

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch die Richterin Mag. Corinna Engenhardt in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf-Adr***, vertreten durch die Gruber Steuerberatung GmbH, Gassen 2, 3393 Zelking bei Melk,

- über die Beschwerde vom 4. Jänner 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes Amstetten Melk Scheibbs (nunmehr: Finanzamt Österreich) vom 6. Dezember 2007, betreffend Haftung für die Kapitalertragsteuer für die Jahre 2005 und 2006
- über die Beschwerde vom 15. Februar 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes Amstetten Melk Scheibbs (nunmehr: Finanzamt Österreich) vom 15. Jänner 2008, betreffend Körperschaftsteuer und Umsatzsteuer für die Jahre 2005 und 2006
- sowie über die Beschwerde vom 6. März 2012 gegen die Bescheide des Finanzamtes Amstetten Melk Scheibbs (nunmehr: Finanzamt Österreich) vom 2. Februar 2012, betreffend Haftung für die Kapitalertragsteuer für die Jahre 2007 bis 2009, und vom 6. Februar 2012, betreffend Körperschaftsteuer und Umsatzsteuer für die Jahre 2007 und 2009

zu Recht:

- I. Den Beschwerden betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 2005 bis 2009 wird stattgegeben. Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.
- II. Den Beschwerden betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2005 bis 2009 wird stattgegeben. Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.
- III. Den Beschwerden betreffend Haftung für die Kapitalertragsteuer für die Jahre 2005 bis 2009 wird stattgegeben.
Die Haftungsbescheide für die Jahre 2005, 2006 und 2009 werden nach der Maßgabe abgeändert, dass Kapitalertragsteuer in folgender Höhe geltend gemacht wird:
Haftungsbescheid 2005: Kapitalertragsteuer EUR 9.000, --
Haftungsbescheid 2006: Kapitalertragsteuer EUR 12.500, --
Haftungsbescheid 2009: Kapitalertragsteuer EUR 20.250, --

Die angefochtenen Haftungsbescheide für die Jahre 2007 und 2008 werden ersatzlos aufgehoben.

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

- IV. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die beschwerdeführende Gesellschaft mit beschränkter Haftung (in der Folge: die Beschwerdeführerin) betrieb im beschwerdegegenständlichen Zeitraum eine Werbeagentur und war insbesondere im Bereich der Telefonwerbung und dem Messewesen tätig.

Im Zuge einer bei der Beschwerdeführerin in den Jahren 2002 bis 2005 für die Jahre 1999 bis 2001 durchgeführten Außenprüfung traf der Prüfer im Prüfbericht vom 5. Juli 2005 unter anderem folgende Feststellungen hinsichtlich eines im Prüfungszeitraum neu errichteten Gebäudes, das dem Geschäftsführer der Beschwerdeführerin zum Teil als Dienstwohnung zur Nutzung überlassen wurde:

„Tz. 1 Allgemeines zur Gebäudeerrichtung

*Bis zum Jahr 2001 waren Ort und Sitz des Unternehmens in den angemieteten Räumlichkeiten in ***P***, in welchen der Geschäftsführer des Unternehmens auch privat lebte. [Die Beschwerdeführerin] erwarb mit Kaufvertrag vom 20.05.1999 das Grundstück [in ***Y***]. Mit 9. November 1999 wurde dem Unternehmen als Errichter ebendort von baubehördlicher Seite die Bewilligung zum Bau eines Wohnhauses erteilt. Seit Anfang 2001 wurden vom Unternehmen zusätzliche Büroräume in ***P*** im Ausmaß von 58 m² angemietet.*

Lage und Beschreibung des errichteten Objektes

Bei dem neu errichteten Gebäude handelt es sich um ein Wohnhaus – bestehend aus einem Erd- und einem Kellergeschoß. Das Erdgeschoß nutzt seit Jänner 2001 der Geschäftsführer [der Beschwerdeführerin] als Dienstnehmerwohnung, welche ihm ohne weitere schriftliche Vereinbarungen vom Unternehmen, aber gegen Verrechnung von Sachbezügen als Lohnbestandteil für Wohnzwecke überlassen wurde. Im Keller befinden sich auch ein Büroraum und ein Garagierungsraum mit Platz für zwei Pkw. Die Anschaffungskosten für das Büro und die Wohnräume wurden im Anlageverzeichnis getrennt erfasst. Das Aufteilungsverhältnis wird durch die Betriebsprüfung beibehalten.

[...] Als Erklärung für die Errichtung eines derartigen Objektes wurde mit Schreiben des Steuerberaters vom 5.1.2003 angegeben, „der Hausbau sei aus räumlichen und finanziellen Gründen notwendig gewesen. Einerseits sei der Platz in den angemieteten Büroräumen zu knapp geworden. Andererseits sei die Büromiete zuzüglich der Betriebskosten schon ziemlich teuer gewesen. Aus diesem Grunde sei neu gebaut worden, anstatt zusätzliche Räume anzumieten“. Des weiteren wurde ausgeführt, daß „durch die Zurverfügungstellung einer Dienstwohnung an den Geschäftsführer die Geschäftsführerbezüge niedrig gehalten werden könnten.“ Im Zuge der Betriebsbesichtigung am 4.1.2003 wurde vom Geschäftsführer eingewandt, dass er öfters Kunden in der ihm zur Verfügung gestellten Dienstwohnung empfangen.

Obige Erklärungen für die Errichtung eines derartigen Gebäudes scheinen am wahren wirtschaftlichen Gehalt vorbeizugehen. Die Errichtung eines – dem äußeren Erscheinungsbild nach – typischen Einfamilienhauses mit einem einzigen Büroraum im Keller (24 m²), scheint nicht einer räumlichen Betriebsexpansion zu genügen, da im Wesentlichen nicht Arbeitsfläche, sondern Wohnfläche geschaffen wurde. Nach Meinung des Prüfers können auch finanzielle Überlegungen nicht ausschlaggebend gewesen sein. Es wird zwar Vermögen geschaffen, jedoch war der gesamte Hausbau fremdfinanziert worden. Die Rückzahlungen für die aufgenommenen Darlehen übersteigen die bisherigen Mietzahlungen um ein Vielfaches (Miete p.a. ca. 100.000 ATS; Darlehenstilgungen lt Steuerberater p.a. über 262.000 ATS), was selbst für einen florierenden Kleinbetrieb eine große Belastung darstellen wird. Tatsächlich wurden gegen Ende desselben Jahres – wie oben angeführt – wieder zusätzliche Arbeitsräumlichkeiten seitens des Unternehmens angemietet. Folglich erscheint es nicht logisch, ein Wohnhaus zur Vermögensschaffung zu errichten, wenn Büroräume benötigt werden. Auch der Einwand, Kunden in einer Dienstnehmerwohnung empfangen zu können, rechtfertigt nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten keine derartige Investition.

[...] Der Mittelpunkt der Lebensinteressen des Mehrheitsgesellschafters [...] – dem Bruder des Geschäftsführers – befindet sich in Tirol. Während der gesamten Dauer der Betriebsprüfung bis zur Schlussbesprechung erfolgt seitens des Gesellschafters keinerlei Kontaktaufnahme zur Behörde. Da der handelsrechtliche Gesellschafter (der Bruder des Geschäftsführers) offensichtlich nicht in behördliche, dem Vernehmen nach aber auch in keine anderen geschäftlichen Belange eingreift, liegt nahe, daß der Geschäftsführer gleich einen Gesellschafter auftritt, die Angelegenheiten des Unternehmens ohne Rücksprache mit dem Mehrheitsgesellschafter im gesamten Umfang der betrieblichen Agenden tätigt, dem Unternehmen Kapital für private Zwecke nach Bedarf entzieht und für sich selbst ein Wohnhaus durch die Gesellschaft errichten lässt, um Steuervorteile zu erlangen.

Nach Ansicht der Betriebsprüfung erscheint dies der wahre wirtschaftliche Gehalt zu sein, denn für einen fremden Dritten wäre ein solches Wohnhaus wohl kaum errichtet worden. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist die Schaffung von Dienstwohnungen durch Unternehmen kleiner und mittlerer Größe auch nicht üblich (u.a. VwGH 21.1.1995; 93/15/0003). Angesichts der Bauart und der Ausstattung des Wohnhauses (Investitionsvolumen mit Einrichtung 5,8 Millionen Schilling oder 421.500 Euro – was in etwa einen Jahresumsatz entspricht) ist zu verneinen, daß ein derartiges Gebäude auch zum Zweck der Nutzungsüberlassung an einen fremden Arbeitnehmer hergestellt worden wäre.

Ergibt sich bei der Herstellung einer Dienstnehmerwohnung durch die Kapitalgesellschaft zum Zwecke der Überlassung an den als Arbeitnehmer der Gesellschaft tätigen Gesellschafter oder dessen nahen Angehörigen, dass die Gesellschaft eine derartige Herstellung für einen fremden

Arbeitnehmer eben nicht getätigt hätte, ist daraus zu schließen, dass sie durch das Gesellschaftsnaheverhältnis veranlasst ist. Und auf diesen Sachverhalt wurde seitens des Abgabepflichtigen oder dessen steuerlicher Vertretung nicht näher eingegangen. Jedenfalls wurden außer den oben angeführten Gründen keine weiteren genannt, die für eine betriebliche Veranlassung sprächen.

Nach Ansicht der BP ist die Herstellung und Nutzung des Wohnhauses durch den Geschäftsführer nicht durch den Betrieb, sondern durch das Naheverhältnis des Geschäftsführers zum Mehrheitsgesellschafter veranlasst. Unter Berücksichtigung der ermittelten wirtschaftlichen Verhältnisse erscheint es der Betriebsprüfung als erwiesen, daß hinsichtlich der Wohnung kein steuerliches Betriebsvermögen geschaffen wurde. Vielmehr wird durch die hier unübliche Gestaltung gesellschaftsrechtlicher und wirtschaftlicher Zusammenhänge ausschließlich das privaten Wohnbedürfnis des Geschäftsführers befriedigt, weshalb nur außerbetriebliches Vermögen vorliegen kann. Das Wohnhaus stellt diesfalls kein steuerliches Betriebsvermögen dar. Somit sind sämtliche in diesem Zusammenhang angefallenen Vorsteuern und Aufwendungen, aber auch Umsatzsteuern und Erträge als nichtbetrieblich veranlasst anzusehen und aus den steuerlichen Ermittlungen auszuschneiden.“

Basierend auf diesen die Gebäudeerrichtung betreffenden Feststellungen und der Beurteilung, dass der dem Geschäftsführer als Dienstwohnung überlassende Gebäudeteil nicht zum Betriebsvermögen zählen würde, wurden im Prüfungsbericht vom 5. Juli 2005 folgende Änderungen der Steuerbemessungsgrundlagen für den Prüfungszeitraum festgehalten:

In Hinblick auf die Körperschaftsteuer seien die im Zusammenhang mit der Gebäudeerrichtung stehenden Aufwendungen (insbesondere Fremdfinanzierungszinsen sowie die für das Gebäude und dessen Einrichtung angesetzte AfA) – soweit sie auf den als außerbetrieblich beurteilten Gebäudeteil entfielen – nicht als Betriebsausgaben, sondern als verdeckte Ausschüttungen an den Geschäftsführer zu erfassen. Der im Jahr 2000 geltend gemachte Investitionsfreibetrag könne ebenfalls nur für den als betrieblich genutzt beurteilten Gebäudeteil geltend gemacht werden.

Auf Ebene der Umsatzsteuer seien die für die Gebäudeerrichtung und -einrichtung geltend gemachten Vorsteuern einerseits um den – auf den dem Geschäftsführer als Dienstwohnung überlassenen Gebäudeteil entfallenden – Anteil zu kürzen. Andererseits seien die Umsätze der Beschwerdeführerin insoweit zu berichtigen, als die Zurverfügungstellung der Dienstwohnung keine der Umsatzsteuer unterliegende Leistung darstelle.

Schließlich unterläge der dem Geschäftsführer mit der Überlassung der (eingerichteten) Wohnung zugewendete Vorteil der Kapitalertragsteuer, wobei auch die von der Beschwerdeführerin getragene auf diese Vorteilszuwendung entfallende Kapitalertragsteuer selbst in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen sei.

Die belangte Behörde erließ – nach Wiederaufnahme der Verfahren - entsprechend dieser Prüfungsergebnisse Körperschaftsteuerbescheide, Umsatzsteuerbescheide sowie Haftungsbescheide für die Kapitalertragsteuer für die Jahre 1999 bis 2001. Die

Beschwerdeführerin erhob gegen die neuen Sachbescheide Berufung, die dem unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt wurde.

In den Jahren 2002 bis 2006 erfolgte die Veranlagung der Körperschaftsteuer und Umsatzsteuer – abweichend von den abgegebenen Erklärungen – weiterhin entsprechend den Ergebnissen der Betriebsprüfung. Ebenso wurden entsprechende Haftungsbescheide für die Kapitalertragsteuer erlassen. Die gegen die Körperschaftsteuerbescheide und Umsatzsteuerbescheide sowie Haftungsbescheide für Kapitalertragsteuer für die Jahre 2002 bis 2004 gerichtete Berufungen der Beschwerdeführerin wurden ebenfalls dem unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt. Hingegen wurde das die Körperschaftsteuerbescheide und Umsatzsteuerbescheide sowie die Haftungsbescheide für die Kapitalertragsteuer für die Jahre 2005 bis 2006 betreffende Berufungsverfahren ausgesetzt.

Gegen Ende des Jahres 2011 bzw. Anfang des Jahres 2012 wurde bei der Beschwerdeführerin erneut eine Außenprüfung und Nachschau – diesmal betreffend die Jahre 2006 bis 2009 – durchgeführt. Der Prüfer rechnet den dem Geschäftsführer überlassenen Gebäudeteil weiterhin nicht dem Betriebsvermögen zu. Daher seien die – auf diesen Teil entfallenden – laufenden Kosten des Gebäudes (z.B. Strom, Heizöl, Instandhaltungskosten, Gebäudeversicherung, Fremdkapitalzinsen für die Bauspardarlehen, ...) nicht als Betriebsausgaben anzuerkennen, sondern – ebenso wie die Dienstwohnung betreffende Zugänge des Anlagevermögens – als verdeckte Ausschüttungen zu erfassen. Der Vorsteuerabzug hinsichtlich dieser Leistungen sei ebenfalls insoweit ausgeschlossen, als sie den als Dienstwohnung genutzten Gebäudeteil betreffen würden.

Entsprechend dieser Prüfergebnisse erließ die belangte Behörde – unter Wiederaufnahme der jeweiligen Verfahren für die Jahre 2006 bis 2008 – Körperschaftsteuerbescheide und Umsatzsteuerbescheide sowie Haftungsbescheide für die Kapitalertragsteuer für die Jahre 2006 bis 2009.

Die gegen diese Bescheide von der Beschwerdeführerin erhobene Berufung wurde gemeinsam mit der bisher ausgesetzten Berufung dem unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

Die verfahrensgegenständlichen Berufungen (nunmehr: Beschwerden) gegen die Körperschaftsteuer- und Umsatzsteuerbescheide sowie die Haftungsbescheide für Kapitalertragsteuer für die Jahre 2005 und 2006 (vom 4. Jänner und vom 15. Februar 2008) sowie für die Jahre 2007 bis 2009 (vom 6. März 2012) richten sich – ebenso wie bereits die Beschwerden gegen die Körperschaftsteuerbescheide, Umsatzsteuerbescheide und Haftungsbescheide für die Kapitalertragsteuer für die Jahre 1999 bis 2004 (hg. protokolliert zu RV/7100665/2006) - gegen die Nichtanerkennung des (gesamten) neuerrichteten Gebäudes als steuerliches Betriebsvermögen.

Begründend führt die Beschwerdeführerin im Wesentlichen aus, dass es sich bei der überlassenen Dienstwohnung um eine Arbeitnehmerwohnstätte handle und daher das gesamte Gebäude Teil des betriebsnotwendigen Betriebsvermögens der Beschwerdeführerin sei. Die im Zusammenhang mit der Errichtung des Gebäudes angefallenen Vorsteuern seien gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 für Leistungen angefallen, die das Unternehmen beträfen und seien damit abzugsfähig. Die durch das Gebäude verursachten Aufwendungen (insbesondere Abschreibungen, Fremdkapitalzinsen und laufende Aufwendungen) seien gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988 Betriebsausgaben, da sie durch den Betrieb veranlasst seien.

Mit Schriftsatz vom 11. November 2022 zog die Beschwerdeführerin sowohl den Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung als auch den Antrag auf Entscheidung durch den Senat zurück.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Im beschwerdegegenständlichen Zeitraum waren an der beschwerdeführenden GmbH zunächst (bis August 2008) ***FJ*** zu 99,8% sowie ***RL*** zu 0,2 % beteiligt. ***JJ*** (in der Folge: der Geschäftsführer), der Bruder von ***FJ***, war in diesem Zeitraum der allein vertretungsbefugte Geschäftsführer der Beschwerdeführerin.

Im zwischen der Beschwerdeführerin und dem Geschäftsführer abgeschlossenen Dienstvertrag vom 1. März 1992 wurde unter anderem vereinbart, dass dem Geschäftsführer als Entgelt für seine Arbeitsleistung neben dem Barlohn eine Dienstwohnung und ein Dienstwagen unentgeltlich zur Verfügung gestellt würden.

Hinsichtlich der unentgeltlichen Überlassung der Dienstwohnung wurde Folgendes ausgeführt:

*„Dem Geschäftsführer wird im Rahmen des bestehenden Dienstvertrages eine Dienstwohnung [in angemieteten Räumlichkeiten in ***P***] zur Verfügung gestellt. In dieser Wohnung ist auch das Büro der [Beschwerdeführerin]. Diese Wohnung wird zum Zwecke der Gebührenbemessung unter Anrechnung auf das vom Dienstgeber dem Dienstnehmer zu leistende Entgelt wie folgt bewertet:*

Gem. § 15 EStG mit S 4.020.--.“

Bis in das Jahr 2001 stellte die Beschwerdeführerin dem Geschäftsführer vertragsgemäß in einem von ihr angemieteten Gebäude in ***P***, das ihr auch als Firmensitz und Büro diente, eine Dienstwohnung zur Verfügung.

Um diesen Mietaufwand zu reduzieren, erwarb die Beschwerdeführerin im Mai 1999 ein Grundstück in ***Y*** und errichtete darauf in der Folge als Bauführerin ein zweigeschossiges Gebäude. Die Anschaffungskosten des Grundstücks betrugen öS 776.776, -- (€ 56.450,51). Die gesamten Herstellungskosten (inkl. USt) betrugen öS 4.604.832, -- (€ 334.646,19).

Nach seiner Fertigstellung im Jahr 2001 wurde der Großteil dieses Gebäudes (146 m², ca. 81,8 % der Nutzfläche) dem Geschäftsführer – anstelle seiner bisherigen Dienstwohnung – als Dienstwohnung überlassen und sein Dienstvertrag mit schriftlicher Ergänzung vom 30. Dezember 2000 entsprechend ergänzt bzw. abgeändert:

*„Dem Geschäftsführer wird im Rahmen des bestehenden Dienstvertrages eine Dienstwohnung im [neu errichteten Gebäude in ***Y***] ab 1.1.2001 zur Verfügung gestellt. Im selben Gebäude befinden sich auch die Büroräume der [Beschwerdeführerin].*

Dieser Wohnung wird mit den zum jeweiligen Zeitpunkt gültigen Sachbezugswert im Rahmen der Lohnverrechnung angesetzt. Der Dienstnehmer verpflichtet sich, die Dienstwohnung bei Beendigung des Dienstverhältnisses in jenem Zustand zurückzustellen, in welchem er sie übernommen hat.“

Darüber hinaus wurden keine schriftlichen Vereinbarungen zur Nutzungsüberlassung der Dienstwohnung getroffen. Im beschwerdegegenständlichen Zeitraum wurde für die Dienstwohnung in den Jahren 2005 bis 2008 jeweils ein Sachbezugswert in Höhe von € 6.794,28 sowie im Jahr 2009 ein Sachbezugswert in Höhe von € 7.490,28 angesetzt.

Der nicht auf die Dienstwohnung des Geschäftsführers entfallende Anteil des Gebäudes wurde von der Beschwerdeführerin als Büroräumlichkeiten genutzt. Die auf den als Dienstwohnung genutzten Gebäudeanteil (81,8 %) entfallenden Herstellungskosten (inkl. USt) betrugen öS 3.765.797, -- (€ 273.671,14).

Hinsichtlich der Ausstattung des neu errichteten Gebäudes wurden im die Jahre 1999 bis 2004 betreffenden Erkenntnis vom 12. Mai 2014, RV/7100665/2006, anhand der Dokumentation im Rahmen der durchgeführten Betriebsprüfungen folgende Feststellungen getroffen, denen sich das Bundesfinanzgericht auch im gegenständlichen Beschwerdeverfahren anschließt:

„Das neu errichtete Gebäude ist ein zweigeschossiges, mit einem Pultdach versehenes Wohnhaus. Es besteht aus einem Erd- und Obergeschoss und aus zwei Trakten, deren Längsachsen einen stumpfen Winkel von 135 Grad bilden. Der in der Nord-Süd Achse ausgerichtete Trakt umfasst im Erdgeschoss den Büro-, Technik-, Tank- und Heizraum und weist neben einem Nassbereich (WC) einen Kellerraum und einen Flurbereich auf. Über eine in Vorraum befindliche Stiege im Inneren des Gebäudes gelangt man in das Obergeschoss. Jener in seiner Längsachse Nordost/Südwest ausgerichtete Trakt weist laut Grundriss den Garagen- mit einem Kellerbereich auf. Wegen der leichten Schräglage des Baugrundes ist das Haus derart in den Hang gebaut, dass das Kellergeschoss (Erdgeschoss) ebenerdig über die Garagenauffahrt begehbar ist. Rechts vom ebenerdigen Eingang befindet sich das Garagentor mit dahinterliegender Garage und einem Kellerbereich, der mit Regalen ausgestattet zur Lagerung von Firmenmaterial dient. Betritt man das Erdgeschoss durch den ebenerdigen Eingang

befindet sich linker Hand vom Eingangsraum ein als Büro bezeichnetes Zimmer, welches mit zwei Computerarbeitsplätzen, Regalen, Bürotischen, Telefonanlage, Drucker, und Bürodrehstühlen ausgestattet ist. Dem Eingangsraum weiter folgend, gelangt man in einen Vorraum, der an seiner linken Seite den Zugang zum Tank-, Heiz- und Technikraum gestattet. Ein im Vorraum liegendes Stiegenhaus führt in die Diele des Obergeschosses des Hauses. Über dem Garagentrakt liegen, sohin im Obergeschoss, zwei Zimmer, ein Schlafzimmer mit Schrankraum sowie zwei Nassräume. Über dem Büro sowie dem Tank-, Heiz- und Technikraum befindet sich dem Grundriss zufolge die Küche mit angeschlossenem Ess- und Wohnzimmer. Beide Gebäudeteile – Wohn-, Koch- und Essbereiche sowie Schlaf- und Hygienebereiche sind voneinander getrennt und sind von der Diele sowie einen Gang erreichbar. Aus dem Aktenvermerk anlässlich der Besichtigung des Gebäudes am 4. Jänner 2003 im Zuge der Betriebsprüfung sowie während der Folgebetriebsprüfung angefertigten Fotos (Abgabenprüfungszeitraum 2006 – 2008, ABpNr 124080/10, AS 42 bis 51) – lässt sich die Feststellung treffen, dass die Einrichtung und Ausstattung des Wohnbereiches sowie der Küche durchaus als standardmäßig zu beschreiben sind und keine luxuriösen Eigenschaften aufweisen. So weist die Küche eine normalen und komfortablen (Wohn-)Bedürfnissen entsprechende Einrichtung (Küchenzeile mit Wandverbau) auf. Als ebenso standardmäßig ist der Verbau des Eckbereiches (ovaler Holztisch mit Sitzbank und 3 Stühlen) im Esszimmer zu beschreiben. Zu ihren Seiten ist diese Sitzecke mit jeweils einer verglasten Vitrine abgeschlossen. Jener als Wohnzimmer bezeichnete Teil des Hauses ist mit drei Holzregalen für Bücher und Fernseher sowie einem in ein Regal integrierten kleinen Sekretär (Arbeitsplatz) ausgestattet. Eine Sitzbank mit Couchtisch ist gegenüber dem im Regal stehenden Flachbild-Fernseher aufgestellt. Alle drei Räume werden durch den zwischen Wohnzimmer ist in diesen Räumen mit großflächigen Fliesen verlegt.“

Bezugnehmend auf die genannte Ausstattung sowie das gesamte Erscheinungsbild des Gebäudes stellte der erkennende Senat im die Jahre 1999 bis 2004 betreffenden Erkenntnis vom 12. Mai 2014, RV/7100665/2006, fest, dass das gegenständliche Wohnobjekt weder besonders repräsentativ noch speziell auf die Wohnbedürfnisse des Gesellschafters abgestellt sei, und führte dazu Folgendes aus:

„Betrachtet man das Wohnhaus von außen, so weist es nach Dafürhalten des Senates ein ortsübliches Erscheinungsbild auf, an dem keine architektonischen Besonderheiten zu erkennen sind. Eine besonders repräsentative Ausgestaltung bzw. Einrichtung ist weder von außen noch von innen festzustellen. Vermeint die Amtspartei eine kostbare, prunkvolle oder besonders komfortable Ausstattung (Luxus) dadurch zu begründen, dass die gegenständliche Einrichtung auf die speziellen Wohnbedürfnisse des Geschäftsführers abgestellt ist, so vermag dieses Argument im gegenständlichen Fall nicht zu überzeugen. Nicht jede Inneneinrichtung und Ausgestaltung eines Wohnobjektes, die einem modernen und zeitgemäßen Wohnbedürfnis entspricht, ist bereits als luxuriös zu werten. Nach Ansicht des Senates setzt Luxuriösität bzw. Exklusivität vielmehr einen Aufwand voraus, der den normalen Rahmen der Lebenshaltung übersteigt, sich als nicht notwendiger und nur zum Vergnügen betriebener Aufwand darstellt und sich dadurch als "speziell auf die Wohnbedürfnisse des Gesellschafters abgestellt" manifestiert. Eine luxuriöse Ausstattung und Ausgestaltung des gegenständlichen Wohnobjektes ist ebenso wenig festzustellen wie eine Exklusivität des Objektes.“

Das Bundesfinanzgericht schließt sich im gegenständlichen Verfahren diesen Ausführungen und der darauf beruhenden Beurteilung, dass es sich bei dem gegenständlichen Gebäude

weder um ein besonders repräsentatives noch um ein speziell auf die Wohnbedürfnisse des Geschäftsführers abgestelltes Gebäude handle, an.

Im Jahr 2004 erteilte die Beschwerdeführerin dem Geschäftsführer eine Pensionszusage, in der vereinbart wurde, dass ihm ab Vollendung des 64. Lebensjahres – unter der Voraussetzung, dass sowohl das Dienstverhältnis zum Dienstgeber als auch die Tätigkeit als Geschäftsführer beendet werde – eine Alterspension gebühre. Die Alterspension werde lebenslang gewährt und betrage monatlich € 500, --, jedoch höchstens 100% des Letztbezugs abzüglich einer allfälligen Pension aus der gesetzlichen Sozialversicherung und einer allfälligen durch die Beschwerdeführerin finanzierte Pension aus einer Pensionskasse. In jeden Fall sei die Alterspension mit 80% des Letztbezuges begrenzt.

Mit Abtretungsvertrag vom 14. August 2008 übernahm der Geschäftsführer entgeltlich den Anteil seines Bruders (99,8 %) an der Beschwerdeführerin. Im Zuge dieser Anteilsübernahme, mit der Geschäftsführer zum Mehrheitsgesellschafter der Beschwerdeführerin wurde, wurde sein Dienstverhältnis beendet. Der Geschäftsführer war jedoch weiter als Geschäftsführer der Beschwerdeführerin tätig und erhielt als Entgelt weiterhin – neben einem Barlohn – unentgeltlich die gegenständliche Dienstwohnung zur Verfügung gestellt.

Bei der Überprüfung der Fremdüblichkeit der Gesamtentlohnung des Geschäftsführers ist laut der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes der in der Überlassung der Dienstwohnung bestehende Vorteil nicht mit dem Sachbezugswert, sondern mit dem fremdüblichen Mietzins (zzgl. 10 % USt) zu bewerten. Als fremdüblich wird für den gegenständlichen Gebäudeteil im beschwerdegegenständlichen Zeitraum ein Mietzins in Höhe von € 5,09 (zzgl. 10% USt) angenommen. Da die Beschwerdeführerin in diesem Zeitraum auch die Betriebs- und Heizkosten des Geschäftsführers getragen hat, wird für die Betriebskosten ein Zuschlag von 20% (bzw. im Jahr 2009: 25%) sowie für die Heizkosten ein Zuschlag in Höhe von 0,58 €/m² angesetzt. Schließlich wird für die mitüberlassene Möblierung pro Monat ein Betrag von 225,- € (inkl. USt) hinzugerechnet.

Die Zusage von Versorgungsleistungen für Geschäftsführer neben deren laufenden Vergütung war im beschwerdetäglichen Zeitraum durchaus verbreitet und üblich (vgl. ua <https://www.faz.net/aktuell/karriere-hochschule/recht-und-gehalt/geschaeftsfuehrer-der-umsatz-der-gmbh-bestimmt-das-gehalt-1492707.html> [FAZ, 19. 10. 2007], mit Verweis auf eine Vergütungsstudie von Kienbaum, wonach 69 % der kleinen GmbHs ihren Geschäftsführern eine Versorgungszusage gewähren und diese in 38 % der Fälle in einer Pensionszusage besteht). Die Berücksichtigung der Pensionszusage konnte daher im Rahmen des Vergleichs der laufenden Vergütung des Geschäftsführers mit jener, die an andere Geschäftsführer geleistet wird, jeweils unterbleiben. Dass die Pensionszusage selbst nicht fremdüblichen Bedingungen entspräche, kann nicht erkannt werden. Somit konnte auch dahingestellt bleiben, ob im gegenständlichen Fall bereits die Pensionszusage oder erst die daraus resultierende

Versorgungsleistung selbst zu einem im Rahmen der Gesamtentlohnung ansonsten zu berücksichtigenden geldwerten Vorteil führt (vgl. *Mayr/Hayden in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG*^{21a} § 15 Tz 142 zu Versorgungsleistungen). Aus den gleichen Überlegungen (generelle Fremdüblichkeit der Gewährung neben der laufenden Barentlohnung) blieb auch der in der unentgeltlichen Nutzungsüberlassung des Dienstwagens für private Fahrten gelegene Vorteil unberücksichtigt.

Da die laufende Gesamtentlohnung hinsichtlich ihrer Fremdüblichkeit beurteilt wird, kann die im Jahr 2008 anlässlich der Beendigung des Dienstverhältnisses empfangene Abfertigung ebenfalls außer Ansatz bleiben.

Dies ergibt in den beschwerdegegenständlichen Jahren folgende Gesamtentlohnung des Geschäftsführers:

[...]

In den beschwerdegegenständlichen Jahren kann die Gesamtentlohnung des Geschäftsführers - auch unter Berücksichtigung des jeweiligen Umsatzes und der Größe (ca. 15 Mitarbeiter) der Beschwerdeführerin – im Vergleich mit der Vergütung anderer Geschäftsführer nicht als fremdunüblich oder unangemessen hoch erkannt werden (vgl. zu durchschnittlichen Geschäftsführervergütungen im gegenständlichen Zeitraum ua <https://www.vol.at/manager-gehlter-in-sterreich-deutlich-gestiegen/2470728> [VOL, 19. 6. 2007] sowie <https://www.derstandard.at/story/1304552211487/einkommen-2010-managergehaelter-sind-auf-dem-stand-von-2008> [der standard, 18. 5. 2011], jeweils unter Verweis auf einschlägige Studien).

2. Beweiswürdigung

Die Feststellungen betreffend das beschwerdegegenständliche Gebäude insbesondere hinsichtlich der Herstellungskosten, Nutzungsaufteilung und Ausstattung basieren auf den im Rahmen der Außenprüfung getroffenen Feststellungen. Im Zuge des die Jahre 1999 bis 2004 betreffenden Beschwerdeverfahrens erklärten sowohl die Beschwerdeführerin als auch die belangte Behörde im Rahmen eines Erörterungstermins, dass diese Feststellungen unstrittig seien.

Die Höhe des an den Geschäftsführer geleisteten Barlohns ergibt sich aus den in der Gewinn- und Verlustrechnung der Beschwerdeführerin für das Gehalt des Geschäftsführers ausgewiesenen Beträgen (Kennziffern 5300 und 5310).

Ein Mietzins in Höhe von € 5,09/m² wurde vom Bundesfinanzgericht bereits für den Zeitraum 2001 bis 2004 (vgl. BFG vom 12. Mai 2014, RV/7100665/2006) – ausgehend von den Angaben

der steuerlichen Vertretung und des Betriebsprüfers sowie der Listung im Immobilienpreisspiegel –als fremdüblicher Mietzins für die gegenständliche Dienstwohnung herangezogen. Diesem Ansatz folgt das Bundesfinanzgericht aus denselben Überlegungen auch im beschwerdegegenständlichen Verfahren und zieht diesen Wert – da aus den Darstellungen im Immobilienpreisspiegel ersichtlich ist, dass die Mietpreise im Bezirk ***M*** in den Jahren 2004 bis 2009 im Wesentlichen konstant geblieben sind und keinen signifikanten Schwankungen unterworfen waren – auch für den beschwerdegegenständlichen Zeitraum heran. Das für die mitüberlassene Möblierung angesetzte fremdübliche Entgelt folgt dem von der steuerlichen Vertretung übermitteltem Ansatz einer 6%-Rendite der Anschaffungskosten. Die Zuschläge für Betriebs- und Heizkosten wurden analog zu § 2 Sachbezugswerteverordnung in der im beschwerdegegenständlichen Jahr jeweils anzuwendenden Fassung angesetzt.

Die Feststellungen betreffend die Fremdüblichkeit der Gewährung einer Betriebspension und der Überlassung eines Dienstwagens neben der laufenden Vergütung eines Geschäftsführers sowie betreffend der Fremdüblichkeit der Gesamtentlohnung des Geschäftsführers basieren auf den angeführten Studien sowie der allgemeinen Lebenserfahrung.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu den Spruchpunkten I. bis III. (Stattgabe und Abänderung bzw. ersatzlose Aufhebung)

Zunächst ist voranzustellen, dass sich sowohl die Schriftsätze vom 9. Jänner 2008 (betreffend die Kapitalertragsteuer) und 17. Februar 2008 (betreffend die Körperschaft- und Umsatzsteuer) als auch der Schriftsatz vom 6. März 2012 gegen den Körperschaftsteuerbescheid, den Umsatzsteuerbescheid und den Haftungsbescheid für die Kapitalertragsteuer für das Jahr 2006 richten.

Dabei wurden die Beschwerden vom 9. Jänner 2008 bzw. vom 17. Februar 2008 gegen die Erstbescheide vom 6. Dezember 2007 bzw. vom 15. Jänner 2008 erhoben, die als Ergebnis der Wiederaufnahme der jeweiligen Verfahren im Zuge der 2011/12 durchgeführten Betriebsprüfung - während das Beschwerdeverfahren ausgesetzt war - aufgehoben wurden. Der Schriftsatz vom 6. März 2012 richtet sich jedoch gegen die nach dieser Wiederaufnahme der Verfahren erlassenen neuen Sachbescheide.

Gemäß § 253 BAO gilt die Bescheidbeschwerde auch als gegen den späteren Bescheid gerichtet, wenn ein Bescheid an die Stelle eines mit Bescheidbeschwerde angefochtenen Bescheides tritt. Da die nach Wiederaufnahme erlassenen neuen Sachbescheide an die Stelle der aufgehobenen Erstbescheide getreten sind, richten sich die am 9. Jänner 2008 bzw. am

17. Februar 2008 erhobenen „erstmaligen“ Beschwerden auch gegen die am 2. bzw. am 6. Februar erlassenen neuen Sachbescheide.

Die Beschwerde vom 6. März 2012 wird daher – soweit sie sich gegen die bereits mit den Beschwerden vom 9. Jänner 2008 bzw. vom 17. Februar 2008 angefochtenen Bescheide für das Jahr 2006 richtet – als ein diese erstmaligen Beschwerden ergänzender Schriftsatz behandelt (vgl. VwGH vom 25. Juni 2008, 2006/15/0085).

Zugehörigkeit des als Dienstwohnung überlassenen Gebäudeteils zum Betriebsvermögen der Beschwerdeführerin?

Mit der Frage, ob das beschwerdegegenständliche Gebäude zur Gänze dem Betriebsvermögen der Beschwerdeführerin zuzurechnen ist, hat sich das Bundesfinanzgericht bereits in dem die Jahre 1999 bis 2004 betreffenden Erkenntnis vom 12. Mai 2014, RV/7100665/2006, auseinandergesetzt.

Durch § 7 Abs. 2 KStG 1988 werden unter anderem die einkommensteuerlichen Vorschriften über die Gewinnermittlung in den Bereich der Körperschaftsteuer übernommen. Daraus folgt, dass die Betriebsvermögenseigenschaft von Wirtschaftsgütern bei Körperschaftsteuersubjekten nach den gleichen Grundsätzen zu beurteilen ist wie bei Einkommensteuersubjekten. Notwendiges Betriebsvermögen umfasst jene Wirtschaftsgüter, die objektiv erkennbar zum unmittelbaren Einsatz im Betrieb bestimmt sind und ihm tatsächlich dienen (vgl. VwGH vom 24. Oktober 2002, 98/15/0083). Ein Wirtschaftsgut, das objektiv erkennbar privaten (bzw. gesellschaftsrechtlichen) Zwecken dient oder objektiv erkennbar für solche Zwecke bestimmt ist, stellt notwendiges Privatvermögen dar. Solche Wirtschaftsgüter können nicht zum gewillkürten Betriebsvermögen werden (vgl. VwGH vom 18. Dezember 2001, 98/15/0019).

Wirtschaftsgüter einer Körperschaft, deren Anschaffung oder Herstellung rein gesellschaftsrechtlich veranlasst ist und die nicht der Einkommenserzielung der Körperschaft dienen, gehören nicht zum Betriebsvermögen der Körperschaft (vgl. *Hofstätter/Reichel*, III A, Tz 78 zu § 4 Abs. 1 EStG 1988).

Im gegenständlichen Fall wurde die gegenständliche Wohnung dem Geschäftsführer zu einem Zeitpunkt überlassen, zu dem er selbst noch nicht Gesellschafter der Beschwerdeführerin war. Da er als Bruder des damaligen Mehrheitsgesellschafters jedoch jedenfalls als diesem nahestehende Person zu beurteilen ist und eine verdeckte Ausschüttung nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auch dann vorliegen kann, wenn eine dem Gesellschafter nahestehende Person begünstigt wird, ist die gegenständliche Überlassung der

Dienstwohnung nach den gleichen Maßstäben zu prüfen, als ob sie an den Gesellschafter der Beschwerdeführerin erfolgt wäre (vgl. VwGH vom 1. Juni 2017, Ro 2016/15/0021).

In Bezug auf dem Gesellschafter zur Nutzung überlassene Gebäude einer Kapitalgesellschaft unterscheidet der Verwaltungsgerichtshof hierbei in ständiger Rechtsprechung zwischen jederzeit im betrieblichen Geschehen (z.B. 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 sind. Gebäude, die von vorneherein für die private Nutzung des Gesellschafters bestimmt sind, zählen als "verdeckte Ausschüttungen an der Wurzel" von vorneherein nicht zum Betriebsvermögen der Kapitalgesellschaft (vgl. unter anderem VwGH vom 23. Februar 2010, 2007/15/0003). Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist ein Wohnobjekt seiner Erscheinung nach für die private Nutzung durch den Gesellschafter bestimmt, wenn es "besonders repräsentativ" ist oder wenn es "speziell auf die Wohnbedürfnisse des Gesellschafters abgestellt" ist (vgl. Zorn, RdW 2007/647).

Wie bereits dargelegt, kann anhand des Erscheinungsbilds und der Ausstattung des gegenständlichen Gebäudeteils nicht erkannt werden, dass es sich um ein besonders repräsentatives oder ein speziell auf die Wohnbedürfnisse des Geschäftsführers abgestelltes Gebäude handeln würde.

Im die Jahre 1999 bis 2004 betreffenden Erkenntnis vom 12. Mai 2014, RV/7100665/2006, hat das Bundesfinanzgericht in Hinblick auf den jederzeitigen Einsatz im betrieblichen Geschehen ergänzend die Möglichkeit der jederzeitigen marktkonformen Nutzung (also die Möglichkeit der rentablen Vermietung) des beschwerdegegenständlichen Gebäudes geprüft. Es ist dabei anhand einer Berechnung nach dem Ertragswertverfahren zu dem Ergebnis gelangt, dass die Errichtungskosten um rund öS 190.000, -- unter dem Ertragswert der baulichen Anlage lägen und auch ein marktüblich agierender Immobilieninvestor, der ein marktkonformes Verhalten an den Tag lege, die von der Beschwerdeführerin vorgenommene Investition getätigt hätte.

Ergänzend ist in diesem Zusammenhang darauf hinzuweisen, dass der Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 10. Februar 2016, 2013/15/0284, klargestellt hat, dass mit der Renditeerwartung eines „marktüblich agierenden Immobilieninvestors“ jene Rendite gemeint ist, „die üblicherweise aus dem eingesetzten Kapital durch Vermietung erzielt wird“. Maßgeblich ist demnach jener Renditesatz, der sich bei Veranlagung des Gesamtbetrages der Anschaffungs- und Herstellungskosten in gut rentierliche Immobilien (also in Immobilien von jener Art, die eine hohe Rendite erwarten lassen) ergibt, wobei nach Auffassung des Verwaltungsgerichtshofes im Allgemeinen ein Renditesatz in der Bandbreite von 3 bis 5 % (hier gemeint als Verhältnis von Jahresmieterlösen zum Betrag des investierten Kapitals) zu erzielen

sein müsste (vgl. VwGH vom 10. Februar 2016, 2013/15/0284 sowie vom 15. September 2016, 2013/15/0256).

Unter Heranziehung des für das Jahr 2001 ermittelten ortsüblichen Nettomietzinses in Höhe von € 5,09/m² für die gegenständliche 146 m² große Wohnung und der - auf den zur Nutzung überlassenen Gebäudeteil entfallenden - Investitionssumme in Höhe von € 274.235,80 (= 81,8% der Anschaffungskosten des Grundstücks sowie auf den als Dienstwohnung genutzten Gebäudeteil entfallende Nettoherstellungskosten) ergibt sich im gegenständlichen Fall ein Renditesatz in Höhe von 3,25 %, der innerhalb der Bandbreite der – vom Verwaltungsgerichtshof als maßgeblich erachteten – Renditeerwartung eines marktüblich agierenden Immobilieninvestors liegt.

Da der gegenständliche Gebäudeteil seinem Erscheinungsbild nach nicht speziell für die Nutzung durch den Geschäftsführer bestimmt ist und sich sowohl anhand des Ertragswertverfahrens als auch der Berechnung der Renditemiete ergibt, dass die beschwerdegegenständliche Liegenschaft durch Vermietung jederzeit - entsprechend der Renditeerwartung eines marktüblich agierenden Immobilieninvestors – im betrieblichen Geschehen einsetzbar wäre, kann der gegenständliche Gebäudeteil – ebenso wie bereits im die Jahre 1999 bis 2004 betreffenden Erkenntnis - nicht als von vorneherein für die private Nutzung des Geschäftsführers bestimmt erkannt werden. Es liegt daher keine „Ausschüttung an der Wurzel“ vor. Das errichtete Gebäude ist auch hinsichtlich des Gebäudeteils, der dem Geschäftsführer zur Nutzung überlassen wurde, dem Betriebsvermögen zuzuordnen.

Laufende Nutzung des Gebäudeteils als Dienstwohnung

Auch wenn das gegenständliche Gebäude nicht als von vorneherein für die private Nutzung des Gesellschafters bestimmt zu beurteilen ist und somit keine „Ausschüttung an der Wurzel“ vorliegt, ist weiters zu prüfen, ob die Dienstwohnung dem Geschäftsführer unter nicht fremdüblichen Bedingungen zur Verfügung gestellt wurde. Dies würde zwar nicht gegen die Zugehörigkeit des überlassenen Gebäudeteils zum Betriebsvermögen der Beschwerdeführerin sprechen, würde jedoch dazu führen, dass im Wege einer laufenden verdeckten Ausschüttung fremdübliche Betriebseinnahmen (Mieteträge) bei der Beschwerdeführerin anzusetzen wären (vgl. VwGH vom 23. Februar 2010, 2007/15/0003).

Mit Erkenntnis vom 30. Dezember 2020, Ra 2019/15/0126, hat der Verwaltungsgerichtshof zu der Frage, unter welchen Umständen die Zurverfügungstellung einer Dienstwohnung an den Geschäftsführer eine verdeckte Ausschüttung darstellt, Folgendes ausgesprochen:

„Einem Geschäftsführer einer GmbH gebührt - selbst ohne Vorliegen einer Vereinbarung - eine angemessene Entlohnung. Hinsichtlich der steuerlichen Folgen des Geschäftsführerbezuges stehen daher nicht formelle Vereinbarungen im Vordergrund, vielmehr ist auf die

Angemessenheit abzustellen (VwGH 21.10.1999, 97/15/0198, 0199, mwN). Bezüglich der Wertung eines Geschäftsführerbezuges (gegebenenfalls samt Sachbezügen, wie der Nutzung einer Dienstwohnung) als verdeckte Ausschüttung kommt es daher nicht auf formelle Vereinbarungen, sondern auf die Angemessenheit der „Gesamtausstattung“ der Entlohnung an (vgl. VwGH 28.11.2013, 2009/13/0141, und nochmals VwGH 21.10.1999, 97/15/0198, 0199).

Überlässt eine GmbH die Nutzung ihr gehörender Räumlichkeiten dem Geschäftsführer für dessen private Wohnzwecke als weitere Entlohnung seiner Geschäftsführungstätigkeit und erbringt damit insgesamt ein angemessenes Entgelt für ihr gegenüber erbrachte Leistungen, ist dieses Entgelt auf Seiten der GmbH betrieblich veranlasst. Soweit demgegenüber eine GmbH die Nutzung ihrer Räumlichkeiten dem Geschäftsführer nicht als weitere Entlohnung seiner Geschäftsführungstätigkeit, sondern causa societatis, also als eine aus der Gesellschafterstellung des Geschäftsführers resultierende Vermögenszuwendung überlässt, liegt eine (verdeckte) Ausschüttung iSd § 8 Abs. 2 KStG 1988 vor.

Um zu beurteilen, ob (und in welchem Ausmaß) die Überlassung der Nutzung an den Wohnräumen eine Entlohnung für die Geschäftsführertätigkeit oder eine (verdeckte) Ausschüttung darstellt, ist zunächst die Gesamtentlohnung des Geschäftsführers betragsmäßig festzustellen. Dazu ist dem Barlohn des Geschäftsführers der Wert der Überlassung der Wohnungsnutzung hinzuzurechnen, wobei die Wohnungsnutzung mit dem Marktpreis (und im Allgemeinen nicht mit dem aus der Sachbezugswerte-Verordnung für Dienstnehmer abzuleitenden Sachbezug) anzusetzen ist. Die Gesamtentlohnung ist im Wege eines Fremdvergleichs jenem Betrag gegenüber zu stellen, welcher einem der GmbH gegenüber fremden Geschäftsführer geleistet würde.“

Im beschwerdegegenständlichen Fall erhielt der Geschäftsführer seine Entlohnung zunächst auf Basis seines am 1. März 1992 mit der Beschwerdeführerin abgeschlossenen Dienstvertrages. Im Zuge der Anteilsübernahme im August 2008, mit der der Geschäftsführer Mehrheitsgesellschafter der Beschwerdeführerin wurde, wurde dieses Dienstverhältnis beendet. Der Geschäftsführer führte seine bisherige Geschäftsführertätigkeit als wesentlich beteiligter Gesellschafter fort. Seine diesbezügliche Vergütung, die weiterhin die von der Beschwerdeführerin zur Verfügung gestellte Dienstwohnung umfasste, wurde nunmehr unter den Einkünften aus selbstständiger Arbeit gemäß § 22 Z 2 EStG 1988 erfasst.

Da es im gegenständlichen Fall für die Beurteilung, ob die Überlassung der Dienstwohnung eine verdeckte Ausschüttung an den Geschäftsführer darstellt, jedoch ausschließlich auf die Angemessenheit und die Fremdüblichkeit des Austauschverhältnisses zwischen der Geschäftsführertätigkeit und der dafür gewährten Gesamtentlohnung ankommt, ist dafür weder maßgeblich, auf welcher rechtlichen Grundlage dieses Austauschverhältnis basiert, noch, ob die Entlohnung beim Geschäftsführer den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit oder den Einkünften iSd § 22 Z 2 EStG 1988 zuzurechnen ist.

Wie bereits dargelegt, hält die Gesamtentlohnung des Geschäftsführers – unter der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes entsprechendem Ansatz der Wohnungsnutzung mit dem Marktpreis – dem Fremdvergleich stand und sie stellt ein angemessenes Entgelt für

seine gegenüber der Beschwerdeführerin erbrachten Leistungen dar. Die Überlassung der Dienstwohnung ist daher betrieblich veranlasst.

Da das neu errichtete Gebäude zur Gänze dem Betriebsvermögen der Beschwerdeführerin zuzurechnen ist und auch seine laufende Überlassung eines Gebäudeteils an den Geschäftsführer als betrieblich veranlasst zu beurteilen ist, sind mit der Gebäudeerrichtung in Zusammenhang stehenden Aufwendungen (insbesondere Fremdfinanzierungskosten, AfA für Gebäude, Einrichtung und spätere Zugänge des Anlagevermögens) ebenso wie die das Gebäude betreffenden laufenden Aufwendungen zur Gänze abzugsfähig. Die Überlassung der Dienstwohnung stellt weder eine „verdeckte Ausschüttung an der Wurzel“ noch eine „laufende“ verdeckte Ausschüttung dar, die der Kapitalertragsteuer unterliegen und eine diesbezügliche Haftung der Beschwerdeführerin begründen würde.

Umsatzsteuerrechtliche Beurteilung der Überlassung der Dienstwohnung

Mit Erkenntnis vom 31. Dezember 2020, Ra 2019/15/0126, hat der Verwaltungsgerichtshof in Hinblick auf die Umsatzsteuerpflicht und den Vorsteuerabzug in Zusammenhang mit der Überlassung einer Dienstwohnung ausgesprochen, dass wenn – wie im gegenständlichen Fall – jederzeit im betrieblichen Geschehen (insbesondere durch Vermietung an Fremde) einsetzbare Räumlichkeiten vorliegen und der Marktpreis für die Wohnungsnutzung in einer fremdüblichen Gesamtentlohnung (zumindest zur Hälfte) Deckung findet, die Überlassung der Dienstwohnung im Rahmen des Unternehmens erfolgt und der Umsatzsteuer unterliegt. Spiegelbildlich steht § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 dem Vorsteuerabzug nicht entgegen (vgl. auch VwGH vom 1. September 2015, 2012/15/0105, sowie vom 27. Juni 2018, Ra 2017/15/0019).

Die gegenständliche Überlassung der Dienstwohnung stellt grundsätzlich einen tauschähnlichen Umsatz iSd § 3a Abs. 2 UStG 1994 dar, da das Entgelt für die Überlassung einer Dienstwohnung (eine sonstige Leistung) in einem Teil der Arbeitsleistung des Geschäftsführers (einer sonstigen Leistung) besteht. Der Europäischen Gerichtshof nimmt in seinem solchen Fall jedoch nur dann den Entgeltcharakter der Arbeitsleistung an, wenn ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen den beiden Leistungen gegeben ist. Ein solcher Zusammenhang sei jedenfalls anzunehmen, wenn die auszuführende Arbeitsleistung und der dafür bezogene Lohn vom Erhalt der Gegenleistung abhängig wären, der Arbeitnehmer etwas für diese zu bezahlen hätte oder ihm der Wert dieser Leistung von seinem Lohn abgezogen werden würde (vgl. EuGH vom 16. Oktober 1997, C-258/95, *Filibeck*, Rn 15 und 16).

Speziell in Hinblick auf die Überlassung von Wohnung an Gesellschafter-Geschäftsführer hat der EuGH in seinem Urteil vom 18. Juli 2013, C-210/11 *Medicom SPRL*, ausgeführt, dass das Fehlen der Zahlung eines Mietzinses – und somit die Entgeltlichkeit der Überlassung – nicht durch den Umstand aufgewogen werden kann, dass im Rahmen der Einkommensteuer diese

private Nutzung eines dem Unternehmen zugeordneten Gebäudes als ein quantifizierbarer geldwerter Vorteil und somit in gewisser Weise als ein Teil der Vergütung angesehen wird, auf die der Begünstigte als Gegenleistung für die Zurverfügungstellung des fraglichen Gebäudes verzichtet hat (vgl. zuletzt auch EuGH vom 20. Jänner 2021, C-288/19 *QM*).

Im gegenständlichen Fall ist jedoch im (ursprünglichen) Dienstvertrag ausdrücklich vereinbart worden, dass die Überlassung der Dienstwohnung gemäß der für die einkommensteuerliche Bewertung maßgeblichen Sachbezugswerteverordnung bewertet wird und sich der Geschäftsführer einen Betrag in dieser Höhe auf seinen Arbeitslohn anrechnen lassen muss. Somit ist – anders als in dem vom EuGH in seinem Urteil vom 18. Juli 2013, C-210/11 *Medicom SPRL*, beurteilten Sachverhalt – aus der gegenständlichen Vereinbarung ersichtlich, dass dem Geschäftsführer ein dem Wert der Zurverfügungstellung des fraglichen Gebäudes entsprechender Betrag von seinem Lohn abgezogen bzw. angerechnet wird und es ist somit ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen der Überlassung der Dienstwohnung und dem Verzicht auf einen Teil des Lohns für die Arbeitsleistung gegeben (vgl. EuGH vom 18. Juli 2013, C-210/11 *Medicom SPRL*, Rn 30 sowie BFH vom 30. Juni 2022, V R 25/21 zur Maßgeblichkeit der zugrundeliegenden konkreten Vereinbarung und der tatsächlichen Inanspruchnahme im Einzelfall).

Im gegenständlichen Fall ist weiters zu berücksichtigen, dass diese vertragliche Ausgestaltung im gesamten beschwerdegegenständlichen Zeitraum vereinbarungsgemäß in Anspruch genommen und verrechnungstechnisch umgesetzt wurde, sowie dass die Überlassung der Dienstwohnung – wie bereits dargelegt - im Rahmen einer fremdüblichen Gesamtentlohnung eines Geschäftsführers Deckung fand.

Es bestand somit im gesamten beschwerdegegenständlichen Zeitraum ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen der Überlassung der Dienstwohnung und eines Teils der vom Geschäftsführer erbrachten Arbeitsleistung bzw. des Verzichts auf einen Teil seines ihm für seine Arbeitsleistung gebührenden Lohns, weshalb die Entgeltlichkeit des gegenständlichen Umsatzes zu bejahen ist.

Bei einem tauschähnlichen Umsatz gilt gemäß § 4 Abs. 6 UStG 1994 der Wert des einen Umsatzes als Entgelt für den anderen Umsatz. Für die Überlassung der Dienstwohnung ist deshalb der gemeine Wert der auf sie entfallenden Arbeitsleistung als Entgelt (und somit als Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer) heranzuziehen. Gemäß der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kann hierbei aus Vereinfachungsgründen auch der für die Lohnsteuerberechnung maßgebliche Sachbezugswert herangezogen werden, wobei zu beachten ist, dass es sich dabei um Bruttowerte handelt, aus denen die Umsatzsteuer herauszurechnen ist (vgl. VwGH vom 23. Oktober 1987, 86/17/0108 sowie BFG vom 1. Juli 2021, RV/7100159/2013). Nichts Anderes ergibt sich, wenn man den Lohnverzicht als

Gegenleistung heranzieht. In diesem Fall ist ebenfalls der (auf den Lohn anzurechnende) jeweils anzuwendende Sachbezugswert als Bemessungsgrundlage heranzuziehen.

Die unentgeltliche Zurverfügungstellung der Möblierung an den Geschäftsführer unterliegt als einer sonstigen Leistung gegen Entgelt gleichgestellte Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Gegenstandes gemäß § 3a Abs. 1a Z 1 UStG 1994 ebenfalls der Umsatzsteuer. Als Bemessungsgrundlage sind gemäß § 4 Abs. 8 UStG 1994 die auf die Überlassung entfallenden Kosten heranzuziehen. Diese werden – angelehnt an die AfA – mit € 2.125, -- jährlich angenommen.

Aus den dargelegten Gründen ist spruchgemäß zu entscheiden und den Beschwerden stattzugeben. Die angefochtenen Bescheide werden entsprechend abgeändert bzw. ersatzlos aufgehoben.

3.2. Zu Spruchpunkt IV. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Das gegenständliche Erkenntnis weicht von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes weder hinsichtlich der Frage, unter welchen Voraussetzungen die Zurverfügungstellung einer Dienstwohnung an einen Gesellschafter (bzw. an eine diesem nahestehende Person) als „Ausschüttung an der Wurzel“ zu beurteilen ist (vgl. insbesondere VwGH vom 23. Februar 2010, 2007/15/0003), noch hinsichtlich der Frage, unter welchen Voraussetzungen darin eine laufende (verdeckte) Ausschüttung zu sehen ist (vgl. insbesondere VwGH vom 30. Dezember 2020, Ra 2019/15/0126), ab. Die ordentliche Revision ist daher nicht zuzulassen.

Beilage: 10 Berechnungsblätter

Wien, am 6. Dezember 2022