

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Senatsvorsitzende MMag. Elisabeth Brunner, die Richterinnen Mag. Maria Daniel sowie die fachkundige Laienrichterin Mag. Petra-Maria Ibounig und den fachkundigen Laienrichter Mag. Heinrich Witetschka über die Beschwerde (vormals Berufung) der ***Bf***, ***Bf-Adr***, gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien***X*** (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 6.12.2007 betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer für die Jahre 2003 bis 2005 sowie gegen den Haftungs- und Abgabenbescheid betreffend Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 2003 bis 2005 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 8. Mai 2023 in Anwesenheit des Schriftführers Alexander Zeiler LL.M. zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird Folge gegeben.

Die Bescheide betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer für die Jahre 2003 bis 2005 werden abgeändert.

Der Haftungs- und Abgabenbescheid betreffend Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 2003 bis 2005 wird ersatzlos aufgehoben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer der Jahre 2003 bis 2005 sind den als Beilagen angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

Die ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art 133 Abs 4 B-VG ist nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Verfahrensverlauf:

1. Feststellungen der Betriebsprüfung

Anlässlich einer für die Abgabenzeiträume 2003 bis 2005 durchgeführten Betriebsprüfung bei der Beschwerdeführerin wurden folgende beschwerderelevante Feststellungen durch die Außenprüfung getroffen:

Für die private Nutzung des Firmen-PKW wurde ein Privatanteil iHv 20% angesetzt.

Hinsichtlich des von der Beschwerdeführerin am 21.6.2002 erworbenen und in der Folge umgebauten Gebäudes wurde der durch den Geschäftsführer privat genutzte Teil (Erdgeschoß und Obergeschoß - 76,19% der Gesamtnutzfläche) der außerbetrieblichen Sphäre der GmbH zugeordnet, da nach Ansicht der belangten Behörde die Räumlichkeiten speziell auf die Wohnbedürfnisse des Gesellschafters ausgerichtet seien. Das im Dachgeschoß befindliche Büro im Ausmaß von 45 m² wurde durch die belangte Behörde als betrieblich veranlasst bzw genutzt anerkannt. Die Außenprüfung stellte in der Folge verdeckte Ausschüttungen für die Jahre 2003 bis 2005 fest und korrigierte die Vorsteuerbeträge der Jahre 2003 bis 2005 wobei für das Jahr 2005 noch zusätzlich eine Vorsteuerkorrektur gem § 12 Abs 10 UStG 1994 vorgenommen wurde. Die AfA für das Gebäude (als Teil der laufenden Kosten und somit Bemessungsgrundlage für die verdeckte Ausschüttung) wurde auf 2% gekürzt. Hinsichtlich der AfA für das Büro erfolgten laut Prüfbericht keine zusätzlichen Korrekturen.

Die Außenprüfung ging dabei von einer Gesamtnutzfläche im Ausmaß von 189 m² aus, die sie folgendermaßen aufgliederte:

- Erdgeschoß – 73 m² (Küche/Esszimmer 26 m², Diele/WC 20 m², Wohnzimmer 27 m²)
- Obergeschoß – 71 m² (Schlafräume 51 m², Bad 8 m², Diele 12 m²)
- Dachgeschoß – 45 m² (Büro)

Für die Berechnung der Kapitalertragsteuer iZm sämtlich festgestellten (auch nicht beschwerderelevanten) verdeckten Ausschüttungen wurde durch die Außenprüfung angenommen, dass diese von der Gesellschaft und nicht von den Gesellschaftern getragen werde.

2. Berufung vom 14.1.2008

In der rechtzeitig eingebrachten Berufung (nunmehr Beschwerde) vom 14.1.2008 bringt die Beschwerdeführerin vor, dass für den PKW in den Wirtschaftsjahren 2004 und 2005 infolge Abschreibung auf den Restbuchwert zum 30.9.2003 keine Abschreibungen mehr erfolgt seien. Die Außenprüfung hätte jedoch den festgestellten Privatanteil im Ausmaß von 20% auch für die Wirtschaftsjahre 2004 und 2005 inklusive AfA-Betrag bemessen. Richtigerweise wäre der Privatanteil in den Jahren 2004 und 2005 ohne diese Abschreibungsbeträge zu berechnen gewesen.

Ferner beantragt die Beschwerdeführerin bei der Berechnung der Kapitalertragsteuer hinsichtlich der verdeckten Ausschüttung im Zusammenhang mit dem PKW-Aufwand zu berücksichtigen, dass die Kapitalertragsteuer nicht von der Gesellschaft, sondern von den Gesellschaftern getragen werde.

Ebenso werde die Kapitalertragsteuer hinsichtlich der verdeckten Ausschüttung im Zusammenhang mit nicht anerkannten Aufwendungen gem § 12 Abs 1 Z 3 KStG (die dem Grunde nach nicht bekämpft werden) von den Gesellschaftern getragen.

Nach Ansicht der Beschwerdeführerin ergäbe sich hinsichtlich des Gebäudes ein betrieblich genutzter Anteil von 28,66% sowie ein privat genutzter Anteil von 71,34% (statt 76,19%), da das Büro im Dachgeschoß nur über die Dielen im Erd- und Obergeschoß erreichbar und bei der Berechnung der Privatnutzflächen diese Dielenflächen, als allgemein genutzte Zugangsflächen, außer Ansatz zu lassen seien.

Da die Inbetriebnahme des Gebäudes mit 28.2.2004 erfolgt sei, wäre im Wirtschaftsjahr 2002/2003 noch keine Abschreibung für Abnutzung für das Gebäude geltend gemacht worden. Daher könne für die Berechnung einer allfällig verdeckten Ausschüttung für das Wirtschaftsjahr 2002/2003 die Gebäudeabschreibung nicht herangezogen werden. Dies wäre jedoch durch die Außenprüfung geschehen.

Betreffend Gebäudeabschreibung in Höhe von 3,03% läge ein entsprechendes Sachverständigengutachten vor.

Die Betriebsprüfung habe bei der Berechnung der verdeckten Ausschüttungen der Wirtschaftsjahre 2003 bis 2005 die in der Buchhaltung ausgewiesenen Fremdkapitalzinsen und Versicherungen zugrunde gelegt. Da das Gebäude größtenteils durch das Verrechnungskonto Mag. ***E*** finanziert worden sei, würde der Fremdfinanzierungsanteil höchstens der betrieblich genutzten Fläche entsprechen und sei jedenfalls nicht auszuscheiden. Auf dem Konto „Versicherungen“ sei weiters die Er- und Ablebensversicherung enthalten, die als Kreditbesicherung diene und daher ebenfalls nicht zur Berechnung der verdeckten Ausschüttung bezüglich des Privatanteiles herangezogen werden könne.

Das Objekt ***Bf-Adr*** EZ ***1***, KG ***2*** diene der Gesellschaft als ausschließlicher Betriebssitz, da die Gesellschaft über Büroflächen nur an dieser Adresse verfüge. Bezüglich des betrieblich genutzten Anteils von 28,66% liege somit eine unmittelbare Betriebsnotwendigkeit vor.

Nach Ansicht der Beschwerdeführerin seien Liegenschaften von Körperschaften Wirtschaftsgüter, die entweder zur Gänze dem Betriebsvermögen oder, sofern im Sinne der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ausschließlich private Nutzung vorliegen sollte, zur Gänze dem notwendigen Privatvermögen zuzuordnen. Die Liegenschaft sei somit ein unteilbarer Vermögensgegenstand, der als Ganzes unternehmens- und steuerrechtlich dem Betriebsvermögen zuzurechnen sei.

Für die Einstufung als außerbetriebliches Vermögen sei erforderlich, dass die Überlassung der Nutzung am Wohnobjekt an den Gesellschafter nicht dem Fremdvergleich entspreche. Die Betriebsprüfung verweise auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes wonach bei kleinen Betrieben die Bereitstellung einer Dienstwohnung unüblich sei. Die Beschwerdeführerin stellt in diesem Zusammenhang fest, dass die bisherige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Üblichkeit von Dienstwohnungen in Abhängigkeit von der Betriebsgröße dem verfassungsrechtlich gewährleisteten Gleichheitsprinzip widerspreche, da diese Rechtsprechung im Ergebnis dazu führe, dass die per Gesetz bzw Verordnung geregelte Dienstnehmerbegünstigung für Sachbezüge nur großen Unternehmen zugestanden werde.

Es sei nach Meinung der Beschwerdeführerin zu prüfen, ob das Wohnobjekt besonders repräsentativ oder speziell auf die Wohnbedürfnisse des Gesellschafters ausgestattet sei. Da das Wohnobjekt zu 71,34% privat genutzt werde, sei dieser Teil der Liegenschaft jedenfalls allgemein für Wohnzwecke nutzbar. Die Nutzung für Wohnzwecke durch den Gesellschafter würde die objektiven Interessen der Eigentümergesellschaft nicht schmälern. Die Nutzfläche je Geschoß habe vor Umbau lediglich rund 50 m² betragen. Der Zubau habe die Nutzbarkeit und den Wert der Immobilie wesentlich und unabhängig von der konkreten Nutzung gesteigert.

Nach Ansicht der Beschwerdeführerin sei das Objekt weder besonders repräsentativ noch speziell auf die Wohnbedürfnisse eines Gesellschafters hin ausgestattet. Die Erweiterung des Gebäudes hätte insbesondere dem Zweck gedient der Tätigkeit der Gesellschaft entsprechende Räumlichkeiten zu schaffen, wobei bei der Erweiterung auch die Verbesserung des derzeit als Wohnung genutzten Teiles erreicht worden sei und die Vorteile für den Eigentümer dabei überwogen hätten. Durch den Ausbau des Dachgeschoßes und durch die erhöhte Wohnnutzfläche sei der objektive Wert des Gebäudes und damit des Betriebsvermögens deutlich gesteigert worden.

Es sei unrichtig, dass die gesamte Wohnungsausstattung von der Gesellschaft getragen worden sei. Richtig sei, dass mit Ausnahme der Kücheneinrichtung und einigen wenigen Möbelstücken

die gesamte Wohnungseinrichtung aus dem Privatvermögen des Herrn Mag. ***E*** angeschafft worden sei.

Nach Ansicht der Beschwerdeführerin liege aus mehreren Gründen kein außerbetriebliches Vermögen der Gesellschaft vor - zum einen aufgrund der Unteilbarkeit des Vermögensgegenstandes und zum anderen, da das Objekt weder besonders repräsentativ ausgestattet sei noch speziell auf die Wohnbedürfnisse des Gesellschafters ausgestaltet worden sei. Der Wohnraum im Ausmaß von 112 m² sei für eine fünfköpfige Familie eher unterdimensioniert ausgestattet. Das Objekt stelle insbesondere eine adäquate Büroräumlichkeit als Mittelpunkt der betrieblichen Tätigkeit zur Verfügung.

Da die Liegenschaft einen einheitlichen Vermögensgegenstand darstelle, sei für die anteilige private Nutzung des Betriebsvermögens für Wohnzwecke ein Sachbezug gemäß Sachbezugsverordnung anzusetzen. Sollte dies nicht möglich sein, stellt die Beschwerdeführerin in der Beschwerde in eventu den Antrag, den Sachbezug für die Dienstwohnung basierend auf den tatsächlichen anteiligen Kosten anzusetzen, wobei festgehalten werde, dass für Büroflächen am Markt wesentlich höhere Quadratmeterpreise erzielt werden könnten als für Wohnflächen.

Im Falle der Qualifizierung der privaten Nutzung als verdeckte Ausschüttung, beantragt die Beschwerdeführerin, dass die Kapitalertragsteuer durch die Gesellschafter getragen werde.

Die Beschwerdeführerin beantragt ferner für den Fall, dass kein Sachbezug anzusetzen sei, die Aufrollung der Gehaltsabrechnung für Herrn Mag. ***E*** betreffend aller Zeiträume ab April 2004 (Wiederaufnahme betreffend Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag).

3. Stellungnahme der Betriebsprüfung vom 7.5.2008

In der Stellungnahme der Betriebsprüfung vom 7.5.2008 räumt die belangte Behörde ein, dass der Ansatz der Abschreibung für Abnutzung für den PKW in den Wirtschaftsjahren 2004 und 2005 zu Unrecht erfolgt sei. Der Privatanteil sei daher für das Wirtschaftsjahr 2004 mit 1.360,15 Euro und für das Wirtschaftsjahr 2005 mit 493,85 Euro anzusetzen.

Betreffend die festgestellten verdeckten Ausschüttungen im Zusammenhang mit nicht abzugsfähigen Aufwendungen (Werbeaufwand) sei der Abgabenbehörde kein Beschluss der Gesellschaft vorgelegen, aus dem die Übernahme der Kapitalertragsteuer durch die Gesellschafter ersichtlich gewesen sei. Im Laufe der Schlussbesprechung sei vom steuerlichen Vertreter hinsichtlich der Berechnung der Kapitalertragsteuer kein Einwand erhoben worden.

Bezüglich des Flächenverhältnisses sei für die Außenprüfung nicht ersichtlich, dass die weitaus überwiegend privat genutzte Diele im Rahmen der Berechnung des Nutzflächenverhältnisses außer Ansatz zu lassen sei. Eine Anhebung des betrieblich genutzten Teiles auf rund 29 % sei

ferner nicht gerechtfertigt, da die Dachschräge im betrieblich genutzten Teil bei der Berechnung des Flächenverhältnisses durch die Betriebsprüfung nicht berücksichtigt worden sei.

Hinsichtlich des von der Beschwerdeführerin vorgebrachten Arguments der Unteilbarkeit des Vermögensgegenstandes (der Liegenschaft) vertrete die belangte Behörde die Ansicht, dass lediglich für Gebäudeteile von untergeordneter Bedeutung (unter 20%) eine Aufteilung unterbleiben könne.

Die Betriebsprüfung vertrete den Standpunkt, dass das Gebäude als Ganzes nicht jederzeit im betrieblichen Geschehen (zB durch Vermietung) eingesetzt werden könne. Das Objekt sei vielmehr speziell auf die Wohnbedürfnisse der Familie ***E*** abgestellt und nicht für einen anderen Nutzungszweck wirtschaftlich geeignet. Die belangte Behörde verweise in diesem Zusammenhang auf einschlägige Literatur, wonach es weder der vom Verwaltungsgerichtshof angesprochenen Lebenserfahrung noch den Erfahrungen der Liegenschaftsbewertung entspreche, maßgeschnittene und/oder luxuriöse Objekte in der Absicht anzuschaffen, um diese wirtschaftlich sinnvoll zu vermieten oder zu verkaufen. Das typische „Sachwertobjekt“ sei demnach nicht als zinsabwerfende Kapitalanlage anzusehen, sondern vielmehr als Wohnstätte, die eine gewisse Lebensqualität vermittele. Persönliche Vorlieben, Lebensgewohnheiten und familiäre Verhältnisse seien für die Kosten und Ausgestaltung des Objektes maßgeblich und nicht wirtschaftliche Überlegungen, wie sie Entscheidungsträger der Kapitalgesellschaft fremdüblich, also unabhängig von familiären Aspekten, anstellen würden. Ein beträchtlicher Teil der tatsächlichen Kosten würde bei Vermietung oder Verkauf eines exklusiven oder, wie im gegenständlichen Fall, ganz auf die Familienverhältnisse zugeschnittenen Objekts nicht abgegolten, da das Objekt den geschmacklichen und/oder bautechnischen Vorstellungen des Mieters/Erwerbers in mancher Hinsicht nicht entspreche.

4. Gegenäußerung der Beschwerdeführerin vom 16.6.2008

In der Gegenäußerung vom 16.6.2008 hält die Beschwerdeführerin fest, bei der Schlussbesprechung habe betreffend Berechnung der Kapitalertragsteuer technisch kein Einwand erhoben werden können, da die Betriebsprüfung mit einem EDV-mäßig vorgefertigten Zahlenmaterial abgeschlossen worden sei. Abgesehen davon bestehe im Berufungsverfahren kein Neuerungsverbot, weshalb der Antrag auf Berichtigung der Kapitalertragsteuer wiederholt werde.

Die Beschwerdeführerin ersuche erneut um rechnerische Richtigstellung des Flächenverhältnisses, da die im Stiegenaufgang integrierte Diele keinerlei private Nutzung beinhalte und als allgemein zugängliche Fläche sowohl der Erreichbarkeit der privat genutzten Räumlichkeiten als auch des Büros diene. Die Dachschräge im betrieblich genutzten Bereich sei ferner durch eine Büroschrankverbauung optimal genutzt.

Im Bereich der Kapitalgesellschaften sei zwischen notwendigem und gewillkürtem Betriebsvermögen und notwendigem Privatvermögen zu unterscheiden. Schon aufgrund des Maßgeblichkeitsprinzips sei ein Gebäude gänzlich dem Betriebsvermögen zuzuordnen. Da ein Teil des Gebäudes unstrittig einziger Sitz der Gesellschaft sei, läge notwendiges Betriebsvermögen vor.

Nach Ansicht der Beschwerdeführerin sei das Objekt sehr leicht wirtschaftlich zu vermieten oder zu verkaufen. Der erreichte Grundriss sei für die 5-köpfige Familie nur mit erheblichen Einschränkungen nutzbar. Es sei für die Gesellschaft nachweislich nicht schwierig, die Liegenschaft wirtschaftlich vernünftig zu verwerten.

5. Erörterungstermin am 9.10.2018

Am 9.10.2018 fand am Bundesfinanzgericht ein Erörterungstermin statt, zu welchem die beschwerdeführende Partei zuvor aufgefordert worden war, aussagekräftige Unterlagen der ortsüblichen Mietpreise für die Ermittlung der fremdüblichen Miete sowie Nachweise für die Bemessung des Geschäftsführergehaltes vorzulegen.

Im Zuge der Erörterung gab der steuerliche Vertreter bekannt, dass der Geschäftsführer in den Beschwerde Jahren ein Bruttogehalt in Höhe von 3.500 Euro erhalten habe. Es wurde ein Mietvertrag (abgeschlossen am 1.4.2011 zwischen der Beschwerdeführerin als Vermieterin und dem Mieter Herrn Mag. Werner ***E***) vorgelegt, in dem ein Mietentgelt für das Mietobjekt an der Adresse ***Bf-Adr*** (Erd- und 1. Obergeschoß im Ausmaß von etwa 125 m²) iHv 800 Euro unter Berücksichtigung eines Abschlages, exklusive Betriebskosten und Umsatzsteuer vereinbart wurde.

6. Schreiben der steuerlichen Vertretung vom 5.11.2018

Mit Schreiben vom 5.11.2018 reichte die steuerliche Vertretung eine Berechnung der Renditemiete nach.

Die durchschnittliche Miete pro Quadratmeter für Büroflächen im Raum Klosterneuburg betrage zum Zeitpunkt des Schreibens 13 Euro.

Aus der Zurückrechnung gemäß des Verbraucherpreisindex 2000 ergäbe sich eine rechnerische m²-Miete für das Jahr 2004 in Höhe von rund 9,97 Euro (gerundet 10 Euro). Bezogen auf die zur Verfügung stehenden Büroflächen von 65 m² ergäbe sich daraus für das Jahr 2004 eine ortsübliche Büromiete von rund 650 Euro pro Monat.

Laut Lohnkonto sei ein Sachbezug von monatlich 477,40 Euro als steuerpflichtiger Sachbezug für Herrn Mag. ***E*** angesetzt worden. Daraus errechne sich ein monatlicher Ertrag von insgesamt 1.127,40 Euro (pro Jahr 13.525,80 Euro).

Im Hinblick auf die Errichtungskosten inklusive Anschaffungskosten der gegenständlichen Liegenschaft von insgesamt 535.907 Euro ergäbe sich eine Rendite von ursprünglich 2,52%, welche aufgrund Indexierung zwischenzeitlich bereits die 3%-Marke deutlich überschritten habe. Eine durchschnittliche Vermietungsrendite zwischen 2 und 3 Prozent sei jedenfalls marktkonform und rechtfertige aufgrund der laufend deutlich angestiegenen Grundstückspreise eine derartige Investition.

7. Erneute Stellungnahme der Abgabenbehörde vom 13.2.2020

Hierauf nahm die Abgabenbehörde mit Schreiben vom 13.2.2020 wie folgt Stellung:

Voraussetzung für eine verdeckte Ausschüttung sei, dass die Vereinbarung über die Nutzungsüberlassung einem Fremdvergleich nicht standhalte. Dabei sei zu beurteilen, ob es für ein Mietobjekt in der gegebenen Bauart, Größe und Ausstattung einen funktionierenden Mietenmarkt gäbe, sodass ein wirtschaftlich agierender, (nur) am Mietvertrag interessierter Investor Objekte vergleichbarer Gedeihenheit und Exklusivität (mit vergleichbaren Kosten) errichten und am Markt gewinnbringend vermieten würde.

Den Nachweis für das Vorliegen eines funktionierenden Mietenmarktes (einschließlich der Beweisvorsorge) habe nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes der Steuerpflichtige zu erbringen. Ein solch funktionierender Mietenmarkt liege nur dann vor, wenn ein wirtschaftlich agierender, (nur) am Mietertrag interessierter Investor bei Außerachtlassung der Wertsteigerung der Immobilie sein Kapital in ein solches Objekt, auch im Vergleich zu anderen Immobilieninvestments, investieren würde. Der Steuerpflichtige habe daher nachzuweisen, dass er vor der Anschaffung oder Errichtung des Mietobjekts den entsprechenden Mietenmarkt (im gegebenen geographischen Einzugsgebiet) erkundet und sich auf dieser Basis als ökonomisch agierender Investor für die Anschaffung oder Errichtung der Immobilie entschieden habe.

Bei Vorliegen eines funktionierenden Mietenmarktes sei die ortsübliche Marktmiete der Beurteilungsmaßstab für das Vorliegen einer laufenden verdeckten Ausschüttung.

Aus Sicht der belangten Behörde liege im gegenständlichen Fall kein funktionierender Mietenmarkt vor, da sich der im Dachgeschoß befindliche, betrieblich genutzte Teil nur über die privat genutzten Teile des Erd- und Obergeschoßes erreichen lasse und auf Grund dieser Gestaltung ein wirtschaftlich agierender, (nur) am Mietertrag interessierter Investor in ein solches Objekt, auch im Vergleich zu anderen Immobilieninvestments, nicht investieren würde.

Da seitens der Beschwerdeführerin das Vorliegen eines funktionierenden Mietenmarktes für das streitgegenständliche Objekt nicht nachgewiesen worden sei, sei zur Prüfung einer verdeckten Ausschüttung als Beurteilungsmaßstab eine abstrakte Renditeermittlung vorzunehmen, indem die Renditeerwartung eines marktüblich agierenden Immobilieninvestors

zu Grunde zu legen sei. Dabei sei von einer Veranlagung des Gesamtbetrages der Anschaffungs- und Herstellkosten auszugehen. Nach Auffassung des Verwaltungsgerichtshofes müsse ein Mietentgelt in der Bandbreite von 3 bis 5% der Anschaffungs- und Herstellungskosten zu erzielen sein.

Aus Sicht der belangten Behörde liege ausgehend von den gesamten Anschaffungs- und Herstellungskosten iHv 535.907 Euro und unter Zugrundelegung eines Mietentgelts von 4% eine jährliche Renditemiete von 21.436,28 Euro vor. Diese Miete angewendet auf den privat genutzten Teil im Ausmaß von 71,34% würde demnach eine Renditemiete von 15.292,64 Euro ergeben. Dem gegenüber würde ein jährlicher Sachbezug iHv 5.728,80 Euro (477,40 Euro pro Monat) stehen. Die verdeckte Ausschüttung belaufe sich somit jährlich auf 9.563,84 Euro.

Eine Zuordnung der Immobilie zur außerbetrieblichen Sphäre komme nur ausnahmsweise in Betracht, wenn diese schon ihrer Erscheinung nach offensichtlich für die private Nutzung durch den Gesellschafter bestimmt sei (wie insbesondere bei besonders repräsentativen und luxuriösen Gebäuden, die speziell auf die Wohnbedürfnisse des Gesellschafters abgestellt sind). In solchen Fällen sei grundsätzlich davon auszugehen, dass die Nutzungsüberlassung bzw eine allfällige Veräußerung des Objekts bei der Körperschaft im Rahmen der nichtbetrieblichen Einkunftsarten steuerbar sei.

Aus umsatzsteuerlicher Sicht sei zu Beginn zu prüfen, ob die Überlassung eine unternehmerische Tätigkeit darstelle. Hierbei sei ein Vergleich der Umstände vorzunehmen, unter denen die Immobilie tatsächlich genutzt werde, sowie jener Umstände, unter denen die entsprechende wirtschaftliche Tätigkeit gewöhnlich ausgeübt werde. Zu prüfen sei die Fremdüblichkeit des Mietentgeltes, wobei ein moderates Abweichen vom fremdüblichen Entgelt die Unternehmereigenschaft nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes nicht ausschließe. Zusätzlich seien sämtliche Aspekte der Vertragsbeziehung in diese Prüfung miteinzubeziehen (zB Kündigungsmodalitäten, Vorhandensein bzw Nichtanwendung von Indexklauseln, fremdunübliche Ausgestaltung des Mietvertrages, usw).

Eine nichtunternehmerische Vermietung liege jedenfalls dann vor, wenn eine Immobilie an den Anteilsinhaber nicht zum Erzielen von Einnahmen überlassen werde, sondern um diesem einen Vorteil zuzuwenden. Davon sei bei Zugehörigkeit einer Luxusimmobilie zur außerbetrieblichen Sphäre einer Körperschaft auszugehen.

Im gegenständlichen Fall werde die Immobilie zum größten Teil (71,34%) zur Wohnungsnutzung gegen Berücksichtigung eines Sachbezuges überlassen. Ein Mietverhältnis liege nicht vor. Primärer Zweck sei die Vorteilszuwendung der mietfreien Wohnung, nicht die Erzielung von Einnahmen durch die Immobilie. Die Diskrepanz zwischen Renditemiete und tatsächlicher Leistung (Sachbezug p.a.), die sich im Verhältnis 1 : 2,669 darstelle und in einer jährlichen verdeckten Ausschüttung von 9.563,84 Euro münde, unterstreiche die fremdunübliche Gestaltung.

Aus Sicht der belangten Behörde stelle die Überlassung der Immobilie für Wohnzwecke auf Grund der damit verbundenen verdeckten Ausschüttung keine unternehmerische Tätigkeit dar. Die damit verbundenen Vorsteuern seien gem § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG 1994 iVm § 8 Abs 2 KStG 1988 nicht abzugsfähig.

8. Erneute Gegenäußerung der Beschwerdeführerin vom 7.10.2020

Mit Schreiben vom 7.10.2020 hielt die Beschwerdeführerin erneut fest, dass eine adäquate Verzinsung der Investition bereits unter Ansatz des verrechneten Sachbezuges gegeben sei. Die Abgabenbehörde negiere ferner, dass Renditen für Büroflächen jedenfalls höher liegen würden als für Wohnflächen. Daher sei eine zu erzielende Rendite für das Gesamtobjekt und nicht ausschließlich für die Wohnfläche zu ermitteln. Eine Rendite von 4% für reine Wohnflächen sei seit Jahrzehnten nicht erreichbar.

Unrichtig sei auch die Behauptung, dass das Büro nur durch die Wohnräumlichkeiten erreichbar wäre. Das Objekt verfüge über ein zentrales Stiegenhaus, von dem im Erdgeschoß und im 1. Stock durch Türen getrennte Wohnräumlichkeiten begangen würden, während das Stiegenhaus direkt in das im Dachgeschoß gelegene Büro führe.

Das gesamte Haus sei keineswegs luxuriös ausgeführt und könne daher jedenfalls problemlos fremdüblich vermietet werden.

Im Jahr 2005 sei die annähernd vergleichbare Nachbarliegenschaft, die allerdings über eine rund 10% größere Grundfläche und einen Indoor-Pool verfüge, um netto 1.230 Euro vermietet worden. Dies entspreche durchaus dem monatlichen kalkulierten Ertrag der beschwerdegegenständlichen Liegenschaft (600 Euro Büro plus 477,40 Euro Sachbezugswert, insgesamt 1.127,40 Euro pro Monat).

Mit diesem Schreiben übermittelte die steuerliche Vertretung einen am 24.10.2005 unterfertigten Mietvertrag (ausschließlich für Wohnzwecke) bezüglich des Nachbarobjekts (Adresse Nachbarobjekt), aus welchem ein vereinbarter Mietzins von monatlich 1.230 Euro (zuzüglich 10% Umsatzsteuer) ersichtlich ist.

9. Erörterung vor dem Bundesfinanzgericht am 14.2.2023

Im Rahmen eines Erörterungstermins am 14.2.2023 legt der Parteienvertreter dem Bundesfinanzgericht und der belangten Behörde ein Gutachten vom Dezember 2009 betreffend Restnutzungsdauer der verfahrensgegenständlichen Liegenschaft mit einer Gebäudeabschreibung von 3,03% vor.

Nach Ansicht des Finanzamtes liege kein funktionierender Mietenmarkt für diese konkrete Liegenschaft vor, da eine Teilvermietung die Fremdvermietung erheblich erschweren würde.

Demgegenüber vertritt der Beschwerdeführer die Meinung, dass das Objekt selbst bei Teilnutzung jedenfalls mit Abschlägen vermietbar sei.

Hinsichtlich der Diele wird die Ansicht der Beschwerdeführerin, es handle sich um eine allgemeine Fläche, nunmehr auch vom Finanzamt geteilt.

Die steuerliche Vertretung gibt an, dass die im Mietvertrag vom 1.4.2011 ausgewiesenen 125 m² falsch seien - richtig seien 124 m² (inklusive anteiliger Allgemeinflächen). Der Abschlag für die Nutzungseinschränkung, die auch schon im Prüfungszeitraum vorgelegen sei, wäre in Anlehnung an übliche Abschläge im MRG (10-30%) geschätzt worden.

Mit Verweis auf den Immobilienpreisspiegel aus dem Jahr 2003 für Einfamilienhäuser im Raum Wien-Umgebung gibt die steuerliche Vertretung an, der Mietpreis der verfahrensgegenständlichen Immobilie sei eher an der unteren Grenze anzusiedeln, da das Grundstück im Ausmaß von 440 m² relativ klein sei und es sich zudem um eine dichte Bebauung handle. Die belangte Behörde schließt sich dieser Meinung an.

10. Mündliche Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht

In der von der Beschwerdeführerin beantragten mündlichen Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht am 8.5.2023 gibt die steuerliche Vertretung an, der Mietvertrag aus dem Jahr 2011 zwischen Herrn Mag ***E*** und der Beschwerdeführerin sei nicht im Nachhinein erstellt worden. Vielmehr sei das Nutzungsrecht an der Liegenschaft Herrn Mag ***E*** mittels Dienstvertrag und gegen Verrechnung eines monatlichen Sachbezugs iHv 477,40 Euro zugestanden.

Da das Dienstverhältnis von Herrn Mag ***E*** im Jahr 2011 geendet habe, sei ein Mietvertrag im Jahr 2011 bezüglich der streitgegenständlichen Liegenschaft abgeschlossen worden.

Es besteht Einvernehmen zwischen den Parteien hinsichtlich des Anteils der privaten Nutzung der Liegenschaft im Ausmaß von 71,34%.

Der Vertreter des Finanzamtes erhebt keine Einwände hinsichtlich der Höhe der Abschreibung für Abnutzung des Gebäudes laut Gutachten iHv 3,03% und gibt ferner an, von der Betriebsprüfung wären keine Feststellungen dahingehend getroffen worden, wer die Kapitalertragsteuer iZm verdeckten Ausschüttungen trage.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Im vorliegenden Fall ist strittig ob die Überlassung der (der Beschwerdeführerin gehörenden) Immobilie für Wohnzwecke an den Geschäftsführer eine unternehmerische Tätigkeit darstellt

bzw ob die Immobilie der außerbetrieblichen Sphäre der GmbH zuzurechnen und in der Folge eine verdeckte Ausschüttung an die Gesellschafter gegeben ist.

Sachverhalt:

Die Beschwerdeführerin (eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung) ist Eigentümerin der Liegenschaft EZ ***1***, Grundstücksnummer ***3*** und ***4***, GB ***2*** ***X***, mit der Grundstücksadresse ***Bf-Adr***. Auf diesem Grundstück befindet sich ein Gebäude mit drei Etagen samt Garage, wobei die Beschwerdeführerin die letzte Etage für betriebliche Zwecke als Büro (Firmensitz) nutzt und die restlichen Räumlichkeiten (Erdgeschoß und Obergeschoß) dem Geschäftsführer ab April 2004 (nach Fertigstellung der meisten Umbauarbeiten) als Wohnraum gegen Verrechnung eines Sachbezugs (nach der Sachbezugswerteverordnung) überlässt. Die Garage wird ausschließlich betrieblich verwendet.

Im Streitzeitraum hatten Herr Mag Werner ***E*** (Geschäftsführer) mit Ehefrau und Sohn an dieser Adresse ihren Hauptwohnsitz. Es lag kein schriftlicher Mietvertrag vor. Die Nutzungsrechte an der Liegenschaft wurden dem Geschäftsführer mittels Dienstvertrag zugesprochen.

Der Unternehmensgegenstand der Beschwerdeführerin ist die Unternehmensberatung.

Das Bruttogehalt von Herrn Mag. ***E*** betrug laut Lohnkonto ab Februar 2005 monatlich 3.500 Euro zuzüglich einem Sachbezug für die privat genutzten Räumlichkeiten der Liegenschaft iHv 477,40 Euro.

Die Liegenschaft mit darauf befindlichem Gebäude wurde mit Kaufvertrag vom 21.6.2002 von der Beschwerdeführerin um einen Gesamtkaufpreis von 235.000 Euro erworben.

Die Umbauarbeiten im Wirtschaftsjahr 2002/2003 beliefen sich auf 196.677 Euro und im darauffolgenden Wirtschaftsjahr 2003/2004 auf 34.810 Euro.

Die gesamten Anschaffungskosten des Objekts stellen sich wie folgt dar:

Gebäudewert inkl Steuern	184.181 Euro
25% Grund und Boden	61.394 Euro
Umbauarbeiten im Zeitraum 1.10.2002 bis 30.9.2003	111.576 Euro
Umbauarbeiten im Zeitraum 1.10.2003 bis 30.9.2004	175.773 Euro
Umbauarbeiten im Zeitraum 1.10.2004 bis 30.9.2005	2.983 Euro

(in Summe 535.907 Euro)

Im Erdgeschoß befinden sich Wohnzimmer (27 m²), Küche mit Esszimmer (26 m²) sowie Diele und WC (20 m²). Im Obergeschoß mit insgesamt 71 m² befinden sich die Schlafräume (51 m²), Bad (8 m²) und eine Diele (12 m²).

Es handelt sich weder um eine besonders repräsentativ ausgestattete Luxusimmobilie, noch ist das Gebäude speziell auf die Bedürfnisse des Gesellschafters ausgestattet.

Die Gesamtnutzfläche im Erd- und Obergeschoß beläuft sich auf 189 m². Das Büro im Dachgeschoß weist eine Nutzfläche (ohne Allgemeinflächen) von 45 m² aus. Die Dielenflächen im Ausmaß von 32 m² stellen allgemein genutzte Zugangsflächen dar. Unter Berücksichtigung der Dielen als Allgemeinflächen beträgt das Ausmaß der Nutzung des Gebäudes als „Dienstwohnung“ 71,34% der Gesamtfläche.

Eine durch die Außenprüfung durchgeführte Internetrecherche am 23.7.2007 ergab, dass ein annähernd vergleichbares Objekt in ***X*** mit einer Wohnnutzfläche von 120 m² und einem nicht näher beschriebenen Gartenanteil um 925 Euro inklusive Betriebskosten exklusive Umsatzsteuer (monatliche Kosten - brutto: 1.017,50 Euro) zur Miete am freien Markt angeboten wurde.

Der von der Beschwerdeführerin als Beweis vorgelegte am 24.10.2005 unter Fremden ausschließlich zu Wohnzwecken abgeschlossene Mietvertrag über ein benachbartes Einfamilienhaus in ***Adresse Nachbarobjekt*** (samt dazugehörigen Garten im Ausmaß von ca 500 m²) mit einer Wohnnutzfläche von ca 175 m² und vergleichbarer Innenausstattung weist ein Mietentgelt von monatlich 1.230 Euro (zuzüglich 10% Umsatzsteuer) aus. Dieses Objekt verfügt im Erdgeschoß über einen Vorraum, ein Wohnzimmer mit anschließender Veranda, einem Arbeits/Gästezimmer, einer Küche und einem Wintergartenanbau mit integriertem Schwimmbad (beheizt mit Gegenstromanlage). Im ersten Stock befindet sich eine zentrale Diele, ein Schlafzimmer mit Balkonausgang, ein Badezimmer, ein begehbare Schrankraum sowie ein Kinderzimmer.

Im Vergleich dazu weist das verfahrensgegenständliche Objekt eine Gesamtfläche von 189 m² auf, wobei 45 m² auf das im Dachgeschoß befindliche Büro und 32 m² auf für die gemeinsame Nutzung bestimmten Dielenflächen entfallen. Die reine Wohnnutzfläche, die dem Geschäftsführer mit seiner Familie zur Verfügung steht beträgt somit 112 m² (ohne Dielenflächen).

Die durchschnittliche Wohnfläche laut Immobilienpreisspiegel aus dem Jahr 2003 für Einfamilienhäuser mit mittlerem bis gutem Wohnwert im Raum ***X*** beträgt 125 – 150 m². Auch anhand des Vergleichs der spezifischen Nutzfläche im Ausmaß von 112 m² mit der Nutzfläche eines durchschnittlichen Einfamilienhauses kann nicht auf eine Luxusimmobilie geschlossen werden. Insbesondere befindet sich das Gebäude nicht in einer Prestigewohnlage.

Laut Immobilienpreisspiegel aus dem Jahr 2003 beträgt die durchschnittliche Netto-Miete eines Einfamilienhauses in der Region ***X*** mit mittlerem Wohnwert (ca 125 m²) 1.569,20 Euro. Der Immobilienpreisspiegel geht von einem durchschnittlichen Einfamilienhaus inklusive Garage und ortsüblich großem Grundstück aus.

Aufgrund der Nutzungseinschränkung (gemeinsame Nutzung für Vorraum-, Stiegen und Kellerflächen, Nassräume sowie Gartenfläche), der dichten Bebauung und des Umstands, dass es sich um ein verhältnismäßig kleines Grundstück handelt, ist ein monatliches Mietentgelt in Höhe von 900 Euro inklusive Umsatzsteuer als fremdüblich anzusehen. (Dieses Mietentgelt deckt sich auch mit durchgeführten Recherchen durch das Bundesfinanzgericht zu Immobilienangeboten aus dem Jahr 2003. So wurde zB im April 2003 ein Einfamilienhaus mit 5 Zimmern mit einer Fläche von 140 m² in ***X*** um 900 Euro exklusive Betriebskosten zur Miete angeboten.)

Das Objekt ist hinsichtlich der Wohnräume im Erd- und Obergeschoß, wenn auch mit Abschlägen aufgrund Nutzungseinschränkung, vermietbar.

Zum Zeitpunkt des Erwerbs der Liegenschaft war Herr Mag ***E*** alleiniger Gesellschafter/Geschäftsführer der Beschwerdeführerin.

Die Entwicklung der Gesellschafterstruktur stellt sich laut Firmenbuch im Prüfungszeitraum wie folgt dar:

ab 30.11.2000 – Mag Werner ***E*** 100%

ab 26.6.2002 – Ing Erich ***E*** 80% (Vater von Mag Werner ***E***); Mag Werner ***E*** 20%

ab 29.6.2004 – Ing Erich ***E*** 80%, Roswitha ***E*** (Ehefrau von Mag Werner ***E***) 20%

Die belangte Behörde erließ hinsichtlich sämtlich festgestellter verdeckter Ausschüttungen einen Haftungs- und Abgabenbescheid für den gesamten Prüfungszeitraum 2003 bis 2005 betreffend Kapitalertragsteuer iHv 30.454,63 Euro zuzüglich Säumniszuschlag iHv 609,09 Euro unter der Annahme, dass die Kapitalertragsteuer von der Gesellschaft getragen wird.

Die Feststellungen zum Sachverhalt gründen sich auf Daten des Immobilienpreisspiegels 2003, auf durchgeführte Internetrecherchen bezüglich Immobilienangebote im Jahr 2003 im Raum Klosterneuburg (<http://web.archive.org/web/20030807141849/http://www.kommareal.at/>; <http://web.archive.org/web/20030411015622/http://www.kommareal.at/>; http://web.archive.org/web/20030601000000*/Immobilien%20klosterneuburg), auf die vorgelegten Beweismittel der Beschwerdeführerin (insb Gutachten, Mietverträge, Gehaltskonto, Foto der Diele), auf die im Arbeitsbogen der Betriebsprüfung und im

Veranlagungsakt ersichtlichen Unterlagen und Bescheide sowie auf folgende

Beweiswürdigung:

Die Außenprüfung hat keine Feststellungen im Hinblick darauf getroffen, dass eine auf diese Weise ausgestattete Immobilie grundsätzlich nicht zur Vermietung angeboten werden könnte. Die konkrete Ausgestaltung des Objektes beinhaltet weder extravagante Einrichtungen, Böden, Tapeten oder dergleichen und ist daher nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts nicht speziell auf die Wohnbedürfnisse der Gesellschafter (oder deren nahestehende Personen) zugeschnitten.

Auch wenn die Büroräumlichkeiten über eine allgemeine Fläche zu erreichen sind, kann daraus nicht abgeleitet werden, dass das Wohngebäude speziell auf die Bedürfnisse des Gesellschafter/Geschäftsführers abgestellt ist und für den privat genutzten Teil des Gebäudes kein funktionierender Mietenmarkt vorliegt.

Ein Vergleich zu Kaufangeboten für Einfamilienhäuser in Klosterneuburg aus dem Jahr 2003 hat ergeben, dass die gegenständliche Immobilie jedenfalls nicht im Luxusimmobilienbereich angesiedelt ist. So wurde zB im April 2003 auf der Website einer Immobilientreuhandgesellschaft eine Neubauvilla in Klosterneuburg mit Panoramablick mit 350 m² Nutzfläche und 1.545 m² Garten um 872.000 Euro angeboten. Demgegenüber wurde die gegenständliche Liegenschaft um 235.000 Euro (exklusive Steuern) erworben und in der Folge umgebaut.

Im Übrigen sind die Feststellungen unstrittig.

Rechtlich folgt daraus:

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

§ 2 Abs 1 UStG 1994 bestimmt:

„Unternehmer ist, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Das Unternehmen umfaßt die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird.“

Nach § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG 1994 gelten Lieferungen, sonstige Leistungen oder Einfuhren deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben (Aufwendungen) iSd § 20 Abs 1 Z 1

bis 5 EStG 1988 oder der §§ 8 Abs 2 und 12 Abs 1 Z 1 bis 5 des KStG 1988 sind, als nicht für das Unternehmen ausgeführt.

Das entscheidende Merkmal einer verdeckten Ausschüttung iSd § 8 Abs 2 KStG 1988 besteht in der Zuwendung von Vermögensvorteilen, die ihrer äußeren Erscheinungsform nach nicht unmittelbar als Einkommensverwendung erkennbar sind und ihre Ursache in den gesellschaftlichen Beziehungen haben. Diese Ursache ist anhand eines Fremdvergleiches zu ermitteln (vgl VwGH 30.12.2020, Ra 2019/15/0126 mit Verweis auf VwGH 31.1.2018, Ra 2015/15/0006).

Im gegenständlichen Fall erhielt der Geschäftsführer und gleichzeitig Ehemann einer Gesellschafterin bzw Sohn des zweiten Gesellschafters von der Beschwerdeführerin einen monatlichen Barlohn iHv 3.500 Euro. Zusätzlich wurde ein Sachbezug iHv 477,40 Euro für die Überlassung der Räumlichkeiten im Erd- und Obergeschoß verrechnet. Das Dachgeschoß diente der Beschwerdeführerin als Büro und Firmensitz.

Der Umstand, dass Teile des Gebäudes lediglich der Größe nach für eine Familie konzipiert sind, bedeutet für sich genommen nicht, dass die Immobilie „speziell“ auf die Wohnbedürfnisse eines Gesellschafters abgestellt ist.

Im konkreten Fall handelt es sich um ein Gebäude mit einer Nutzfläche von insgesamt 189 m² (inklusive Dielen). Die Anschaffungs- und Zubaukosten des Gebäudes betrugen insgesamt 535.907 Euro.

Gibt es für Gebäude mit ähnlicher Ausstattung und Baukosten einen funktionierenden Mietenmarkt, auf dem Mieten erzielt werden, die eine gewinnbringende Vermietung ermöglichen, so gilt diese Marktmiete als „fremdüblicher Mietpreis“. In solchen Fällen kommt es nicht auf eine bloß rechnerisch ermittelte kalkulierte Renditemiete an (vgl VwGH 18.10.2017, Ro 2017/13/0033).

Werden Gebäude, die jederzeit im betrieblichen Geschehen einsetzbar sind, dem Gesellschafter zu einem unangemessen niedrigen Mietzins vermietet, spricht dies nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 16.5.2007, 2005/14/0083) nicht gegen deren Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen, sondern führt, bei Vorliegen der weiteren Voraussetzungen einer verdeckten Ausschüttung, zum Ansatz fremdüblicher Betriebseinnahmen (Mieteinnahmen) auf Seiten der Kapitalgesellschaft.

Einem Geschäftsführer einer GmbH gebührt – selbst ohne Vorliegen einer Vereinbarung – eine angemessene Entlohnung. Hinsichtlich der steuerlichen Folgen des Geschäftsführerbezuges stehen nicht formelle Vereinbarungen im Vordergrund, sondern ist auf die Angemessenheit abzustellen (VwGH 30.12.2020, Ra 2019/15/0126 mwN).

Betreffend Beurteilung eines Geschäftsführerbezuges samt Sachbezügen als verdeckte Ausschüttung kommt es nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht auf formelle Vereinbarungen, sondern auf die Angemessenheit der „Gesamtausstattung“ der Entlohnung an (vgl. VwGH 30.12.2020, Ra 2019/15/0126 mwN).

Überlässt eine GmbH, wie im gegenständlichen Fall, die Nutzung ihr gehörender Räumlichkeiten dem Geschäftsführer für dessen private Wohnzwecke als weitere Entlohnung seiner Geschäftsführertätigkeit und erbringt damit insgesamt ein angemessenes Entgelt für ihr gegenüber erbrachte Leistungen, ist dieses Entgelt auf Seiten der GmbH betrieblich veranlasst (vgl. VwGH 30.12.2020, Ra 2019/15/0126).

Überlässt die GmbH hingegen ihrem Geschäftsführer die Nutzung ihrer Räumlichkeiten als eine aus der Gesellschafterstellung des Geschäftsführers resultierende Vermögenszuwendung, liegt insoweit eine verdeckte Ausschüttung iSd § 8 Abs 2 KStG 1988 vor.

Für die Beurteilung ob und in welchem Ausmaß die Überlassung der Nutzung der Räumlichkeiten eine Entlohnung für die Geschäftsführertätigkeit oder eine verdeckte Ausschüttung darstellt, ist zunächst die Gesamtentlohnung des Geschäftsführers betraglich 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 Sachbezugswerteverordnung für Dienstnehmer abzuleitenden Sachbezug) anzusetzen ist. Die Gesamtentlohnung ist im Wege eines Fremdvergleiches jenem Betrag gegenüber zu stellen, welcher einem der GmbH gegenüber fremden Geschäftsführer geleistet würde (vgl. VwGH 30.12.2020, Ra 2019/15/0126).

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes steht der GmbH der Vorsteuerabzug für die zu Wohnzwecken überlassenen Räume zu, wenn sich erweist, dass der Vorteil aus der Nutzung der Wohnung – als Dienstwohnung des Gesellschafter/Geschäftsführers – zu keiner unangemessenen Gesamtentlohnung des Geschäftsführers geführt hat (vgl. VwGH 30.12.2020, Ra 2019/15/0126 mwN).

Erweist sich hingegen die Gesamtentlohnung als überhöht, so stellt die Nutzungsüberlassung ertragsteuerlich insoweit eine verdeckte Ausschüttung dar, als sie nicht mehr in einer fremdüblichen Gesamtentlohnung Deckung findet. Bei einer über dem fremdüblichen Betrag liegenden Gesamtentlohnung wird die verdeckte Ausschüttung vorrangig durch die Überlassung der Wohnungsnutzung (und erst nachrangig durch den Barbezug als primäre Entlohnung für die Geschäftsführertätigkeit) getätigt (vgl. zB *Raab/Renner*, Maßgeblichkeit einer angemessenen Gesamtausstattung bei einem Geschäftsführerbezug, *ÖStZ* 2017, 560 ff, 567; *Ressler/Stürzlinger* in Lang ua. KStG ² § 8 Rz 158, mwN).

Im gegenständlichen Fall ist der Wert der Überlassung der Wohnungsnutzung nicht mit dem aus der Sachbezugswerteverordnung für Dienstnehmer abzuleitenden Sachbezug, sondern mit dem Marktpreis anzusetzen.

Wie im festgestellten Sachverhalt dargelegt, handelt es sich beim verfahrensgegenständlichen Objekt um eine jederzeit im betrieblichen Geschehen (durch Vermietung) einsetzbare Liegenschaft, die nicht im Luxusimmobilienbereich anzusiedeln ist. Sie ist ferner auch nicht auf die Wohnbedürfnisse eines Gesellschafters hin speziell zugeschnitten.

Legt man für die im beschwerdegegenständlichen Fall vom Geschäftsführer zu Wohnzwecken genutzten Räume eine marktübliche Miete in Höhe von 900 Euro zugrunde, ergibt sich eine Gesamtentlohnung von monatlich 4.400 Euro, die um 422,60 Euro (10,6%) über dem tatsächlichen Geschäftsführergehalt (3.977,60) laut Lohnkonto inklusive Sachbezug liegt.

Unter diesem Gesichtspunkt kann daher nicht von einer fremdunüblichen Gesamtentlohnung des Gesellschafter/Geschäftsführers ausgegangen werden.

Da die Fremdüblichkeit der Gesamtentlohnung gegeben ist, kann keine verdeckte Ausschüttung in der Überlassung der Nutzung der Wohnräume erblickt werden.

Bezüglich der nicht beschwerderelevanten von der Außenprüfung festgestellten verdeckten Ausschüttungen hat die Außenprüfung nicht erhoben, wer die Kapitalertragsteuer trägt. Da überdies im Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht kein Neuerungsverbot besteht, wird die Höhe der festgestellten verdeckten Ausschüttungen unter der Annahme berechnet, dass die Kapitalertragsteuer von den Gesellschaftern getragen wird.

Die belangte Behörde hat die Kapitalertragsteuer hinsichtlich sämtlicher verdeckter Ausschüttungen mittels Haftungsbescheid für den Zeitraum 2003 bis 2005 in einem Betrag festgesetzt.

Im Erkenntnis vom 17.5.2006 sprach der Verwaltungsgerichtshof aus, dass sich ein Bescheid wegen der Festsetzung eines einheitlichen Betrages betreffend Kapitalertragsteuer für den gesamten betroffenen Zeitraum als unteilbar erweise und sich daraus die gänzliche Aufhebung des angefochtenen Bescheides ergebe (vgl VwGH 17.5.2006, 2004/14/0102).

Es ist demnach nicht zulässig, Abgabenansprüche, die in mehreren Jahren entstanden sind, in einem einzigen Bescheid geltend zu machen. Der Haftungs- und Abgabenbescheid betreffend Kapitalertragsteuer war daher gem § 279 Abs 2 BAO ersatzlos aufzuheben (vgl BFG 6.8.2018, RV/7100517/2011).

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zur Unzulässigkeit der 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.

Im Beschwerdefall liegt keine Rechtsfrage vor, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, da die zu lösenden Rechtsfragen bereits durch die bisherige Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes beantwortet wurden. Es wird dabei auf die zitierte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes verwiesen. Ebenfalls liegen keine sonstigen Hinweise auf eine grundsätzliche Bedeutung der zu lösenden Rechtsfragen vor. Eine ordentliche Revision ist daher nicht zulässig.

Beilagen: 6 Berechnungsblätter

Wien, am 4. Juli 2023