steuerlichen Vertreter **Berufung** und führte darin zusammenfassend Folgendes aus:

Zu den Wiederaufnahmebescheiden/Umsatz- und Körperschaftsteuer 2006 und 2007:

Es sei im Jahr 2006 von der GmbH eine Wohnung angeschafft worden. Dies sei im Anlagenzugang der beim Finanzamt eingereichten Bilanz mit Anlagenverzeichnis direkt ersichtlich gewesen (siehe Beilage). Dass diese Wohnung nicht im Firmenareal sei, sei ebenso erkennbar gewesen, weiters auch, dass gegenüber den vorliegenden Vergleichsziffern 2005 erstmals ein 10%-iger Sachbezugserlös beim Personalaufwand aufscheine (siehe Beilage). Damit seien bereits alle Informationen und Tatsachen vorgelegen, um die im wiederaufgenommenen Bescheid getroffene Rechtsauffassung bereits im Erstbescheid umzusetzen. Die Wiederaufnahme würde in diesem Fall dazu dienen, einen steuerrechtlich bisher zutreffend gewürdigten, offen gelegten Sachverhalt zu beseitigen.

Zu den Körperschaftsteuer- sowie Kapitalertragsteuerbescheiden 2006 und 2007:

Nach einer Beschreibung des Unternehmens und dessen Kapitalausstattung führte der steuerliche Vertreter der Bf aus, dass die Behauptung, dass die Zurverfügungstellung der

Wohnung nur aus dem Naheverhältnis zwischen dem Steuerpflichtigen und seinem Sohn, aber keinesfalls aus der betrieblichen Motivation heraus erklärbar sei, inhaltlich ein Angehörigenverhältnis im Steuerrecht schlechter stelle. Die Erwägungen und Veranlassungen der Geschäftsführung zeigten, dass sie ausschließlich betrieblich erfolgt seien. Es könne auch inhaltlich ein Angehörigenverhältnis im Steuerrecht nicht schlechter gestellt werden (VfGH 16.6.87, G 52/87; Ruppe, Steuerliche Anerkennung von Vereinbarungen zwischen Angehörigen, in: Ruppe, Handbuch der Familienverträge, 2. Aufl., Wien 1985, S. 101ff).

Wie zur Unternehmensstrategie und Ist-Situation ausgeführt, habe das Unternehmen die Wohnung als Betriebsvermögen auf Dauer angeschafft. Es müsse rechtlich gleichgültig sein, ob sie als Dienstwohnung für Mitarbeiter, hier zufällig ein Sohn, angeschafft sei oder zwischenzeitlich auch an Dritte gegen Entgelt vermietet werde. Dass sich hier im Zeitablauf naturgemäß Veränderungen ergäben, sei bereits von der Größe der Wohnung mit rd. 74 m² erkennbar, da zumindest bei Familiengründung mit Kindern eine derartige Wohnung aus der Erfahrung aufgegeben werde. Die Wohnung habe jedoch eine Lage, dass sie wohl ohne Leerstand jederzeit auch vermietet werden könne (VwGH 23.2.2010, 2007/15/0003; 16.5.2007, 2005/14/0083, ARD 6052/7/2010: "jederzeit im betrieblichen Geschehen (zB durch Vermietung) einsetzbare Gebäude").

Die Gesellschaft sei – wie aus dem Grundbuch ersichtlich – von Beginn zivilrechtlicher Eigentümer und für die Bilanzierung auch wirtschaftlicher Eigentümer, da sie "die positiven Befugnisse des Eigentums (Gebrauch, Verbrauch, Belastung, Veräußerung) ausüben könne" (zB Doralt/Ruppe, Steuerrecht I, 9. Aufl., Wien 2007, S. 83).

Die vom Prüfer vorgenommene "verdeckte Gewinnausschüttung an der Wurzel", wie sie der VwGH in seinem Erkenntnis über Privatvermögen einer GmbH nur in besonders gelagerten Fällen annehme, liege hier keinesfalls vor, da es sich um eine normale 74 m²-Wohnung handle, die vom Dienstnehmer eingerichtet worden sei und nicht vom Unternehmen, und für die der Dienstnehmer einen Sachbezug bezahle, der den Mietzinsrichtsätzen entspreche.

Nach Zorn bedürfe es, um eine "verdeckte Gewinnausschüttung an der Wurzel" anzunehmen zu können, dass das betreffende Wohnobjekt schon seiner Erscheinung nach für die Privatnutzung durch einen Gesellschafter bestimmt sein müsse, also besonders repräsentativ und auf die Wohnbedürfnisse des Gesellschafters abgestimmt sei. Eine "verdeckte Gewinnausschüttung an der Wurzel" könne daher nur in besonders gelagerten Fällen vorliegen (Zorn, VwGH neuerlich zum Privatvermögen einer GmbH, RdW 2007, S. 620; Jakom/Marschner, EStG 2010, § 4 Anm. 74).

Der VwGH lasse hinsichtlich der Anerkennung von Dienstwohnungen bei kleineren und mittleren Unternehmen jedenfalls auch die Umstände des Einzelfalles gelten. Die Vergleichssituation sei bereits ausführlich dargestellt worden. Es könne wohl nicht ein besonders gelagerter Fall vorliegen, wenn die GmbH eine Eigentumswohnung anschaffe, die jederzeit im betrieblichen Geschehen einzusetzen sei. Nach der jüngsten Rechtsprechung des VwGH könne in diesen Fällen keine "verdeckte Gewinnausschüttung an der Wurzel" vorgenommen werden. Die Wohnung sei angeschafft worden, weil das Unternehmen hohe

Eigenmittel erwirtschaftete, um Mitarbeiter, gleichgültig ob sie aus der Familie der Eigentümer und Geschäftsführer kämen oder Fremde seien, an das Unternehmen zu binden bzw., wenn dafür kein Bedarf zwischenzeitig vorhanden sei, diese Wohnung auch jederzeit als Ertragsobjekt mit Gewinn zu vermieten.

Diese Anschaffung sei ausschließlich aus betrieblicher Veranlassung erfolgt, sei es, dass das Eigenkapital gestärkt werde, eine Risikostreuung der Veranlagungen erzielt und in der Vermietung eine Betätigung im Dienste des Unternehmens erblickt werde (siehe dazu auch EStR Rz 500). Entsprechend dem VwGH-Erkenntnis vom 16.5.2007, 2005/14/0083, habe die Abgabenbehörde "zu differenzieren zwischen Gebäuden der Kapitalgesellschaft, die jederzeit im betrieblichen Geschehen (zB durch Vermietung) einsetzbar seien, und Gebäuden, die schon ihrer Erscheinung nach ('besonders repräsentative' oder 'speziell auf die individuellen Wohnbedürfnisse des Gesellschafters' abgestellte Baulichkeiten) für die private Nutzung durch den Anteilsinhaber bestimmt seien." (Pröll, Außerbetriebliches Vermögen der Kapitalgesellschaft – ertragsteuerliche Konsequenzen auf Gesellschafterebene, ÖStZ 2009, S. 288ff).

Nach Doralt gebe es "bei Dienstwohnungen keine Verkehrsauffassung. Wird die Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen geleugnet, dann fehlt damit wohl auch die Hinzurechnung eines Sachbezuges beim Dienstnehmer – auch dieser Konsequenz kann nicht zugestimmt werden. Das entscheidende Kriterium kann nur sein, ob die Bezüge und die Hinzurechnung des Sachbezuges (gemäß den tatsächlichen Marktwerten) noch angemessen sind. ... Das eigentliche Problem Dienstwohnung ist idR jedoch nicht die Zurechnung zum Betriebsvermögen, sondern der Vorteil aus den zu niedrig angesetzten Sachbezugswerten. Wegen der falschen (zu niedrigen) Sachbezugswerte sucht der Fiskus den Ausweg über die Nichtanerkennung als Betriebsvermögen, anstatt beim Dienstnehmer – generell – den marktgerechten Sachbezugswert anzusetzen" (Doralt, EStG, § 4, Tz 53).

Von der Finanzverwaltung seien die Sachbezüge ohnedies nunmehr an Marktwerte (Mietzinsrichtsätze) angepasst worden. Weiters habe der Bundesfinanzhof festgestellt, dass Sachbezüge keine verdeckten Ausschüttungen darstellten, sie seien vielmehr im Beschäftigungsverhältnis zu erfassen (BFH 23.4.2009, VI B 118/08; Jakom/Marschner, EStG 2010, § 27 Rz 47).

Ohne Anbieten einer Dienstwohnung wäre beim Mitarbeiter M B jedenfalls ein höheres Gehalt im Fremdvergleich angemessen gewesen. Das Argument der Betriebsprüfung, dass er erst seit fünf Jahren ausgelernt sei, sei wohl für diesen Sachverhalt umzudrehen, bereits seit fünf Jahren ausgelernt habe, und wären, wie von der Geschäftsführerin dem Prüfer auch mitgeteilt, Mitarbeiter mit diesem Kenntnisstand für das Unternehmen und dieser Erfahrung in der K und C um etwa 3.000,00 Euro einzustellen. Das Unternehmen habe entschieden, auch fremden Dienstnehmern jederzeit eine Dienstwohnung zur Verfügung zu stellen. Die Mittel dazu seien ohne Bankgespräche jederzeit vorhanden. Damit sei gezeigt, dass die zu betrachtende Gesamtausstattung des Dienstverhältnisses für den Mitarbeiter keineswegs überschritten worden sei.

Die Vorgangsweise des Prüfers stelle einen Verstoß gegen das Trennungsprinzip dar. Warum hier betriebliche Veranlassungen nicht gesehen werden könnten, sei völlig unverständlich und greife in die Dispositionsbefugnis der Geschäftsführung ein. Auch von einem Wirtschaftsprüfer könne nicht in die wirtschaftliche Gebarung und Darstellung des Betriebsvermögens, wie sie die Geschäftsführung vornehme, eingegriffen werden.

In den KStR werde ausgeführt (Rz 773 und 758), dass eine verdeckte Gewinnausschüttung eine Vorteilsgewährung an den Eigentümer bzw. Gesellschafter der Körperschaft voraussetze (siehe u.a. Renner, Verdeckte Ausschüttungen bei Dienstverhältnissen zwischen Gesellschaften und ihren Gesellschaftern, in: Gedenkschrift für Peter Quantschnigg, Wien 2010, S. 292f). Es liege hier weder das objektive noch das subjektive Tatbild einer verdeckten Gewinnausschüttung vor. So sei weder eine Bereicherung der Anteilsinhaber noch eine auf Vorteilsgewährung basierende Willensentscheidung gegeben. Die Gesamtausstattung des Dienstvertrages sei – wie bereits dargelegt – nicht unangemessen.

Zu den Umsatzsteuerbescheiden 2006 und 2007:

Das Umsatzsteuerrecht sehe in § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG vor, dass Lieferungen und sonstige Leistungen nicht für das Unternehmen ausgeführt gelten würden, deren Entgelte unter § 8 Abs. 2 KStG, also verdeckte Ausschüttungen, fielen.

Von der Betriebsprüfung werde die Vorsteuerkürzung quasi mit einem Satz begründet, dass "die Zurverfügungstellung der Wohnung nur aus dem Naheverhältnis zwischen dem Steuerpflichtigen und seinem Sohn, aber keinesfalls aus einer betrieblichen Motivation bzw. Notwendigkeit heraus erklärlich" sei. "Dies führt dazu, dass damit im Zusammenhang stehende Vorsteuerbeträge und Aufwendungen nicht geltend gemacht werden können". Es werde also das Vorliegen einer verdeckten Gewinnausschüttung unzutreffend unterstellt.

Die Anschaffung der Wohnung sei direkt für das Unternehmen erfolgt, um die erwirtschafteten und versteuerten vorhandenen freien Mittel dem Unternehmen dienend anzulegen. Dabei sei zum Zeitpunkt der Anschaffung vorgegeben, dass keine nichtabzugsfähigen Aufwendungen vorlägen und der Vorsteuerabzug jedenfalls zutreffend gewesen sei (Kolacny/Caganek, UStG, 3. Aufl., Wien 2005, S. 508).

Nachdem hier, wie die Ausführungen zur Körperschaftsteuer- und Kapitalertragsteuer-Berufung zeigten, die zum Bestandteil der Begründung gemacht würden, keine verdeckte Gewinnausschüttung vorliege und zivilrechtliches sowie wirtschaftliches Eigentum der GmbH gegeben sei, sei die vorgenommene Kürzung der Vorsteuer aus der Anschaffung und dem Betrieb der Wohnung nicht rechters. Es werde neben der genannten Begründung aus ertragsteuerlicher Sicht, die gleichsam eine "Vorfrage" darstelle, weiters auf die einschränkende Sichtweise und Rechtsmeinung bei Ruppe, Umsatzsteuer-Kommentar, 3. Aufl., Wien 2005, S. 112f, und Stangl, Die außerbetriebliche Sphäre von Kapitalgesellschaften, Wien 2004, S. 180ff, hingewiesen, weiters auf VwGH 16.5.2007, 2005/14/0083.

Es bestehe der Erlös aus dem Leistungsverhältnis zwischen der erbrachten Dienstleistung und

dem empfangenen Gegenwert und werde daher auch vom Sachbezug wie bei einer Fremdvermietung Umsatzsteuer abgeführt.

Für den Fall der Vorlage der Berufungen an den Unabhängigen Finanzsenat wurde um Durchführung einer **mündlichen Verhandlung** gebeten.

Der Berufung wurden folgende Unterlagen beigelegt:

- Geschäftsführerdarstellung hinsichtlich Unternehmensentwicklung und Unternehmensprofil.
Darin wurde insbesondere auf den persönlichen Einsatz als entscheidenden Erfolgsfaktor hingewiesen, weshalb motivierte, gut ausgebildete und kommunikative Mitarbeiter als erfolgreichstes "Werbemedium" sehr wichtig seien;
- Auszüge/Kopien aus dem Anlagenverzeichnis 2006 betreffend "Beb. Grundstücke (Grund)" und "Gebäude" – Ausweis der per 15.6.2006 angeschafften "Wohnung L, W TOP 6" (Anschaffungswert 163.225,00 Euro; AfA 3.264,50 Euro; Notar/Vermitt.prov. 70.292,51 Euro; Grundanteil 18.136,11 Euro);
- Auszug aus der Gewinn- und Verlustrechnung 2006 mit dem Ausweis der Personalsachbezüge;
- Plan der streitgegenständlichen Wohnung.

7. In seiner Stellungnahme vom 25. Juni 2010 zur Berufung führte der Prüfer im Wesentlichen Folgendes aus:

Die Steuererklärungen 2006 seien am 29.4.2008 elektronisch beim Finanzamt eingelangt, die Bilanzen jedoch erst am 6.5.2008 abgegeben worden.

Weder die Anlagenzugänge betreffend die Wohnung noch die Personalsachbezüge hätten darauf hingewiesen, dass es sich um Vorteilszuwendungen in Zusammenhang mit dem Sohn der geschäftsführenden Gesellschafter handelte.

Zum Zeitpunkt der elektronischen Einreichung sei der Sachverhalt unbekannt gewesen.

Laut Berufung wären Mitarbeiter mit diesem Kenntnisstand für das Unternehmen und dieser Erfahrung in der K und C um etwa 3.000,00 Euro einzustellen gewesen. Tatsächlich habe der Sohn einen Gehalt von 1.939,00 monatlich bezogen. Schon dieser Umstand alleine reiche aus, die Fremdüblichkeit der Entlohnung des Sohnes in Frage zu stellen.

Laut Dienstvertrag sei die Gehaltszahlung mit den besagten 1.938,74 Euro vereinbart worden.

Die Wohnung werde separat angeführt, eine Aufrechnung mit den angeblich um 1.000,00 Euro zu niedrigen Bezügen sei nicht erkennbar.

Die Finanzverwaltung lege bei Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen, gleichgültig ob es sich um die Mitarbeit im Betrieb, um Darlehens-, Bestands- oder Gesellschaftsverträge handle, einen sehr strengen Maßstab an. Solche Vereinbarungen würden nur steuerlich

anerkannt, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kämen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt hätten und auch zwischen Familienfremden unter denselben Bedingungen abgeschlossen worden wären (Fremdvergleich).

Werde ein Bezug vereinbart, der wesentlich über dem zwischen Familienfremden üblichen liege, sei der darüber liegende Betrag nicht abzugsfähig. Ein sprunghaftes Ansteigen der Lohnbezüge ohne entsprechende Veränderung der Arbeitszeit deute ebenfalls auf eine Unangemessenheit hin.

Bei Dienstverträgen sei dem für die Berufsgruppe anzuwendenden

Kollektivvertrag entscheidende Bedeutung beizumessen. Es sei die Einstufung in die richtige Verwendungsgruppe zu prüfen und inwieweit sich die Entlohnung fremder Dienstnehmer daran orientiere. Der Kollektivvertrag stelle üblicherweise die Untergrenze der Entlohnung dar. Tatsächlich stellte die Einräumung der Wohnung ein sprunghaftes Ansteigen dar, da Herr MB seit 1.9.1997 beschäftigt gewesen, die Wohnung aber erst mit 1.3.2006 zur Verfügung gestellt worden sei und die Bezüge bis zu diesem Zeitpunkt im Rahmen des Kollektivvertrages erhöht worden seien.

Bei keinem anderen Dienstnehmer sei ein solcher Vorgang zu beobachten gewesen, es gebe im Unternehmen nur eine Dienstwohnung und diese werde vom Sohn bewohnt.

Schaffe eine Kapitalgesellschaft eine Eigentumswohnung an oder stelle sie eine solche her, um sie einem Gesellschafter, der auch Arbeitnehmer der Gesellschaft sein möge, zu Wohnzwecken zu überlassen, sei zu prüfen, ob eine solche dieser Art, Größe und Lage auch zum Zwecke der Nutzungsüberlassung an einen fremden Arbeitnehmer angeschafft oder hergestellt worden wäre. Erweise sich, dass die Kapitalgesellschaft dies nicht gemacht hätte, sei daraus zu schließen, dass die tatsächlich getätigte Anschaffung oder Herstellung durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst sei.

Ein sprunghaftes Ansteigen der Lohnbezüge ohne entsprechende Veränderung der Arbeitszeit deute auf eine Unangemessenheit hin (VwGH 17.1.1989, 88/14/0010).

Die Zurverfügungstellung einer Dienstwohnung sei unter dem Aspekt des Fremdvergleiches bei Betrieben mittlerer Größe (VwGH 22.9.1992, 88/14/0058; 30.9.1999, 98/15/0005) sowie bei kleinen Familienbetrieben (VwGH 1.2.1980, 0732/79) unüblich. Beim Unternehmen handle es sich um einen Mittelbetrieb. Der Prüfer könne sich den Ausführungen des Unternehmens, dessen "Weltruf" als Maßstab für die Betriebsgröße heranzuziehen, nicht anschließen.

Es sei eine verdeckte Gewinnausschüttung im Ausmaß der Beteiligung der geschäftsführenden Gesellschafter vorgenommen worden.

Wäre vom wirtschaftlichen Eigentum der GmbH am Wohnobjekt auszugehen, weil dieses jederzeit an dritte Personen vermietet werden könnte, dann würde sich die verdeckte Gewinnausschüttung an den Gesellschafter im Ausmaß der jährlichen Ausgaben (Aufwendungen) für das Wohnobjekt berechnen.

Gemäß Dienstvertrag der GmbH mit M B werde die Wohnung für die Dauer des Dienstverhältnisses (auf unbestimmte Zeit) zur Verfügung gestellt.

Eine Wertanlage werde nicht bilanziert. Der Mietzins (Sachbezugsbesteuerung bei Tragung

der Betriebskosten) sei unangemessen. Es werde keine Miete verrechnet.

Das Wohnobjekt könne aufgrund seiner Ausstattung nicht an andere Personen vermietet werden, es liege kein richtiges Mietverhältnis vor.

Bei der Vermietung handle es sich um eine Tätigkeit, die nicht im üblichen betrieblichen Geschehen der Gesellschaft liege. Es liege kein fremdübliches Mietverhältnis vor.

Der verdeckten Gewinnausschüttung seien sämtliche Anschaffungs- und Betriebskosten zugrunde gelegt worden; die Vorsteuerkürzungen seien im Ausmaß des Vorliegens der verdeckten Gewinnausschüttungen vorgenommen worden.

8. In seiner Gegenäußerung vom 18. August 2010 entgegnete der steuerliche Vertreter der Bf im Wesentlichen Folgendes:

Zur Wiederaufnahme sei anzumerken, dass in einem Fall, bei dem eindeutig erkennbar sei, dass eine normale Wohnung angeschafft worden sei, die kein Luxusgut sein könne, die Anschaffungskosten im Anlageverzeichnis aktiviert und das Wirtschaftsgut gesondert ausgewiesen seien, sodass das Finanzamt bereits bei der Veranlagung genauso argumentieren hätte können wie die Betriebsprüfung, da sie insbesondere gemäß § 161 BAO (Schlager, Die Bedeutung der Grundsätze des Abgabenverfahrens bei der elektronischen Steuerveranlagung, in: SWK 2010, S. 451ff) die Steuererklärungen zu prüfen habe. Auch die Aufnahme der Wohnung in das gewillkürte Betriebsvermögen sei jährlich dem Finanzamt über das Anlageverzeichnis vorgelegt worden, eine Wiederaufnahme im Rahmen der Betriebsprüfung sei nicht möglich.

Hinsichtlich der Benützung der Dienstwohnung sei die Argumentation des Prüfers unverständlich. In der Berufung sei gesagt worden, dass ein Mitarbeiter der im Unternehmen ausgelernt habe und längere Zeit beschäftigt sei, derartige Erfahrung besitze, und wenn er dafür die Eignung habe – die abgeschlossene Lehre sei dafür wohl ein Nachweis –, an das Unternehmen gebunden werden solle. Es sei ein fremdüblicher Prozess, dass derartige Mitarbeiter auch gehaltsmäßig, dabei seien Sachbezüge ein Mittel der Mitarbeiterereinbindung, langfristig im Unternehmen gebunden würden.

Wie in der Stellungnahme argumentiert werden könne, dass "eine Wertanlage ... nicht bilanziert" worden sei, sei unklar. Hier würden die ausführlichen Begründungen gleichsam "überlesen". Wieso das Wohnobjekt nicht aufgrund seiner Ausstattung an andere Personen vermietet werden könne, sei ebenfalls unverständlich, da die Dienstwohnung vom Dienstnehmer selbst eingerichtet worden sei und nicht vom Unternehmen. Es handle sich – wie erwähnt – um keine Luxuswohnung, sondern um eine normale Wohnung, die auch jederzeit an Dritte vermietet werden könne (siehe VwGH 23.2.2010, 2007/15/0003), und liege somit eine Rendite für das Unternehmen und eine Werthaltigkeit vor.

Vom Prüfer seien die Umsatz- und Gewinnkennziffern der Jahre 2006 bis 2008 angeführt, jedoch ein falscher Schluss daraus gezogen worden. Wie Bertl/Fraberger ausführten, hätten im langjährigen Durchschnitt etwa zwei Drittel aller unbeschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaften laufend steuerliche Verluste erzielt (Bertl/Fraberger, Rechtsformales

betriebswirtschaftliches Entscheidungsproblem, in: Handbuch der österreichischen Steuerlehre, Band III, herausgegeben von Tumpel, 2. Aufl., Wien 2010, S. 32).

Wieso hier ohne Begründung eine verdeckte Gewinnausschüttung an der Wurzel vorgenommen worden sei, sei sowohl aus der Erstbegründung des Prüfers in der Niederschrift als auch aufgrund dieser Stellungnahme nicht nachvollziehbar und wende sich eindeutig gegen die zitierte Rechtsprechung. Es werde auf die ausführliche Begründung in der Berufung, auf die wiederum verwiesen werde, nicht eingegangen.

9. Mit Vorlagebericht vom 23. November 2010 wurde die Berufung ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung an den Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

10. Mit BGBl I 51/2012 (Verwaltungsgerichtsbarkeits-Novelle 2012) wurde im Rahmen der Einführung der Verwaltungsgerichtsbarkeit mit 1. Jänner 2014 das Bundesfinanzgericht eingerichtet und der bisher als Abgabenbehörde zweiter Instanz fungierende Unabhängige Finanzsenat per 31. Dezember 2013 aufgelöst. Die Zuständigkeit zur Weiterführung der mit Ablauf des 31. Dezember 2013 bei dieser Behörde anhängigen Verfahren ging auf das Bundesfinanzgericht über (Art. 129 iVm Art. 151 Abs. 51 Z 8 B-VG idF BGBl I 51/2012). Zu diesem Zeitpunkt beim Unabhängigen Finanzsenat anhängige Berufungen sind gemäß § 323 Abs. 38 BAO idF BGBl I 14/2013 (Finanzverwaltungsgerichtsbarkeitsgesetz 2012) nunmehr vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

Auch die gegenständliche Berufung war daher als Beschwerde zu behandeln und darüber mit Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes zu entscheiden.

11. Mit Vorhaltsschreiben vom 27. November 2013 waren noch seitens des Unabhängigen Finanzsenates unter Hinweis darauf, dass nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes einerseits die Angemessenheit der Bezüge des Sohnes (= Gegenleistung für die Wohnung) und andererseits die Höhe der fremdüblichen Miete zu ermitteln seien, Fragen zur Ermittlung der Bezüge sowie der fremdüblichen Miete gestellt sowie um Vorlage entsprechender Unterlagen ersucht worden.

12. In Reaktion auf dieses Vorhaltsschreiben vom 27. November 2013 wurde vom steuerlichen Vertreter der Bf innerhalb verlängerter Frist mit **Schreiben vom 30. Jänner 2014** ein Gutachten von T, Sachverständiger für Berufskunde und Arbeitspsychologie, vom 28. Jänner 2014 beigelegt. Danach wurde – basierend auf dem Kollektivvertrag für Angestellte des Metallgewerbes, Fassung 1.1.2014 – von einem angemessenen Bezug für einen technischen Angestellten des Alters und mit der Qualifikation des M B in einer Bandbreite zwischen brutto 3.895,01 Euro und 4.603,20 Euro ausgegangen.

In der Vorhaltsbeantwortung wurde auch auf die Auszeichnungen, die die Bf im Jahr 2013 gewonnen habe und die auch in den Medien entsprechend gewürdigt worden seien,

hingewiesen.

Weiters wurde ausgeführt, dass aus der beigelegten Personalstammliste 2006 und 2007 ersichtlich sei, dass im Jahr 2007 mehrere Mitarbeiter aus dem Unternehmen ausgeschieden seien. Hier könne der Erfolg nur gehalten werden, wenn Schlüsselmitarbeiter im Unternehmen seien, auf die man sich verlassen könne. Weiters sei daraus auch ersichtlich, dass man Mitarbeiter, die sich mit dem Unternehmen identifizieren und vielfältig einsetzbar seien, auch entsprechend fördern müsse. M B führe Reparaturen im Haus als auch bei Kunden vor Ort durch. Weiters sei er in der Auftragsbearbeitung und Rechnungslegung eingesetzt. Die Dienstwohnung mit 73 m² werde entsprechend den vom Gesetzgeber vorgeschriebenen Sachbezügen angesetzt. Diese seien ja aktuell ohnedies nach ortsüblichen Grundsätzen zu bewerten. So werde gegenwärtig über 6,00 Euro Miete angesetzt und versteuert (Sachbezug 2013: 450,42 Euro).

Es seien auch anderen Dienstnehmern Dienstwohnungen angeboten worden, die jedoch bisher nicht angenommen worden seien. Aus welchen persönlichen Gründen dies geschehe, sei wohl Sache des Vertrauensschutzes eines jeden Mitarbeiters.

Die Mitarbeiter seien als Elektro- und Servicetechniker bzw. im Büro beschäftigt. Das Sachziel des Unternehmens sei ja die Reparatur von I. Selbst in der Industriekrise habe aufgrund des Know-How und des Rufes des Unternehmens erfolgreich gewirtschaftet und hätten hohe Steuern bezahlt werden können.

13. Mit Schreiben vom **21. Februar 2014** wurden der belangten Behörde (Finanzamt) die Ergebnisse des Vorhaltsverfahrens übermittelt, folgende **Berechnungen zur Ermittlung eines Wertansatzes für die "fremdübliche Miete"** mitgeteilt und um Stellungnahme gebeten:

"Die Höhe der angemessenen Miete kann daraus abgeleitet werden, "was unter einander fremd gegenüberstehenden Personen vereinbart worden wäre, und damit insbesondere auch daraus, was ein Investor als Rendite aus der Investition der konkret aufgewendeten Geldsumme erwartet" (VwGH 25.4.2013, 2010/15/0139 unter Verweis auf VwGH 23.2.2010, 2007/15/0003).

1) Unter Heranziehung der Werte laut **Immobilienpreisspiegel 2006** errechnet sich für Mietobjekte in Ort bei Annahme eines durchschnittlichen Quadratmeterpreises von 6,62 Euro für das beschwerdegegenständliche Objekt der Größe von 73,12 m² eine durchschnittliche Monatsmiete von 484,05 Euro.

2) Die **"Renditemiete"** aus der Sicht eines Investors würde sich folgendermaßen errechnen (Beträge in Euro; siehe hiezu zB Pröll, UFS 2004/5, 190ff; UFS 24.8.2007, RV/0540-L/04):

Liegenschaftszinssatz 2,5%

Anschaffungskosten Gebäude

163.225,00

Nutzungsdauer 80 Jahre

Ertragsvervielfältiger für Rentenbarwert = 34,45 (=Teiler)

4.738,02

Grundwert

18.136,00

Liegenschaftszinssatz 2,5%

Multiplikator = 0,025

453,40

5.191,42

Mietausfallsrisiko

2 % des Reinertrages

125,10

Verwaltungskosten

2 % des Reinertrages

125,10

Instandhaltung

13 % des Reinertrages/entspricht ca. 0,5 % der

Herstellungskosten

813,05

Jahresnettomiete

6.254,72

Monatsnettomiete

521,23

Der obigen Berechnung wurden jeweils folgende Faktoren zugrunde gelegt:

- Gesamtnutzungsdauer von 80 Jahren in Kombination mit einem Liegenschaftszinssatz von 2,5 % (diese Werte sind nach allgemeiner Erfahrung und den Ausführungen in Kranewitter, *Liegenschaftsbewertung*⁶, Wien 2010, 74ff, 94 und 98, für Objekte in sehr guter Lage vertretbar).

- Mietausfallwagnis 2 % des Jahresrohertrages im Hinblick auf das geringe Risiko wegen Größe und Lage der Wohnung (siehe Kranewitter, a.a.O., 91)

- Verwaltungskosten 2 % des Jahresrohertrages (siehe Kranewitter, a.a.O., 89 und 259)

- Instandhaltungskosten 13 % des Jahresrohertrages (entspricht circa 0,5 % der Anschaffungskosten; laut Kranewitter, a.a.O., 91).

Aufgrund eines Vergleiches beider Berechnungsergebnisse ergäbe sich unter Einbeziehung des Gesichtspunktes, dass bei der ortsüblichen Miete laut Immobilienpreisspiegel die Garage noch nicht einberechnet wurde, jedenfalls eine monatliche fremdübliche Nettomiete (ohne Betriebskosten, Heizung und Umsatzsteuer) in Höhe von mindestens 500 Euro."

Außerdem wurde um Erläuterung gebeten, wie die Ausführungen des Betriebsprüfers in seiner Stellungnahme, dass das Wohnobjekt aufgrund seiner Ausstattung nicht an andere Personen vermietet habe werden können, zu verstehen seien, zumal es sich bei der beschwerdegegenständlichen Dienstwohnung um eine Eigentumswohnung im Ausmaß von 73 m² handelte und die sich aus der obigen Berechnung ergebende weitgehende Übereinstimmung zwischen Rendite- und Marktmiete vordergründig nicht auf ein besonders repräsentatives Objekt oder eine auf die Bedürfnisse des Sohnes speziell abgestellte Ausstattung der Wohnung hindeute.

14. Mit Mail vom 27. Februar 2014 gab der Vertreter der belangten Behörde bekannt, dass er *hinsichtlich der Berechnungen zur fremdüblichen Miete keine Bedenken habe.*

Nachweise, dass auch anderen Mitarbeitern solche Dienstwohnungen angeboten worden seien, könne er nicht erkennen.

Nach Rücksprache mit dem Prüfer sei festzustellen, dass es keine Punkte gebe, welche einer Vermietung an eine dritte Person widersprechen würden.

Das vorgelegte berufskundliche Gutachten betreffe Stichtag 01.01.2014 – die beschwerdegegenständlichen Jahre seien aber 2006 und 2007. Das bedeutet seiner Auffassung nach, dass dieses Gutachten keinesfalls für die Beschwerdejahre von grundsätzlicher Bedeutung sei.

Laut Vorhaltsbeantwortung werde der Sachbezug für die Wohnung des Sohnes der Umsatzsteuer unterworfen. Sollte das BFG der Beschwerde im Punkt Wohnung stattgeben, so sei zumindest die Differenz zwischen versteuerten Sachbezügen und fremdüblicher Miete bei der Umsatzsteuer nachzuversteuern.

15. Mit Schreiben vom 14. März 2014 wurde seitens des Bundesfinanzgerichtes – ebenso wie dem Finanzamt – auch der Bf die Ermittlung der fremdüblichen Miete, die im Endergebnis zur Annahme einer solchen in Höhe von 500 Euro monatlich (Nettomiete ohne Betriebskosten, Heizung und Umsatzsteuer) führte, dargelegt. Überdies wurde die Bf um Ergänzung des vorgelegten Gutachtens bezüglich der Fragestellung, Bezüge welchen Ausmaßes für einen fremden Angestellten des Alters und der Qualifikation des Sohnes in den Jahren 2006 und 2007 (das ursprüngliche Gutachten bezog sich auf das Jahr 2014) angemessen erschienen wären, ersucht.

16. Am 11. April 2014 legte der steuerliche Vertreter der Bf ein Ergänzungsgutachten von T vom 10. April 2014 vor, aus dem im Wesentlichen Folgendes hervorgeht:

Das kollektivvertragliche Mindesteinkommen für das Jahr 2006 betrage monatlich brutto

2.812,19 Euro, unter Berücksichtigung der branchentypischen überkollektivvertraglichen Entlohnung sei ein Intervall von 3.093,41 Euro bis 3.655,85 Euro üblich.

Für das Jahr 2007 ergebe sich ein kollektivvertragliches Mindesteinkommen von monatlich brutto 2.885,31 Euro. Bei überkollektivvertraglicher Entlohnung ergebe sich ein Intervall von 3.173,84 bis 3.750,90 Euro.

Im Schreiben vom 11. April 2014 wurde weiters darauf hingewiesen, dass in der Gehaltsverrechnung – wie auch bei nicht familienangehörigen Mitarbeitern, die eine Dienstwohnung hätten – der vorgeschriebene Sachbezug verrechnet werde.

Einwendungen gegen die Ermittlung der fremdüblichen Miete wurden nicht vorgebracht. Die Ergänzung wurde auch der belangten Behörde zur Kenntnis gebracht.

17. Im Zuge eines **Telefonats vom 8. Mai 2014** mit dem steuerlichen Vertreter der Bf, im Rahmen welchen die Sach- und Rechtslage in Grundzügen sowie übereinstimmend der Umstand, dass bei grundsätzlicher Stattgabe des Beschwerdebegehrens als Basis für die Berechnung der Umsatzsteuer anstatt der Sachbezüge die fremdübliche Miete samt Betriebs- und Heizungskosten dienen müssten, besprochen wurden, stellte dieser die Zurückziehung der beantragten mündlichen Verhandlung in Aussicht.

18. Mit **Fax-Schreiben vom 8. Mai 2014** wurden vom steuerlichen Vertreter der Bf die Berufung (Beschwerde) gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme hinsichtlich Körperschaftsteuer 2006 und 2007 sowie sein Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung hinsichtlich seiner Berufungen (nunmehr "Beschwerden") betreffend die Jahre 2006 und 2007 zurückgezogen.

Über die Beschwerden wurde erwogen:

I) Streitpunkte:

Im gegenständlichen Beschwerdeverfahren war strittig,

A) - ob eine verdeckte Gewinnausschüttung (an der Wurzel) dadurch bewirkt wurde, dass dem **angestellten Sohn** des geschäftsführenden Gesellschafterehepaares der beschwerdeführenden GmbH eine **Dienstnehmerwohnung** zur Verfügung gestellt wurde;

B) - ob dies die Vorschreibung von Kapitalertragsteuer im Rahmen eines "Abgaben- und Haftungsbescheides" rechtfertigte (**Kapitalertragsteuerbescheide 2006 und 2007**);

C) - ob die Zur-Verfügung-Stellung der Dienstnehmerwohnung an den Sohn aus

umsatzsteuerlicher Sicht eine **unternehmerische Tätigkeit** darstellte und eine Berechtigung zum Vorsteuerabzug hinsichtlich dieser Wohnung bestand;

D) - ob die dargelegten Umstände zu einer Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Umsatzsteuer 2006 und 2007 berechtigten (**Wiederaufnahmebescheide/Umsatzsteuer 2006 und 2007**);

E) - ob in Konsequenz der Beurteilung laut Punkt C) und D) die angefochtenen **Umsatzsteuerbescheide 2006 und 2007** rechtmäßig waren;

F) - ob die Hinzurechnung der im Zusammenhang mit der Dienstnehmerwohnung geltend gemachten Betriebsausgaben zum Gewinn berechtigt war (**Körperschaftsteuerbescheide 2006 und 2007**).

II) Entscheidungswesentlicher Sachverhalt:

Das gegenständliche Erkenntnis basiert zusammenfassend auf folgendem sich aus dem geschilderten Verfahrensablauf ergebenden entscheidungswesentlichen Sachverhalt:

Die beschwerdeführende Gesellschaft schaffte im Februar 2006 eine Wohnung in Ort in der Größe von 73,12 m² an.

Die Wohnung wurde ab 1. März 2006 dem Sohn des geschäftsführenden Ehepaares (= zugleich Gesellschafter bzw. Anteilseigner) zur Verfügung gestellt, der seit September 1997 zunächst als Lehrling, ab März 2001 als technischer Angestellter/X im Betrieb tätig war.

Im Dienstvertrag vom 1. März 2006 wurde unter dem Punkt "Gehaltszahlung" Folgendes vereinbart:

"Das derzeitige monatliche Bruttogehalt beträgt € 1.938,74. Die Gehaltszahlung erfolgt jeweils am letzten eines jeden Kalendermonates im Nachhinein. An Sonderzahlungen kommen jährlich Urlaubsbeihilfe und Weihnachtsremuneration in Höhe eines Monatsgehaltes zur Auszahlung.

Dem Dienstnehmer wird für die Dauer des Dienstverhältnisses ab 1.3.2006 eine Dienstwohnung in der Kstraße, PLZ Ort, mit 73,12 m² zur Verfügung gestellt. Bei Beendigung des Dienstverhältnisses hat der Dienstnehmer die Wohnung bis spätestens zum Ende des Dienstverhältnisses in ordnungsgemäßem Zustand zurück zu übergeben."

Die beschwerdeführende Gesellschaft übernahm auch die Betriebskosten (inklusive Heizkosten) der Wohnung.

Die Wohnung wurde in das Betriebsvermögen der GmbH aufgenommen und die entsprechenden Aufwendungen (AfA, Betriebskosten) als Betriebsausgaben sowie die damit in Zusammenhang stehenden Vorsteuern (Anschaffung, Betriebskosten) geltend gemacht.

Ab dem Zeitpunkt der Zurverfügungstellung der Wohnung wurde am Lohnkonto des Dienstnehmers der Sachbezug für die Wohnung (inklusive Heizkostenzuschlag) erfasst; dieser wurde auch der Umsatzsteuer (10%) unterworfen.

Aus den jeweils im Mai des Folgejahres eingereichten Jahresabschlüssen 2006 und 2007 ging hervor, dass per 15. Februar 2006 eine "Wohnung L W TOP 6" angeschafft worden war; erstmals schienen in der Gewinn- und Verlustrechnung ab 2006 10%ige Personalsachbezüge auf.

Die Wohnung hatte nicht den Charakter einer von der Ausstattung her auf die speziellen Bedürfnisse des Wohnungsinhabers (Sohn der geschäftsführenden Ehegatten) zugeschnittenen Immobilie bzw. eines besonders repräsentativen Objektes und hätte jederzeit auch an Dritte vermietet werden können.

Die Höhe der angemessenen Miete, also einer Miete, die zwischen fremden Personen vereinbart worden wäre, hätte monatlich 500,00 € netto (ohne Betriebskosten, Heizung und Umsatzsteuer) betragen.

Die Betriebskosten ab 1. März 2006 beliefen sich laut der auf den Jahresabschlüssen 2006 und 2007 basierenden Aufstellung des Prüfers auf brutto insgesamt 2.972,34 Euro (2006: 1.934,18 Euro; 2007: 1.038,16 Euro), davon mit 20% versteuert netto 348,76 Euro (2006: 174,38 Euro; 2007: 174,38 Euro).

Das kollektivvertragliche Mindesteinkommen eines fremden Dienstnehmers mit dem Alter und dem Qualifikationsstand des Sohnes der geschäftsführenden Gesellschafter bewegte sich in den Jahren 2006 und 2007 zwischen 2.800 und 2.900 Euro brutto; bei branchentypischer überkollektivvertraglicher Entlohnung hätten sich die angemessenen Bezüge in einer Bandbreite zwischen circa 3.100 Euro und 3.750 Euro bewegt.

Anlässlich der Betriebsprüfung wurde festgestellt, dass die Anschaffung der Wohnung nicht betrieblich bedingt gewesen sei, da die Zurverfügungstellung als "Dienstnehmerwohnung" an den Sohn privat veranlasst gewesen sei. Dieser Umstand wurde als Wiederaufnahmegrund hinsichtlich Umsatz- und Körperschaftsteuer für die Jahre 2006 und 2007 gewertet.

In den entsprechend der Ansicht des Betriebsprüfers im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheiden 2006 und 2007 wurden die im Zusammenhang mit der Anschaffung und den Betriebskosten angefallenen Vorsteuern sowie die entsprechenden geltend gemachten Betriebsausgaben nicht anerkannt; außerdem wurde wegen Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung (Anschaffungs- und Betriebskosten) Kapitalertragsteuer vorgeschrieben.

Dagegen wurde Beschwerde erhoben.

III) Beweiswürdigung:

Der entscheidungswesentliche Sachverhalt ergibt sich im Wesentlichen aus den vom Finanzamt vorgelegten Veranlagungsakten samt Arbeitsbogen des Betriebsprüfers und den darin befindlichen schriftlichen Eingaben des steuerlichen Vertreters der Bf, weiters aus dem im Zuge des Vorhaltsverfahrens beim Unabhängigen Finanzsenat bzw. Bundesfinanzgericht erfolgten Schriftverkehr (inklusive dem von der Bf vorgelegten Gutachten eines berufskundigen Sachverständigen).

Der Erwerb des Objektes "Wohnung L W TOP 6" ging aus den Jahresabschlüssen ab 2006 hervor, Größe und Beschaffenheit sowie dessen Nutzung als Dienstwohnung für den Sohn der Geschäftsführer erst aus dem anlässlich der Betriebsprüfung vorgelegten Kaufvertrag. Der schriftliche Dienstvertrag mit dem Sohn wurde ebenfalls im Zuge der Betriebsprüfung vorgelegt.

Die Verrechnung der 10%igen Sachbezüge war den Jahresabschlüssen zu entnehmen, nicht aber, dass sich diese auf die Dienstwohnung ("Wohnung L W TOP 6") bezogen.

Bezüglich der Höhe der angemessenen Bezüge wurde seitens des Bundesfinanzgerichtes dem unbedenklichen (ergänzten) Gutachten eines berufskundigen Sachverständigen gefolgt.

Dass die streitgegenständliche Wohnung nicht den Charakter einer auf die speziellen Bedürfnisse des Inhabers zugeschnittenen Immobilie hatte, wurde von der Amtspartei in ihrer Stellungnahme vom 27. Februar 2014 bestätigt.

Die fremdübliche Miete ermittelte das Bundesfinanzgericht auf Basis der Berechnung der entsprechenden Renditemiete unter Vergleich mit den Werten laut Immobilienpreisspiegel. Gegen die Berechnung wurden von beiden Parteien des Beschwerdeverfahrens keine Einwände erhoben.

Die Höhe der Betriebskosten ergibt sich aus der Darstellung des Prüfers unter Punkt 2 seiner Niederschrift über die Schlussbesprechung.

IV) Rechtliche Beurteilung:

A) Zur Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung hinsichtlich Dienstnehmerwohnung/Sohn:

A.1. § 8 Abs. 2 KStG 1988 normiert unter anderem die Nichtabzugsfähigkeit von verdeckten Ausschüttungen bei der Einkommensermittlung.

Verdeckte (Gewinn)Ausschüttungen sind Vorteile, die eine Gesellschaft ihren Gesellschaftern oder diesen nahestehenden Personen 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 (VwGH 19.4.2007, 2005/15/0020; VwGH 17.10.2007, 2006/13/0069; VwGH 19.3.2013, 2009/15/0215).

A.2. Solche Ausschüttungen können das Einkommen der Körperschaft in **zwei Formen** mindern, einerseits als direkte verdeckte Ausschüttung wegen überhöhter (scheinbarer) Ausgaben oder als indirekte verdeckte Ausschüttung wegen zu geringer (fehlender) Einnahmen. Die erste Form führt zu einer Aufwandskürzung, die zweite zu einer Einnahmenerhöhung. Im Falle der Übernahme privater Kosten des Anteilsinhabers durch die Körperschaft stellt sich die Frage, ob sich die verdeckte Ausschüttung schon im Tragen des Kaufpreises oder erst in der mangelnden Entgeltlichkeit der Überlassung ergibt. War bereits der Kauf nicht betrieblich veranlasst, wie dies beim Erwerb von Privatgegenständen des Anteilseigners der Fall ist, so ist schon dieser Vorgang nicht betrieblich veranlasst und stellt der damit verbundene Aufwand eine verdeckte Ausschüttung dar (siehe hiezu *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger (Hrsg.)*, Die Körperschaftsteuer – KStG 1988, § 8 Rz 191ff).

A.3. In seinem **Erkenntnis vom 19. März 2013, 2009/15/0215**, (VwGH 19.3.2013, 2009/15/0215) hielt der **Verwaltungsgerichtshof** unter Bezugnahme auf seine bisherige Rechtsprechung fest, *dass die Wertung von Leistungsbeziehungen zwischen Körperschaften und ihren Anteilsinhabern als betriebliche Vorgänge voraussetze, dass diese unter auch gegenüber gesellschaftsfremden Personen üblichen Bedingungen stünden.*

Verträge zwischen Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern fänden nur dann steuerliche Anerkennung, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kämen, einen klaren und eindeutigen Inhalt hätten und auch zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären.

*Verdeckte Gewinnausschüttungen seien Vorteile, die eine Gesellschaft ihren Gesellschaftern aus ihrem Vermögen in einer nicht als Gewinnausschüttung erkennbaren Form unter welcher Bezeichnung auch immer gewähre, die sie anderen Personen, die nicht ihre Gesellschafter seien, nicht oder nicht unter den gleichen günstigen Bedingungen zugestehen würde. Eine verdeckte Ausschüttung sei auch dann anzunehmen, **wenn Dritte auf Grund ihres Naheverhältnisses zum Anteilsinhaber eine in der Anteilsinhaberschaft wurzelnde Zuwendung erhalten würden.***

Durch § 7 Abs. 2 KStG 1988 würden u.a. die einkommensteuerlichen Vorschriften über die Gewinnermittlung in den Bereich der Körperschaftsteuer übernommen. Daraus folge, dass die Betriebsvermögenseigenschaft von Wirtschaftsgütern bei Körperschaftsteuersubjekten nach den gleichen Grundsätzen zu beurteilen sei wie bei Einkommensteuersubjekten. Ein Wirtschaftsgut, das objektiv erkennbar privaten (bzw. gesellschaftsrechtlichen) Zwecken diene oder objektiv erkennbar für solche Zwecke bestimmt sei, stelle notwendiges Privatvermögen dar. Solche Wirtschaftsgüter könnten nicht zum gewillkürten Betriebsvermögen werden,

sodass die damit zusammenhängenden Aufwendungen nicht zu Betriebsausgaben führten. Wie im Erkenntnis VwGH 16.5.2007, 2005/14/0083, ausgeführt, sei bei (nicht fremdüblich) den Gesellschaftern zur Nutzung überlassenen Gebäuden einer Kapitalgesellschaft zu unterscheiden zwischen **jederzeit im betrieblichen Geschehen** (zB durch Vermietung) **einsetzbaren Gebäuden einerseits** und **andererseits solchen Gebäuden, die schon ihrer Erscheinung nach** (etwa besonders repräsentative Gebäude oder speziell auf die Wohnbedürfnisse des Gesellschafters abgestellte Gebäude) **für die private Nutzung durch den Gesellschafter bestimmt** seien, sodass sie als **"verdeckte Ausschüttung an der Wurzel"** von vornherein nicht zum Betriebsvermögen der Kapitalgesellschaft zählen. In Bezug auf die erstgenannten Gebäude spreche der Umstand, dass sie den Gesellschaftern zu einem unangemessen niedrigen Mietzins vermietet würden, nicht gegen deren Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen, sondern führe im Wege einer **laufenden verdeckten Ausschüttung** zum Ansatz fremdüblicher Betriebseinnahmen (Mieterträge) der Kapitalgesellschaft (ebenso VwGH 23.2.2010, 2007/15/0003).

Im Betriebsvermögen einer GmbH befindliche Wohnungen, die dem Gesellschafter zur Nutzung überlassen würden, führten zu einer (laufenden) verdeckten Ausschüttung iSd § 8 Abs. 2 KStG 1988, soweit die von der GmbH als Betriebseinnahmen erfassten Mieterträge niedriger seien als die bei einer fremdüblichen Gestaltung erzielten Mieten.

A.4. Den zitierten Aussagen des Verwaltungsgerichtshofes ist **zusammenfassend** zu entnehmen, dass im Zusammenhang mit der Zur-Verfügung-Stellung einer Wohnung durch die Kapitalgesellschaft an eine ihr nahestehende Person **zwei Konstellationen** einer verdeckten Ausschüttung denkbar sind, nämlich eine **verdeckte Ausschüttung an der Wurzel** (möglich bei besonders repräsentativen oder speziellen Wohnobjekten) oder eine **laufende verdeckte Ausschüttung** (möglich bei jederzeit im betrieblichen Geschehen einsetzbaren Wohnobjekten).

A.5. Maßgeblich für die Frage, ob eine **"verdeckte Ausschüttung an der Wurzel"** vorliegt, erweist sich nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (**VwGH 25.4.2013, 2010/15/0139**) **nicht, ob eine Kapitalgesellschaft ein solches Gebäude für fremde Arbeitnehmer (als Dienstwohnung) nicht angeschafft hätte und die Anschaffung des Hauses aus diesem Grund dem Fremdvergleich nicht standhalte**. Es sei nämlich – so der Verwaltungsgerichtshof – zu beachten, dass die Vermietung einer Immobilie durch eine Körperschaft selbst dann fremdüblich gestaltet sein könnte, wenn sie die einzige Betätigung einer Körperschaft sei bzw. wenn die Körperschaft gar nicht über Arbeitnehmer verfüge (Verweis auf VwGH 19.10.2011, 2008/13/0046).

A.6. Im Zusammenhang mit der **laufenden verdeckten Gewinnausschüttung** wies der Verwaltungsgerichtshof in seinem jüngsten Erkenntnis **VwGH 28.11.2013, 2009/13/0141**, außerdem abermals ausdrücklich darauf hin, dass es in diesem Zusammenhang nicht auf formelle Vereinbarungen, sondern in erster Linie auf die **Angemessenheit der**

"Gesamtausstattung" der Entlohnung ankomme.

Im Rahmen der Beweiswürdigung nach den Kriterien zur Prüfung von Beziehungen zwischen nahen Angehörigen ist daher jenem des Fremdvergleiches in Bezug auf die Angemessenheit der Gegenleistung (Entlohnung) gegenüber den übrigen Kriterien das Hauptaugenmerk zu widmen, wobei - dies bleibt hier anzumerken - die Erfüllung einer gewissen Transparenz und das Vorliegen eines bestimmten Inhalts ohnehin Grundvoraussetzungen für die Möglichkeit einer Prüfung der Angemessenheit bilden.

A.7. Auf den gegenständlichen Fall bezogen bedeuten obige Ausführungen Folgendes:

A.7.1. Wie der Verwaltungsgerichtshof in seiner oben zitierten jüngsten Rechtsprechung zusammenfassend festhielt, ist bei (nicht fremdüblich) den Gesellschaftern zur Nutzung überlassenen Gebäuden einer Kapitalgesellschaft zu unterscheiden zwischen **jederzeit im betrieblichen Geschehen** (zB durch Vermietung) einsetzbaren Gebäuden einerseits, die zu einer laufenden verdeckten Ausschüttung führen können, und andererseits solchen Gebäuden, die schon ihrer Erscheinung nach (etwa **besonders repräsentative** Gebäude oder speziell auf die Wohnbedürfnisse des Gesellschafters abgestellte Gebäude) für die private Nutzung durch den Gesellschafter bestimmt sind und zu einer verdeckten Ausschüttung an der Wurzel führen können.

A.7.2. Beim streitgegenständlichen Wohnobjekt handelte es sich um eine 73 m² große Eigentumswohnung, die laut festgestelltem Sachverhalt keine außergewöhnliche Ausstattung aufwies.

Dass im gegenständlichen Fall ein Wohnobjekt vorlag, das aufgrund seiner äußeren Erscheinung besonders repräsentativ oder speziell auf die Wohnbedürfnisse des Sohnes der Gesellschafter zugeschnitten gewesen wäre, war in keiner Weise feststellbar und wurde dies auch von der belangten Behörde letztlich nicht behauptet. Es lag tatsächlich ein jederzeit im betrieblichen Geschehen einsetzbares Wohnobjekt vor, sodass aufgrund der zitierten Ausführungen eine **"verdeckte Ausschüttung an der Wurzel" nicht in Frage** kam.

A.7.3. In weiterer Folge war im Sinne der Rechtsprechung jedoch zu überprüfen, ob nicht wegen Überlassung der Wohnung zu einem unangemessen niedrigen Mietzins von einer **laufenden verdeckten Gewinnausschüttung** in Höhe der Differenz zu fremdüblichen Mieterträgen auszugehen war.

Wie nämlich dem bereits zitierten Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 25.4.2013, 2010/15/0139, zu entnehmen ist, erweist sich für die Annahme einer verdeckten Ausschüttung an der Wurzel zwar grundsätzlich nicht wesentlich, ob eine Kapitalgesellschaft ein solches Gebäude für fremde Arbeitnehmer (als Dienstwohnung) nicht angeschafft hätte und die Anschaffung des Hauses aus diesem Grund dem Fremdvergleich nicht standhalte.

Geht man aber von einer Zuordenbarkeit der Wohnung zum Betriebsvermögen der Kapitalgesellschaft bzw. deren jederzeitiger Einsetzbarkeit im betrieblichen Geschehen aus, so kann – ebenso wie bei einer Vermietung an den Gesellschafter zu einem unangemessenen Mietzins – auch bei Vermietung an einen nahen Angehörigen der Gesellschafter eine verdeckte Ausschüttung eventuell im Wege einer laufenden verdeckten Ausschüttung im Vergleich zum Ansatz fremdüblicher Mieterträge der Kapitalgesellschaft ausgemacht werden.

Wesentlich erschien somit im gegenständlichen Fall, ob eine Zurverfügungstellung nach fremdüblichen (marktkonformen) Bedingungen erfolgte, wobei das Schwergewicht des Fremdvergleichs eindeutig auf der Prüfung der **angemessenen Höhe des Mietentgelts** lag. Dass eine grundsätzliche Vereinbarung der Nutzung als Dienstnehmerwohnung auf Basis des Dienstvertrages vorlag, die auch - dies geht aus der Versteuerung der entsprechenden Sachbezüge laut Lohnkonten hervor - äußerlich sichtbar vollzogen wurde, steht fest.

A.7.4. Da aufgrund des beschwerdegegenständlichen Sachverhaltes die behauptete Gegenleistung für die Zurverfügungstellung der Wohnung nicht in baren Mietzahlungen bestand, sondern im Wert der Arbeitsleistungen des Dienstnehmers, war zwecks Ermittlung der Angemessenheit des Mietentgelts

- einerseits die **Angemessenheit der Bezüge** des Sohnes (= zum Teil Gegenleistung für die Wohnung) zu ermitteln und
- andererseits die **Höhe einer fremdüblichen Miete**, die für die streitgegenständliche Wohnung erlangt hätte werden können, zu eruieren.

A.7.5. Zur **Angemessenheit der Bezüge** legte die Bf das Gutachten eines berufskundigen Sachverständigen vor, wonach in den beschwerdegegenständlichen Jahren schon das kollektivvertragliche Mindesteinkommen eines Arbeitnehmers des Alters und des Qualifikationsstandes des Sohnes der geschäftsführenden Gesellschafter **zwischen 2.800 und 2.900 Euro** gelegen wäre.

A.7.6. Die **Höhe der angemessenen Miete** kann nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 25.4.2013, 2010/15/0139; VwGH 23.2.2010, 2007/15/0003) daraus abgeleitet werden, "was unter einander fremd gegenüberstehenden Personen vereinbart worden wäre, und damit insbesondere auch daraus, was ein Investor als Rendite aus der Investition der konkret aufgewendeten Geldsumme erwartet".

Seitens des Bundesfinanzgerichtes wurde daher unter Bedachtnahme auf die Werte laut Immobilienpreisspiegel 2006 und die aus der Sicht eines Investors zu erwartende "Renditemiete" auf folgende Weise ein Durchschnittswert in Höhe von 500,00 Euro (= Nettomiete ohne Betriebskosten, Heizung und Umsatzsteuer) für die 73,12 m² große Wohnung ermittelt:

Unter Heranziehung der Werte laut **Immobilienpreisspiegel 2006** errechnete sich für Mietobjekte in Ort bei Annahme eines durchschnittlichen Quadratmeterpreises von 6,62 Euro für das beschwerdegegenständliche Objekt der Größe von 73,12 m² eine durchschnittliche Monatsmiete von 484,05 Euro.

Die "**Renditemiete**" aus der Sicht eines Investors würde sich unter Anwendung des anerkannten umgekehrten Ertragswertverfahrens folgendermaßen errechnen (Beträge in Euro; siehe hierzu zB *Pröll*, UFS 2004/5, 190ff; UFS 24.8.2007, RV/0540-L/04):

Liegenschaftszinssatz 2,5%

Anschaffungskosten Gebäude	163.225,00
----------------------------	------------

Nutzungsdauer 80 Jahre

Ertragsvervielfältiger für Rentenbarwert = 34,45 (=Teiler)

4.738,02

Grundwert	18.136,00
-----------	-----------

Liegenschaftszinssatz 2,5%

Multiplikator = 0,025

453,40

5.191,42

Mietausfallsrisiko

2 % des Reinertrages

125,10

Verwaltungskosten

2 % des Reinertrages

125,10

Instandhaltung

13 % des Reinertrages/entspricht ca. 0,5 % der

Herstellungskosten

813,05

Jahresnettomiete

6.254,72

Monatsnettomiete

521,23

Der obigen Berechnung wurden jeweils folgende Faktoren zugrunde gelegt:

- Gesamtnutzungsdauer von 80 Jahren in Kombination mit einem Liegenschaftszinssatz von 2,5 % (diese Werte sind nach allgemeiner Erfahrung und den Ausführungen in *Kranewitter, Liegenschaftsbewertung*⁶, Wien 2010, 74ff, 94 und 98, für Objekte in sehr guter Lage vertretbar).
- Mietausfallwagnis 2 % des Jahresrohertrages im Hinblick auf das geringe Risiko wegen Größe und Lage der Wohnung (siehe *Kranewitter, a.a.O.*, 91)
- Verwaltungskosten 2 % des Jahresrohertrages (siehe *Kranewitter, a.a.O.*, 89 und 259)
- Instandhaltungskosten 13 % des Jahresrohertrages (entspricht circa 0,5 % der Anschaffungskosten; laut *Kranewitter, a.a.O.*, 91).

Aufgrund eines Vergleiches beider Berechnungsergebnisse ergab sich unter Einbeziehung des Gesichtspunktes, dass bei der ortsüblichen Miete laut Immobilienpreisspiegel die Garage noch nicht einberechnet wurde, **jedenfalls eine monatliche fremdübliche Nettomiete (ohne Betriebskosten, Heizung und Umsatzsteuer) in Höhe von mindestens 500 Euro.**

Im Rahmen des Parteiengehörs wurde gegen den Ansatz dieses Wertes von beiden Parteien des Beschwerdeverfahrens keine Einwendungen erhoben.

A.7.7. Eine **Gegenüberstellung** der tatsächlichen Bezüge des Sohnes der Gesellschafter (Barbezüge + angemessene Miete + Betriebskosten + Umsatzsteuer/Monat) und der fremdüblichen Bezüge erbrachte im gegenständlichen Fall folgendes Ergebnis (Beträge in Euro):

a) Ermittlung der Gesamtbezüge:

Bezüge in Geldform (laut Dienstvertrag)	1.938,74
+ angemessene Miete (siehe oben) + USt	550,00
+ Betriebskosten (inkl. Heizung und USt) ¹⁾	135,11
Summe	2.623,85

¹⁾ Die in den Jahresabschlüssen ausgewiesenen Betriebskosten 2006 und 2007 für insgesamt 22 Monate beliefen sich auf brutto 2.972,34 Euro, das entspricht monatlich durchschnittlich 135,11 Euro.

b) Stellt man diese unter Einbeziehung des Nutzungswertes der Wohnung berechneten Gesamtbezüge des Sohnes der Gesellschafter in Höhe von 2.623,85 Euro den im vorgelegten Sachverständigengutachten ausgewiesenen üblichen (angemessenen) Bezügen gegenüber, so

ergibt sich, dass diese selbst noch im kollektivvertraglich zustehenden Mindestlohn von circa **2.800 bis 2.900 Euro Deckung finden.**

A.7.8. Im gegenständlichen Fall konnte sohin **nicht** unterstellt werden, dass die Wohnung von der Bf dem Sohn des geschäftsführenden Ehepaares gegen ein **unangemessen niedriges Entgelt** zur Verfügung gestellt worden wäre.

Infolge dessen konnte sich **im Endergebnis** auch **keine laufende verdeckte Ausschüttung** aus dem Grunde einer der dem Betriebsvermögen der Bf zuzurechnenden Nutzung der Wohnung durch den Dienstnehmer (= Sohn der Gesellschafter bzw. diesen nahestehende Person) gegen unangemessenes Entgelt ergeben.

B) Zur Beschwerde gegen die Kapitalertragsteuerbescheide 2006 und 2007:

Die Vorschreibung der Kapitalertragsteuer von Kapitalerträgen laut angefochtenen Kapitalertragsteuerbescheiden 2006 und 2007 erfolgte gemäß § 93 EStG 1988 iVm § 95 EStG 1988 auf Basis der vom Finanzamt angenommenen verdeckten Gewinnausschüttung an der Wurzel.

Wie oben unter Punkt A) dargelegt, konnte jedoch aufgrund des gegebenen Sachverhalts weder eine verdeckte Gewinnausschüttung an der Wurzel noch eine solche aufgrund zu niedriger laufender Gegenleistungen unterstellt werden.

Mangels Vorliegens einer verdeckten Ausschüttung und somit eines entsprechenden Kapitalertrages als geeignete Bemessungsgrundlage war die aus diesem Titel vom Finanzamt vorgeschriebene Kapitalertragsteuer zu Unrecht vorgeschrieben worden.

Die entsprechenden Bescheide waren daher gemäß § 279 Abs. 1 BAO ersatzlos aufzuheben.

C) Zur umsatzsteuerlichen Beurteilung (Vorsteuerabzug):

C.1. Gemäß **§ 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994** *kann ein Unternehmer bei der Ermittlung der Umsatzsteuer eines Veranlagungszeitraumes jene Beträge abziehen, die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert als Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, ausgewiesen wurden.*

C.2. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist die Vermietung einer Immobilie zu Wohnzwecken als **unternehmerische Tätigkeit im Sinne des § 2 Abs. 1 UStG 1994** von der bloßen Gebrauchsüberlassung zu unterscheiden, die nicht zur

Unternehmereigenschaft führt. Für die Überlassung einer Eigentumswohnung durch eine Gesellschaft an ihren Gesellschafter bedeutet dies: Erfolgt die Überlassung der Nutzung nicht deshalb, um Einnahmen zu erzielen, sondern um dem Gesellschafter einen nicht fremdüblichen Vorteil zuzuwenden, so fehlt es bereits an einer wirtschaftlichen Tätigkeit und besteht dementsprechend von vornherein keine Vorsteuerabzugsberechtigung (VwGH 19.3.2013, 2009/15/0215, unter Verweis auf VwGH 7.7.2011, 2007/15/0255, und VwGH 19.10.2011, 2008/13/0046).

C.3. Im Resultat sind somit unternehmerische Tätigkeiten sowohl nach unionsrechtlichen wie auch nationalen Grundlagen nachhaltige, **einnahmenorientierte** Aktivitäten (*Ruppe/Achatz*, UStG⁴, § 2 Tz 8 unter Verweis auf EuGH 13.12.2007, Rs C-408/06 *Franz Götz*).

C.4. Für den konkreten Fall bedeutet das, dass es an einer solchen wirtschaftlichen Tätigkeit nur dann mangelt, wenn die Überlassung der Nutzung der Wohnung an den Sohn der Gesellschafter-Geschäftsführer der GmbH nicht deshalb erfolgt ist, um Einnahmen zu erzielen, sondern nur, um diesem einen Vorteil zuzuwenden (Ausschüttung aus einer Gesellschaft; siehe UFS 18.6.2013, RV/0621-S/11).

C.5. Bei der Überlassung einer Wohnung als Dienstwohnung sind umsatzsteuerlich vor allem **folgende Konstellationen** möglich (vgl. unter anderem *Ruppe/Achatz*, UStG⁴, § 12 Tz 144; UFS 18.6.2013, RV/0621-S/11):

C.5.1. Aufwendungen für Gebäudeteile, die einem Arbeitnehmer als Dienstwohnung überlassen werden, dienen unternehmerischen Zwecken, soweit sie im Wege eines steuerpflichtigen Leistungsaustausches weitergegeben werden und damit unmittelbar der Erzielung von Einnahmen dienen. In diesem Fall steht der Vorsteuerabzug für alle Vorleistungen zu. Ein solcher Leistungsaustausch kann sowohl ein Mietverhältnis wie auch die Überlassung als Dienstwohnung sein. Als unmittelbare Gegenleistung steht der Überlassung der Wohnung die erbrachte Dienstleistung des Arbeitnehmers gegenüber (vgl. auch *Ruppe/Achatz*, UStG⁴, § 1 Tz 119ff und § 4 Tz 63ff).

C.5.2. Handelt es sich um die Überlassung von **Dienstwohnungen an nahe Angehörige** und wird die steuerliche Anerkennung nach ertragsteuerlichen Grundsätzen versagt, dann ist der Vorsteuerabzug in der Regel gemäß § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 ausgeschlossen (vgl. VwGH 1.2.1980, 1747/79; VwGH 27.11.1984, 79/14/2270). Dies ist vor allem dann der Fall, wenn eine fortlaufende Duldungsleistung **nicht als wirtschaftliche und damit unternehmerische Tätigkeit eingestuft werden kann**. Von einer unternehmerischen Tätigkeit und damit der Absicht Einnahmen zu erzielen, kann bei einem Nutzungsverhältnis zwischen Kapitalgesellschaft und nahen Angehörigen ihres Machthabers nur dann ausgegangen werden, wenn dieses **marktkonform** ist.

In diesem Zusammenhang ist ein **Fremdvergleich** anzustellen und für diese Prüfung nach dem Höchstgericht die **Fremdüblichkeit der Höhe der Mietzahlungen** zu untersuchen (VwGH 19.3.2013, 2009/15/0215).

C.6. Fremdüblich ist der Betrag, den die Kapitalgesellschaft erzielt hätte, wenn sie die Leistung entgeltlich einer gesellschaftsfremden Person gegenüber erbracht hätte und dabei – unter Ausblendung einer möglichen gesellschaftlichen Mitveranlassung der Errichtung der Wohnung – einer unternehmerischen Logik gefolgt wäre.

C.7. Erlöst die Kapitalgesellschaft aus der Wohnungsüberlassung eine so hohe Gegenleistung ("Miete"), dass die Rendite auch einen fremden Investor in der gleichen Situation zur Investition in die Wohnung veranlasst hätte und das Vorliegen einer verdeckten Gewinnausschüttung zur Gänze ausgeschlossen ist, tritt **kein Vorsteuerauschluss** ein (VwGH 19.3.2013, 2009/15/0215, unter Hinweis auf weitere Jud.). Nur dann, wenn eine verdeckte Ausschüttung gegeben ist, die das marktgerechte Entgelt (Gegenleistung) überwiegt, kommt es zur gänzlichen Versagung eines Vorsteuerabzugs (*Ruppe/Achatz*, UStG⁴, § 12 Tz 175).

C.8. Die umsatzsteuerliche Judikatur zur Vermietung von Wohnimmobilien an Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft ist auch auf die **Überlassung von Dienstwohnungen** übertragbar. Diese ist immer dann dem Unternehmensbereich zuzuordnen, wenn die Gegenleistung (in Form von Arbeit) zumindest fremdüblich ist (UFS 18.6.2013, RV/0621-S/11).

C.9. Wie oben unter Punkt A) dargestellt, war **im gegenständlichen Fall** die Gegenleistung in Form von Arbeit als fremdüblich bzw. durchaus angemessen zu qualifizieren.

Es war daher jedenfalls von einer **ausreichenden Gegenleistung des Sohnes** für die Zurverfügung-Stellung der Dienstnehmerwohnung und damit Entgeltlichkeit der Nutzungsüberlassung auszugehen.

C.10. Ergebnis: Liegt umsatzsteuerlich aber ein steuerlich anzuerkennender vor, so steht auch ein **Vorsteuerabzug** gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 zu, weil eine unternehmerische Tätigkeit gemäß § 2 Abs. 1 UStG 1994 zu unterstellen ist.

Dem Beschwerdebegehren auf Anerkennung der Vorsteuern im Zusammenhang mit der streitgegenständlichen Dienstwohnung konnte sohin entsprochen werden.

C.11. Umgekehrt sind allerdings die daraus **erzielten Erlöse** der Umsatzsteuer zu unterziehen, zumal von der Bf nicht vorgebracht wurde, dass die Zurverfügungstellung der Wohnung im Interesse des Arbeitgebers gestanden hätte. Vielmehr war die Überlassung der Wohnung als Entgeltsbestandteil ausdrücklich im Dienstvertrag vereinbart, somit die Arbeitsleistung teilweise als Gegenleistung für die Überlassung der Wohnung erbracht.

C.11.1. Liegt die Beistellung der Wohnung nicht nur geringfügig auch im Interesse des Arbeitnehmers, so liegt nach der Rechtsprechung des EuGH ein **steuerbarer**

Leistungsaustausch dann vor, wenn die Arbeitsleistung vereinbarungsgemäß (teilweise) für die Überlassung der Wohnung erbracht wird, wobei die Versteuerung zum ermäßigten Steuersatz zu erfolgen hat (*Ruppe/Achatz*, UStG⁴, § 1 Rz 138 unter Verweis auf EuGH 20.1.2005, Rs C-412/03 "Scandic").

Umsatzsteuerbarkeit nach dem Leistungstatbestand ist gegeben, wenn der Arbeitgeber die Sachleistung erbringt, um die Arbeitsleistung zu erhalten, und der Arbeitnehmer seine Leistung auch erbringt, um die Sachleistung zu erhalten (*Ruppe*, UStG³, § 1 Tz 126).

Wenn – wie im gegenständlichen Fall – die angemessene "Gesamtausstattung" des Bezuges nicht überschritten wird, steht die Entgeltlichkeit des Sachbezugs der Zurverfügungstellung der Liegenschaft zu Wohnzwecken außer Frage (in diesem Sinne auch VwGH 28.11.2013, 2009/13/0141).

C.11.2. Die Höhe des Entgelts ergibt sich aus der Bestimmung des § 4 Abs. 1 UStG 1994, *wonach Entgelt alles ist, was der Empfänger einer Lieferung oder sonstigen Leistung aufzuwenden hat, um die Lieferung oder sonstige Leistung zu erhalten.*

Die Bf zog für die Bemessung des Entgelts die Höhe der ertragsteuerlichen Sachbezugswerte heran.

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes sind als Bemessungsgrundlage aber für die Umsatzsteuer nicht die Sachbezugswerte, sondern die Nutzungswerte heranzuziehen (siehe hierzu auch UFS 27.1.2011, RV/0242-G/09).

Unter "**Entgelt**" wird nämlich alles verstanden, was der Dienstnehmer für seine Leistung als Gegenleistung bekommt (*Krejci in Rummel*, ABGB³, § 1152 Rz 9).

Umsatzsteuerliche Bemessungsgrundlage aus der Sicht des Arbeitgebers ist der Wert der Arbeitsleistung, der aufgewendet wird, um die Sachleistung zu erhalten.

Da die Arbeitsleistung in der Regel aber eine Einheit bildet, ist eine direkte Wertermittlung nicht möglich. Es ist erforderlich, den Wert der anteiligen Arbeitsleistung aus der Sachleistung abzuleiten, wobei zu fragen ist, welchen Wert der Arbeitgeber der Arbeitsleistung subjektiv beilegt (siehe hierzu *Ruppe/Achatz*, UStG⁴, § 4 Rz 65 und die dort zit. Jud.).

Dieser Wert muss bei der Zur-Verfügung-Stellung einer Dienstwohnung in objektiver Betrachtungsweise jedenfalls jenem entsprechen, den der Arbeitgeber im Rahmen einer fremdüblichen Vermietung verlangt hätte bzw. verlangen hätte können.

Im gegenständlichen Fall ergab sich aus der Wertermittlung unter Punkt A), dass die fremdübliche Nettomiete exklusive Betriebs- und Heizungskosten monatlich 500 Euro betragen hatte. Der **tatsächliche Nutzungswert der streitgegenständlichen Wohnung** war daher unter Ansatz dieses Betrages zuzüglich der von der Dienstgeberin übernommenen tatsächlichen Betriebskosten (inkl. Heizungskosten) zu ermitteln.

Für die Jahre 2006 und 2007 ergab sich konkret folgende Berechnung (Beträge in Euro):

	2006	2007
Jahresmiete/10%		
12 x 500,00	6.000,00	6.000,00
Sonstige Betriebskosten/10%*)	1.593,52	719,49
Heizungskosten/20%*)	174,38	174,38
	7.767,90	6.893,87
Darauf entfallende Umsatzsteuer:		
10% von 7.593,52 bzw. 6.719,49	759,35	671,95
20% von 174,38	34,88	34,88
Bisheriger Ansatz (Sachbezüge)	2.220,20	2.664,24
Darauf entfallende Umsatzsteuer		
10%	222,02	266,42

*) Gemäß **§ 10 Abs. 1 Z 4 lit. a UStG 1994** ermäßigt sich die Steuer auf 10% für die Vermietung (Nutzungsüberlassung) von Grundstücken für Wohnzwecke, ausgenommen eine als Nebenleistung erbrachte Lieferung von Wärme.

Die Höhe der von der Bf getragenen Betriebskosten inklusive Steuersatz war Punkt 2 der Niederschrift zum Betriebsprüfungsbericht zu entnehmen.

D) Zur Beschwerde gegen die Wiederaufnahmebescheide hinsichtlich Umsatzsteuer 2006 und 2007:

D.1. Gemäß **§ 303 Abs. 4 BAO a.F. (vor BGBl I 2013/14)** als auch **§ 303 Abs. 1 BAO n.F. (idF BGBl I 2013/14)** ist eine Wiederaufnahme unter anderem in jenen Fällen vorzunehmen, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem

sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

D.2. Die Bf wies in ihrer Berufungsschrift darauf hin, dass einerseits aus dem zusammen mit der Bilanz beim Finanzamt eingereichten Anlagenverzeichnis die Anschaffung einer Wohnung, die nicht im Firmenareal liege, hervorgehe und andererseits aus der Gewinn- und Verlustrechnung erstmalig ein 10%-iger Sachbezugserlös beim Personalaufwand ersichtlich sei, weshalb alle notwendigen Informationen und Tatsachen bereits damals offengelegt worden seien.

Der Betriebsprüfer entgegnete diesen Ausführungen in seiner Stellungnahme, dass weder die Anlagenzugänge noch die Personalsachbezüge darauf hingewiesen hätten, dass es sich um Vorteilszuwendungen an den Sohn der Geschäftsführer gehandelt habe, weshalb der Sachverhalt nicht ausreichend offengelegt gewesen sei.

Hiezu ist Folgendes festzustellen:

Tatsächlich ist – darin ist der Amtspartei in objektiver Betrachtungsweise zuzustimmen – den Hinweisen in den Jahresabschlüssen 2006 und 2007 keine Tatsache zu entnehmen, die die Schlussfolgerung zuließe, dass die im Februar 2006 angeschaffte Wohnung dem Sohn des geschäftsführenden Ehepaares als Dienstnehmerwohnung zur Verfügung gestellt worden wäre. Gerade diese Tatsache war aber maßgeblich für die Feststellung im Rahmen der Betriebsprüfung.

Insofern ist vom Hervorkommen einer neuen Tatsache auszugehen.

D.3. Allerdings war im gegenständlichen Verfahren auch strittig, ob diese neue Tatsache überhaupt zu im Spruch anders lautenden Bescheiden führen konnte, zumal es einzig nur der Tatsachenkomplex der "Dienstnehmerwohnung" gewesen war, der als Wiederaufnahmegrund für die Verfahren betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer 2006 und 2007 herangezogen worden war.

Es bestand sohin ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen den Beschwerden betreffend die Wiederaufnahmebescheide und die im wiederaufgenommenen Verfahren ergangenen Sachbescheide.

Vor allem war die Berechtigung zur Wiederaufnahme abhängig von der Beurteilung der im Verfahren betreffend die Sachbescheide strittigen Aufwendungen bzw. Vorsteuern.

D.4. Wie sich aus den Ausführungen unter Punkt C) ergibt, erfolgte die Überlassung der streitgegenständlichen Wohnung an den Sohn im Wege eines umsatzsteuerlich anzuerkennenden entgeltlichen Leistungsaustausches und ist dieser dem Unternehmensbereich zuzurechnen. Dies hat auch die Anerkennung der geltend gemachten Vorsteuer zur Folge.

D.5.1. Unter Punkt D.2. wurde bereits dargestellt, dass als **neu hervorgekommene Tatsache** für die Wiederaufnahme vom Finanzamt der Umstand gewertet worden war, dass das laut Jahresabschluss erworbene Objekt "Wohnung L" als Dienstwohnung dem Sohn des Gesellschafterehepaares zur Verfügung gestellt worden war. Diesen Sachverhalt legte der Betriebsprüfer in Punkt 2 der Niederschrift über die Schlussbesprechung dar.

Damit wurde jener **Tatsachenkomplex** beschrieben, der maßgeblich für die Wiederaufnahme durch das Finanzamt war.

D.5.2. Wenn aufgrund obiger Ausführungen auch der sich aus der Feststellung dieses Tatsachenkomplexes ergebenden rechtlichen Schlussfolgerung der Versagung des Vorsteuerabzuges nicht gefolgt werden konnte, so ergab sich in rechtlicher Hinsicht aus eben demselben Tatsachenkomplex konsequenterweise dennoch eine andere rechtliche Auswirkung, nämlich jene der Versteuerung der fremdüblichen Mietentgelte.

D.5.3. Dem Einwand der Bf, dass sich die Zur-Verfügung-Stellung der Dienstwohnung schon aus den Jahresabschlüssen ersehen hätte lassen, ist zu entgegnen, dass allein aus dem Ausweis des Erwerbs eines nicht zum Firmenareal gehörenden Objektes in den Jahresabschlüssen und dem erstmaligen Ausweis der Versteuerung von 10%igen Personalsachbezügen der Sachverhalt der Zur-Verfügung-Stellung einer Dienstwohnung nicht eindeutig abzuleiten war. Vor allem waren Größe und Beschaffenheit, zugrunde liegende Vereinbarung sowie die Höhe der angemessenen Entlohnung und der fremdüblichen Miete nicht bekannt.

D.5.4. Maßgeblich für die Berechtigung zur Wiederaufnahme ist aber nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes, ob der Abgabenbehörde im wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können (siehe *Ritz*, BAO⁵, § 303 Tz 24 und die dort zit. Jud., zB VwGH 19.9.2013, 2011/15/0157).

D.5.5. Der Tatbestand des § 303 BAO im Sinne des **Neuhervorkommens einer Tatsache** bezogen auf den beschriebenen Tatsachenkomplex war sohin erfüllt.

D.6.1. In weiterer Folge war jedoch im gegenständlichen Fall zu prüfen, ob jener Betrag an Umsatzsteuer, der sich aus der Versteuerung der fremdüblichen Mietentgelte ergab, gegenüber dem ursprünglich nicht anerkannten Vorsteuerbetrag nicht als **geringfügig** zu betrachten war.

Dieser Umstand spielt im Zusammenhang mit der Berechtigung zur Wiederaufnahme insofern eine Rolle, als es sich bei der Bestimmung des § 303 BAO um eine **Ermessensbestimmung** gemäß § 20 BAO handelt.

Im Rahmen der Ermessensübung nach den Kriterien der Zweckmäßigkeit und Billigkeit ist unter Bedachtnahme auf den Zweck der Bestimmung insbesondere auf den Grundsatz der Rechtsrichtigkeit gegenüber jenem der Rechtssicherheit Bedacht zu nehmen.

Aus verwaltungsökonomischen Gründen sind amtswegige Wiederaufnahmen im Rahmen des Ermessens nicht zu verfügen, wenn die steuerlichen Auswirkungen bloß geringfügig sind (*Ritz*, BAO⁵, § 303 Tz 71ff und die dort zit. Jud.).

In seinem Erkenntnis **VwGH 26.2.2013, 2009/15/0016**, wies der Verwaltungsgerichtshof unter Berufung auf seine Vorjudikatur (VwGH 22.4.2009, 2006/15/0257) ausdrücklich darauf hin, dass eine Steuererhöhung von 1.010,14 Euro weder absolut noch relativ geringfügig sei, wobei bei mehreren Verfahren die steuerlichen Auswirkungen nicht je Verfahren, sondern insgesamt zu berücksichtigen seien.

D.6.2. Auf den gegenständlichen Fall bezogen, bedeutet dies Folgendes:

Die Umsatzsteuernachforderung aufgrund des gegenständlichen Erkenntnisses beträgt für 2006 572,20 Euro, jene für 2007 440,40 Euro, insgesamt also 1.012,60 Euro (siehe hiezu Berechnung weiter unten/Punkt E).

Dieser Betrag konnte aufgrund der zitierten VwGH-Judikatur weder als relativ noch absolut geringfügig erachtet werden, sodass von einer Wiederaufnahme aus Ermessensgründen nicht abzusehen war.

D.7. Ergebnis: Die gegen die Wiederaufnahmebescheide hinsichtlich Umsatzsteuer 2006 und 2007 gerichtete Beschwerde war sohin abzuweisen.

D.8. Anmerkung: Die Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme hinsichtlich Körperschaftsteuer 2006 und 2007 wurde mit Schreiben vom 8. Mai 2014 zurückgenommen. Die entsprechende Gegenstandsloserklärung hat mit gesondertem Beschluss des Bundesfinanzgerichtes zu erfolgen.

E) Zur Beschwerde gegen die Umsatzsteuerbescheide 2006 und 2007:

Wie sich aus Punkt D) ergibt, ergingen die angefochtenen Wiederaufnahmebescheide hinsichtlich Umsatzsteuer 2006 und 2007 zu Recht und boten somit eine geeignete verfahrensrechtliche Grundlage für die Erlassung neuerlicher Umsatzsteuerbescheide.

In materieller Hinsicht war entsprechend den Ausführungen unter Punkt C) dem Beschwerdebegehren, das auf die Anerkennung der streitgegenständlichen **Vorsteuerbeträge** abzielte, **stattzugeben**.

Allerdings waren bei den Umsätzen anstatt der Sachbezüge (wie bisher) die **fremdüblichen Mietentgelte samt Betriebskosten** zu erfassen.

Auf Grundlage der Darstellungen unter Punkt C) waren die **geänderten Bemessungsgrundlagen für die Berechnung der Umsatzsteuer laut Erkenntnis** folgendermaßen zu ermitteln (Beträge in Euro):

1. Berechnung der Differenz laut Erkenntnis:

	2006	2007
Umsätze 10% (Sachbezug)/ Dienstnehmerwohnung bisher	2.220,20	2.664,24
Umsätze 10%/ Dienstnehmerwohnung lt. Erkenntnis	7.593,52	6.719,49
Differenz 10%	5.373,32	4.055,25
Umsätze 20%/ Dienstnehmerwohnung bisher	0,00	0,00
Umsätze 20%/ Dienstnehmerwohnung lt. Erkenntnis	174,38	174,38
Differenz 20%	174,38	174,38
Summe/Differenz 10% + 20%	5.547,70	4.229,63

2. Berechnung der Umsätze laut Erkenntnis:

	2006	2007
Gesamtbetrag/Lieferungen, Leistungen, Eigenverbrauch bisher	1.043.235,84	746.054,88
+ Differenz lt. Erkenntnis	5.547,70	4.229,63
	1.048.783,54	750.284,51
Davon:		
20% bisher	1.041.015,64	743.390,64

+ Differenz/20% neu	174,38	174,38
	1.041.190,02	743.565,02

10% bisher	2.220,20	2.664,24
+ Differenz/10% neu	5.373,32	4.055,25
	7.593,52	6.719,49

3. Berechnung der Vorsteuer laut Erkenntnis:

Vorsteuer lt. angef. Bescheid	45.300,52	122.812,93
+ Vorsteuer/Anschaffung Wohnung lt. Erkenntnis	35.000,00	---
Vorsteuer/Betriebskosten Wohnung lt. Erkenntnis	166,28	144,16
Vorsteuer lt. Erkenntnis	80.466,80	122.957,09

4. Berechnung Differenz Umsatzsteuer lt. Erstbescheid/lt. Erkenntnis:

	2006	2007
Umsatzsteuer lt. Erklärung/Erstbescheid	127.380,96	25.987,46
Umsatzsteuer lt. Erkenntnis*)	127.953,16	26.427,86
Differenz	572,20	440,40

*) siehe beiliegende Berechnungsblätter

F) Zur Beschwerde gegen die Körperschaftsteuerbescheide 2006 und 2007:

Die vom Finanzamt in Entsprechung des Betriebsprüfungsberichtes vorgenommenen AfA- und Betriebskostenzurechnungen infolge der Feststellung einer verdeckten Gewinnausschüttung an der Wurzel im Zusammenhang mit der dem Sohn des geschäftsführenden Ehepaares zur

Verfügung gestellten Dienstnehmerwohnung waren – wie sich aus der Begründung unter Punkt A) ergibt – nicht gerechtfertigt.

Die streitgegenständliche Wohnung wurde für betriebliche Zwecke genutzt und stellt Betriebsvermögen dar (siehe wiederum Ausführungen unter Punkt A). Dementsprechend waren auch die damit in Zusammenhang stehenden Aufwendungen als Betriebsausgaben zu qualifizieren und als solche anzuerkennen.

Dem Beschwerdbegehren war insofern stattzugeben.

Die angefochtenen Körperschaftsteuerbescheide 2006 und 2007 waren allerdings insofern abzuändern, als die seitens der Betriebsprüfung vorgenommene Umsatzsteuerpassivierung den Ergebnissen des gegenständlichen Erkenntnisses anzupassen war.

Konkret wurde der jeweilige **Gewinn für die Jahre 2006 und 2007 laut Erkenntnis** folgendermaßen ermittelt (Beträge in Euro):

	2006	2007
Gewinn lt. Erstbescheid/Erklärung	467.436,45	198.324,37
- USt-Passivierung	- 572,20	-440,40
Gewinn lt. Erkenntnis	466.864,25	197.883,97

G) Zum Abspruch über die Revision:

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung nicht einheitlich beantwortet wird.

1. Zur Anerkennung der Dienstwohnung des Sohnes:

Dass es bei jederzeit im betrieblichen Geschehen einsetzbaren Gebäuden allenfalls nur zu einer laufenden verdeckten Ausschüttung bei nicht fremdüblichen Mieten kommen kann, ergibt sich aus der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 19.3.2013, 2009/15/0215; VwGH 25.4.2013, 2010/15/0139), ebenso, dass es bei Dienstwohnungen in erster Linie auf die Angemessenheit der Gesamtausstattung der Entlohnung ankommt (VwGH 28.11.2013, 2009/13/0141).

Die Beurteilung der Angemessenheit ist eine Frage der Beweiswürdigung, die im Einzelfall

bezogen auf das konkret vorliegende tatsächliche Geschehen zu erfolgen hat.
Es lag sohin keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor.

2. Zur Wiederaufnahme/Umsatzsteuer:

Dass das Neuhervorkommen von Tatsachen oder Beweismitteln aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens zu prüfen ist, ergibt sich aus der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (zB VwGH 19.9.2013, 2011/15/0157), ebenso die Beurteilung der Geringfügigkeit im Rahmen der Ermessensübung (VwGH 26.2.2013, 2009/15/0016).

Es lag sohin auch diesbezüglich keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor.

Ort, am 10. Juni 2014