



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende Dr. Anna Maria Radschek und die weiteren Mitglieder Hofrätin Mag. Anna Mechtler-Höger, Mag. Robert Steier und Werner Just über die Berufung der S-KG, W., R-Gasse, vertreten durch BDO Austria GmbH, Steuerberatungskanzlei, 1010 Wien, Kohlmarkt 8-10, vom 13. Jänner 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 21/22 vom 25. Oktober 2005 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs 4 BAO betreffend Umsatzsteuer der Jahre 1995 bis 1997 sowie Umsatzsteuer für die Jahre 1995 bis 1998 nach der am 28. April 2010 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Firma R betrieb seit 1.10.1975 in Form einer Kommanditgesellschaft einen Parfumeriewarengroßhandel. An dieser KG waren die K-GmbH. als Komplementärin und Frau RM als Kommanditistin beteiligt.

Die Kommanditgesellschaft wurde in Folge Vermögensübernahme durch die S-GmbH (vormals: K-GmbH.) gemäß § 142 HGB am 23.3.2000 aufgelöst.

Die S-GmbH wurde auf Grund des Generalversammlungsbeschlusses vom 21.9.2004 gemäß § 5 UmwG unter gleichzeitiger Errichtung der S-KG aufgelöst. An dieser Personengesellschaft

sind Frau Mag.KD. als Komplementärin und Frau EM und Frau Dr.IK. als Kommanditistinnen beteiligt.

RM verstarb am 24. Juni 2001, eingetragene Erbeninnen laut Einantwortungsurkunde des Bezirksgerichtes Döbling vom 12.3.2002 sind Frau Mag.KD. und Frau EM .

Im Zuge einer die Jahre 1995 bis 1998 umfassenden abgabenbehördlichen Prüfung betreffend die R KG wurden folgende nunmehr streitgegenständliche Feststellungen getroffen:

Frau RM ist grundbücherliche Eigentümerin des bebauten Grundstückes in B., EZ tt Grundstücksnummer 380/7 und 380/12. Diese Grundstücke waren in den Bilanzen der KG nicht enthalten, sehr wohl jedoch die im Folgenden dargestellten angrenzenden unbebauten Grundstücke:

Einlagezahl	Grundstücksnummer
xx	382/1 382/2
yy	378
zz	381
ss	383/1 383/2
rr	364/1 364/2

Es wurden daher von der Betriebsprüfung

1. die mit den nicht im Betriebsvermögen befindlichen bzw. nicht als gewillkürtes Betriebsvermögen anzuerkennenden Grundstücken im Zusammenhang stehenden Ausgaben den Privatentnahmen der Kommanditistin, Frau RM, zugerechnet,;
2. die auf dem Konto „Gebäude B.“ bilanzierten Kosten eines Zubaus zu dem auf dem nicht im Betriebsvermögen befindlichen Grundstück 380/12 befindlichen Gebäude in der Eröffnungsbilanz zum 1.2.1994 ausgeschieden;
3. der Wert der unbebauten Grundstücke in der Eröffnungsbilanz zum 1.2.1994 ausgeschieden, da sie im Eigentum der Kommanditistin RM standen und auf Grund der Lage der Grundstücke – sie sind rund um die im Privatvermögen befindlichen Grundstücke situiert

und bilden mit diesen eine einheitliche Liegenschaft – auch eine Bilanzierung als gewillkürtes Sonderbetriebsvermögen nicht in Betracht kommt;

4. die Vorsteuern um die mit der „Liegenschaft B.“ in Zusammenhang stehenden Beträge gekürzt.

Das Finanzamt schloss sich den Feststellungen der Betriebsprüfung an und erließ – zum Teil im wiederaufgenommenen Verfahren – geänderte Umsatzsteuer- und Feststellungsbescheide. Eine gegen den Feststellungsbescheid 1997 eingebrachte Berufung wurde im Anschluss an die abgabenbehördliche Prüfung mit einer Berufungsvorentscheidung, die den Feststellungen der Betriebsprüfung Rechnung trug, erledigt, dem ursprünglichen Berufungsbegehren trotz gegenteiliger Aussage im Betriebsprüfungsbericht jedoch auf Grund eines Eingabefehlens nicht Folge gegeben.

In der sowohl gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens als auch die Sachbescheide erhobenen Berufung (bzw. betreffend Feststellungsbescheid 1997 im Vorlageantrag) wurde ausgeführt:

1. Berufung gegen die Sachbescheide:

Die Dienstwohnung umfasse das Grundstück EZ tt, bestehend aus den Grundstücken mit der Nummer 380/7 und 380/12. Die im Bp-Bericht einzeln angeführten Grundstücke, die das Grundstück EZ tt umgeben, bildeten eine Einheit, da letzteres nur über eines der angrenzenden Grundstücke erreichbar ist.

Nicht richtig sei jedoch, dass das Grundstück EZ tt, nicht in den Bilanzen enthalten sei. Vielmehr sei im Jahr 1974/75 eine Aktivierung des Gebäudes (bzw. des Zu- und Umbaus) erfolgt, das seither im Anlagevermögen bilanziert werde. Implizit sei damit auch das Grundstück als Betriebsvermögen gewidmet worden, wenn auch formal keine Buchung des Grundwertes als Einlage erfolgt sei, was steuerlich ohnehin keine Auswirkungen gehabt hätte.

Unbestritten stünden die die „Dienstwohnung auf der Liegenschaft B.“ bildenden Grundstücke im Eigentum von Frau RM. Das Gebäude auf der Liegenschaft B. sei 1975 zu einem bewohnbaren Objekt gemacht und die dabei anfallenden Kosten seien aktiviert worden. Dadurch sei die Widmung zum Betriebsvermögen erfolgt; spätestens ab diesem Zeitpunkt sei gewillkürtes Betriebsvermögen vorgelegen. Auch Sonderbetriebsvermögen könne nach herrschender Ansicht als gewillkürtes Betriebsvermögen dienen, wenn dieses geeignet sei, dem Betrieb direkt oder indirekt zu dienen.

Im Zuge einer Umstrukturierung sei zwischen dem Komplementär, der K-GmbH . und Frau RM ein Dienstvertrag abgeschlossen und Frau RM zur Geschäftsführerin bestellt worden. In

diesem Vertrag sei neben einem Gehalt, der Zurverfügungstellung eines Dienstwagens und der Zahlung einer Leistungsprämie auch die Zurverfügungstellung einer Dienstwohnung in B. vereinbart worden. Zur Erfüllung dieser Verpflichtung sei die sich im Betriebsvermögen der R KG befindliche Liegenschaft herangezogen worden. Im Gesellschaftsvertrag habe sich die KG verpflichtet, alle im Zusammenhang mit der Geschäftsführung durch die Komplementär GmbH anfallenden Kosten zu übernehmen.

Nach dem Erkenntnis des VwGH vom 19.10.1993, 93/14/0129, könne die Verwendung einer Dienstwohnung innerhalb der GmbH & CoKG „dadurch erfolgen, dass die Wohnung der Komplementär GmbH zur Vergütung ihrer Geschäftsführertätigkeit zur Verfügung gestellt werde, damit diese durch die Zurverfügungstellung dieser Wohnung an ihren Gesellschafter diesen entlohnt. In diesem Fall werde die Wohnung nicht für Zwecke verwendet, die außerhalb des Unternehmens der KG lägen, weil die Vergütung der Geschäftsführungstätigkeit gegenüber der Komplementär GmbH in den Bereich des Unternehmens der KG falle. Daran würde auch der Umstand nichts ändern, dass der Geschäftsführer der Komplementär GmbH gleichzeitig Kommanditist der KG sei, vorausgesetzt, dass es sich tatsächlich um eine Vergütung der Geschäftsführungstätigkeit der Komplementär GmbH durch die KG handle“. Im vorliegenden Fall liege eindeutig eine Vergütung der Geschäftsführungstätigkeit der Komplementär GmbH vor, da diese die Dienstwohnung als Entlohnung ihrer Geschäftsführerin gemäß dem Dienstvertrag verwende.

In eben diesem Erkenntnis führe der Verwaltungsgerichtshof auch aus, dass die Gehaltszahlungen der GmbH an den geschäftsführenden Kommanditisten nicht nach § 23 Z 2 EStG zu beurteilen seien. Im Zweifel sei davon auszugehen, dass die Geschäftsführungstätigkeit eines Kommanditisten, der Geschäftsführer der Komplementär-GmbH sei, für die GmbH – und zwar entgeltlich - und nicht für die KG erfolge und dass die KG ihrer Komplementär-GmbH den Aufwand ersetze.

Im vorliegenden Fall liege – wie aus dem Dienstvertrag ersichtlich – eindeutig eine entgeltliche Tätigkeit von RM gegenüber der Komplementär-GmbH vor. Dieser werde der Aufwand aus der Entlohnung der Geschäftsführungstätigkeit durch die KG ersetzt. Die Liegenschaft werde daher als Gegenleistung für die ihr erbrachte Leistung benötigt.

Da die Liegenschaft somit dem Betrieb der KG diene, stelle sie ab dem Zeitpunkt des Abschlusses des Dienstvertrages notwendiges und nicht mehr gewillkürtes Betriebsvermögen dar. Die Tatsache, dass sich die streitgegenständliche Liegenschaft im Eigentum von Frau RM befinde, vermöge an dieser Beurteilung nichts zu ändern, da in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend sei. Eine zivilrechtliche Übertragung der Liegenschaft in das

Eigentum der KG hätte keine bilanziellen Auswirkungen gegenüber der bisherigen Behandlung gehabt.

Die Feststellung, dass seitens der Komplementär-GmbH nur die Kosten zu ersetzen wären, sei falsch; die GmbH habe auf die sich im Sonderbetriebsvermögen der KG befindliche Liegenschaft zurückgreifen können.

Wenn aber statt dem Bereitstellen einer Dienstwohnung die Kosten einer solchen durch einen höheren Geschäftsführerbezug zu vergüten wären, so müsste dies durch das aufwandswirksame Einstellen einer entsprechenden, jährlich anwachsenden Verbindlichkeit in den steuerlichen Bilanzen und somit in den abgeänderten Bescheiden berücksichtigt werden.

Die Bestreitung der Qualifikation der Liegenschaft als Dienstwohnung sei eine neue rechtliche Beurteilung. Bei einer früheren Betriebsprüfung sei die Liegenschaft als Dienstwohnung anerkannt worden, weshalb auch ein Sachbezugswert angesetzt worden sei. Auch damals sei bekannt gewesen, dass Frau RM einen Hauptwohnsitz in Wien habe. Daher liege keine neu hervorgekommene Tatsache vor und die Wiederaufnahme des Verfahrens sei nicht gerechtfertigt.

2. Berufung gegen die Wiederaufnahmebescheide:

Die Widmung der Liegenschaft als Betriebsvermögen sei der Behörde seit langem bekannt gewesen. Dies könne wie folgt belegt werden:

- In den Jahresabschlüssen zum 31.1.1995 und 31.1.1996 sei die Liegenschaft wie auch in den Vorjahren aktiviert worden.
- Sowohl 1995 als auch 1996 seien 24.000 S für Betriebskosten außerbilanzmäßig hinzugerechnet und der Kommanditistin Frau RM gesondert zugewiesen worden. Diese Hinzurechnung beruhe auf den Feststellungen der Betriebsprüfung betreffend die Jahre 1980 bis 1982.
- Im Zuge einer die Jahre 1987 bis 1989 umfassenden Betriebsprüfung sei der Einheitswert gemäß AZ 003-2-1998/0 mit S 410.000,- festgesetzt worden. Dieser Einheitswert betreffe das Grundstück EZ tt, GrundstücksNr. 380/7 und 380/12.

Zur Stellungnahme des Betriebsprüfers sei anzumerken, dass die (im Zuge der Betriebsprüfung erstattete) Vorhaltsbeantwortung vom 6.12.1999 keine Aussage in Bezug auf die Bilanzierung der Grundstücke enthalte, die eine neue Tatsache darstellen würde. Die Frage, ob es sich bei der Liegenschaft vor 1975 um Privatvermögen oder um gewillkürtes Betriebsvermögen gehandelt habe, sei nicht Gegenstand des Verfahrens.

Die Bilanzierung der Grundstücke Nr. 380/7 und 380/12 sei durch Aktivierung eines Teils der Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten des Gebäudes erfolgt. Der Fehler im aktivierten Wert sei mit den der Behörde bekannten Unterlagen bereits bei früheren Betriebsprüfungen erkennbar gewesen.

Da die Grundstücke samt der Dienstwohnung ab Abschluss des Dienstvertrages zwischen Frau RM und der Komplementär-GmbH jedenfalls zum notwendigen Betriebsvermögen gehörten, seien sie bei einem fehlerhaften Wertansatz in der Bilanz nicht aus der Bilanz zu eliminieren, sondern es seien die fehlenden Grundwerte in die Bilanz aufzunehmen.

Die Tatsache der unrichtigen Bilanzierung ändere nichts daran, dass die Grundstücke in den Einheitswerten des Betriebsvermögens enthalten gewesen seien. Das Gleiche gelte auch für die außerbilanzielle Hinzurechnung der 24.000,- S jährlich für die Betriebskosten.

Die Änderung der Rechtsansicht der Bescheidbehörde hinsichtlich der steuerlichen Einordnung der Widmung der Liegenschaft stelle keinen tauglichen Wiederaufnahmegrund dar.

Im Hinblick auf die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes sei die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend die Feststellung der Einkünfte der Wirtschaftsjahre 1994/95 und 1995/96 und betreffend Umsatzsteuer 1995, 1996 und 1997 wegen unrichtiger Ermessensübung unzulässig. Außerdem scheitere eine auf die in Tz 29 getroffene Feststellung (Urlaubstagerückstellung) gestützte Wiederaufnahme an der von der Judikatur und Literatur geforderten Verhältnismäßigkeit. Sie führe in Summe zu einer Ergebnisverschlechterung von S 21.000,-. Bei einer Einzelbetrachtung der Streitjahre reduziere sich das Ergebnis im Wirtschaftsjahr 1994/95 sogar um S 31.000,-. Im Wirtschaftsjahr 1995/96 habe die Erfolgsänderung S 39.000,- betragen, was in Bezug auf die erklärten Einkünfte aus Gewerbebetrieb eine Erhöhung lediglich um 0,17% bedeute.

Es liege damit ein eindeutiges Missverhältnis zwischen den Auswirkungen der strittigen Wiederaufnahmegründe und dem Ergebnis der Gesamtaufrollung unter Berücksichtigung der geänderten Rechtsansicht betreffend die Liegenschaft B. vor.

Es sei daher ungerechtfertigt und unbillig, im Rahmen einer auf relativ unbedeutende Gründe gestützten Wiederaufnahme eine geänderte Rechtsauffassung mit einer derart gravierenden steuerlichen Auswirkung durchsetzen zu wollen.

Im Ermittlungsverfahren vor der Abgabenbehörde zweiter Instanz wurde unter Hinweis auf die Absichtungsvereinbarung vom 10.3.2000 ersucht bekanntzugeben, auf Grund welcher Vereinbarung die R KG Liegenschaftseigentümerin der darin aufgelisteten Grundstücke gewesen sei. Sollte kein Eigentumsübergang stattgefunden haben, wurde um Bekanntgabe

ersucht, auf Grund welcher Vereinbarung die Kosten des Zu-/Umbaus des auf dem Grundstück EZ tt befindlichen Gebäudes von der KG übernommen worden seien.

In Entsprechung dieses Ersuchschreibens wurde bekannt gegeben, die Abschichtungsvereinbarung beziehe sich auf das bilanzielle Vermögen der R KG. Im Zuge des Ausscheidens von Frau RM als einzige Kommanditistin sei das Auseinandersetzungsguthaben auf Basis der Verkehrswerte ermittelt worden. Es sei das gesamte Betriebsvermögen der KG zur Verteilung gelangt, wobei Teile davon zivilrechtlich im Eigentum von Frau RM gestanden seien. Eine zivilrechtliche Übertragung des Eigentums an den streitgegenständlichen Liegenschaften habe nie stattgefunden. Die KG sei aber dadurch wirtschaftlicher Liegenschaftseigentümer geworden, dass Frau RM diese Liegenschaften in das Betriebsvermögen als Sonderbetriebsvermögen eingelegt habe. Da die KG wirtschaftlicher Eigentümer gewesen sei, habe sie ab diesem Zeitpunkt alle Kosten, die im Zusammenhang mit den Liegenschaften angefallen seien, getragen, so auch die Kosten des Zu- und Umbaus auf der EZ tt in B.

In der am 28. April 2010 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt, die irrtümliche Nichtaufnahme der gegenständlichen Grundstücke in die Bilanz sei darauf zurückzuführen, dass der aus dem Jahr 1955 stammende Kaufvertrag offensichtlich übersehen worden sei; es sei aber immer der Wille gewesen, das Gesamtgrundstück in die Bilanz aufzunehmen.

Die von der R KG gewählte Vorgangsweise sei 20 Jahre hindurch nicht beanstandet und die Betriebskosten stets anerkannt worden. Erst als das Haus in den Jahren 1995 und 1996 saniert worden sei, seien dem Betriebsprüfer die höheren Kosten offenbar aufgefallen. Der Betrag von 24.000 S sei auf Vorschlag eines Prüfers der Kommanditistin außerbilanzmäßig als Sachbezugswert zugerechnet worden. Dieser Betrag solle schätzungsweise die Hälfte der tatsächlich erwachsenen Betriebskosten abdecken.

Befragt, warum der Kommanditistin und Geschäftsführerin der Komplementär-GmbH nicht einfach ein höheres Gehalt bezahlt worden sei, wurden lohnsteuerliche Zwecke ins Treffen geführt.

Die in der Bilanz der Komplementär-GmbH als „Erträge Sachbezug“ ausgewiesenen und von der R KG ersetzten Beträge umfassten die lohnsteuerlich relevanten Sachbezugswerte betreffend Pkw, Dienstwohnung und eine kleine Versicherung; bei den als „Geschäftsführerbezug KG“ bezeichneten Beträgen handle es sich ausschließlich um die Bezüge von Frau RM.

Der Vertreter der Amtspartei erklärte, bei der gegenständlichen Liegenschaft handle es sich um notwendiges Privatvermögen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die Behörde nahm folgenden Sachverhalt als erwiesen an:

A) Wiederaufnahme des Verfahrens

Die Bw. übermittelte für die einzelnen Wirtschaftsjahre Bilanzen, die im Anlagevermögen als Sachanlagen bebaute Grundstücke und Bauten auf fremden Grund und Boden enthielten. Erläuterungen über die jeweiligen Verhältnisse der einzelnen Grundstücke, wie sie im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung der Wirtschaftsjahre ab 1994/95 zu Tage traten, waren aus den der Behörde übermittelten Unterlagen nicht ersichtlich. Erst im Rahmen der Betriebsprüfung erlangte die Abgabenbehörde in den jeweiligen Veranlagungsjahren Kenntnis davon, dass die R KG

- ein Haus, das sich auf einem im grundbücherlichen Eigentum ihrer Kommanditistin stehenden Grundstück befindet, im Jahr 1975 wohnbar machte,
- die Aufwendungen für die Instandhaltung dieses Hauses sowie
- sämtliche Betriebskosten trug
- und dass dieses bebaute Grundstück der Geschäftsführerin der Komplementär-GmbH, die gleichzeitig Kommanditistin und grundbücherliche Eigentümerin des streitgegenständlichen Grundstückes war, von der Komplementär-GmbH zur Erfüllung ihrer Verpflichtungen aus dem Geschäftsführervertrag zur Verfügung gestellt wurde.

Vom Betriebsprüfer wurden diese Feststellungen in den Textziffern 17 und 22 bis 30 ausführlich dargestellt und in der Textziffer 36 als Begründung für die Wiederaufnahme des Verfahrens angeführt.

Dieser Sachverhalt fußt auf den der Behörde vorliegenden Unterlagen, den Feststellungen im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung und war rechtlich wie folgt zu beurteilen:

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

Die amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens steht im Ermessen der Behörde.

Diesbezüglich ist zu unterscheiden zwischen der Rechtsfrage, ob der festgestellte Sachverhalt einen Wiederaufnahmetatbestand erfüllt, und der Ermessensfrage, ob die Wiederaufnahme auch durchzuführen ist; erst wenn die Rechtsfrage dahin beantwortet ist, dass ein Wiederaufnahmegrund vorliegt, hat die Behörde in Ausübung ihres Ermessens zu entscheiden, ob sie die Wiederaufnahme verfügt (vgl. Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO, § 303, E 152 und die dort angeführte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs).

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist das Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln nur aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens derart zu beurteilen, dass es darauf ankommt, ob der Abgabenbehörde im wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können. Das "Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln" im Sinne des § 303 Abs. 4 BAO bezieht sich damit auf den Wissensstand (auf Grund der Abgabenerklärungen und ihrer Beilagen) im jeweiligen Veranlagungsjahr (vgl. z.B. VwGH 29.9.2004, 2001/13/0135). Das Vorbringen, der Abgabenbehörde sei der Sachverhalt bereits auf Grund vorangegangener Betriebsprüfungen bekannt gewesen, vermag daher insoweit der Berufung nicht zum Erfolg zu verhelfen, da die anlässlich der Veranlagung gegenständlicher Bescheide vorhandenen Unterlagen (inklusive der von der R KG vorgelegten) keinerlei Anhaltspunkte für die im Rahmen der die gegenständlichen Bescheide umfassenden abgabenbehördlichen Prüfung getroffenen Feststellungen enthielten. Über welche Informationen die Prüfer vorhergehender Zeiträume möglicherweise verfügten, war dem im Finanzamt mit der Veranlagung der Erstbescheide betrauten Organ auf Grund der ihm zur Verfügung stehenden Unterlagen jedenfalls nicht erkennbar.

Von der Kenntnis einer Tatsache kann erst dann gesprochen werden, wenn der Abgabenbehörde die Tatsache in ihrem für die abgabenrechtliche Beurteilung wesentlichen Umfang bekannt ist (vgl. Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, a.a.O, E 177).

Für die amtswegige Wiederaufnahme ist es bedeutungslos, aus welchen Gründen der Abgabenbehörde die Tatsachen oder Beweismittel bisher unbekannt geblieben sind; insbesondere ist es unerheblich, dass die Abgabenbehörde an der Nichtfeststellung der maßgeblichen Tatsachen durch das Unterlassen entsprechender Ermittlungen ein Verschulden trifft (vgl. Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, a.a.O, E 180)

Im Sinne dieser Ausführungen ist durch das Gegenüberstellen des Wissensstandes der Behörde zum Zeitpunkt der Erlassung des Erstbescheides und jenes Wissenstandes anlässlich

der Verfügung der Wiederaufnahme des Verfahrens zu beurteilen, ob Tatsachen neu hervorgekommen sind.

Dabei ist festzuhalten, dass der Behörde anlässlich der Erlassung der Erstbescheide – wie bereits oben dargelegt - der hinter den Bilanzpositionen stehende maßgebliche Sachverhalt unbekannt war. Es ist zwar richtig, dass die Behörde aus den Beilagen zur Erklärung der Einkünfte der Bw. Kenntnis davon hatte, dass 24.000 S der Kommanditistin außerbilanzmäßig für Betriebskosten hinzugerechnet wurden, informiert war, weitere Angaben erhielten aber die Erklärungen nicht. Die Behörde hätte daher erst durch weitere Ermittlungen die für die Abgabenerhebung bedeutenden Umstände feststellen müssen, was sie aber unterlassen hat.

Erst durch die im Rahmen der abgabenbehördlichen Prüfung angestellten Ermittlungen verfügte das Finanzamt über jenen Wissensstand, der ihr die Erlassung der neuen Sachbescheide ermöglichte. Mit dem oben dargestellten Sachverhalt sind daher im jeweiligen Veranlagungsverfahren Tatsachen neu hervorgekommen, die bisher im Verfahren nicht berücksichtigt wurden, und deren Kenntnis im Spruch anders lautende Bescheide (nämlich die im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Sachbescheide) herbeigeführt hätte.

Dass für die Behörde die Möglichkeit bestanden hätte, sich vor Erlassung der Erstbescheide durch entsprechende Ermittlungen Kenntnis von den für die Besteuerung der Bw. maßgeblichen Umständen zu verschaffen, ändert nichts daran, dass sie tatsächliche erst anlässlich der abgabenbehördlichen Prüfung darüber Kenntnis erlangte. Denn es ist - wie bereits oben ausgeführt - unerheblich, ob der Abgabenbehörde die neu hervorgekommenen Tatsachen im Erstverfahren verschuldet oder unverschuldet unbekannt geblieben waren.

Damit stellen aber die im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung getroffenen Sachverhaltsfeststellungen – und zwar insbesondere jene in Bezug auf die Liegenschaft in B., L-Straße, getroffenen Feststellungen - taugliche Wiederaufnahmegründe im Sinne des § 303 Abs. 4 BAO dar. Die Verfügung der Wiederaufnahme steht damit im Ermessen der Behörde.

Unter Bedachtnahme auf die Bestimmung des § 20 BAO sind Ermessensentscheidungen innerhalb der vom Gesetz gezogenen Grenzen des Ermessens nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Dabei ist dem Gesetzesbegriff "Billigkeit" die Bedeutung "Angemessenheit" in Bezug auf berechnete Interessen der Partei und dem Begriff "Zweckmäßigkeit" das öffentliche Interesse insbesondere an der Einhebung der Abgaben beizumessen.

Bei der Ermessensübung hat die Abgabenbehörde unter Bedachtnahme auf die amtswegige Wahrheitsermittlungspflicht (§ 115 BAO) grundsätzlich der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) den Vorrang vor der Rechtsbeständigkeit (Rechtskraft) einzuräumen. Als

gegen die Wiederaufnahme sprechend sind allenfalls insbesondere zu berücksichtigen die Geringfügigkeit der steuerlichen Auswirkungen, das Missverhältnis zwischen den unmittelbaren Folgen des Wiederaufnahmegrundes und (unter Bedachtnahme auf gegenüber den wieder aufzunehmenden Verfahren abweichende rechtliche Beurteilungen) den gesamten steuerlichen Auswirkungen eines etwaigen neuen Sachbescheides, weiters die Uneinbringlichkeit der zu erwartenden Abgabennachforderung, das Verschulden der Behörde an der Nichtgeltendmachung der neu hervorgekommenen Tatsachen oder Beweismittel im wiederaufzunehmenden Verfahren, die Rechtswidrigkeit einer Wiederholungsprüfung, rechtswidrig erlangte Beweismittel und der Grundsatz von Treu und Glauben (vgl. Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, a.a.O., § 303 FN 35).

Bei Überprüfung der hier aufgezählten einer Verfügung der Wiederaufnahme entgegenstehenden Gründe ist zunächst festzustellen, dass die Auswirkungen der neuen Sachbescheide keinesfalls als geringfügig bezeichnet werden können - schließlich ergibt sich eine Abgabennachforderung in Höhe von 41.930,17 €, die ausschließlich auf neu hervorgekommene Tatsachen in Sinne des § 303 Abs. 4 BAO zurückzuführen ist, da entgegen der Ansicht der Bw. nicht nur jene, die Rückstellung für nicht konsumierte Urlaube betreffende Feststellung, sondern gerade auch die bezüglich der Liegenschaft in B., L-Straße, getroffenen Feststellungen neu hervorgekommene Tatsachen darstellen. Eine Uneinbringlichkeit der Abgabennachforderung ist nicht ersichtlich. Das Verschulden der Behörde an der ursprünglichen Unkenntnis des tatsächlichen Sachverhaltes kann wohl nur als geringfügig bezeichnet werden, da aus den in den Erklärungen gemachten Angaben ein Rückschluss auf den im Zuge der Betriebsprüfung hervorgekommenen Sachverhalt nicht ohne weiteres möglich war. Dass die dafür erforderlichen Ermittlungen nicht vor Durchführung der Veranlagungen vorgenommen wurden, kann der Behörde nicht als grobes, eine Wiederaufnahme des Verfahrens hinderndes Verschulden angelastet werden. Auch eine Rechtswidrigkeit des Vorgehens der Behörde bei der Erlangung des bis dahin nicht bekannten Sachverhaltes kann nicht festgestellt werden.

Bei der Frage, ob die Wiederaufnahme auch nicht gegen die Billigkeit verstoße, ist zu untersuchen, ob berechnete Interessen der Bw. an der Rechtsbeständigkeit derart verletzt werden, dass die angeführten Zweckmäßigkeitserwägungen gegenüber den Billigkeitserwägungen in den Hintergrund treten.

Gerade im Hinblick auf die Gestaltung des entscheidungswesentlichen Sachverhaltes dahingehend, dass letztlich Aufwendungen zur Befriedigung des Wohnbedürfnisses eines Gesellschafters von der Gesellschaft getragen werden, lässt es nicht als unbillig erscheinen,

die Interessen der Allgemeinheit an der Abgabeneinbringung über die Interessen der Bw. an der Rechtsbeständigkeit zu stellen.

Die Berufung gegen die die Wiederaufnahme des Verfahrens verfügenden Bescheide war daher als unbegründet abzuweisen.

B) Sachbescheide

An der R KG waren in den berufungsgegenständlichen Wirtschaftsjahren Frau RM als Kommanditistin und die K-GmbH als Komplementärin beteiligt. Sie ermittelte ihren Gewinn gemäß § 5 EStG 1988 und nach einem abweichenden Wirtschaftsjahr mit Bilanzstichtag 31. Jänner.

Frau RM war im Streitzeitraum an der K-GmbH zu 25 % beteiligt und nahm die Agenden der Geschäftsführung seit 27. Oktober 1975 wahr. Als Entlohnung war laut dem für die Streitjahre in Geltung stehenden Dienstvertrag vom 29. Juli 1994 neben einem fixem Grundgehalt und einer vom Erfolg des Unternehmens abhängigen Tantieme die Zurverfügungstellung eines Dienstautos sowie einer Dienstwohnung in B., L-Straße, vereinbart.

Die im Dienstvertrag als Teil der Geschäftsführerentlohnung angeführte Liegenschaft in B., L-Straße stand bis zu ihrem Tod im grundbücherlichen Eigentum von Frau RM und setzt sich aus folgenden Grundstücken zusammen, die eine Einheit bilden:

	Einlagezahl	Grundstücksnummer	Ausmaß in m ²
1.	tt	380/7	8.492
2.	tt	380/12	15.779
3.	xx	382/1	3.421
4.	xx	382/2	658
5.	yy	378	6.108
6.	zz	381	3.400
7.	ss	383/1	6.364
8.	ss	383/2	128
9.	rr	364/1	2.279
10.	rr	364/2	843

Die unter Pkt 1 und 2 angeführten Grundstücke waren in den Bilanzen der R KG nicht enthalten. Auf diesen Grundstücken erfolgte im Wirtschaftsjahr 1974/75 ein Zubau und die Wohnbarmachung eines schon davor bestehenden, nicht als Wohnsitz geeigneten Altbaus. Die Kosten des Zu- und Umbaus wurden von der R KG getragen und aktiviert. Dieses so entstandene Gebäude wurde seit 1974/75 von der zivilrechtlichen Eigentümerin Frau RM als Wohnsitz genützt. Die Betriebskosten sowie sämtliche Instandhaltungskosten für dieses bebaute Grundstück wurden von der R KG getragen. Mit Ausnahme des Dienstvertrages existieren keine schriftlichen, die bebaute Grundstückseinheit und das Gebäude betreffenden Vereinbarungen zwischen Frau RM und der R KG.

Mit der im Dienstvertrag von Frau RM mit der K-GmbH festgelegten Überlassung des bebauten Grundstückes in B., L-Straße, als Dienstwohnung durch die Komplementär-GmbH an die Geschäftsführerin wurden ausschließlich „lohnsteuerliche“ Zwecke verfolgt.

Folgende Betriebskosten, Instandhaltungskosten und Vorsteuern standen im Zusammenhang mit der Liegenschaft in **B., L-Straße**:

	1995	1996	1997	1998
Betriebskosten	48.287,00 S	22.877,00 S	40.306,00 S	34.195,00 S
Instandhaltungskosten	1.719.983,00 S	771.562,00 S	189.850,00 S	152.477,00 S
Vorsteuern	337.031,30 S	150.943,41 S	43.729,64 S	35.467,68 S

Dieser Sachverhalt gründet sich auf die Feststellungen im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung, die dem Senat vorliegenden Unterlagen, die Aussagen im Rahmen der mündlichen Berufungsverhandlung und war rechtlich wie folgt zu beurteilen:

Gemäß § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 gelten Lieferungen oder sonstige Leistungen, 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, nicht als für das Unternehmen ausgeführt.

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 in der für die Streitjahre geltenden Fassung dürfen die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge weder bei den einzelnen Einkunftsarten noch vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen werden. Aufwendungen für die Wohnung des Steuerpflichtigen sind typische Haushaltsaufwendungen. Ihr Abzug bei der Ermittlung des Einkommens kommt daher grundsätzlich nicht in Betracht (VwGH v. 17.6.1992, 90/15/0158).

Es ist unbestritten und wird vielmehr in der im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung erstatteten Vorhaltsbeantwortung vom 6. Dezember 1999 vorgebracht, dass das sich auf dem Grundstück 380/12 befindliche Haus von der Kommanditistin RM seit dem Jahr 1974/75 als Wohnsitz benützt wird. Ein Gebäude aber, das der Befriedigung eines privaten Lebensbedürfnisses, nämlich des Wohnbedürfnisses eines Mitunternehmers dient, ist nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes notwendiges Privatvermögen des Gesellschafters (VwGH vom 27.11.1984, 14/2270/79, 82/14/0337; VwGH vom 13.5.1992, 90/13/0057; VwGH vom 17.6.1992, 90/13/0158). Auch dann, wenn ein Haus nicht einem Einzelunternehmer, sondern einem Mitunternehmer zur Haushaltsführung dient, stellt das Haus notwendiges Privatvermögen dar, zumal eine gleichmäßige Behandlung von Einzelunternehmern und Mitunternehmern bei der Gewinnermittlung einem insbesondere aus § 23 Z 2 EStG 1988 hervorleuchtenden Grundgedanken des Einkommensteuerrechts entspricht.

Damit geht aber der Hinweis in der Berufung auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 19.10.1993, 93/14/0129, insofern ins Leere, als sich der damals zu beurteilende Sachverhalt in einem wesentlichen Punkt vom hier zu beurteilenden unterscheidet. Die dem Geschäftsführer der dortigen Komplementär-GmbH, der auch Kommanditist der KG war, zur Verfügung gestellte Wohnung, stand – im Gegensatz zu dem hier zu beurteilenden Sachverhalt - nicht in dessen grundbücherlichem Eigentum.

Dem Einwand, bei der Liegenschaft in B., L-Straße, handle es sich um notwendiges Betriebsvermögen, weil die Komplementär-GmbH diese ihrer Geschäftsführerin, die Kommanditistin der R KG und grundbücherliche Eigentümerin dieser Liegenschaft war, als Dienstwohnung zur Verfügung stellte, sind die Ausführungen von Zorn in Höfstätter-Reichel, Die Einkommensteuer-Kommentar, § 4 Abs. 1, Rz 135 p.22, und das dort angeführte Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 20.6.2000, 98/15/0169, entgegenzuhalten. Danach ist die Anschaffung einer Eigentumswohnung dem Grunde nach durch den Betrieb der Kapitalgesellschaft veranlasst, wenn die Kapitalgesellschaft eine Wohnung dieser Art, Größe und Lage auch zum Zwecke der Nutzungsüberlassung an einen fremden Arbeitnehmer angeschafft hätte, wenn also die Anschaffung der Wohnung einem Fremdvergleich standhält. Erweist sich, dass die Kapitalgesellschaft eine derartige Anschaffung für einen fremden Arbeitnehmer nicht getätigt hätte, ist daraus zu schließen, dass die tatsächlich getätigte Anschaffung durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist. Die Wohnung stellt dann kein steuerliches Betriebsvermögen der Kapitalgesellschaft dar.

Umgelegt auf den zu beurteilenden Sachverhalt bedeuten diese Ausführungen, dass zu prüfen ist, ob die Zurverfügungstellung der Liegenschaft in B., L-Straße an die R KG durch die

grundbücherliche Eigentümerin und in weiterer Folge die Überlassung dieser bebauten Liegenschaft an die Geschäftsführerin der Komplementär-GmbH als Dienstwohnung, einem Fremdvergleich standhält. Diese Konstruktion ist aber im Hinblick auf die im Folgenden dargestellten Überlegungen nicht fremdüblich:

1. Die streitgegenständliche Liegenschaft in B., L-Straße, die im Umweg über die R KG der Geschäftsführerin der Komplementär-GmbH als Dienstwohnung zur Verfügung gestellt wurde, befand sich unbestritten im grundbücherlichen Eigentum der Gesellschafter-Geschäftsführerin, Frau RM. Damit ging aber auch das durch Um- und Zubau auf der Liegenschaft errichtete Gebäude mangels anderslautender Vereinbarungen sofort in das Eigentum der Kommanditistin über. Eine derartige Vorgangsweise ist jedoch nicht fremdüblich, da im Fall eines fremden Geschäftsführers auf Grund des diesfalls bestehenden Interessensgegensatzes mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit Vereinbarungen getroffen worden wären, um einen Eigentumserwerb des fremden Grundstückseigentümers am Zu- und Umbau zu verhindern.
2. Im Dienstvertrag vom 29.7.1994 wurde unabhängig von den Verdiensten des Geschäftsführers die Zurverfügungstellung der Liegenschaft in B., L-Straße, als Dienstwohnung vereinbart. Der natürliche Interessengegensatz zwischen Fremden hätte dafür gesorgt, dass einerseits jene Kosten, die von der R KG übernommen werden sollten, nach Art und Höhe eindeutig festgeschrieben worden wären. Zwischen Fremden wären keinesfalls Instandhaltungskosten, die in den einzelnen Jahren zwischen 150.000 S und 1.719.983 S schwankten, ohne zugrundeliegende Vereinbarung getragen worden. Anzumerken ist außerdem, dass es bei der Zurverfügungstellung einer Dienstwohnung unüblich ist, laufende Kosten, die mit der Pflege der Liegenschaft im Zusammenhang stehen (z.B. Kosten des Gärtners) zu übernehmen; grundsätzlich werden nur die „gewöhnlichen“ Betriebskosten (z.B. öffentliche Abgaben, Müllabfuhr, Abwasser) vom Dienstgeber getragen.
3. Dass die grundbücherliche Eigentümerin der Liegenschaft in B., L-Straße diese Liegenschaft der R KG auch dann zur Verfügung gestellt hätte, wenn die Geschäftsführung der Komplementär-GmbH durch einen fremden Dritten wahrgenommen worden wäre, widerspricht ebenso jeglicher Lebenserfahrung wie die im Dienstvertrag erfolgte konkrete Umschreibung jener Dienstwohnung, die als Teil des Geschäftsführerbezuges behandelt wurde. Auf Grund der Lage der Liegenschaft in B., L-Straße, ist kein objektives Interesse daran zu erkennen, warum gerade diese Liegenschaft als Dienstwohnung behandelt wurde, befand sich doch der Firmensitz in W., R-Gasse. Anzumerken ist ferner, dass ein fremder Geschäftsführer nicht die Zurverfügungstellung gerade dieser Liegenschaft als Dienstwohnung hätte einfordern können.

Darüber hinaus ist anzumerken:

Gemäß § 22 Abs. 1 BAO kann durch Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts die Abgabepflicht nicht umgangen oder gemindert werden.

Nach Abs. 2 leg. cit. sind, wenn ein Missbrauch (Abs. 1) vorliegt, die Abgaben so zu erheben, wie sie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen rechtlichen Gestaltung zu erheben wären.

Ein Missbrauch ist eine rechtliche Gestaltung, die im Hinblick auf den angestrebten Erfolg ungewöhnlich und unangemessen ist und ihre Erklärung nur in der Absicht der Steuervermeidung findet; es ist zu prüfen, ob der gewählte Weg noch sinnvoll erscheint, wenn man den abgabensparenden Effekt wegdenkt, oder ob er ohne das Resultat der Steuerminderung einfach unverständlich wäre (vgl. Ritz, BAO³, § 22 Tz 2 und die dort zitierte Judikatur).

Die von der R KG gewählte Konstruktion stellt einen derartigen Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts dar, da mit der gewählten Konstruktion nach Aussage der steuerlichen Vertretung nur lohnsteuerliche Zwecke verfolgt worden seien; die zu beurteilende Konstellation ist nur im Hinblick darauf und auf die damit verbundene Verlagerung der Herstellungskosten und der laufenden Betriebskosten in den Bereich der Bw. und die damit verbundene Steuerersparnis erklärbar, zumal die Kommanditistin und Geschäftsführerin der Komplementärin nur die auf den Sachbezugswert entfallende Lohnsteuer zu tragen hatte. Wollte man die von der Bw. gewählte Konstruktion anerkennen, würde dies bedeuten, dass auf diese Weise der in § 20 EStG verankerte und in § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 übernommene Grundsatz, dass die für den Haushalt des Steuerpflichtigen aufgewendeten Beträge als Kosten der privaten Lebensführung nicht abzugsfähig sind und dementsprechend auch nicht zum Vorsteuerabzug berechtigen, umgangen werden kann.

Dem Einwand in der Berufung, wenn statt dem Bereitstellen der Dienstwohnung die Kosten einer solchen durch einen höheren Geschäftsführerbezug zu vergüten wären, so müsste dies durch das aufwandwirksame Einstellen einer entsprechenden, jährlich anwachsenden Verbindlichkeit in den steuerlichen Bilanzen berücksichtigt werden, ist entgegenzuhalten, dass gemäß § 110 HGB die Gesellschaft einem Gesellschafter zwar zum Ersatz der Aufwendungen in Gesellschaftsangelegenheiten verpflichtet ist, dass aber bis dato der geschäftsführenden Komplementär-GmbH keine höheren als die bisher vergüteten Aufwendungen entstanden sind und mit einer Klage der Geschäftsführerin gegen die Komplementär-GmbH auch nicht mehr zu rechnen ist, sodass auch der Ansatz einer entsprechenden Verbindlichkeit bzw. Rückstellung in den Bilanzen der R KG nicht gerechtfertigt ist.

Wien, am 28. Juni 2010