



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Innsbruck
Senat 2

GZ. RV/0257-I/04,
miterledigt RV/0258-I/04

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Baldauf und die weiteren Mitglieder Mag. Sonnweber, Dr. Lexer und Mag. Schönach über die Berufungen der Bw, vertreten durch Dr.G als Masseverwalter vom 19. Jänner 2004 gegen die Bescheide des Finanzamtes A vom 16. Dezember 2003 betreffend Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Umsatz- und Körperschaftsteuer 1997 bis 1999, Umsatz- und Körperschaftsteuer für 1997 bis 2001 sowie die Haftungs- und Zahlungsbescheide betreffend Kapitalertragsteuer für 1999 bis 2001 nach der am 17. Juni 2005 durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Über das Vermögen der Berufungswerberin, einer GmbH, wurde am XX.XX.XXXX das Konkursverfahren eröffnet. Bei einer im Jahr 2003 durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung über die Jahre 1997 bis 2001 wurden folgende Feststellungen getroffen (Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 5.12.2003):

"1) Dienstwohnung

Die Fa. C.U.GmbH (Anm.: die Berufungswerberin), vertreten durch den Geschäftsführer und Alleingesellschafter N.N., erwarb mit Kaufvertrag vom 10.6.1997 an der Liegenschaft in A, R-Straße 1d, das Wohnungseigentum an dem Haus Top 4 und stellte dieses dem Gesellschafter als Dienstwohnung zur Verfügung. Für die Nutzungsüberlassung wurde ab August 1999 ein Sachbezug von ATS 3.636.- monatlich angesetzt.

Durch die Bp war daher zu prüfen, ob dieser Vorgang dem Grunde nach durch den Betrieb der Kapitalgesellschaft oder durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist.

Die Bp kam zum Ergebnis, dass die Anschaffung der Wohnung einem Fremdvergleich nicht standhält. Es entspricht nach Ansicht der Bp der Lebenserfahrung, dass eine Kapitalgesellschaft der ggst. Struktur eine Wohnung der gegebenen Art und Größe üblicherweise nicht für fremde Arbeitnehmer anschafft.

Nach Ansicht der Bp ist die Anschaffung auf die konkreten Bedürfnisse des Gesellschafters ausgerichtet und von vornherein eine betriebliche Veranlassung nicht gegeben. Der Gesellschafter hat den Innenausbau sowie die Außenanlagen nach eigenen Wünschen gestaltet und, wie die durchgeführte Besichtigung des Objektes ergab, eine luxuriöse Ausstattung gewählt.

Bei der Körperschaft ist daher der Anschaffungs-Herstellungsvorgang aus der einkunftsrelevanten Sphäre auszuschneiden (keine Abschreibung, keine Investitionsbegünstigung, insoweit keine Unternehmersphäre im Sinne des UStG 1994). Auf Seite des Vorteilsempfängers liegt eine verdeckte Gewinnausschüttung in Höhe eines angemessenen Nutzungsentgeltes vor."

2) Verrechnungskonto Gesellschafter N.N.

Vom Alleingesellschafter wurden laufend Entnahmen getätigt, diese wurden über das Verrechnungskonto Gesellschafter" erfasst. Da sich der Forderungsstand der Gesellschaft permanent erhöht, liegt eine "Darlehensgewährung" vor, für die jene Maßstäbe anzulegen sind, die bei Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen gelten. Da nicht einmal die Mindestvoraussetzungen eines Darlehensvertrages vorliegen, es fehlen eindeutige Vereinbarungen (Rückzahlungsmodalitäten, Sicherheiten) und auf Grund der Höhe (Saldo per 31.12.2001 ATS 6.099.061) mit einer gänzlichen Rückzahlung von vornherein nicht gerechnet werden kann, liegt für jenen Forderungsbetrag, der über dem Stand des Stichtages 1.1.1999 liegt, kein Darlehen vor, sondern schon in der Hingabe der Darlehensvaluta eine verdeckte Ausschüttung".

Den in der Bereitstellung der Dienstwohnung bestehenden Nutzungsvorteil nahm die Betriebsprüfung mit jenem Betrag an, der der Kapitalgesellschaft neben Erstattung des Wertverzehrs eine angemessene Verzinsung des eingesetzten Kapitals sichere. Dem sei der äußerstenfalls durch Fremdvermietung erzielbare Betrag gegenüber zu stellen. Decken sich diese Werte nicht, sei ein Mittelwert anzusetzen. Im gegenständlichen Fall seien dies 20.000 S monatlich (als verdeckte Ausschüttung somit zuzurechnen 1999: 100.000 S; 2000 und 2001: jeweils 240.000 S). Ein Investitionsfreibetrag (lt. Steuererklärung 265.066 S im Jahr 1997; 39.642 S im Jahr 1998; 106.920 S im Jahr 1999; 3.600 S im Jahr 2000) könne nicht in Anspruch genommen werden. Ebenso stehe für die Wohnung eine Absetzung für Abnutzung (bisher 58.904 S im Jahr 1997; 80.928 S im Jahr 1998; 137.819 S im Jahr 1999; 138.670 S im Jahr 2000; 139.080 S im Jahr 2001) nicht zu. Umsatzsteuerlich sei die im Zusammenhang mit der Liegenschaft geltend gemachte Vorsteuer (1997: 525.648 S; 1998: 242.063 S; 1999: 73.270 S; 2000: 45.325 S; 2001: 7.546 S) nicht abzugsfähig. Der bisher als Eigenverbrauch versteuerte "Sachbezug Wohnhaus" (jeweils 43.632 S in den Jahren 2000 und 2001) sei zu stornieren.

Das Finanzamt fertigte - hinsichtlich der Jahre 1997 bis 1999 nach Wiederaufnahme der Verfahren - am 16.12.2003 den Feststellungen der Betriebsprüfung entsprechende Bescheide betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer für 1997 bis 2001 aus. Für die auf die verdeckte

Gewinnausschüttung entfallende Kapitalertragsteuer ergingen an die Berufungswerberin Haftungs- und Zahlungsbescheide ebenfalls mit Ausfertigungsdatum 16.12.2003.

Die fristgerecht am 19.1.2004 eingebrachten Berufungen richten sich sowohl gegen die die Wiederaufnahme der Verfahren verfügenden Bescheide als auch gegen die Sachbescheide. Die Berufungswerberin beantragte "für den Fall, dass die Berufungsbehörde zweiter Instanz" entscheide, die Durchführung einer mündlichen Verhandlung und die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat. In der Berufungsbegründung führte sie aus:

In den Anlageverzeichnissen der Jahre 1997 bis 1999 seien die Dienstwohnung und verschiedene Möbel sowie die Aktivierung von baulichen Maßnahmen an der Wohnung "offen und zweifelsfrei dargestellt". Die Investitionsfreibeträge seien bei jeder einzelnen Position rechnerisch ermittelt und in der Gewinn- und Verlustrechnung als Betriebsausgaben geltend gemacht worden. In den Körperschaftsteuererklärungen seien die Investitionsfreibeträge bei den entsprechenden Kennzahlen ausgewiesen. Aus den Umsatzsteuererklärungen bzw. den Umsatzsteuervoranmeldungen sei ersichtlich, dass von den Anschaffungskosten für die Dienstwohnung sowie den Kosten der baulichen Veränderungen und der Einrichtungsgegenstände Vorsteuer geltend gemacht worden sei. Die für die Wiederaufnahme der Verfahren herangezogenen Feststellungen seien daher nicht neu hervorgekommen, sondern aus den Steuererklärungen ersichtlich.

Zur Dienstwohnung vertrete die Betriebsprüfung die Ansicht, eine Kapitalgesellschaft würde einem fremden Arbeitnehmer nach der Lebenserfahrung eine solche Wohnung nicht zur Verfügung stellen. Dem entgegnet die Berufungswerberin, der Begriff der "Lebenserfahrung" sei unbestimmt, damit könne vieles gemeint sein. Für die Anerkennung einer Dienstwohnung sei auf die Gesamtausstattung des Geschäftsführerbezuges abzustellen. Der Bezug des Berufungswerbers habe aus einem erfolgsabhängigen Geldbetrag in Höhe von 40 % des Ergebnisses der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit (mindestens aber 600.000 S), einem Dienstauto und ab August 1999 einer Dienstwohnung bestanden. Der Mindestbezug und der "Sachbezug Dienstauto" würden zusammen 684.000 S betragen. Zuzüglich des von der Betriebsprüfung mit 240.000 S bewerteten Nutzungsvorteiles aus der Dienstwohnung errechne sich ein Geschäftsführerbezug von 924.000 S. Eine Angemessenheitsprüfung nach den in Rz 961 der KStR angeführten Kriterien müsse berücksichtigen, dass dem Berufungswerber außer den angeführten Bezugsbestandteilen keine weiteren "Geld- oder Sachvorteile" zustünden. Er erhalte "keine Fortzahlung im Krankheitsfall, keine Sonderzahlungen, Zuschläge, Provisionen, Über- und Mehrstundenzahlungen, keine Pensionszusagen". Die Gesellschaft habe im Prüfungszeitraum mit 150 Mitarbeitern einen Umsatz von 25 Mio. S jährlich erzielt, der lediglich im Jahr 2001 auf 20 Mio S gesunken sei. Das EGT ("nach Geschäftsführerbezug incl. aller Bezugsbestandteile") sei in den Jahren 1997 bis 2001 "zwischen 0,6 und 1,8 Mio S" gelegen. Zwar habe 2001 ein Verlust hingenommen

werden müssen, im Zeitpunkt der Anschaffung der Dienstwohnung und in den Folgejahren sei die Leistungsfähigkeit des Unternehmens aber "ausgezeichnet" gewesen. Abgesehen vom Verlustjahr 2001 stehe der Geschäftsführerbezug "zum Gesamtgewinn und der Kapitalverzinsung in einem ausgewogenen Verhältnis". Eine "Gewinnabsaugungsabsicht" habe nicht bestanden. Die Geschäftsführerverträge seien "kontinuierlich und in gleich bleibender Weise" geschlossen worden. Die umsatzabhängige Tantieme (40 %) belasse der GmbH einen Gewinn, "der über das Mindestmaß hinaus ansteige und eine ausreichende Kapitalverzinsung gewährleiste". Dass der Geschäftsführer auch in Verlustjahren einen Bezug erhalte, werde von den KStR für zulässig gehalten. Die Betriebsprüfung habe nur auf die "Lebenserfahrung" abgestellt, ohne "gleichartige, fremde Unternehmen" zu prüfen. Dies hätte "aufgrund des umfangreichen Datenmaterials der Finanzbehörde" ohne viel Aufwand möglich sein müssen. Die Betriebsprüfung habe auch festgestellt, die Anschaffung der Dienstwohnung sei auf die Bedürfnisse des Geschäftsführers ausgerichtet und von vornherein nicht betrieblich veranlasst gewesen. Dazu sei bereits bei der Schlussbesprechung erläutert worden, das Gebäude sei in unfertigem Zustand ("ohne Estriche etc.") erworben worden. Die Fertigstellung sei im Zeitraum 1997 – 1999 erfolgt und aus den Anlageverzeichnissen ersichtlich. Die vom Betriebsprüfer erwähnte luxuriöse Ausstattung sei vom Geschäftsführer auf eigene Rechnung angeschafft worden. Dies sei auch die Erklärung für die auf dem Verrechnungskonto des Geschäftsführers ausgewiesenen Entnahmen. Die GmbH habe lediglich die eingebauten Einrichtungsgegenstände finanziert. Es sei daher von der Überlassung einer nach der Ausstattung üblichen Dienstwohnung auszugehen. Der Bezug sei daher "moderat und fremdüblich" bemessen.

Zum Verrechnungskonto führt die Berufungswerberin aus, es handle sich um eine Schuld des Geschäftsführers, die von der GmbH eingetrieben werden könne und im Falle einer Insolvenz der GmbH vom Masseverwalter eingetrieben werden müsse. Die Verpflichtung des Geschäftsführers zur Tilgung der Schuld stehe zweifelsfrei fest. Das Verrechnungskonto sei regelmäßig verzinst worden. Die Berufungswerberin habe für die Zinsen KSt entrichtet. Die Betriebsprüfung habe eine Prognose über "die Rückzahlbarkeit des Darlehens" nicht erstellt. Ohne eine solche könne aber nicht beurteilt werden, ob eine Rückzahlung "von vornherein" unmöglich ist. Zudem sei anzumerken, dass die Beurteilung der Rückzahlbarkeit nicht von der Betriebsprüfung "zum Stichtag der Betriebsprüfung, also Dezember 2003", sondern vom Steuerpflichtigen zum jeweiligen Bilanzstichtag zu erfolgen hätte. Eine Beurteilung der Darlehenshingabe als verdeckte Gewinnausschüttung sei erst dann gerechtfertigt, wenn feststehe, dass das Darlehen nicht mehr getilgt werde oder nicht mehr getilgt werden könne. Dies stehe mit Sicherheit z.B. im Falle der Insolvenz der Gesellschaft oder des Gesellschafter-Geschäftsführers fest. Die von der Betriebsprüfung erfolgte teilweise Erfassung des Verrechnungskontos als vGA werde "mit höchster Wahrscheinlichkeit zum absurden Ergebnis führen, dass für die Jahre 2000 und 2001 KSt zu entrichten wäre". Im Falle einer

Rückzahlung in späteren Jahren aus KEST-pflichtigen Gewinnausschüttungen käme es zur Doppelbesteuerung, die auf einer "Fehlprognose der Finanzbehörde" beruhe.

Die Berufung wurde ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung der Abgabenbehörde zweiter Instanz vorgelegt. Der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung wurde mit Eingabe des Masseverwalters vom 26.4.2005 zurückgenommen.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Wiederaufnahme der Verfahren:

Gemäß § 303 Abs. 1 BAO ist dem Antrag einer Partei auf Wiederaufnahme eines durch Bescheid abgeschlossenen Verfahrens stattzugeben, wenn ein Rechtsmittel gegen den Bescheid nicht oder nicht mehr zulässig ist und

- a) der Bescheid durch Fälschung einer Urkunde, falsches Zeugnis oder eine andere gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonst wie erschlichen worden ist, oder
- b) Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im abgeschlossenen Verfahren ohne grobes Verschulden der Partei nicht geltend gemacht werden konnten, oder
- c) der Bescheid von Vorfragen abhängig war und nachträglich über eine solche Vorfrage von der hierfür zuständigen Behörde (Gericht) in wesentlichen Punkten anders entschieden wurde

und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und c und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im abgeschlossenen Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Hinsichtlich Umsatz- und Körperschaftsteuer für 1997 bis 1999 verfügte das Finanzamt mit den am 16.12.2003 ausgefertigten Bescheiden die Wiederaufnahme der Verfahren. Für die Jahre 2000 und 2001 ergingen Erstbescheide. Die Wiederaufnahmebescheide verweisen in ihrer Begründung "auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen sind".

In der Niederschrift über die Schlussbesprechung wurde u.a. festgehalten, dass die Berufungswerberin eine Liegenschaft samt darauf errichtetem Haus erworben hat und dem Geschäftsführer ab August 1999 als Dienstwohnung zur Verfügung stellt. Die Anschaffung sei "auf die konkreten Bedürfnisse des Gesellschafters ausgerichtet". Eine betriebliche

Veranlassung sei von vornherein nicht gegeben. Der Gesellschafter habe den Innenausbau sowie die Außenanlagen nach eigenen Wünschen gestaltet und eine luxuriöse Ausstattung gewählt. In der Berufung wird entgegnet, diese Umstände seien für das Finanzamt aus den Steuererklärungen ersichtlich gewesen.

Dass die Berufungswerberin ihrem Geschäftsführer eine Dienstwohnung zur Verfügung stellt war für das Finanzamt erstmals aus dem am 30.11.1998 eingereichten "Jahresabschluss zum 31.12.1997" ersichtlich. Unter den Aktiva sind unter anderem ausgewiesen:

	31.12.1997
bebaute Grundstücke (Grundstückswert)	1.992.148
bebaute Grundstücke (Gebäudewert)	3.082.137
Anzahlungen und Anlagen in Bau	51.798

Im "Anhang zur Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung" ist dazu folgende Erläuterung enthalten:

"Bebaute Grundstücke und Bauten auf fremdem Grund:

Die Zugänge und Abgänge sind dem Anlagenverzeichnis zu entnehmen. Diese Position beinhaltet die baulichen Investitionen in die gemieteten Büroräumlichkeiten am Sitz der Gesellschaft sowie eine Dienstwohnung für den Geschäftsführer in A. Die Abschreibung erfolgte bei den Investitionen in die gemieteten Büroräumlichkeiten auf eine Nutzungsdauer von 10 Jahren aufgrund der unbestimmten Dauer des Mietverhältnisses; bei den übrigen Vermögensgegenständen auf eine Nutzungsdauer von 50 Jahren.

"Anzahlungen und Anlagen in Bau:

Die Zugänge und Abgänge sind dem Anlagenverzeichnis zu entnehmen. Es handelt sich um Anlagen in Bau – Umbaufwendungen für das Gebäude in A, die nach Fertigstellung der Position Grundstücke und Bauten auf fremdem Grund zugeführt werden."

Daraus war für das Finanzamt - im Zeitpunkt der Ausfertigung der Erstbescheide für 1997 am 1.2.1999 - nicht mehr ersichtlich, als dass dem Geschäftsführer eine Dienstwohnung zur Verfügung gestellt wird. Dass es sich dabei um ein Reihenhauses mit einer Nutzfläche von 127 m² handelt, das zur Gänze für Wohnzwecke des Geschäftsführers vorgesehen war, geht daraus nicht hervor. Hievon erlangte das Finanzamt erst durch die Besichtigung im Zuge der Betriebsprüfung Kenntnis. Insofern ist eine "offene und zweifelsfreie Darstellung" (so die Berufung) nicht erfolgt.

Im Zeitpunkt der Ausfertigung der Erstbescheide für 1998 (am 2.2.2000) und 1999 (am 1.8.2000) lagen dem Finanzamt weiters zwei zwischen der Berufungswerberin und ihrem Geschäftsführer abgeschlossene Werkverträge vor. Während der am 19.2.1999 eingereichte und ab 1.1.1999 gültige Vertrag keinen Hinweis auf eine Dienstwohnung enthält (auch nicht unter dem die Geschäftsführerentlohnung regelnden Punkt 6), ist dem am 15.12.1999 eingereichten und "per 1. Jänner 2000" abgeschlossenen Vertrag zu entnehmen, dass "dem

Geschäftsführer das Einfamilienhaus in A (Anm.: Angabe der genauen Adresse) als Firmendienstwohnung zur Verfügung" stehe.

Hinsichtlich der Überlassung einer Dienstwohnung lagen dem Finanzamt bei Ausfertigung der Erstbescheide somit unterschiedliche Angaben vor: Dem Jahresabschluss 1997 war zu entnehmen, dass die Position "Bebaute Grundstücke und Bauten auf fremdem Grund" auch eine Dienstwohnung für den Geschäftsführer enthalte. Im ab 1.1.1999 gültigen Werkvertrag ist von einer Dienstwohnung keine Rede. Der ab 1.1.2000 gültige Werkvertrag enthält die Regelung, dass dem Geschäftsführer "das Einfamilienhaus in ... als Firmendienstwohnung zur Verfügung" stehe. Keine dieser Auskünfte gab Aufschluss über den tatsächlichen Beginn – nämlich August 1999 - der Wohnungsüberlassung. Der genaue Zeitpunkt der Überlassung sowie die ausschließliche Nutzung des Einfamilienhauses in A für Wohnzwecke des Geschäftsführers wurden dem Finanzamt erst durch die insofern unwidersprochen gebliebenen Feststellungen der Betriebsprüfung bekannt. Dies sind neu hervorgekommene Tatsachen iSd § 303 Abs. 1 BAO. Die gegen die Wiederaufnahme der Verfahren gerichtete Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

2. Berufung gegen die Bescheide betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer

2.1. Dienstwohnung

Gemäß § 8 Abs. 2 KStG 1988, BGBl. 1988/401, 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.

Durch § 7 Abs. 2 KStG 1988 werden u.a. 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 (VwGH 20.6.2000, 98/15/0169 und VwGH 24.6.2004, 2001/15/0002).

Gemäß § 12 Abs 2 Z 1 UStG 1994 idF AbgÄG 1997 gelten Lieferungen oder sonstige Leistungen im Zusammenhang mit der Anschaffung, Errichtung oder Erhaltung von Gebäuden insoweit als für das Unternehmen ausgeführt, als die Entgelte hierfür nach den einkommensteuerrechtlichen Vorschriften Betriebsausgaben oder Werbungskosten sind.

Nach § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 idF AbgÄG 2000 (BGBl I 1999/106 ab 2000) gelten Lieferungen, sonstige Leistungen oder Einfuhren, deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben (Aufwendungen) im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 1 bis 5 des Einkommensteuergesetzes 1988 oder der §§ 8 Abs. 2 und 12 Abs. 1 Z 1 bis 5 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 sind, als nicht für das Unternehmen ausgeführt.

Im Erkenntnis vom 20.6.2000, 98/15/0169 hat der Verwaltungsgerichtshof eine Wohnung, die eine GmbH als Dienstwohnung für ihren Gesellschafter anschaffte, zwar dem Vermögen der Gesellschaft, nicht aber deren steuerlichem Betriebsvermögen zugeordnet, weil der Erwerb aus gesellschaftlichen Gründen erfolgt sei. Zur Frage, ob überhaupt eine Dienstwohnung vorliege, ist der VwGH von folgenden Grundsätzen ausgegangen:

Bei Anschaffung oder Herstellung einer Eigentumswohnung durch eine Kapitalgesellschaft zum Zweck der Überlassung an einen Gesellschafter, der auch Arbeitnehmer sein mag, ist für die Frage, ob dieser Vorgang dem Grunde nach durch den Betrieb der Kapitalgesellschaft oder durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist, zu prüfen, ob die Kapitalgesellschaft eine Wohnung dieser Art, Größe und Lage auch zum Zwecke der Nutzungsüberlassung an einen fremden Arbeitnehmer angeschafft oder hergestellt hätte. Erweist sich, dass die Kapitalgesellschaft eine derartige Anschaffung oder Herstellung für einen fremden Arbeitnehmer nicht getätigt hätte, ist daraus zu schließen, dass die tatsächlich getätigte Anschaffung oder Herstellung durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist. Die Wohnung stellt dann kein steuerliches Betriebsvermögen der Kapitalgesellschaft dar. Die Überlassung der Nutzung der Wohnung einer GmbH an den Gesellschafter-Geschäftsführer kann bei diesem auch dann eine verdeckte Ausschüttung darstellen, wenn die Wohnung nicht zum steuerlichen Betriebsvermögen der GmbH gehört (Hinweis auf Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly, KStG, § 8 Tz 66, Stichwort "Dienstwohnung"). Wenn die Eigentumswohnung zu Recht nicht zum steuerlichen Betriebsvermögen der GmbH gerechnet wird, weil nicht die betriebliche Veranlassung im Vordergrund steht, stellt die Nutzungsüberlassung kein Entgelt für an den Betrieb der GmbH erbrachte Dienstleistungen dar. Der VwGH hat diese Ansicht mit Erkenntnis vom 24.6.2004, 2001/15/0002 bestätigt.

Bei der gegenständlichen "Dienstwohnung" handelt es sich um ein Reihenhäus bestehend aus Keller sowie Erd- und Obergeschoß mit einer Nutzfläche von 127,70 m². Im Anlagenverzeichnis des Jahres 1997 sind die Anschaffungskosten für die Liegenschaft mit 1.992.148 S (für Grund und Boden) sowie 2.945.175 S (für Gebäude) ausgewiesen. In den Folgejahren wurden Umbaukosten in Höhe von 51.798 S (1997), 769.852 S (1998) und 238.552 S (1999) aufgewendet. Weiters wurden von der Berufungswerberin Aufwendungen für Inneneinrichtungen (1998: Vorraumeinbaukasten, Badeinbaukasten, Esszimmereinbauschränk, Schlafzimmereinbauschränk, Kleidereinbauschränk, Einbauküche samt Geräten um zusammen 440.466 S; 1999: Audiovisionsanlage um 127.800 S) aktiviert und im Wege der AfA als Ausgabe geltend gemacht.

Derartige Vorteile wären einem Gesellschaftsfremden - zusätzlich zur bereits dargestellten sonstigen Entlohnung - nach Überzeugung des Senates nicht eingeräumt worden. Der Einwand in der Berufung, wonach sich das Gebäude beim Erwerb in unfertigem Zustand befunden habe und die "luxuriöse Ausstattung" vom Geschäftsführer auf eigene Kosten

angeschafft worden sei, ändert nichts an der Höhe der von der Berufungswerberin getragenen Kosten. Die geschilderte Gestaltung hält daher einem Fremdvergleich nicht stand und stellt eine verdeckte Gewinnausschüttung an den Alleingesellschafter dar. Dessen Vorteil bestand darin, dass die Berufungswerberin die angeführten Aufwendungen für die Wohnung getragen hat. Die im Zusammenhang mit der Wohnung geltend gemachten Aufwendungen sind daher nicht abzugsfähig, ebenso wenig die darauf entfallende Vorsteuer. Mangels Zugehörigkeit der Wohnung zur betrieblichen Sphäre der Berufungswerberin war es nicht mehr notwendig, die Angemessenheit der Entlohnung des Geschäftsführers zu prüfen.

Festzuhalten ist auch, dass an die Vereinbarungen zwischen der Gesellschaft und ihren Gesellschaftern ebenso strenge Maßstäbe wie an die Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen anzulegen sind. Solche Abmachungen müssen von vornherein klar sein und einem Fremdvergleich standhalten. Erforderlich ist insbesondere eine klare, nach außen in Erscheinung tretende Vereinbarung hinsichtlich der Beistellung der Dienstwohnung (z.B. VwGH 31.7.2002, 98/13/0011 und VwGH 29.3.2001, 97/14/0076). Die konkrete Gestaltung des Vertragsverhältnisses zwischen der Berufungswerberin und ihrem Geschäftsführer kann daher nicht als fremdüblich bezeichnet werden, gab es doch bis zur Vorlage des ab 1.1.2000 gültigen Werkvertrages (vorgelegt am 15.12.1999) keine nach außen getretene Vereinbarung über die Zurverfügungstellung der Wohnung.

In umsatzsteuerlicher Hinsicht hat die Zugehörigkeit der Liegenschaft zur außerbetrieblichen Sphäre der Kapitalgesellschaft zur Folge, dass die damit in Zusammenhang stehende Mehrwertsteuer in den Berufungsjahren bis 1999 nicht als Vorsteuer abzugsfähig ist. In der seit 1.1.2000 geltenden Fassung des § 12 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 ist die Bezugnahme auf die ertragsteuerliche Abzugsfähigkeit von Leistungen im Zusammenhang mit Gebäuden entfallen. Dem in den Berufungsjahren 2000 und 2001 beantragten Vorsteuerabzug steht aber die oben wiedergegebene Bestimmung des § 12 Abs. 2 Z 2 lit a UStG 1994 idF BGBl I 1999/106 entgegen (vgl. dazu Stangl, "Der VwGH zur außerbetrieblichen Sphäre von Kapitalgesellschaften" in ÖStZ 3/2005, Seite 39 ff).

2.2. Verrechnungskonto

Dass Gesellschafter einer GmbH aus dem Gesellschaftsvermögen "Entnahmen" tätigen, die nicht auf einen einwandfrei nachgewiesenen zivilrechtlich tragenden Rechtsgrund zurückgeführt werden können, ist eine Fallkonstellation, mit welcher sich der Verwaltungsgerichtshof wiederholt zu befassen hatte. Er hat in seiner Judikatur hiezu mehrfach klargestellt, dass an die Anerkennung von Vereinbarungen zwischen der Gesellschaft und ihren Gesellschaftern zumal im Falle eines die Gesellschaft beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführers ebenso strenge Maßstäbe wie an die Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen anzulegen sind. Solche Abmachungen müssen von vornherein ausreichend klar sein und einem Fremdvergleich standhalten, widrigenfalls die Rückzahlbarkeit der von den

Gesellschaftern von der Gesellschaft empfangenen Geldbeträge oder Sachwerte nicht als erwiesen angenommen werden kann, sodass von einer verdeckten Gewinnausschüttung ausgegangen werden muss. Der Gerichtshof hat im gegebenen Zusammenhang auch schon ausgesprochen, dass die bloße Verbuchung der Zuwendungen an den Gesellschafter eine Urkunde über den Rechtsgrund der Zuwendung nicht ersetzen kann, weil ein solcher Buchungsvorgang weder nach außen zum Ausdruck kommt, noch daraus der Rechtsgrund für die tatsächliche Zahlung hervorgeht (vgl. VwGH 31.3.1998, 96/13/0121, 0122 mit den dort angeführten weiteren Nachweisen).

Im Berufungsfall wurde den Feststellungen der Betriebsprüfung, wonach "nicht einmal die Mindestvoraussetzungen eines Darlehensvertrages vorliegen, es fehlen eindeutige Vereinbarungen (Rückzahlungsmodalitäten, Sicherheiten)" (s. Pkt. 2 der Niederschrift vom 5.12.2003) in keiner Weise entgegen getreten. Während das für den Gesellschafter-Geschäftsführer eingerichtete Verrechnungskonto zum 31.12.1995 noch eine Verbindlichkeit der Berufungswerberin (iHv ca. 3.000 S) auswies, lagen zu den nachfolgenden Bilanzstichtagen jeweils Forderungen der Berufungswerberin an ihren Gesellschafter-Geschäftsführer vor:

zum 31.12.1996	160.439,01
zum 31.12.1997	553.989,17
zum 31.12.1998	1.322.086,39
zum 31.12.1999	2.584.759,86
zum 31.12.2000	3.901.919,46
zum 31.12.2001	6.099.061,98

In diesem Zusammenhang ist festzuhalten, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer zunächst mit 25 % an der Berufungswerberin beteiligt war und erst mit 10.9.1996 Alleingesellschafter wurde. Das Anwachsen der Verbindlichkeit gegenüber der Berufungswerberin bis zu einem Betrag von über 6 Mio. S zum 31.12.2001 fällt somit zur Gänze in jenen Zeitraum, in welchem er die alleinige Verfügungsmacht über das Gesellschaftsvermögen hatte. Trotz der hohen und kontinuierlich angewachsenen Verbindlichkeiten existieren keine Vereinbarungen über Höhe und Fälligkeit von Zinsen und Tilgungen sowie allfälliger Sicherheitsleistungen. Es ist daher auch im Wege des Verrechnungskontos eine verdeckte Ausschüttung an den Alleingesellschafter erfolgt.

3. Berufung betreffend Kapitalertragsteuer

Gemäß § 93 Abs. 1 EStG 1988 wird bei inländischen Kapitalerträgen die Einkommensteuer durch Abzug vom Kapitalertrag erhoben (Kapitalertragsteuer).

Gemäß § 93 Abs. 2 Z 1 lit. a EStG 1988 liegen inländische Kapitalerträge vor, wenn der Schuldner der Kapitalerträge Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz im Inland hat und es sich um folgende Kapitalerträge handelt: Gewinnanteile (Dividenden), Zinsen und sonstige Bezüge aus Aktien, Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung.

Gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 ist Schuldner der Kapitalerträge der Empfänger der Kapitalerträge. Die Kapitalertragsteuer ist durch Abzug einzubehalten. Der zum Abzug Verpflichtete (Abs. 3) haftet dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer.

Strittig ist im gegenständlichen Fall, ob eine verdeckte Ausschüttung stattgefunden hat (so die bekämpften Bescheide) oder ob eine angemessene Entlohnung des Gesellschafter-Geschäftsführers erfolgt ist. Zum Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung wird auf obige Ausführungen zu den Berufungen betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer verwiesen. Die Heranziehung der Berufungswerberin zur Haftung für die Kapitalertragsteuer erfolgte daher zu Recht.

Es war daher wie im Spruch ausgeführt zu entscheiden.

Innsbruck, am 28. Juni 2005