



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende HR Dr. Ursula Leopold und die weiteren Mitglieder HR Dr. Jutta Pronegg, Dr. Erich Dietrich und Dr. Bernhard Koller im Beisein der Schriftführerin Dagmar Brus über die Berufung der AgenturGmbH, AW.105, vertreten durch SteuerberatungsGmbH, F-Weg, vom 30. August 2004 gegen die Bescheide des Finanzamtes Z., vom 17. August 2004 betreffend Körperschaftsteuer und Umsatzsteuer für den Zeitraum 2001 bis 2002 nach der am 31. Jänner 2006 in 8018 Graz, Conrad von Hötendorf-Straße 14-18, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Bw. ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung, die am 24. März 2001 auf der Grundlage des Gesellschaftsvertrages vom 2. März 2001 ins Firmenbuch eingetragen wurde. Gesellschafter sind R.T. zu 25% und M.T. zu 75%.

R.T. ist gleichzeitig Gesellschaftergeschäftsführer.

Im Antrag auf Vergabe einer Steuernummer (Verf 15) vom 19. April 2001 wurde als Geschäftsgegenstand Bildagentur, Herstellung von Fotos und Vermietung und Verpachtung von Wirtschaftsgütern angegeben.

Laut Punkt 4.) des Gesellschaftsvertrages vom 2. März 2001 ist Gegenstand des Unternehmens:

- a) der Betrieb einer Bildagentur, vorwiegend über das Internet
- b) der Handel mit Waren aller Art

- c) die Vermietung und Verpachtung von Wirtschaftsgütern jeglicher Art
- d) die Herstellung von Fotos

Laut Niederschrift über die Nachschau anlässlich einer Neuaufnahme des Finanzamtes vom **18. Mai 2001** wurde unter Sonstiges (allgemeine Informationen) angeführt, dass eine ähnliche Tätigkeit von den Ehegatten T. sowohl in München als auch in den USA über dort ansässige Unternehmen erbracht würde.

Gesellschaftsrechtliche Verknüpfungen zwischen diesen Unternehmen bestünden nicht.

Mit Kaufvertrag vom 22. Dezember 2000 erwarben die Ehegatten T. je zur Hälfte die Liegenschaft EZ.XY mit einem darauf befindlichen Haus um 3.000.000,00 S.

Laut Auskunft des R.T. würde im Sommer 2001 entschieden werden, in welchem Umfang die Bw. die von den Ehegatten T. angekaufte Liegenschaft EZ.XY anmieten und umbauen werde.

Laut den Angaben der Bw. in der **Eingabe** vom **11. Juli 2001** habe sie mit mündlichem Mietvertrag die Liegenschaft EZ.XY mit dem darauf befindlichen Haus von der Grundstücksgemeinschaft (Ehegatten T.) beginnend mit 2. März 2001 angemietet. Der Mietvertrag sei auf unbestimmte Zeit abgeschlossen. Als monatliche Miete sei ein Entgelt von 11.000,00 S plus gültiger Umsatzsteuer und Betriebskosten vereinbart worden.

Auf Grund erforderlicher Sanierungsmaßnahmen, welche von der Bw. getragen würden, sei die erste Rate erst ab 1. Mai 2001 zu entrichten gewesen.

Die Sanierung der Räumlichkeiten werde von der Bw. als Mieterin übernommen.

Die Nutzungsaufteilung des angemieteten Objektes erfolge im Ausmaß von 75% für die Geschäftsführerwohnung und im Ausmaß von 25% für sonstige betriebliche Zwecke der Bw., wie Büro- und Besprechungsräume sowie ein Fotoatelier.

Der Geschäftsführer R.T. werde für seine Tätigkeit für die Bw. mit 1. Mai 2001 ein vorläufiges Gehalt in Höhe von 4.000,00 S monatlich erhalten.

Dieser Betrag liege unter der Geringfügigkeitsgrenze, sodass eine Vollanmeldung bei der Gebietskrankenkasse unterbleiben könne.

Seine Frau und Mitgesellschafterin, M.T. würde für ihre Tätigkeit monatlich 2.000,00 S, ebenfalls beginnend mit 1. Mai 2001 erhalten.

Das Mietentgelt werde zu 75% hinsichtlich der Geschäftsführerwohnung mit 10% und hinsichtlich der restlichen 25% mit 20% versteuert.

Die Leistungen, die die Bw. erbringe, würden ausschließlich von ausländischen Auftraggebern erteilt und seien daher umsatzsteuerfrei.

Erst im Jahr 2003 sollten Leistungen über das Internet im deutschsprachigen Raum angeboten werden, sodass auch erst ab diesem Zeitpunkt Leistungen in Österreich anfallen

würden, die der österreichischen Umsatzsteuer zu unterwerfen seien.

Zum Zeitpunkt dieser Eingabe umfasse die Tätigkeit der Bw. die Vergabe von Lizenzen an Bildrechten an ausländische Firmen.

Im Laufe des Jahres 2001 würden auch über das Internet solche Bildrechte angeboten, wobei im Jahr 2001 diese ausschließlich über das Internet in den USA erfolgten. Erst im Jahr 2003 seien diese Leistungen für den deutschsprachigen Raum vorgesehen.

Laut Niederschrift vom **8. Jänner 2002** gab R.T. auf die Frage, warum er die Geschäftsleitung der Bw. im AW. angesiedelt habe, wenn weltweite Verbindungen bestünden, an, dass er sich als Unternehmer dort nieder gelassen habe, wo er sich auch gerne aufhalte. Zum Niederlassungsort bestünden familiäre Beziehungen, seine Frau komme aus dem AW.. Weitere Kriterien seien die Anschaffung der gegenständlichen Liegenschaft und seine persönliche Leidenschaft zur Jagd. Seit ca. 5 Jahren betreibe er eine Jagd im Bezirk Z.. Seit drei Jahren habe er eine Jagd im Revier H. gepachtet.

Die Tätigkeit der Bw. bestehe hauptsächlich in der Herstellung von Fotos und Keywording. Für die Bedienung der Website und das Hosting würde eine Serverfirma beauftragt.

Auf die Frage, warum die Bw. ihre Arbeit nicht von einem Studio in den USA oder der BRD aus betreibe, gab R.T. an, dass die Bw. im Gegensatz zur SF in der Schweiz, eine „royalty free“ Agentur sei. Viele Bildzulieferer (Fotografen) hätten „royalty-free“ Vermarktung abgelehnt und SF offen mit Kündigungen der Fotografenverträge gedroht.

Um Konflikte erst gar nicht aufkommen zu lassen, habe man sich entschlossen, „royalty free“ marketings unter einer eigenen Marke anzubieten.

Die Wahl auf AW. sei kurzfristig im Zuge der Anschaffung der gegenständlichen Liegenschaft entstanden.

Die Bw. biete ihre Bilder im Gegensatz zur SF ausschließlich digital über das Internet an.

Servicetätigkeiten, wie sie die SF anbiete (Rezeptenwicklung, Auswahlsendungen für Kunden, Lieferungen digital und analog), würden von der Bw. nicht angeboten.

Die Lieferung und Bezahlung der Bildrechte sei schließlich per Kreditkarte möglich.

Da die Abneigung vieler Fotografen gegen „royalty free“ Vermarktung sehr ausgeprägt sei, käme eine eindeutige Trennung, geografisch nach Ländern, sehr willkommen.

Die Größe und Ausstattung der berufungsgegenständlichen Villa sei optimal für die Unterbringung von Büro- und Privaträumlichkeiten unter einem Dach.

Die Bw. brauche keine Kundennähe, da die Abwicklung über das Internet erfolge.

R.T. betreibe darüber hinaus die SF. in München in Form einer Personengesellschaft,

die SF. Inc. B., ME, in den USA

die SF. Bildagentur AG in der Schweiz (Zug).

R.T. habe seinen Hauptwohnsitz in Deutschland.

Seine Einkünfte würden in Deutschland unter Berücksichtigung der Zugewinnversteuerung versteuert. Seine Einkünfte aus den USA würden in den USA versteuert.

Allfällige Dividenden aus der Schweizer AG würden in Deutschland versteuert.

In der Eingabe an das Finanzamt vom 21. Juni 2002 gab die Bw. an, dass das Ehepaar T. die gegenständliche Liegenschaft um 3,000.000,00 S erworben habe. Davon seien 2,000.000,00 S bereits zum 15. Dezember 2000 fällig gewesen, der Rest sei in Raten á 200.000,00 S zu zahlen gewesen.

Die Mietzahlungen von 11.000,00 S monatlich, ergäben eine Rendite von 4,4% (132.000,00 S im Verhältnis zu 3,000.000,00S).

Dieser Satz liege deutlich unter der üblichen Rendite von 5-6% für vergleichbare Anschaffungen. Die Miete liege insofern sogar unter den fremdüblichen Sätzen.

Daher habe die Bw. die Sanierung der Räumlichkeiten übernommen.

Hätte die Grundstücksgemeinschaft diese Umbauarbeiten vorgenommen, wäre unweigerlich Liebhaberei hinsichtlich der Vermietung eingetreten.

Der Mietvertrag sei auf unbestimmte Zeit abgeschlossen worden und seien im Übrigen die Bestimmungen des Mietrechtsgesetzes anzuwenden.

Dementsprechend seien auch die Mieterinvestitionen nach einer allfälligen Lösung des Mietvertrages zu behandeln. Eine diesbezügliche Ablöse im Falle der Auflösung des Mietverhältnisses sei nicht fremdüblich.

Laut Eingabe vom 12. Dezember 2002 an das Finanzamt Z. beziehe sich die monatliche Nettomiete auf die Anmietung der gesamten Liegenschaft. Eine Trennung auf die Büroräumlichkeiten und Geschäftsführerwohnung erfolge nicht.

Laut einem dem Kaufvertrag beigelegten Darlehensvertrag mit einem deutschen Bankinstitut wurden dem Ehepaar T. zur teilweisen Finanzierung des Ankaufes der gegenständlichen Liegenschaft ein Darlehen über 240.000,00 CHF, mit einer Verzinsung von 4,5% p.a.

eingerräumt.

Der Darlehensvertrag wurde als „variabel“ bezeichnet und wurde eine jederzeitige Kündbarkeit unter Beachtung einer Kündigungsfrist von sechs Wochen vereinbart.

Für die **Mieterinvestitionen** wurden schließlich im Jahr 2001 Vorsteuern in Höhe von **204.952,82 S** begehrt.

Kurze Darstellung der Entwicklung der Umsätze der Bw.:

In der Umsatzsteuererklärung **2001** erklärte die Bw. steuerpflichtige Umsätze in Höhe von 65.454,55 S zu versteuern mit dem ermäßigten Steuersatz von 10% und Vorsteuern in Höhe von 240.081,56 S, was zu einem Vorsteuerüberhang von 233.536,00 S führte.

Daneben erwirtschaftete die Bw. laut Beilage zur Umsatzsteuererklärung steuerfreie Umsätze in Höhe von 844.676,16 S, die sie in der Klasse 4800 erfasste. Die Bw. nahm diese von ihr als steuerfrei qualifizierten Umsätze nicht in die Umsatzsteuererklärung auf.

Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb laut Körperschaftsteuererklärung 2001 betrugen 273.344,44 S.

Laut Umsatzsteuererklärung **2002** betrugen die Umsätze der Bw. insgesamt 21.670,80 €, davon steuerfreie Ausfuhrlieferungen 16.914,03 €. Die Vorsteuern betrugen 3.192,86 €.

Laut Körperschaftsteuererklärung **2002** hatte die Bw. Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von -25.081,06 €.

Laut Umsatzsteuererklärung **2003** betrugen die Umsätze der Bw. 46.904,21 €, davon steuerfrei 18.997,44 € und die Vorsteuern 5.627,63 €.

Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb betrugen laut Körperschaftsteuererklärung für **2003** 2,999,00 €.

Laut Umsatzsteuererklärung **2004** betrugen die Umsätze 20.594,70 €, davon steuerfrei 15.837,93 € und die Vorsteuern 7.875,37 €.

Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb betrugen laut Körperschaftsteuererklärung **2003** insgesamt -31.666,00 €.

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung für die Jahre 2001 und 2002 stellte der Prüfer laut Prüfungsbericht vom 4. August 2004 fest, dass 75% der von der Bw. laut dem oa. mündlichen Mietvertrag angemieteten Liegenschaft EZ.XY mit dem darauf befindlichen Haus als Geschäftsführerwohnung vom Ehepaar T. genutzt werden.

Im Jahr 2001 habe die Bw. Investitionen für die angemietete Liegenschaft in Höhe von 1,216.977,83 S aufgewendet, welche sie als Investitionen in fremde Geschäftsgebäude aktiviert habe.

Vereinbarungen hinsichtlich einer Ablöse der Mieterinvestitionen für den Fall der Auflösung des Mietverhältnisses seien laut den Angaben der Bw. nicht getroffen worden, da eine Ablöse nach den Bestimmungen des Mietrechtsgesetzes nicht fremdüblich sei.

Für die Zuverfügungstellung der Dienstwohnung sei im Jahresabschluss ein Sachbezug in Höhe von 72.000,00 S auf der Aufwandseite bzw. als „sonstiger betrieblicher Ertrag“ auf der Ertragseite, versteuert mit 10% Umsatzsteuer, verbucht worden.

Aus der Sicht der Betriebsprüfung sei zu untersuchen gewesen, ob die Zurverfügungstellung der Geschäftsführerwohnung unter den vorliegenden Umständen fremdüblich sei.

Die Geschäftsführerwohnung umfasse eine Fläche von 306 m², das seien 75% der Gesamtnutzfläche.

Von den aktivierten Nettosanierungskosten in Höhe von 1.216.977,83 S entfielen somit 75%, das sind 912.937,37 S auf die Geschäftsführerwohnung.

Da die Hauseigentümer mit den Gesellschaftern identisch seien, läge demnach in der AfA für die aktivierten Mieterinvestitionen nach § 20 EStG 1988 nicht abzugsfähige Aufwendungen vor und könne folglich auch die auf den 75%-igen Anteil entfallenden Vorsteuern nicht in Abzug gebracht werden.

Unter Berufung auf einschlägige Judikatur und das Erkenntnis des VwGH vom 20.6.2000, 98/15/0169 kam der Prüfer zum Schluss, dass nach dem Veranlassungsprinzip der für die Mieterinvestitionen getätigte Aufwand gesellschaftsbezogener sei und daher steuerlich auch nicht zum Betriebsvermögen der Bw. zähle.

Des weiteren verwies der Prüfer auf Erkenntnisse des VwGH vom 13.10.1999 und 20.2.2002, 96/15/13/0113 und 97/13/0175, wonach in der Vermietung eines Einfamilienhauses an den Arbeitgeber und der anschließenden Zurverfügungstellung als Dienstwohnung an den Arbeitnehmer als Missbrauch im Sinne des § 22 BAO zu qualifizieren sei. Der damit im Zusammenhang stehende Aufwand sei daher bei der Kapitalgesellschaft nicht als Betriebsaufwand abzugsfähig und außerbilanzmäßig als verdeckte Gewinnausschüttung hinzuzurechnen.

Demnach seien auch die auf den 75%-igen Anteil der Geschäftsführerwohnung in den Streitjahren durchgeführten Mieterinvestitionen einerseits als Aktivum auszuscheiden und außerbilanzmäßig dazuzurechnen.

Das Finanzamt folgte in den angefochtenen Bescheiden vom 17. August 2004 den Feststellungen des Betriebsprüfers.

Für die Körperschaftsteuer wurden die auf den 75%igen, als außerbetrieblich qualifizierten

Liegenschaftsanteil entfallenden Mieterinvestitionen aus dem betrieblichen Bestand ausgeschieden und die damit verbundenen Kosten außerbilanziell als verdeckte Ausschüttung dem Einkommen hinzugerechnet. Ebenso wurden die laufenden anteiligen Kosten, welche aufwandwirksam bei der Gewinnermittlung berücksichtigt worden waren, außerbilanziell als verdeckte Ausschüttung hinzugerechnet.

Im Jahr 2001 wurden außerdem Kilometergelder in Höhe von 20.000,00 S als verdeckte Ausschüttung hinzugerechnet, welche Hinzurechnung jedoch unstrittig ist.

Für die Ermittlung der auf die verdeckten Ausschüttungen entfallenden Kapitalertragsteuer wurden die außerbilanziellen Hinzurechnungen herangezogen.

Im Bereich der Umsatzsteuer wurden die auf die außerbetrieblichen Mieterinvestitionen und die damit zusammenhängenden laufenden Aufwendungen entfallenden Vorsteuern ausgeschieden. Die mit den Sachbezügen des Gesellschafters korrespondierenden, als Einnahmen verbuchten Beträge wurden aus der Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer (Steuersatz 10%) ausgeschieden.

Es ergaben sich in den Jahren 2001 bis 2002 nachstehende Steuernachforderungen/gutschriften:

	2001	2002
Körperschaftsteuer	32.996,00 S	0,00
Umsatzsteuer	183.070,00 S	-242,00 €
Haftung für Kapitalertragsteuer	295.412,00 S	763,36 €

Gegen diese Bescheide brachte die Bw. mit Eingabe vom 1. September 2004 Berufung ein.

In der Berufung verwies die Bw. auf ein Erkenntnis des VwGH vom 17.9.1999, 89/15/0019, wonach in der Zurverfügungstellung einer Wohnung an einen Arbeitnehmer (Geschäftsführer) ausschließlich oder überwiegend betriebliche Erwägungen maßgebend seien.

Im Falle der Bw. seien von Anfang an betriebliche Erwägungen im Vordergrund gestanden, zumal in keiner Weise an eine Wohnversorgung des Geschäftsführers Bedacht genommen worden sei, da dessen Wohnversorgung bereits durch einen festen Wohnsitz in München gedeckt gewesen sei.

Durch die Entscheidung AW. als Betriebsstätte auszuwählen sei den Gesellschaftern keine

andere Wahl geblieben, als auch für den Geschäftsführer eine Wohnung zur Verfügung zu stellen, da es in AW. auf Grund seiner provinziellen Struktur ansonsten keine geeigneten Unterkunftsmöglichkeiten gebe.

In AW. gebe es keine Beherbergungsbetriebe.

Um künftig einen geeigneten Geschäftsführer gewinnen zu können, sei die Bereitstellung einer Wohnung von betrieblichem Vorteil, da hier qualifizierte Arbeitskräfte schwer zu akquirieren bzw. zu ersetzen seien.

Nach VwGH vom 27.1.1999, 98/04/0189, werde ein Dienstnehmer (Geschäftsführer) eine Wohnung aussuchen, von wo aus er unnötig lange Wartezeiten vermeidet.

Es stehe der Abgabenbehörde grundsätzlich nicht zu, die Angemessenheit eines Aufwandes im betrieblichen Bereich bzw. seine Eignung zur Erzielung eines entsprechenden betrieblichen Erfolges zu überprüfen und die steuerliche Absetzbarkeit vom Ergebnis dieser Prüfung abhängig zu machen.

Bei Anmietung des Gebäudes durch die Bw. sei auch in Erwägung gezogen worden, das gesamte Gebäude (inklusive Geschäftsführerwohnung) als „Location“ für die Produktion von Bildaufnahmen zu nutzen.

Wirtschaftlich betrachtet sei die Miete des Gebäudes mit geringeren Kosten verbunden, als der Marktpreis für vermittelte „Locations“ wäre.

Da jeder Raum dieses Gebäudes durch seine individuelle Gestaltung und Einrichtung den Bildaufnahmen verschiedenste Charaktere und Impressionen verleihen kann, sei speziell die Nutzung dieser Räumlichkeiten von der betrieblichen Nutzung nicht mehr wegzudenken.

Nach der Rechtsprechung des VwGH (30.9.1999, 98/15/0005) zählen die Wirtschaftsgüter, die objektiv dem Betrieb zu dienen bestimmt sind und diesem auch tatsächlich dienen, zum notwendigen Betriebsvermögen.

Dabei seien die Zweckbestimmungen des Wirtschaftsgutes und die Besonderheiten des Betriebes maßgebend.

Die Bw. begehrte daher die Mieterinvestitionen, die Miete und die Betriebskosten für das Objekt EZ.XY zu 100% als betrieblich veranlasst anzuerkennen und zu 100% als Betriebsausgaben anzuerkennen und somit das Ausscheiden des 75-igen Anteiles rückgängig zu machen.

Es wurde daher beantragt bei der Ermittlung des körperschaftsteuerpflichtigen Einkommens nachstehende Positionen zu 100% anzusetzen:

	2001	2002
--	------	------

Aktivierung Umbaukosten	1,216.977,83 S	
Afa 10%	60.848,83 S	8.8884,13 €
Betriebskosten	29.095,47 S	2.601,94 €
Mietaufwand	66.000,00 S	7.194,61 €

Mit Berufungsvorentscheidung vom 29. September 2004 wurde das Berufungsbegehren abgewiesen.

Das Finanzamt führte darin aus, dass die Bw. mit dem von ihr selbst zitierten Erkenntnis des VwGH vom 17.9.1990, 89/15/0019, nichts für ihren Standpunkt gewinnen könne, da in diesem Fall, wie auch im Berufungsfall, keine schriftlichen Vereinbarungen über die Nutzung der Wohnung nach einer eventuellen Auflösung des Dienstverhältnisses oder nach einer möglichen Betriebsübernahme getroffen worden seien, was den Fremdverhaltensgrundsätzen nicht entspreche.

Der VwGH habe überdies erkannt, dass es nach der Verkehrsauffassung unüblich sei, bei Betrieben mittlerer Größe (die Bw. sei außerdem ein Kleinbetrieb ohne fremde Arbeitskräfte) Dienstnehmern eine Dienstwohnung zur Verfügung zu stellen.

Aus dem Umfang des Betriebes sei nicht ersichtlich, dass künftig ein gesonderter Geschäftsführer bestellt werden müsse.

Bestehe doch die Hauptaufgabe des Betriebes in der Herstellung von Essensfotos, welche von den Gesellschaftern persönlich angefertigt würden und über Internet (laut Auskunft des Geschäftsführers in der Niederschrift vom 2. April 2004) über Partneragenturen im Internet (royalty free) zur Verfügung gestellt würden.

Die Provisionsabrechnungen würden einer schweizerischen Domizilgesellschaft zufließen, an der die Gesellschafter ebenfalls zu 49% beteiligt seien.

Das Argument, dass ein Dienstnehmer daran interessiert sei, möglichst nahe beim Arbeitsplatz zu wohnen, sei nicht nachzuvollziehen, da die Tätigkeit der Bw. ortsungebunden sei.

Es stehe der Abgabenbehörde daher unter dem Blickwinkel des § 22 BAO sehr wohl zu die Betriebsausgabeneigenschaft der strittigen Aufwendungen zu untersuchen.

Die hypothetische Überlegung, dass die Anmietung von „locations“ für Zwecke der Bw. kostspieliger wäre, kann für die Beurteilung des tatsächlich gewählten Geschehensablaufes nicht maßgeblich sein.

Im Übrigen sei vom Gesamtkaufpreis für die strittige Liegenschaft ein Betrag von 495.000,00 S auf Inventar entfallen und sei davon ein Betrag von 150.000,00 S

überproportional zur sonstigen betrieblichen Nutzung von 25% als betrieblich veranlasst angemietet, gewertet worden.

Im Übrigen verwies das Finanzamt auf das Erkenntnis des VwGH vom 13.10.1999, 96/13/0113, worin der Gerichtshof nachstehende Aussage getroffen hat:

„Vermietet der Arbeitnehmer ein ihm gehörendes Einfamilienhaus oder eine ihm gehörende Eigentumswohnung dem Arbeitgeber und bekommt er diese(s) vom Arbeitgeber wieder als Dienstwohnung zur Verfügung gestellt, so wird durch einen solchen Vorgang der Missbrauchstatbestand im Sinne des § 22 BAO erfüllt. Damit ist der Abzug des angefallenen Aufwandes als Betriebsausgabe ausgeschlossen. Da Gegenstand des angefochtenen Bescheides (allein) die Festsetzung von Körperschaftsteuer ist, wurde dabei die steuerpflichtige GmbH dadurch, dass die belangte Behörde den Aufwand als verdeckte Gewinnausschüttung außerbilanzmäßig zurechnete, nicht in ihren Rechten verletzt.“

In der Folge stellte die Bw. den Antrag auf Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Die Bw. verwies darin im Wesentlichen auf ihre bisherigen Ausführungen.

In der am 31. Jänner 2006 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt:

Der Vertreter der Bw. bringt ergänzend vor, dass die Privatnutzung des Gebäudes durch das Ehepaar T. nicht ohne Entgelt erfolgt, sondern dass über das Lohnkonto des Gesellschaftergeschäftsführers ein entsprechender Sachbezugswert für eine Wohnung in einem Einfamilienhaus in Abzug gebracht wurde. Es handle sich dabei um einen Betrag von 4.756,77 Euro jährlich und werde dieser zum Geschäftsführergehalt von 4.000 Schilling monatlich hinzugerechnet. Der Sachbezugswert für die genutzte Wohnung sei als zusätzlicher Aufwand über das Geschäftsführerentgelt verbucht worden, sodass der gesamte Aufwand für den Geschäftsführer 10.464,93 Euro betragen habe. Der Sachbezugswert sei bei der Bw. in der Höhe von 4.756,77 Euro als Einnahme verbucht worden.

Über Befragen durch ein entsendetes Mitglied, gab der Vertreter der Bw. an, dass die Miete zusätzlich als Aufwand bei der Bw. berücksichtigt würde.

Das Ehepaar T. sei künstlerisch tätig. Bei der Tätigkeit würden die Zutaten für zuzubereitende Speisen fotografiert und die Entstehung der Speisen bis zum Endprodukt künstlerisch dokumentiert. M.T., die aus AW. stamme, habe dieses Haus wegen des Aussehens und des Interieurs ihren Angaben zufolge schon immer bewundert und es sich immer als Örtlichkeit für die Gestaltung der Fotografien gewünscht. Als es möglich war dieses Haus zu erwerben, habe

die Grundstücksgemeinschaft das Grundstück mit dem Haus gekauft. Auch der Lichteinfall in diesem Gebäude sei für die künstlerische Gestaltung der Fotos wesentlich. Da es in AW. nicht möglich sei, in einem Gasthaus zu wohnen, sei es notwendig in diesem Haus zu wohnen.

Im Übrigen seien die Mittel für die Mieterinvestitionen von den Gesellschaftern der Bw. Darlehensweise überlassen worden und auch über Verrechnungskonto als Forderung an die Gesellschaft verbucht worden.

Seitens der Amtspartei wurde ausgeführt, dass das in der Berufung zitierte Erkenntnis vom 17.9.1990, Zl. 89/15/19, gerade die Ansicht des Finanzamtes untermauere, da in diesem Fall der Gerichtshof bei einem Unternehmen mit einem Vielfachen des Umsatzes der Bw., zur Ansicht gekommen sei, dass es bei Unternehmen dieser Größe nicht üblich sei.

Der steuerliche Vertreter wiederholt, dass künstlerische Aspekte für die Anschaffung des Hauses maßgeblich gewesen seien.

Seitens der Bw. würde als Kompromiss auch eine ortsübliche Miete als Sachbezug anerkannt werden. Der Umsatz der Bw. habe sich mittlerweile erhöht und hätte im Jahr 2005 rund 160.000 Euro betrage, womit auch eine Gewinnsteigerung verbunden gewesen sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist im vorliegenden Fall die Frage, ob die laufenden Aufwendungen und die Kosten der Mieterinvestitionen der Bw. im Zusammenhang mit der Anmietung eines Wohnhauses, von welchem in der Folge 75% dem Gesellschaftergeschäftsführer als Wohnung zur Verfügung gestellt wurden, als Betriebsausgaben anzuerkennen sind und ob die darauf entfallenden Vorsteuern abzugsfähig sind.

Vom Finanzamt wurde in den angefochtenen Bescheiden der Betriebsausgabencharakter der mit der Anmietung der Geschäftsführerwohnung im Zusammenhang stehenden Aufwendungen versagt und gleichzeitig als verdeckte Ausschüttung außerbilanziell dem Gewinn der Bw. hinzugerechnet. Die im Betriebsvermögen der Bw. aktivierten Mieterinvestitionen wurden aus dem Betriebsvermögen ausgeschieden und die darauf entfallende AfA gestrichen.

Die Kosten der Mieterinvestitionen wurden, da diese Investitionen nicht als zum Betriebsvermögen gehörig erachtet wurden und dadurch Betriebsmittel für nicht betriebliche Zwecke entzogen worden waren, ebenfalls als verdeckte Ausschüttung behandelt und außerbilanziell hinzugerechnet.

Körperschaftsteuer

§ 7 Abs. 2 KStG 1988 in der hier maßgeblichen Stammfassung lautet:

„Einkommen ist der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den im § 2 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes 1988 aufgezählten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus den einzelnen Einkunftsarten ergeben, und nach Abzug der Sonderausgaben (§ 8 Abs. 4) und des Freibetrages für begünstigte Zwecke (§ 23). Wie das Einkommen zu ermitteln ist, bestimmt sich nach dem Einkommensteuergesetz 1988 und diesem Bundesgesetz. Anzuwenden sind § 2 Abs. 2a des Einkommensteuergesetzes 1988 auf Einkünfte aus einer Beteiligung, wenn das Erzielen steuerlicher Vorteile im Vordergrund steht, sowie § 2 Abs. 2b des Einkommensteuergesetzes 1988.

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.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gehören alle Wirtschaftsgüter, die objektiv dem Betrieb zu dienen bestimmt sind, zum notwendigen Betriebsvermögen. Dabei sind die Zweckbestimmung des Wirtschaftsgutes, die Besonderheiten des Betriebes und des Berufszweiges des Abgabepflichtigen sowie die Verkehrsauffassung maßgebend (vergleiche VwGH vom 25. Februar 1997, 93/14/0196 mit weiteren Nachweisen).

Notwendiges Betriebsvermögen umfasst jene Wirtschaftsgüter, die objektiv erkennbar zum unmittelbaren Einsatz im Betrieb bestimmt sind und ihm tatsächlich dienen (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 24. Oktober 2002, 98/15/0083). Ein Wirtschaftsgut, das objektiv erkennbar privaten (bzw. gesellschaftsrechtlichen) Zwecken dient oder objektiv erkennbar für solche Zwecke bestimmt ist, stellt notwendiges Privatvermögen dar. Solche Wirtschaftsgüter können nicht zum gewillkürten Betriebsvermögen werden (vgl. das hg. Erkenntnis vom 18. Dezember 2001, 98/15/0019). Wirtschaftsgüter einer Körperschaft, deren Anschaffung oder Herstellung rein gesellschaftsrechtlich veranlasst ist und die nicht der Einkommenserzielung der Körperschaft dienen, gehören nicht zum Betriebsvermögen der Körperschaft, sondern zu ihrem steuerneutralen Vermögen (vgl.

Wiesner/Schneider/Spanbauer/Kohler, KStG 1988, Seite 134; Hofstätter/Reichel, Tz 78 zu § 4 Abs. 1 EStG 1988). Werden einzelne räumliche Teile eines Gebäudes betrieblich, andere nicht betrieblich genutzt, so ist das Gebäude in einen betrieblichen und einen außerbetrieblichen Teil aufzuteilen.

Stellt der Betriebsinhaber einem seiner Arbeitnehmer für dessen Wohnzwecke eine Wohnung zur Verfügung, so dient diese dann betrieblichen Zwecken, wenn für die Einräumung der Nutzungsmöglichkeit betriebliche Erwägungen maßgebend sind (vergleiche das Erkenntnis

vom 17. September 1990, 89/15/0019).

Schafft eine Kapitalgesellschaft eine Eigentumswohnung an oder stellt sie eine solche her, um sie einem Gesellschafter, der auch Arbeitnehmer der Gesellschaft sein mag, zu Wohnzwecken zu überlassen, 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 zum Zwecke der Nutzungsüberlassung auch für 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.

Im gegenständlichen Fall wurde eine Wohnung durch die Bw., von ihren Gesellschaftern, einem Ehepaar, angemietet und in der Folge dem Ehemann der beiden Gesellschafter wiederum als „Dienstwohnung“ überlassen.

Schriftliche Vereinbarungen liegen weder über das Mietverhältnis zwischen der Bw. und den Vermietern, noch mit dem Geschäftsführer über die Zuverfügungstellung der „Dienstwohnung“ im Ausmaß von 75% der Gesamtnutzfläche des angemieteten Gebäudes vor.

An der Mietliegenschaft hat die Bw. als Mieterin umfangreiche Investitionen auf ihre Kosten durchgeführt, wobei keinerlei Vereinbarungen für den Fall der Auflösung des Mietverhältnisses getroffen worden waren, was bedeutet, dass die Mieterinvestitionen im Falle der Auflösung des Mietverhältnisses den Eigentümern zufallen werden.

Auch hinsichtlich der „Dienstwohnung“ liegen keine Vereinbarungen für den Fall der Auflösung des Dienstverhältnisses vor.

Nach den Aussagen des Gesellschaftergeschäftsführers (siehe Niederschrift vom 8. Jänner 2002) seien die Motive für den Liegenschaftserwerb privat veranlasst gewesen und sei erst dann der Entschluss gefasst worden, die erworbene „Villa“ (Bezeichnung durch den Gesellschaftergeschäftsführer) sowohl privat als auch beruflich zu nutzen.

Es seien familiäre Gründe (die Gesellschafterin M.T. stammt aus dieser Gegend) und auch die örtliche Nähe zu den beiden vom Gesellschaftergeschäftsführer betriebenen Jagden für die Anschaffung der Liegenschaft maßgeblich gewesen.

Die beiden Gesellschafter haben in der Folge die Bw. gegründet, über welche die berufliche Tätigkeit im AW. ausgeübt wird.

Den Ausführungen des steuerlichen Vertreters in der mündliche Verhandlung über den künstlerischen Aspekt als Anschaffungsmotiv kommt daher wenig Bedeutung zu. Im Übrigen ist das Anschaffungsmotiv nur ein erhellendes Indiz für die Klärung der strittigen Fragen, jedoch keinesfalls entscheidungstragend.

In seiner Aussage vom 8. Jänner 2002 hat der Gesellschaftergeschäftsführer R.T. klar zum Ausdruck gebracht, dass ausschließlich private Gründe für die Gründung der Bw. und deren Ansiedelung in AW. ausschlaggebend waren. Die Ansiedelung in AW. habe sich aus privaten familiären Interessen und aus einer persönlichen Vorliebe ergeben.

Weitere Gründe für die gegenständliche Betriebsansiedelung seien die Anschaffung der strittigen Liegenschaft und die Unterhaltung von Jagdrevieren im Nahbereich dieser Liegenschaft gewesen.

Nach dem Gesamtvorbringen des Gesellschaftergeschäftsführers ist die Ausübung der betrieblichen Tätigkeit der Bw. ortsungebunden und könnte die Bw., da die Leistungen über Internet angeboten werden, ihre Tätigkeit auch an einem beliebigen anderen Ort ausüben. Weiters gab er an, dass eine der Bw. vergleichbare Tätigkeit auch über eine Münchner Personengesellschaft (Gesellschafteridentität mit Bw.) sowie eine amerikanische und eine schweizerische Gesellschaft ausgeübt werde.

Es war daher von Anfang an klar, dass das Gebäude privaten Wohnzwecken der Gesellschafter dienen sollte. Dass die Gesellschafter sich in der Folge entschlossen, das Gebäude neben dem Privatgebrauch auch unternehmerisch zu nutzen und im Zuge dessen zu diesem Zwecke die Bw. gründeten und auch dort ansiedelten, ist legitim und keine außergewöhnliche Vorgangsweise.

Allerdings entspricht es nicht den üblichen Geschehensabläufen, dass die Gebäude, die für private Wohnzwecke angeschafft wurden, von den Eigentümern und Nutzern an eine den Liegenschaftseigentümern gehörende Kapitalgesellschaft vermietet werden und in der Folge von eben dieser Kapitalgesellschaft wieder an die Liegenschaftseigentümer zu Wohnzwecken zur Verfügung gestellt werden.

Im Berufungsfall ist weiters zu beachten, dass die Bw. nach den Betriebskennzahlen als Kleinbetrieb einzustufen ist und sind die **einzigen** Mitarbeiter der Bw. die beiden Gesellschafter.

Es entspricht aber keinesfalls den üblichen Gepflogenheiten, dass ein Unternehmen dieser Größenordnung seinem Geschäftsführer eine Wohnung zur Verfügung stellt.

Schon aus diesem Grunde (abgesehen von den formalen Unzulänglichkeiten) hält die

Anmietung der Wohnung und die anschließende Überlassung den Gesellschaftergeschäftsführer dem Fremdvergleich nicht stand.

Es entspricht nicht der Lebenserfahrung, dass eine Kapitalgesellschaft wie die Bw. eine Wohnung der gegebenen Art und Größe (Nutzfläche rund 300 m² in einer Villa) für fremde Arbeitnehmer anmietet, zumal im Berufungsfall außer den beiden Gesellschaftern keine weiteren Mitarbeiter vorhanden sind.

Die von der Bw. angemieteten Gebäudeteile bieten das klare Bild einer Wohnversorgung (Zweitwohnsitz) aus (überwiegend) privaten Motiven. Ausschließlich oder überwiegend betriebliche Erwägungen konnten in dieser Vorgangsweise nicht erblickt werden.

Daran ändert auch der Umstand nichts, dass im Bereich der gegenständlichen Liegenschaft durch die Gastronomie keine entsprechenden Zimmervermietungen angeboten würden.

Es wäre völlig widersinnig, wenn eine Zweimanngesellschaft (Ehepaar) aus privaten Motiven einen Betriebsstandort wählt, die Ausübung des Betriebsgegenstandes völlig ortsungebunden ist und in der Folge mangels entsprechender Beherbergungsbetriebe die Wohnkosten der Gesellschafter von der Gesellschaft getragen werden sollen.

Die Kosten der Wohnversorgung sind prinzipiell dem Privatbereich zuzuordnen und können nicht durch die im Gegenstandsfall gewählte Konstruktion in den betrieblichen Bereich verlagert werden.

Nach den Aussagen des R.T. war die Anschaffung der Liegenschaft in AW. ausschließlich privat veranlasst und war die Standortwahl für die Bw. erst eine Folge dieser Anschaffung.

Den Behauptungen des steuerlichen Vertreters in der mündlichen Verhandlung am 31. Jänner 2006, dass der spezielle Lichteinfall und das für Essensaufnahmen besonders geeignete Ambiente für den Liegenschaftserwerb ausschlaggebend gewesen seien, deckt sich in keiner Weise mit den Ausführungen des R.T. und kommt diesen Ausführungen folglich auch keine Bedeutung zu.

Im Übrigen wurde eine teilweise betriebliche Nutzung der Liegenschaft auch nie in Abrede gestellt, sondern lediglich die betriebliche Veranlassung der Zurverfügungstellung der Geschäftsführerwohnung aberkannt.

Stellt nämlich ein Unternehmer einem seiner Angestellten für dessen Wohnzwecke eine Wohnung zur Verfügung, so dient die Wohnung nur dann betrieblichen Zwecken, wenn für die Zurverfügungstellung der Wohnung ausschließlich oder doch zumindest überwiegend betriebliche Erwägungen maßgebend sind.

Für diese Frage ist auch wesentlich, ob der Betriebsinhaber die besagte Wohnung auch einem Gesellschaftsfremden mit der gleichen beruflichen Qualifikation angemietet hätte. Dies ist aber nach der ständigen Rechtsprechung bereits dann zu verneinen, wenn - wie im vorliegenden

Fall – keine schriftliche Vereinbarung über die Nutzung der betreffenden Wohnung nach einer eventuellen Auflösung des Dienstverhältnisses getroffen worden ist.

Es ist in keiner Weise eine Vereinbarung erkennbar und wurde auch von der Bw. nicht vorgebracht, dass mit dem Verlust oder der Beendigung des Arbeitsverhältnisses auch der Verlust des Wohnrechtes für den Gesellschaftergeschäftsführer einhergeht.

Eine schriftliche Vereinbarung dieser Art, als unabdingbare Voraussetzung für die steuerliche Anerkennung einer derartigen Gestaltung zwischen nahen Angehörigen gibt es nicht.

Der Ansatz eines Sachbezuges für die Dienstwohnung, steht einer Prüfung der diesbezüglichen Vereinbarung auf ihre Fremdüblichkeit nicht entgegen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat in seinem Erkenntnis vom 18.12. 2001, 98/15/0019, die Ansicht vertreten, dass ein Wirtschaftsgut, das objektiv erkennbar privaten (bzw. gesellschaftsrechtlichen) Zwecken dient oder objektiv für solche Zwecke bestimmt ist, notwendiges Privatvermögen darstellt, welcher Grundsatz auch für Kapitalgesellschaften gilt.

Notwendiges Betriebsvermögen umfasst jene Wirtschaftsgüter, die objektiv erkennbar zum unmittelbaren Einsatz im Betrieb bestimmt sind und ihm tatsächlich dienen (siehe VwGH vom 24.10.2002, 98/15/0083).

Im vorliegenden Fall wurde bereits dargelegt, dass die Anmietung der Geschäftsführerwohnung und die damit verbundenen Mieterinvestitionen keinesfalls betriebsnotwendig, sondern nur gesellschaftsrechtlich motiviert waren.

Demnach sind die Mieterinvestitionen der Bw. als deren Privatvermögen (steuerneutrales Vermögen) zu behandeln und die mit der Anmietung verbundenen Aufwendungen auch keine Betriebsausgaben.

Auch im Erkenntnis vom 24. Juni 2004, 2001/5/0002, hat der VwGH unter Bezugnahme auf das Erkenntnis vom 18.12.2001, 98/15/0019, klar zum Ausdruck gebracht, dass

Wirtschaftsgüter einer Körperschaft, deren Anschaffung oder Herstellung rein gesellschaftsrechtlich veranlasst ist und die nicht der Einkommenserzielung der Körperschaft dienen, kein Betriebsvermögen, sondern steuerneutrales Vermögen darstellen.

Im Berufungsfall war die Privatnutzung durch die Liegenschaftserwerber der gegenständlichen Liegenschaft schon vor Gründung der Bw. geplant und wurde diese Nutzung erst nach Anschaffung der Liegenschaft durch die Zwischenschaltung einer den Miteigentümern gehörenden Kapitalgesellschaft konstruiert.

Daraus ist die gesellschaftsrechtliche Veranlassung der Anmietung durch die Bw. eindeutig ersichtlich.

Darüber hinaus ist –wie schon dargelegt- auf Grund der Betriebsgröße und –struktur der Bw. keine betriebliche Veranlassung in der Zurverfügungstellung der Dienstwohnung gelegen.

Wie von der Amtspartei zutreffend vorgebracht, hat der VwGH im Erkenntnis vom 17.9.1990, 89/15/19 im Bezug auf einen Betrieb mit weitaus höheren Umsätzen als die Bw. die Zurverfügungstellung einer Dienstwohnung an Arbeitnehmer als unüblich erachtet (vergleiche auch VwGH vom 17. Oktober 1989, 88/14/0204). Der Verweis der Bw. auf das erstgenannte Erkenntnis vermag ihren Standpunkt daher nicht zu untermauern.

Dazu kommt im Berufungsfall, dass **keine** schriftlichen und klaren, nach außen erkennbaren Vereinbarungen und demnach nach den Fremdvergleichsgrundsätzen **keine** anzuerkennenden Rechtsverhältnisse vorliegen. Die gewählte Konstruktion kann daher auch unter diesem Aspekt steuerlich keine Wirksamkeit entfalten.

Mangels Betriebsbezogenheit der Dienstnehmerwohnung, ist der Gewinn der Bw. nicht nur hinsichtlich der laufenden Aufwendungen außerbilanziell für die Einkommensermittlung zu korrigieren, sondern sind auch die Ausgaben für die Mieterinvestition, durch welche der Gesellschaft Vermögen aus dem betrieblichen Bereich entzogen und der steuerneutralen Sphäre zugeführt wurde, außerbilanziell Gewinn erhöhend zu berücksichtigen.

Die Ausführungen der Bw. über die besondere Eignung des Objektes in AW. für Essenfotografien sind aber völlig unbeachtlich für die Frage der Notwendigkeit der gegenständlichen Geschäftsführerwohnung und der Fremdüblichkeit der vorliegenden Konstruktion.

Auch ist nicht erkennbar inwieweit eine „royalty free“ Vermittlung von Fotografien für die vorliegende Tatsachen- und Rechtsfrage von Bedeutung ist.

Zu untersuchen ist ferner, inwieweit der gegenständliche Sachverhalt eine verdeckte Ausschüttung darstellt.

Verdeckte Ausschüttungen sind alle außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung gelegenen Zuwendungen einer Körperschaft an Anteilshaber, die das Einkommen der Körperschaft zu Unrecht vermindern und ihre Wurzel in der Anteilshaberschaft haben. Unter einem Anteilshaber ist dabei ein Gesellschafter oder eine Person mit einer gesellschafterähnlichen Stellung zu verstehen. Die Zuwendung eines Vorteils an einen Anteilshaber kann auch darin gelegen sein, dass eine dem Anteilshaber nahe stehende Person begünstigt wird (VwGH 26.9.2000, 98/13/0107).

Offene und verdeckte Ausschüttungen von Körperschaften stellen gemäß § 8 Abs. 2 KStG 1988 generell eine Verwendung erzielten Einkommens dar. Die damit verbundene Folge der Nichtberücksichtigung bei der Einkommensermittlung gilt auch für verdeckte Ausschüttungen. Zweck des Aufgreifens verdeckter Ausschüttungen ist daher das Erfassen des objektiv

richtigen steuerlichen Erfolges der Körperschaft. Nur Aufwendungen und Erträge, die durch den Betrieb veranlasst sind oder mit der Erzielung, Erhaltung und Sicherung der Einnahmen in Zusammenhang stehen, dürfen das Einkommen der Körperschaft beeinflussen.

Die Voraussetzungen für das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung sind somit eine *Eigentums- oder Nahebeziehung zu einer Körperschaft*, welche im gegenständlichen Fall zweifellos gegeben ist.

Das *objektive Tatbild der Bereicherung* des Anteilsinhabers ist dadurch verwirklicht, dass die erforderlichen Investitionen an der Liegenschaft von der Bw. und nicht von den Liegenschaftseigentümern vorgenommen wurden. Weiters, dass die auf die Wohnung des Gesellschaftergeschäftsführers entfallenden Betriebskosten und laufenden Aufwendungen ebenfalls von der Gesellschaft übernommen wurden.

Der Umstand, dass die Mittel für die Investitionen von den Gesellschaftern an die Bw. Darlehensweise überlassen wurden und dieser Vorgang über das Gesellschafterverrechnungskonto verbucht wurde, vermag an dieser Beurteilung nichts zu ändern. Faktum ist, dass die Investitionen von der Bw. vorgenommen wurden und deren nichtbetrieblicher Sphäre zuzurechnen sind. Dass die Bw. diese Investitionskosten mit Hilfe der Gesellschafter finanziert hat, ist unerheblich.

Es darf nicht übersehen werden, dass die Gesellschafter bzw. die Gesellschafterin in gleichem Maße einen Rückforderungsanspruch erworben haben.

Ob die Bw. die erforderlichen Fremdmittel über Fremddarlehen oder Gesellschafterdarlehen aufbringt, kann für die Frage der betrieblichen Veranlassung der Investitionen keine Rolle spielen.

Dazu kommt noch, dass die Liegenschaftseigentümer dafür, dass die Liegenschaft von diesen selber für eigene Wohnzwecke genutzt wird, ein von der Bw. getragenes Mietentgelt erhalten. Der Vorteil der Gesellschafter liegt somit auf der Hand.

Auf Grund gewählten Gesamtkonstruktion und der Gesellschaftereigenschaft des einzigen Geschäftsführers der Bw. sowie dessen Frau, ist auch das subjektive Tatbild einer *auf Vorteilsgewährung gerichteten Willensentscheidung der Gesellschaft* klar erfüllt.

Dadurch nämlich, dass die private Wohnversorgung (Zweitwohnsitz) der Gesellschafter zu Lasten der Bw. von den Entscheidungsträgern der Gesellschaft erwirkt wurde, ist die willentliche Vorteilsgewährung zweifelsfrei gegeben.

Die Überlassung der Nutzung einer 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 Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly, KStG, § 8 Tz 66, Stichwort "Dienstwohnung"). Wenn

aber die Geschäftsführerwohnung 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. Wurzelt die Zurverfügungstellung der Wohnung in sozietären Umständen, führt dies auf der Ebene des Einkommens des Gesellschafter-Geschäftsführers zu kapitalertragsteuerpflichtigen Einkünften im Sinne des § 93 Abs. 2 Z 1 lit. a EStG 1988 im Umfang der Differenz zwischen dem fremdüblichen und dem tatsächlich bezahlten Mietentgelt (siehe VwGH 20.6.2000, 98/15/0169-0170).

Da im Berufungsfall vom Gesellschaftergeschäftsführer keinerlei Mietentgelte geleistet wurden, stellen die von der Gesellschaft für die Geschäftsführerwohnung getätigten Aufwendungen, Vorteilsgewährungen und demnach verdeckte Ausschüttungen dar.

Unter dem Titel des "Vorteilsausgleichs", welcher von der Bw. im Übrigen nicht geltend gemacht wurde, vermag die Bw. mangels entsprechender klarer und eindeutiger nach außen erkennbarer Vertragsbeziehungen, nichts für ihren Standpunkt gewinnen.

Unter Vorteilsausgleich versteht man den Ausgleich von Aufwendungen ("Vorteilen") der Körperschaft an den Anteilsinhaber durch Vorteile, die der Anteilsinhaber der Körperschaft einräumt. Unter bestimmten, von der Rechtsprechung näher umschriebenen Voraussetzungen (vgl. z.B. die Erkenntnisse vom 24. November 1993, Zl. 92/15/0108, vom 22. November 1995, Zl. 95/15/0070, und vom 20. November 1996, Zahlen 96/15/0015, 0016 und die dort jeweils zitierte Vorjudikatur) ist der Vorteilsausgleich unter anderem mit der Wirkung steuerlich anzuerkennen, dass die betreffenden Aufwendungen der Körperschaft einer schuldrechtlichen Leistungsbeziehung zuzuordnen und somit als betrieblich veranlasst anzusehen sind. Diesfalls müssten Leistung und Gegenleistung vertraglich genau festgelegt werden. Für die steuerliche Anerkennung eines die verdeckte Gewinnausschüttung ausschließenden Vorteilsausgleiches ist aber eine eindeutige, von Anfang an fixierte, wechselseitige Vereinbarung über den Ausgleich der gegenseitigen Vorteilszuwendungen Voraussetzung (siehe VwGH vom 20. November 1996, Zahlen 96/15/0015, 0016, und die dort zitierte Vorjudikatur, VwGH vom 23. 10.1997 94/15/0160), welche im Berufungsfall fehlt.

Die Bw. hat in der Berufungsverhandlung am 31. Jänner 2006 vorgebracht, dass beim Bw. ein entsprechender Sachbezug angesetzt worden und dem in gleicher Höhe ein Ertrag gegenübergestellt worden sei.

Diese buchungstechnische Vorgangsweise kann jedoch an der gegenständlichen rechtlichen Beurteilung nichts ändern, da diesem Ertrag (sonstige betriebliche Erträge) in Höhe des Sachbezuges ein Aufwand (Geschäftsführerentgelt) gegenübergestellt und somit *neutralisiert* wurde.

Zusätzlich wurden aber die laufenden Mieten und Nebenkosten aufwandwirksam verbucht und

wurde dieser Aufwand, soweit er auf die Geschäftsführerwohnung entfiel, in den angefochtenen Bescheiden mangels betrieblicher Veranlassung ausgeschieden.

Eine Beschwer der Bw. ist somit unter dem Aspekt des Sachbezuges nicht eingetreten.

Im Übrigen wurde bereits darauf verwiesen, dass der Ansatz eines Sachbezuges in keiner unmittelbaren Wechselwirkung zur Einkommensermittlung bei der Gesellschaft steht.

Umsatzsteuerlich wurde dieser Ertrag in den angefochtenen Bescheiden ohnehin aus der Bemessungsgrundlage ausgeschieden.

Zum Ansatz des Sachbezuges ist zu bemerken, dass R.T. jedenfalls in den Streitjahren nicht zur Einkommensteuer in Österreich veranlagt worden war, auch nicht über ein

Einkommensteuersignal verfügte und die Bw. für ihn auch keinen Lohnzettel

(Geschäftsführerentgelt 2001 = 104.00,00 S und 2002 = rund 8.720,78 € [116.000,00 S])

dem Finanzamt übermittelt hat.

Zur Frage der Kapitalertragsteuerpflicht für die verdeckten Ausschüttungen wird im Übrigen auf die Berufungsentscheidung vom heutigen Tag, Gz.: RV/0409-G/04 verwiesen.

Des weiteren wird ausgeführt, dass der VwGH wiederholt in Fällen, in denen Gesellschafter ein Wohnobjekt an eine ihnen gehörende Gesellschaft vermieten und die Gesellschaft nachfolgend dieses Wohnobjekt wiederum an die Gesellschafter zu Wohnzwecken überlässt, eine missbräuchliche Vorgangsweise im Sinne des § 22 in Verbindung mit § 23 BAO festgestellt hat.

Danach ist die berufungsgegenständliche Konstruktion auch unter diesem Gesichtspunkt nach dem wahren wirtschaftlichen Gehalt und dem tatsächlichen Geschehensablauf so zu werten, dass nach der Absicht der Gesellschafter, ein Wirtschaftsgut aus dem privaten Bereich in den betrieblichen Bereich einer Kapitalgesellschaft verlagert wurde.

In eventu war daher auch dem Gesichtspunkt der wirtschaftlichen Betrachtungsweise und des Missbrauchs die steuerliche Anerkennung des Mietverhältnisses zwischen den Gesellschaftern als Liegenschaftseigentümern und der Bw. im Ausmaß der Geschäftsführerwohnung zu versagen (siehe beispielsweise VwGH vom 13. Jänner 1999, 96/13/0113).

Somit ist auch unter diesem Aspekt, die steuerliche Anerkennung der Mietaufwendungen samt Nebenkosten bei der Bw. zu versagen und die Mieterinvestition aus dem Betriebsvermögen der Bw. auszuscheiden. Der entstandene Abgang aus dem Gesellschaftsvermögen bzw. die Vermögensumschichtung zu Gunsten der nicht betrieblich veranlassten Mieterinvestitionen waren zur Wahrung der steuerlichen Neutralität außerbilanziell dem Einkommen hinzuzurechnen.

Umsatzsteuer:

Nach § 12 Abs. 1 UStG 1994 kann ein Unternehmer, die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, abziehen.

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

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.

Da die gegenständlichen Aufwendungen und Investitionen keine abzugsfähigen Aufwendungen bzw. Ausgaben im Sinne dieser ertragsteuerlichen Bestimmungen darstellen, weil sie sich auf ein steuerneutrales Wirtschaftsgut beziehen, waren auch für die darauf entfallenden Vorsteuern nicht abzugsfähig (siehe auch VwGH vom 24. Juni 2004, 2001/15/0002).

Graz, am 31. Jänner 2006