

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Bernhard Renner in der Beschwerdesache T-GmbH, vertreten durch Schwarz Kallinger Zwettler Wirtschaftsprüfung Steuerberatung GmbH, Bahnhofstraße 13, 4400 Steyr, gegen die Bescheide des Finanzamts Kirchdorf Perg Steyr, vertreten durch Mag. Ulrich Petrag, vom 20.11.2011 bzw vom 20.12.2011, betreffend Festsetzung von Kapitalertragsteuer (Heranziehung zur Haftung) für 2007, 2008, 2009 und 2010 zu Recht erkannt:

1. Den Beschwerden wird stattgegeben, die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.
2. Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art 133 Abs 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

## **Entscheidungsgründe**

### **Verfahrensablauf**

1. Die Beschwerdeführerin (im Folgenden Bf) ist eine in Österreich ansässige Kapitalgesellschaft (GmbH), die im Bereich der Gas-, Wasser- und Heizungsinstallation tätig ist. An ihr ist zu 100% eine in Deutschland situierte GmbH (idF Mutter-Ges) beteiligt; Geschäftsführer der Bf ist FT (idF FT), der seinerseits an der Mutter-Ges zu 100% beteiligt ist und aus dieser Tätigkeit Einkünfte gemäß § 22 Z 2 EStG 1988 erklärt.
2. Zum Verfahrensablauf, hinsichtlich dessen zusammengefasst die Frage strittig ist, ob durch die seitens der Bf erfolgten Anmietung einer in Wien befindlichen Wohnung, die FT nach Darstellung der Bf um Rahmen des Dienstverhältnisses als "Dienstwohnung" überlassen wurde und faktisch insbesondere durch dessen

Tochter, ST (idF ST), als Studentenunterkunft genutzt wird, eine sog "offenkundige verdeckte Ausschüttung" (vgl Pkt 19.) verwirklicht wurde, wird zunächst auf die die Bf betreffenden Berufungsentscheidungen des Unabhängigen Finanzsenats vom 19.1.2010, RV/0090-G/09, RV/0094-G/09 bzw RV/0415-G/09 betreffend ua Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer sowie Kapitalertragsteuer für vor dem beschwerdegegenständlichen Zeitraum gelegene Jahre verwiesen. In diesen Entscheidungen ging der UFS einerseits dem Grunde nach vom Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung bzw andererseits angesichts des Umstandes, dass die Bf die betriebliche Nutzung der Wohnung nicht "*nachgewiesen*" habe und ihr auch die "*Glaubhaftmachung nicht gelungen*" sei, "*von einer rein gesellschaftsrechtlichen Veranlassung der Kostentragung und damit von einer offenkundigen verdeckten Ausschüttung im Sinne des § 1 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen zur Einbehaltung von Kapitalertragsteuer und deren Erstattung bei Mutter- und Tochtergesellschaften im Sinne der Mutter-Tochter-Richtlinie, BGBl Nr 56/1995 aus*" (vgl auch *Rauscher*, Wohnung für Geschäftsreisen: behauptete betriebliche Nutzung einer Mietwohnung, UFSjournal 2010, 101). Gegen diese Entscheidungen wurde keine Beschwerde an den VwGH erhoben.

3. In den nunmehr angefochtenen Bescheiden vom 20.11.2011 bzw vom 20.12.2011 wurde der Bf hinsichtlich der Überlassung dieser Wohnung unter Hinweis auf die angeführten UFS-Entscheidungen erneut Kapitalertragsteuer für die Jahre 2007 bis 2010 um Haftungswege vorgeschrieben.

4. Dagegen erhob die Bf am 6.12.2011 bzw am 5.1.2012 Berufungen (nunmehr Beschwerden iSd § 243 BAO idF FVwGG 2012, BGBl I 2013/14), in denen sie darauf verwies, dass der Vorschreibung der KEST "*die Mutter-Tochter-Richtlinie entgegenstehe*" und somit gemäß § 94a EStG keine KEST-Abfuhr vorzunehmen sei. KEST sei allenfalls der deutschen Mutter-Ges, die an der Bf seit mehr als einem Jahr zu 100% beteiligt sei, vorzuschreiben.

5. Im an den Unabhängigen Finanzsenat gerichteten Vorlagebericht vom 22.5.2013 beantragte das Finanzamt Kirchdorf Perg Steyr (idF belangte Behörde), die Beschwerden abzuweisen und führte zur Begründung ua aus, dass sich der Sachverhalt für die strittigen Jahre nicht von jenem des Jahres 2006 unterscheide, sodass die rechtliche Beurteilung der UFS-Entscheidungen (vgl Pkt 2.) gleichermaßen für die Jahre 2007 bis 2010 gelte.

Ergänzend sei auszuführen, dass FT 100%-iger Gesellschafter der Mutter-Ges sei und daher zunächst eine verdeckte Ausschüttung an die Mutter-Ges und von dieser an FT vorliege, da dessen Tochter ST jedenfalls als Nahestehende anzusehen ist.

Gemäß § 94a Abs 2 Z 2 EStG 1988 idF vor BudBG 2011 habe abweichend von Abs 1 der zum Abzug Verpflichtete, dh die Bf, die KEST einzubehalten, wenn Gründe vorliegen, wegen derer der BM für Finanzen dies zur Verhinderung von Steuerhinterziehungen und Missbräuchen sowie in Fällen verdeckter Ausschüttung durch Verordnung anordnet. Aufgrund dieser gesetzlichen Ermächtigung ist die VO BGBl 1995/56 ergangen, die in

dessen § 1 Z 2 anordnet, dass eine Unterlassung des Steuerabzuges iSd § 94a Abs 1 EStG 1988 unzulässig ist, wenn eine offenkundige verdeckte Ausschüttung vorliegt. Eine offenkundige verdeckte Ausschüttung liegt vor, wenn der zum Abzug Verpflichtete die verdeckte Ausschüttung bei Beachtung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes insbesondere auf Grund der Rechtsprechung der Gerichtshöfe des öffentlichen Rechts oder der allgemein zugänglichen Verwaltungspraxis erkannte oder erkennen musste (§ 3 der VO). Die grundlegenden Erscheinungsformen einer verdeckten Ausschüttung sind bei Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes jedenfalls zu erkennen und somit als offenkundige verdeckte Ausschüttung anzusehen. Dass eine unentgeltliche Überlassung einer angemieteten Wohnung an die Tochter des (mittelbaren) geschäftsführenden Alleingesellschafters für nicht betriebliche Zwecke gesellschaftsrechtlich veranlasst ist und somit zu einer verdeckten Ausschüttung führt, entspricht der ständigen Rechtsprechung des VwGH. Auch gemeinschaftsrechtlich erlaubt die Mutter-Tochter-Richtlinie in solchen Fällen statt einer Befreiung die Entlastung im Wege der Rückerstattung vorzusehen (Art 1 Abs 2 der RL 90/435/EWG).

6. Am 25.6.2015 fand ein Gespräch zwischen dem steuerlichen Vertreter und dem verfahrensführenden Richter statt, in welchem die Thematik der Angemessenheit der Geschäftsvergütung als Grundvoraussetzung für das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung thematisiert und der steuerliche Vertreter aufgefordert wurde, Nachweise für die Angemessenheit der Bezüge des FT zu erbringen.

7. Zur Dokumentation der aus ihrer Sicht vorliegenden Angemessenheit der Geschäftsführervergütung führte die Bf mit Eingabe vom 9.7.2015 aus:

*"FT vertritt die Bf als alleinverantwortlicher Geschäftsführer seit 13.09.1991 selbständig. Er verfügt über eine hohe Qualifikation in dieser Tätigkeit. Zu seinen Funktionen als Geschäftsführer zählt der Aufbau des Vertriebes. Neben seiner Geschäftsführertätigkeit bei der Bf ist er auch alleinverantwortlich in der ersten Führungsebene des Konzerns tätig.*

*Die Firmengründung der Mutter-Ges geht auf das Jahr 1976 zurück. Seit 1981 ist FT alleiniger geschäftsführender Gesellschafter ... Im Laufe der Zeit expandierte das Unternehmen von München aus auch überregional durch Niederlassungen und neue Standorte. Im Jahr 1991 wurde die Tochtergesellschaft in Österreich, die Bf gegründet. In Deutschland verfügt die Mutter-Ges, neben der Zentrale in München, über feste Standorte in Ingolstadt, Dingolfing, Landshut, Regensburg und Leipzig.*

*Die Bf hat in den betreffenden Jahren folgende Umsätze und Ergebnisse erzielt:*

| <i>Wirtschaftsjahr</i> | <i>Jahresumsatz in Euro</i> | <i>Ergebnis der gew. Geschäftstätigkeit in Euro</i> |
|------------------------|-----------------------------|---|
| <i>2007</i>            | <i>1.743.323</i>            | <i>194.972</i>                                      |
| <i>2008</i>            | <i>1.160.565</i>            | <i>145.826</i>                                      |
| <i>2009</i>            | <i>2.371.633</i>            | <i>106.512</i>                                      |

|      |           |         |
|------|-----------|---------|
| 2010 | 1.643.070 | 151.285 |
|------|-----------|---------|

*FT hat in den betreffenden Jahren folgende Jahresbrutto-Bezüge inklusive Sachbezüge von der Gesellschaft erhalten:*

| <i>Wirtschaftsjahr</i> | <i>Jahresbruttobezug</i> |
|------------------------|--------------------------|
| 2007                   | EUR 43.968               |
| 2008                   | EUR 45.862               |
| 2009                   | EUR 66.659               |
| 2010                   | EUR 54.561               |

*Der nächstverantwortliche Angestellte der Gesellschaft (Anmerkung: JS ; im Folgenden JS) hat in den betreffenden Jahren folgende Jahresbrutto-Bezüge inklusive Sachbezüge (u.a. für seine Dienstwohnung in Bad Hall) von der Gesellschaft erhalten:*

| <i>Wirtschaftsjahr</i> | <i>Jahresbruttobezug</i> |
|------------------------|--------------------------|
| 2007                   | EUR 98.198               |
| 2008                   | EUR 101.007              |
| 2009                   | EUR 105.602              |
| 2010                   | EUR 108.243              |

8. Der Eingabe war der mit FT im Jahr 1993 abgeschlossene Dienstvertrag angeschlossen. Nach diesem Vertrag trat FT am 1.1.1992 in die Bf (bzw deren Rechtsvorgängerin) ein und wird als Geschäftsführer beschäftigt. Die Arbeitszeit richtet sich nach den für die Geschäftsführung notwendigen Erfordernissen der Bf. Das Monatsgehalt betrug zum 1.1.1992 ATS 21.000 und war anzupassen, wenn sich der erforderliche Zeitaufwand wesentlich ändere. Für Dienstreisen gebühren vereinbarte Tages- und Nächtigungsgelder, für Dienstreisen mit dem Privat-PKW wird das amtliche Kilometergeld entgolten. Der Geschäftsführer ist selbständig erwerbstätig und verpflichtet, seine Bezüge selbst zu versteuern. Der Geschäftsführer hat das Recht auf jährliche Dienstfreistellung für sechs Wochen. Er hat insoweit für eine Vertretungsregelung zu sorgen, wofür Dienstnehmer der Bf auf deren Kosten herangezogen werden.

9. Mit Mail vom 10.7.2015 leitete der verfahrensführende Richter die Eingabe des steuerlichen Vertreters an den Vertreter der belangten Behörde mit folgenden ergänzenden Bemerkungen weiter:

*"...Es wird ersucht, ... insbesondere darauf einzugehen, ob die Zurverfügungstellung der Wohnung, in der Gesamtausstattung des Geschäftsführerbezugs Platz hat, was prinzipiell einer verdeckten Ausschüttung, die im Übrigen nicht dem Geschäftsführer, sondern der in Deutschland situierten Mutter-Ges als unmittelbar Beteiligten zuzurechnen wäre (vgl VwGH 28.5.1998, 96/15/0114; 26.5.1999, 99/13/0039, 0072; 28.2.2002, 97/15/0158,*

0159; 8.2.2007, 2004/15/0149; 23.2.2010, 2005/15/0148, 0149; UFS 27.6.2013, RV/1483-L/10; BFG 5.5.2014, RV/6100388/2009 bzw Raab/Renner in Quantschnigg et al, KStG, 25. Lief, § 8 Tz 144/2 mwN), entgegenstünde. Daran vermag auch der Umstand nichts zu ändern, dass diese Wohnung auch nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts nicht als „Dienstwohnung“ (ieS), sondern offenkundig der Tochter des (nicht unmittelbar beteiligten) Geschäftsführers sowie allenfalls zu Repräsentationszwecken dient, geht es doch nicht um die Art der Nutzung der Wohnung, sondern um die Angemessenheit des Gehaltes. Dass die Wohnung weder besonders luxuriös noch auf besondere Bedürfnisse des Geschäftsführers zugeschnitten ist, ist offenbar ohnehin unstrittig.

Weiters wird darauf hingewiesen, dass die unter Hinweis auf frühere Judikatur getätigte Rechtsansicht des UFS in der diese Bf betreffenden Entscheidung vom 19.1.2010, RV/0090-G/09, dass bei Unternehmen kleinerer oder mittlerer Größe Dienstwohnungen nicht üblich seien, nicht mehr mit der aktuellen Rechtsansicht des VwGH im Einklang steht (vgl die Erk vom 25.4.2013, 2010/15/0139 mit Verweis auf das Erk v 19.10.2011, 2008/13/0046 bzw vom 29.1.2014, 2010/13/0193 sowie BFG 10.6.2014, RV/5101368/2010 bzw Raab/Renner in Quantschnigg et al, KStG, 25. Lief, § 8 Tz 206/12/1 f)."

**10.** Der Vertreter der belangten Behörde führte in seiner diesbezüglichen Stellungnahme vom 11.8.2015 aus:

*"Es wird der Antrag auf Abweisung der Beschwerden als unbegründet aufrechterhalten. Im Einzelnen wird ausgeführt wie folgt:*

*Ob die Zurverfügungstellung der streitgegenständlichen Wohnung in der Gesamtausstattung des Geschäftsführers Platz hat oder nicht kann aufgrund der vorliegenden Unterlagen nicht beurteilt werden.*

*Insbesondere ist nach Ansicht der belangten Behörde ein innerbetrieblicher Vergleich lediglich durch Gegenüberstellung mit dem Gehalt des Angestellten JS aufgrund der geringen Größe des Unternehmens der Beschwerdeführerin sowie der Anzahl der insgesamt beschäftigten Dienstnehmer nicht möglich.*

*In den Jahren 2007 bis 2009 hat die Bf lediglich vier Dienstnehmer beschäftigt (zwei Arbeiter und zwei Angestellte). Im Jahr 2010 hat der Mitarbeiterstand sechs betragen.*

*Um beurteilen zu können, ob das Gehalt von JS mit jenem des Geschäftsführers vergleichbar ist, müssten die Tätigkeiten miteinander verglichen werden zumal in den Jahren 2007 bis 2010 eine weitere Angestellte beschäftigt war, die bei weitem weniger als JS verdient hat (2007: € 29.484,-; 2008: € 30.497,92; 2009: € 31.690,16; 2010: € 31.948,84).*

*Nach Dafürhalten der belangten Behörde kann darüber hinaus für die in Frage stehende Wohnung die vom VwGH entwickelte Judikatur zur Gesamtausstattung eines Gesellschafter-Geschäftsführers nicht herangezogen werden, weil diese nur gilt, wenn die Wohnung als Entgelt für die Tätigkeit als Geschäftsführer zusteht. In dem vorgelegten*

*Dienstvertrag vom 17.3.1993 ist die Zurverfügungstellung einer Dienstwohnung als Teil der Entlohnung nicht vereinbart.*

*Es ist daher von einer von der Anstellung des Geschäftsführers getrennten Überlassung der Wohnung an dessen Tochter auszugehen. Daran kann auch der Ansatz eines Sachbezuges nichts ändern.*

*Überdies hat der VwGH ausgesprochen, dass die Angemessenheit der Gesamtausstattung für die Beurteilung der Frage, ob eine Zuwendung der Kapitalgesellschaft als verdeckte Ausschüttung zu werten ist, nur dann von Relevanz ist, wenn es sich um eine Überlassung als Dienstwohnung handelt (vgl. VwGH 28.11.2013, 2009/13/0141). Im streitgegenständlichen Fall ist nämlich davon auszugehen, dass die Wohnung in den beschwerdegegenständlichen Jahren gar nicht betrieblich genutzt wurde, sondern der Wohnversorgung der Tochter des Geschäftsführers bzw. lediglich der Repräsentation gedient hat (vgl. VwGH 17.4.2013, 2009/13/0065).*

*Schließlich hält die belangte Behörde fest, dass entgegen der im dg. Mail vom 10.7.2015 vertretenen Ansicht für den Bereich der Körperschaftsteuer die Judikatur, wonach bei Unternehmen kleiner und mittlerer Größe – wie jenes der Bf – Dienstwohnungen (eine solche liegt aber ohnedies nicht vor) nicht üblich sind, weiterhin anzuwenden ist.*

*Die im zit. Mail erwähnten Erkenntnisse sind allesamt zur Umsatzsteuer ergangen. Der VwGH hat in seiner jüngsten Judikatur stets betont, dass die körperschaftsteuerlichen Konsequenzen einer Überlassung einer Immobilie an Anteilseigner bzw. deren Angehörige von der umsatzsteuerlichen Beurteilung streng zu trennen sind (vgl. zB VwGH 19.3.2013, 2009/15/0215)."*

**11.** Zur dieser seitens des verfahrensführenden Richters der Bf übermittelten Stellungnahme der belangten Behörde hielt diese mit Eingabe vom 2.9.2015 fest:

*"Die Bf hat mit FT den bereits vorgelegten Dienstvertrag im Jahr 1993 abgeschlossen. FT ist seit 1.1.1992 als Gf für die österreichische Gesellschaft tätig.*

*Im Jahr 1993 war die positive Entwicklung des Unternehmens noch nicht absehbar. Daher wurde damals auch (noch) keine Vereinbarung hinsichtlich Sachbezüge und weiterer Leistungsvergütungen abgeschlossen. Die Dienstwohnung in Wien wurde laut Mietvertrag vom 28. September 2006 angemietet. Es erfolgte damals eine mündliche Anpassung des Dienstvertrags mit FT.*

*FT hat in den betreffenden Jahren folgende Jahresbrutto-Bezüge inklusive Sachbezüge von der Gesellschaft erhalten:*

| <i>Wirtschaftsjahr</i> | <i>Jahresbruttobezug</i> |
|------------------------|--------------------------|
| <i>2007</i>            | <i>EUR 43.968</i>        |
| <i>2008</i>            | <i>EUR 45.862</i>        |
| <i>2009</i>            | <i>EUR 66.659</i>        |

|      |            |
|------|------------|
| 2010 | EUR 54.561 |
|------|------------|

Die Bf hat FT im Jahr 2009 eine Dienstwohnung zur Verfügung gestellt. Diese stand sowohl ihm als Dienstwohnung als auch für betriebliche Tätigkeiten für die Nutzung durch die Bf zur Verfügung. Der für Dienstwohnungen möglichen privaten Nutzung durch FT wurde durch Ansatz des richtigen Sachbezugswertes Rechnung getragen.

Die positive Entwicklung des Unternehmens lässt sich aus den Umsätzen und Ergebnissen ableiten. Die Bf hat in den betreffenden Jahren folgende Umsätze und Ergebnisse erzielt:

| Wirtschaftsjahr | Jahresumsatz in Euro | Ergebnis der gew. Geschäftstätigkeit in Euro |
|-----------------|----------------------|--|
| 2007            | 1.743.323            | 194.972                                      |
| 2008            | 1.160.565            | 145.826                                      |
| 2009            | 2.371.633            | 106.512                                      |
| 2010            | 1.643.070            | 151.285                                      |

Das Gehalt des FT entspricht uE somit der Größe des Unternehmens. Die Gesellschaft hat in den Jahren 2007 bis 2009 neben dem Gesellschafter zwar nur 2 Angestellte und 2 Arbeiter beschäftigt, hat jedoch ein hohes Auftragsvolumen abgewickelt.

Bei den beiden Angestellten handelt es sich um einen gewerberechtlichen Geschäftsführer (JS) und eine Assistentkraft (Bürokauffrau). Die Leistung des Geschäftsführers bestimmt sich nicht nur aus der Anzahl der Dienstnehmer sondern aus der Abwicklung des Auftragsvolumens. Ein Vergleich des Geschäftsführergehalts mit dem von einer Assistentkraft kann daher nicht erfolgen.

Der nächstverantwortliche Angestellte, JS, hat in Bad Hall eine Dienstwohnung in einer Größe von 118 m<sup>2</sup>. JS ist seit 1.2.1992 bei der Bf angestellt. Vorher war er bei der deutschen Mutter-Ges seit 4.5.1987 als Obermonteur angestellt. Sein Dienstort war seit damals Steyr.

Mit JS wurde bei Begründung seines Dienstverhältnisses mit der Bf kein neuer Dienstvertrag abgeschlossen; weshalb auch mit ihm keine schriftliche Vereinbarung hinsichtlich Dienstwohnung und anderer Sachbezüge getroffen wurde. Die Vereinbarung erfolgte ebenfalls mündlich.

JS als nächstverantwortlicher Angestellter der Gesellschaft hat in den betreffenden Jahren folgende Jahresbrutto-Bezüge inklusive Sachbezüge (ua für seine Dienstwohnung in Bad Hall) von der Gesellschaft erhalten:

| Wirtschaftsjahr | Jahresbruttobezug |
|-----------------|-------------------|
| 2007            | EUR 98.198        |
| 2008            | EUR 101.007       |

|      |             |
|------|-------------|
| 2009 | EUR 105.602 |
| 2010 | EUR 108.243 |

*Das Gehalt dieses Angestellten liegt also über dem Geschäftsführerbezug und auch diesem Dienstnehmer wurde ebenfalls eine Dienstwohnung zur Verfügung gestellt. Eine Unüblichkeit in der Zurverfügungstellung an den Geschäftsführer kann nicht gesehen werden.*

*Der von der belangten Behörde zugrunde gelegten Überlegung, dass die Möglichkeiten des Steuerrechts nur großen Unternehmen zur Verfügung stehen, kann nicht gefolgt werden. Die Frage der Angemessenheit der Geschäftsführervergütung betrifft im offenen Verfahren ausschließlich die Abfuhr der Kapitalertragsteuer."*

**12.** Der Stellungnahme des Bf waren angeschlossen:

- Mietvertrag der streitgegenständlichen Wohnung:  
Mieterin ist die Bf; zur Vermietung gelangte eine 94,42m<sup>2</sup> große Wohnung in Wien zu einem Bruttomietzins incl Betriebskosten von EUR 1.424,98, die FT und ST ausschließlich zu Wohnzwecken dient, FT ist auch Bürge und Zahler. Das Mietverhältnis begann am 1.10.2006 und endete automatisch am 30.9.2011. Der Bruttomietzins incl USt und Betriebskosten betrug 1.424,98.
- Arbeitsvertrag vom 5.5.1987, abgeschlossen zwischen der Mutter-Ges und JS:  
JS wurde als Obermonteur zu einem Stundenlohn von ATS 133 beschäftigt.
- Mietvertrag betreffend die Anmietung von Büroräumen im Ausmaß von 145m<sup>2</sup>.

**13.** Der Stellungnahme der Bf entgegnete die belangte Behörde mit Eingabe vom 29.9.2015:

*"Es wird der Antrag auf Abweisung der Beschwerden als unbegründet aufrechterhalten. Im Einzelnen wird ausgeführt wie folgt:*

*Ob die Zurverfügungstellung der streitgegenständlichen Wohnung in der Gesamtausstattung des Geschäftsführers Platz hat oder nicht, kann aufgrund der vorliegenden Unterlagen nach wie vor nicht beurteilt werden.*

*Die Angemessenheit der Gesamtentlohnung kann mittels inneren oder äußeren Betriebsvergleiches erfolgen. Beim inneren Betriebsvergleich könnte ein Vergleich mit dem Bezug des zweiten Geschäftsführers (im gegenständlichen Fall nicht gegeben) bzw. mit jenem des höchstbezahlten Dienstnehmers, der kein Geschäftsführer ist, angestellt werden.*

*Entgegen der in der Stellungnahme vertretenen Ansicht kann aber nicht alleine aus dem Umstand, dass JS in den beschwerdegegenständlichen Jahren einen höheren Bezug als FT aufgewiesen hat, geschlossen werden, dass die Gesamtentlohnung – wenn man die Ansicht vertritt, dass die Nutzung der angemieteten Wohnung in 1090 Wien ebenfalls Teil der Geschäftsführerentlohnung ist (diese Ansicht wird von der belangten Behörde weiterhin als unzutreffend angesehen) – angemessen ist. Vielmehr kommt es auf die*



*konkrete Art und den Umfang der Tätigkeit, die Ertragsaussichten des Unternehmens im Zeitpunkt des Abschlusses der Gehaltsvereinbarung an. Da die konkreten Tätigkeiten samt Umfang aus den vorgelegten Unterlagen nicht ableitbar sind, kann auch nicht beurteilt werden, ob eine Angemessenheit der Gesamtausstattung vorliegt oder nicht.*

*In diesem Zusammenhang ist auch festzuhalten, dass der Ansatz eines Sachbezugswertes nach der SachbezugswerteVO die tatsächliche Höhe des Vorteils aus der Überlassung der Wohnung in Wien nicht richtig wiedergibt. Im Übrigen ist auf FT die SachbezugswerteVO, BGBl II 2001/416, dem Grunde nach gar nicht anwendbar.*

*Überdies steht die belangte Behörde nach wie vor auf dem Standpunkt, dass für die in Frage stehende Wohnung die vom VwGH entwickelte Judikatur zur Gesamtausstattung eines Gesellschafter-Geschäftsführers nicht herangezogen werden kann, weil diese nur gilt, wenn die Wohnung als Entgelt für die Tätigkeit als Geschäftsführer zusteht (vgl. zB VwGH 28.11.2013, 2009/13/0141: 'Soweit von der belangten Behörde in der - nach der Aktenlage auch zeitlich nur vorübergehenden - Nutzung einer Dienstwohnung durch den Gesellschafter-Geschäftsführer eine verdeckte Ausschüttung gesehen wird, rügt die Beschwerde weiters zu Recht, dass die belangte Behörde auf die dazu vorgebrachten betrieblichen Gründe (so im Wesentlichen einer gesehenen Notwendigkeit zu einer Anwesenheit vor Ort, um den Aufbau der Steuerberatungskanzlei am neuen Standort zu gewährleisten) nicht eingegangen ist.'). In dem vorgelegten Dienstvertrag vom 17.3.1993 ist die Zurverfügungstellung einer Dienstwohnung als Teil der Entlohnung nicht vereinbart. Wenn nunmehr vorgebracht wird, dass bei der Anmietung der Wohnung in Wien im September 2006 der Dienstvertrag mit FT mündlich angepasst worden sei, handelt es sich um ein durch keinerlei Unterlagen belegtes neues Vorbringen, das dem bisherigen Vorbringen widerspricht. Da nach der Rechtsprechung des VwGH bei einem widersprechenden Vorbringen dem ersten Vorbringen eine stärkere Glaubwürdigkeit zuzubilligen ist, ist davon auszugehen, dass keine mündliche Abänderung des Dienstvertrages vom 17.3.1993 anlässlich der Anmietung der Wohnung in Wien erfolgt ist. Überdies wird nicht einmal angegeben worin die vorgebrachte Änderung im Einzelnen denn bestehen soll.*

*Es ist daher von einer von der Anstellung des Geschäftsführers getrennten Überlassung der Wohnung an ST auszugehen, weil ST diese Wohnung für ihr Studium der BWL und Psychologie in Wien benötigt hat.*

*Aufgrund des zu GZ. RV/0090-G/09 durchgeführten Berufungsverfahrens für das Jahr 2006 steht nämlich fest, dass die in der Berufung vorgebrachte betriebliche Nutzung der angemieteten Wohnung in Wien tatsächlich nicht erfolgt ist, dh. dass in dieser Wohnung keine Kontakt- und Verhandlungsgespräche mit Kunden und Lieferanten/Subunternehmer der Beschwerdeführerin erfolgt sind und auch keine Nutzung der Wohnung zum Zweck der Geschäftsverbindungen aus Zagreb. Es liegt daher keine Dienstwohnung, dass ist die Zurverfügungstellung einer Wohnung durch den Dienstgeber, die für die geschuldete Arbeitsleistung erforderlich ist und auch dafür verwendet wird (vgl. zB Mazal/Risak, Das Arbeitsrecht, VI/10, Rz 55) vor und kann diese daher nicht Teil der Gesamtausstattung der*

*Entlohnung des Gesellschafter-Geschäftsführers FT sein. Daran kann auch der Ansatz eines Sachbezuges nichts ändern.*

*Zum Vorliegen einer offenkundigen verdeckten Ausschüttung iS des 94a EStG 1988 (alt; nunmehr § 94 Z 2 EStG 1988) im Zusammenhang mit § 1 Abs. 2 der VO BGBl 1995/56 ist folgendes festzuhalten:*

*An der Bf ist die Mutter-Ges seit September 2003 zu 100% beteiligt. Diese Gesellschaft fällt unter die Mutter-Tochter-Richtlinie. Allerdings ist davon auszugehen, dass im gegenständlichen Fall eine offenkundige verdeckte Ausschüttung vorliegt, weswegen die Kapitalertragsteuervorschreibung (Heranziehung zur Haftung) zu Recht erfolgt ist.*

*Eine offenkundige verdeckte Ausschüttung ist dann zu bejahen, wenn der Abzugsverpflichtete die verdeckte Ausschüttung bei Beachtung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes (Unternehmers) erkannte oder erkennen musste. Die grundlegenden Erscheinungsformen einer verdeckten Ausschüttung (Einkommensminderung der Körperschaft ohne hinreichenden Rechtsgrund) führen daher zu einer offenkundigen verdeckten Ausschüttung (VwGH 25.2.2003, 2002/14/0112; Jakom/Marschner EStG, 2015, § 94 Rz 23).*

*Im der beschwerdegegenständlichen Anmietung der Wohnung in Wien zugrunde liegenden Mietvertrag vom 28.9.2006 ist in dessen Punkt I (2) festgehalten, dass die Vermietung ausschließlich zu Wohnzwecken für FT und seiner Tochter ST erfolgt. Daraus folgt, dass eine geschäftliche Nutzung der Wohnung und sohin für Zwecke der Beschwerdeführerin untersagt worden ist. Dass ST im Mietvertrag ausdrücklich als Nutzerin – obwohl sie nicht Mietvertragspartei ist und auch keinerlei Haftung übernommen hat – angeführt ist, zeigt, dass von Anfang an nur die Nutzung durch die Tochter des 'Gesellschafter-Geschäftsführers' (Anmerkung: wörtliche Formulierung seitens der belangten Behörde) zur Absolvierung des Studiums in Wien beabsichtigt war und auch nur sie darin gewohnt hat. Dadurch erklärt sich auch die Regelung in Punkt V. (3) des Mietvertrages, wonach die Mieterin (=Bf) dem Vermieter für den Ersatz allfälliger von ST, Mitgliedern ihrer Familie, sonstigen Mitbewohnern, von ihren Besuchern oder Beauftragten im Bestandsobjekt oder dem Haus verursachten Schäden haftet. FT ist in diesem Vertragspunkt hingegen nicht genannt.*

*Auch aus der Ausstattung der Wohnung in Wien, deren Kosten die Bf getragen hat, ergibt sich unzweifelhaft, dass die Nutzung durch die Tochter des Gesellschafter-Geschäftsführers für deren private Zwecke (insbes. Studium) und nicht durch den Gesellschafter-Geschäftsführer für (auch) betriebliche Belange der Beschwerdeführerin erfolgt ist. So wurden eine Polster-Ecksitzgruppe, ein Couchtisch, ein TV-Ladenelement, ein Schreibtisch und ein Sideboard für das Wohn-Esszimmer angeschafft. Das Schlafzimmer wurde mit einem Polsterbett, einem Nachtkästchen und einem Kleiderschrank ausgestattet. Einem Geschäftsführer musste es bei Anwendung der von einem Unternehmer erwartbaren Sorgfalt ohne weiteres erkennbar sein, dass die Anmietung und Ausstattung einer Wohnung – weit außerhalb des Einzugsbereiches*

*der betrieblichen Aktivitäten der Beschwerdeführerin (diese konzentrierten sich auf den Raum Steyr) – nach den Bedürfnissen seiner Tochter zum Zwecke der Absolvierung deren Studiums einem der Beschwerdeführerin fremden Dienstnehmer nicht eingeräumt worden wäre und daher offenkundig diesen Zuwendungen eine gesellschaftsrechtliche Veranlassung zugrunde liegt."*

## **Sachverhalt**

**14.** Das Bundesfinanzgericht geht in der gegenständlichen Beschwerdesache von folgendem Sachverhalt aus:

Die Bf, an welcher eine deutsche Kapitalgesellschaft (Mutter-Ges) zu 100% beteiligt ist, stellte ihrem seit 1992 für sie tätigen Geschäftsführer FT, der an ihr selbst nicht unmittelbar, sondern lediglich an der an der Bf zu 100% beteiligten Mutter-Ges mit Sitz in Deutschland seinerseits zu 100% beteiligt ist und insoweit Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit bezieht, eine von ihr angemietete und vor dem beschwerdegegenständlichen Zeitraum adaptierte und eingerichtete Wohnung in Wien zur Verfügung, wofür als Lohnbestandteil ein Sachbezug nach der Sachbezugswerteverordnung zum Ansatz kam. Die Wohnung wird vom Geschäftsführer (nahezu) ausschließlich für private Zwecke verwendet; insbesondere diente sie seiner im Beschwerdezeitraum in Wien studierenden Tochter ST als Studentenunterkunft und wird auch von ihm selbst für gelegentliche Übernachtungen und andere private Zwecke benutzt. Eine schriftliche Regelung, inwieweit diese Wohnungsüberlassung Teil der Entlohnung des FT ist, existiert nicht.

Das Gehalt des FT ist deutlich geringer als jenes des gleichfalls an der Bf nicht beteiligten gewerberechtlichen Geschäftsführers JS, dem seitens der Bf als Gehaltsbestandteil ebenfalls eine Wohnung zur Verfügung gestellt wird. Inwieweit die Tätigkeiten des FT und des JS objektiv vergleichbar sind bzw ein unterschiedliches Gehalt rechtfertigen, war nicht feststellbar. Ebenso war nicht feststellbar, ob die Vergütung, welche FT für seine Geschäftsführertätigkeit erhält, insgesamt, somit auch inklusive der Zurverfügungstellung der strittigen Wohnung, fremdüblich bzw angemessen ist.

## **Beweiswürdigung**

**15.** Der festgestellte Sachverhalt basiert auf den in den Verwaltungs- und Gerichtsakten befindlichen Unterlagen sowie den Feststellungen des Unabhängigen Finanzsenats in dessen oben erwähnten Entscheidungen. Was die konkrete Nutzung der Wohnung betrifft, so war für das Bundesverwaltungsgericht ein Zusammenhang zwischen dem Beginn des Studiums von ST und der Anmietung klar erkennbar und ergibt sich auch eindeutig aus dem Mietvertrag, sodass daraus eindeutig erhellt, dass diese durch ST erfolgt und dort

keinerlei bzw allenfalls vernachlässigbare betriebliche Aktivitäten bzw Repräsentation (Besprechungen etc) seitens der Bf erfolgt.

Die trotz gegenüber dem Bundesfinanzgericht erfolgte Vorlage entsprechender Unterlagen (Verträge etc) nicht verifizierbare Vergleichbarkeit der Tätigkeiten des FT bzw des JS sowie daraus resultierend auch der Angemessenheit der Geschäftsführervergütung des FT basiert letztlich auch auf dem Eingeständnis der belangten Behörde, dass aufgrund der vorliegenden Unterlagen für sie nicht beurteilbar sei, ob die Zurverfügungstellung der streitgegenständlichen Wohnung in der Gesamtausstattung des FT Platz habe oder nicht (vgl Pkte 10. und 13.).

## Rechtslage

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

**17.** Die Einleitung der um Beschwerdezeitraum in Geltung stehenden *Richtlinie 90/435/EWG des Rates vom 23. Juli 1990 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten* (Mutter-Tochter-Richtlinie, Abl Nr L 225 vom 20/08/1990 S. 0006 - 0009; vgl nunmehr *Richtlinie 2011/96/EU des Rates vom 30. November 2011 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten*), führt aus: "*Bezieht eine Muttergesellschaft als Teilhaberin ihrer Tochtergesellschaft Gewinnausschüttungen, so besteuert der Staat der Muttergesellschaft diese entweder nicht oder lässt er im Fall einer Besteuerung zu, daß die Gesellschaft den Steuerteilbetrag, den die Tochtergesellschaft für die von ihr ausgeschütteten Gewinne entrichtet, auf die Steuer anrechnen kann.*" Gemäß deren Artikel 1 Abs 1 hat jeder Mitgliedstaat diese Richtlinie anzuwenden auf Gewinnausschüttungen, die Gesellschaften dieses Staates von Tochtergesellschaften eines anderen Mitgliedstaats zufließen bzw auf Gewinnausschüttungen von Tochtergesellschaften dieses Staates an Gesellschaften anderer Mitgliedstaaten. Gemäß Artikel 1 Abs 2 steht die Mutter-Tochter-Richtlinie der Anwendung einzelstaatlicher oder vertraglicher Bestimmungen zur Verhinderung von Steuerhinterziehungen und Missbräuchen nicht entgegen.

**18.** Gemäß § 94a Abs 1 EStG 1988 in der im Beschwerdezeitraum geltenden Fassung (vgl nunmehr gleichlautend § 94 Z 2 EStG 1988) hat der Abzugsverpflichtete (vgl § 95 Abs 2 EStG 1988; zB die ausschüttende Körperschaft) bei Kapitalerträgen von Körperschaften iSd § 1 Abs 2 KStG 1988 unter folgenden Voraussetzungen keine Kapitalertragsteuer abzuziehen:

*"1. Der zum Abzug Verpflichtete ist eine unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaft oder eine Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaft (Tochtergesellschaft), an deren Grund-, Stamm- oder Genossenschaftskapital eine unter die Z 3 fallende*

*Muttergesellschaft nachweislich in Form von Gesellschaftsanteilen unmittelbar zu mindestens einem Zehntel beteiligt ist.*

*2. Bei den Kapitalerträgen handelt es sich um Gewinnanteile (Dividenden), Zinsen und sonstige Bezüge aus Aktien, Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung oder Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften.*

*3. Die Muttergesellschaft ist eine ausländische Gesellschaft, die die in der Anlage 2 zu diesem Bundesgesetz vorgesehenen Voraussetzungen des Artikels 2 der Richtlinie Nr. 90/435/EWG des Rates vom 23. Juli 1990 (ABl. EG Nr. L 225 S. 6) in der jeweils geltenden Fassung erfüllt.*

*4. Die in Z 1 genannte Beteiligung muß während eines ununterbrochenen Zeitraumes von mindestens einem Jahr bestehen."*

Gemäß § 94a Abs 2 Z 2 EStG 1988 in der im Beschwerdezeitraum geltenden Fassung (vgl nunmehr gleichlautend § 94 Z 2 EStG 1988) hat der zum Abzug Verpflichtete die Kapitalertragsteuer unter folgende Voraussetzungen einzubehalten:

*"Es liegen Gründe vor, wegen derer der Bundesminister für Finanzen dies zur Verhinderung von Steuerhinterziehungen und Mißbräuchen (§ 22 der Bundesabgabenordnung) sowie in den Fällen verdeckter Ausschüttungen (§ 8 Abs. 2 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 durch Verordnung anordnet. In diesen Fällen ist eine der Richtlinie (Abs. 1 Z 3) entsprechende Entlastung von der Kapitalertragsteuer auf Antrag der Muttergesellschaft durch ein Steuerrückerstattungsverfahren herbeizuführen."*

**19.** Der Bundesminister für Finanzen hat von der im Beschwerdezeitraum in § 94a Abs 2 Z 2 EStG 1988 (bzw nunmehr in § 94 vorletzter Satz EStG 1988) angeführten Ermächtigung (vgl Pkt 18.) durch die VO zur Einbehaltung von Kapitalertragsteuer und deren Erstattung bei Mutter- und Tochtergesellschaften im Sinne der Mutter-Tochter-Richtlinie , BGBl 1995/56 (idF "VO"), Gebrauch gemacht.

Nach deren § 1 ist eine Unterlassung des Steuerabzugs iSd § 94a Abs 1 EStG 1988 unzulässig, wenn Umstände vorliegen, die für die Annahme eines Missbrauchs iSd § 22 BAO sprechen und ein Missbrauch von dem zum Abzug Verpflichteten zu vertreten wäre (Z 1: im gegenständlichen Fall nicht von Relevanz), oder, wie von der belangten Behörde angenommen, eine offenkundige verdeckte Ausschüttung (§ 8 Abs 2 KStG 1988) vorliegt (Z 2).

Eine *offenkundige verdeckte Ausschüttung* liegt gemäß § 3 der VO vor, wenn der zum Abzug Verpflichtete die verdeckte Ausschüttung *"bei Beachtung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes insbesondere auf Grund der Rechtsprechung der Gerichtshöfe des öffentlichen Rechts oder der allgemein zugänglichen Verwaltungspraxis erkannte oder erkennen musste."*

**20.** Nach 323 Abs 38 BAO sind am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat als (damalige) Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden iSd Art 130 Abs 1 B-VG zu erledigen. Anbringen,

die solche Verfahren betreffen, wirken mit 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.

Die vorliegenden Berufungen wurden dem Unabhängigen Finanzsenat im Mai 2013 zur Entscheidung vorgelegt. Das Bundesfinanzgericht hat daher diese im Sinne der zitierten Bestimmung nunmehr als Beschwerde zu erledigen.

## Erwägungen

**21.** Verdeckte Ausschüttungen sind alle nicht ohne Weiteres als Ausschüttung erkennbaren Zuwendungen (Vorteile), einer Körperschaft an an ihr unmittelbar oder mittelbar beteiligte Personen, die zu einer Gewinnminderung (Vermögensminderung oder verhinderte Vermögensmehrung) der Körperschaft führen und die dritten, der Körperschaft fremd gegenüberstehenden Personen nicht gewährt werden, dh ihre Ursache – welche anhand eines Fremdvergleiches ermittelt wird – in gesellschaftsrechtlichen Beziehungen haben (*Raab/Renner in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock*, KStG<sup>25</sup> § 8 Tz 109 mwN auf die Judikatur des VwGH, UFS bzw BFG bzw auf Literatur und Verwaltungspraxis).

**22.** Eine im gegenständlichen Fall von der belangten Behörde angenommene Zuwendung eines Vorteiles an einen Anteilsinhaber als verdeckte Ausschüttung iSd § 8 Abs 2 KStG 1988 kann auch darin gelegen sein, dass eine dem Anteilsinhaber (im gegenständlichen Fall die Bf) nahestehende, an ihr nicht unmittelbar beteiligte Person (im gegenständlichen Fall somit FT bzw allenfalls auch dessen Tochter ST) begünstigt wird (vgl VwGH 19.3.2013, 2009/15/0215 bzw *Raab/Renner in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock*, KStG<sup>25</sup> § 8 Tz 144). Das angesprochene „Naheverhältnis“ wird neben persönlichen Verhältnissen (zB Verwandtschaft) ua durch beteiligungsmäßige Verflechtungen (zB Tochtergesellschaften) bewirkt ( *Raab/Renner in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock*, KStG<sup>25</sup> § 8 Tz 144/1/1 mwN bzw zu entsprechenden Beispielen Tz 145 ). Die Zurechnung der verdeckten Ausschüttung erfolgt in derartigen Fällen, was nach Ansicht des erkennenden Richters weder aus den seinerzeitigen Berufungsentscheidungen des UFS bzw den sich darauf stützenden angefochtenen Bescheiden eindeutig hervorgeht, jedoch nicht an den - den Vorteil faktisch empfangenden, jedoch nicht unmittelbar beteiligten - Nahestehenden (im gegenständlichen Fall also FT bzw allenfalls auch ST), sondern an jenen Anteilsinhaber, zu dem das Naheverhältnis besteht (im gegenständlichen Fall somit die deutsche Mutter-Ges; vgl zB VwGH 23.2.2010, 2005/15/0148, 0149; UFS 27.6.2013, RV/1483-L/10; BFG 5.5.2014, RV/6100388/2009; bzw aus Sicht der von der belangten Behörde jedenfalls relevanten KStR 2013 Rz 593 letzter Abs). Die Überlassung von Vorteilen, die sich aus der Gesellschafterstellung ergeben, an eine nahestehende Person stellt nämlich beim somit als Zurechnungssubjekt der verdeckten Ausschüttung in Frage kommenden unmittelbar Beteiligten lediglich eine Weitergabe des Vorteils als einkommensteuerrechtlich

unbeachtliche Einkommensverwendung dar (zB VwGH 28.5.1998, 96/15/0114; BFH 7. 1.2007, II R 28/06, BStBl II 2008, 258; vgl weiters *Raab/Renner in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock*, KStG<sup>25</sup> § 8 Tz 144/2).

Wenn daher der Vertreter der belangten Behörde im Vorlagebericht vom 22.5.2013 (vgl Pkt 5.) darauf verweist, dass FT zu 100% an der Mutter-Ges beteiligt sei und daher zunächst eine (hier strittige) verdeckte Ausschüttung von der Bf an die Mutter-Ges und in weiterer Folge von dieser an FT vorliege, so ist dies - geht man davon aus, dass überhaupt eine verdeckte Ausschüttung vorliegt - zwar zutreffend, jedoch für den gegenständlichen Fall deshalb nicht von Relevanz, weil den Gegenstand des Beschwerdeverfahrens nicht die - aktenkundig im Übrigen offenbar gar nicht festgestellte - weitere verdeckte Ausschüttung der Mutter-Ges an FT, sondern jene der Bf an die Mutter-Ges bildet. Insofern ist daher für das Bundesfinanzgericht auch nicht nachvollziehbar, warum FT seitens der belangten Behörde fallweise als "Gesellschafter-Geschäftsführer" bezeichnet wird (vgl Pkte 10. und 13.) bzw allenfalls daraus erklärlich, dass FT Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit erklärt.

**23.** Im Falle einer allfälligen verdeckten Ausschüttung der Bf an die Mutter-Ges kommt somit prinzipiell die in - im Beschwerdezeitraum in Geltung stehenden - § 94a EStG 1988 vorgesehene Zulässigkeit des Unterlassens der Abzugspflicht der Kapitalertragsteuer aus folgenden Gründen zum Tragen:

- der zum Abzug Verpflichtete (Bf) ist eine unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaft (Z 1),
- bei den strittigen Kapitalerträgen handelt es sich um Gewinnanteile bzw sonstige Bezüge seitens einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung (Z 2),
- die empfangende Muttergesellschaft (Mutter-Ges) ist eine ausländische Gesellschaft, die die in der Anlage 2 zum EStG 1988 vorgesehenen Voraussetzungen des Artikels 2 der Richtlinie Nr 90/435/EWG des Rates vom 23. Juli 1990 (ABl. EG Nr. L 225 S. 6) in der jeweils geltenden Fassung erfüllt (Z 3)
- bzw hat die Beteiligung der Bf an der Mutter-Ges während eines ununterbrochenen Zeitraumes von mindestens einem Jahr bestanden (Z 4).

Alle diese Voraussetzungen liegen im gegenständlichen Fall vor, sodass prinzipiell keine der Abzugspflicht der Kapitalertragsteuer seitens der Bf besteht.

**24.** Zu klären ist im nächsten Schritt, ob abweichend davon für die Bf dennoch die Verpflichtung zur Einbehaltung der Kapitalertragsteuer bestanden hat bzw hätte, weil ein in § 94a Abs 2 Z 2 EStG 1988 in der im Beschwerdezeitraum anzuwendenden Fassung bzw der auf Grund dieser Bestimmung erlassenen VO zur Einbehaltung von Kapitalertragsteuer und deren Erstattung bei Mutter- und Tochtergesellschaften im Sinne der Mutter-Tochter-Richtlinie angeführter Tatbestand, welcher als richtlinienkonform anzusehen ist (EuGH 17.10.1996, C-283/94, Denkavit; VwGH 26.6.2014, 2011/15/0080), erfüllt ist, weil sie bzw ihre Organe (vornehmlich FT) diese bei Beachtung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes insbesondere auf Grund

der (damaligen) Rechtsprechung der Gerichtshöfe des öffentlichen Rechts oder der (damaligen) allgemein zugänglichen Verwaltungspraxis erkannte oder erkennen musste.

**25.** Nach Ansicht des erkennenden Richters ist bei Untersuchung dieser Frage im gegenständlichen Fall somit nur nachrangig von Bedeutung, ob überhaupt eine, wie von der belangten Behörde angenommen, verdeckte Ausschüttung iSd § 8 Abs 2 KStG 1988 als solche vorliegt, sondern primär von Relevanz, ob eine zur Unzulässigkeit des Unterlassens des Steuerabzug führende und somit einen Antrag der Muttergesellschaft auf eine Steuerrückerstattungsverfahren erforderlich machende, insoweit gegenüber dem Grundtatbestand des Körperschaftsteuerrechts qualifizierte, *offenkundige* verdeckte Ausschüttung iSd der oben zitierten Rechtsvorschriften vorliegt, führt doch § 3 der zitierten VO die hierfür erforderlichen Tatbestandselemente, nach denen eine Offenkundigkeit nur unter bestimmten, einschränkenden, Voraussetzungen vorliegt, taxativ im Einzelnen aus.

Mit anderen Worten kann somit dahingestellt bleiben, ob die Zurverfügungstellung der Wohnung, welche eindeutig privaten Zwecken (insbesondere Wohnraumversorgung der ST) dient, generell eine unangemessene Vorteilszuwendung an die Mutter-Ges bzw an den an der Bf mittelbar beteiligten FT darstellt, weil diese bzw die dahinterstehende verdeckte Ausschüttung der Anwendung des § 94a EStG 1988 nicht vorweg generell entgegensteht, sondern es ist zu klären, ob dieser Vorgang "offenkundig" eine verdeckte Ausschüttung war, dh sie die Bf bei Beachtung des Sorgfaltsmaßstabes eines ordentlichen Kaufmannes insbesondere auf Grund der Rechtsprechung der Gerichtshöfe des öffentlichen Rechts oder der allgemein zugänglichen Verwaltungspraxis als solche erkannte oder erkennen musste. Hiefür ist die im Beschwerdezeitraum maßgebliche Judikatur bzw veröffentlichte Verwaltungspraxis (vgl unten Pkt xxx) von Relevanz.

**26.** Der von der VO als Beurteilungskriterium herangezogene Sorgfaltsmaßstab eines ordentlichen Kaufmannes orientiert sich insbesondere am Unternehmens- bzw Gesellschaftsrecht. So hat gemäß § 347 UGB derjenige, der aus einem Geschäft, das auf seiner Seite unternehmensbezogen ist, einem anderen zur Sorgfalt verpflichtet ist, für die Sorgfalt eines ordentlichen Unternehmers einzustehen bzw sind etwa Geschäftsführer einer GmbH der Gesellschaft gegenüber verpflichtet, bei ihrer Geschäftsführung die Sorgfalt eines ordentlichen Geschäftsmannes anzuwenden (§ 25 Abs 1 GmbHG); vgl dazu etwa OGH 30.1.1979, 5 Ob 686/78).

Diesem Sorgfaltsmaßstab wird dann Genüge getan, wenn der Unternehmer jene Fähigkeiten und Kenntnisse besitzt (und zur Anwendung bringt), die von einem gewissenhaften, durchschnittlich sorgfältigen Unternehmer im betreffenden Geschäftszweig erwartet werden (*Kerschner in Jabornegg/Artmann*, UGB<sup>2</sup> § 347 Rz 5). Die Bf wird als juristische Person durch ihre Organe vertreten, sodass insoweit auch der bereits erwähnte § 25 GmbHG von Relevanz ist. Geschäftsführer dürfen sich dabei nicht wie "*beliebige Unternehmer*", sondern müssen sich wie "*ordentliche Geschäftsleute in verantwortlich leitender Position bei selbständig treuhändiger Wahrnehmung fremder Vermögensinteressen*" verhalten (*Feltl/Told in Gruber/Harrer* [Hrsg], GmbHG [2014] § 25



Rz 17 mwN). Maßstab ist der professionelle und hauptberuflich tätige Geschäftsführer, der die zur Ausübung seines Amtes notwendigen Kenntnisse und Fähigkeiten besitzt (*Felzl/Told in Gruber/Harrer* [Hrsg], GmbHG [2014] § 25 Rz 17 mwN). Nach der vom BFH zur verdeckten Ausschüttung ergangenen steuerrechtlichen Judikatur ist es Aufgabe eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsführers es, unmittelbar im unternehmerischen Interesse der Körperschaft und damit nur mittelbar im Interesse der Gesellschafter, nicht aber unmittelbar im Interesse einzelner Gesellschafter, zu handeln (BFH 28.11.1991, I R 13/90, BStBl II 1992, 359 bzw 23.2.2005, I R 70/04, BStBl II 2005, 882). Kollidieren Interessen der Gesellschaft mit Partikularinteressen von Gesellschaftern, muss er daher vorrangig zum Wohl der Gesellschaft handeln (Beschluss des BFH vom 3.3.2009, I B 51/08, BFH/NV 2009, 1280).

**27.** Die höchstgerichtliche Judikatur zur offenkundigen verdeckten Ausschüttung ist rar. Nach dem, auf die Bestimmungen des UGB bzw GmbHG allerdings nicht explizit bezugnehmenden, VwGH-Erkenntnis vom 25.2.2003, 2002/14/0112, liegt eine offenkundige verdeckte Ausschüttung etwa dann vor, wenn gewichtige Anhaltspunkte für die Annahme unberechtigter Forderungsabtretungen (an eine nahe stehende Gesellschaft) und (anschließende) Ausbuchungen von Forderungen sowie einem Fremdvergleich nicht standhaltender Wareneinkäufe vorliegen und auch nicht bestritten wird, dass diese Anhaltspunkte ausgereicht hätten, die Annahme entsprechender verdeckter Ausschüttungen zu rechtfertigen. Bestritten wurde lediglich, dass weder "festgestellt noch bewiesen" worden sei, dass es der ausschüttenden Kapitalgesellschaft an der "Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes" gemangelt hätte, somit, dass diese iSd VO zu § 94a EStG 1988 das Vorliegen verdeckter Ausschüttungen hätte erkennen müssen. Da es sich aber bei Einkommensminderungen ohne ausreichenden geschäftlichen Rechtsgrund um eine der grundlegenden Erscheinungsformen der verdeckten Ausschüttung handelt (Verweis auf *Wiesner*, Verdeckte Gewinnausschüttungen im Steuerrecht, SWK 1984, A I 167), sah es der VwGH nicht als rechtswidrig an, dass die belangte Behörde angenommen hat, dass entsprechende verdeckte Ausschüttungen bei Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes zu erkennen waren.

Das BFG hat ohne nähere Ausführungen die Offenkundigkeit einer verdeckten Ausschüttung in nicht fremdüblichen Vereinbarungen im Zusammenhang mit dem Verrechnungskonto des Gesellschafter-Geschäftsführers der empfangenden ausländischen Gesellschaft (Nahestehender der ausschüttenden inländischen GmbH) erblickt (BFG 16.2.2015, RV/7101904/2010).

**28.** Bei der im Beschwerdezeitraum (2007 bis 2010) relevanten, "allgemein zugänglichen" Verwaltungspraxis handelt es sich, was verdeckte Ausschüttungen betrifft, vornehmlich um die Einkommensteuerrichtlinien (EStR) 2000, die damals in Geltung stehenden Körperschaftsteuerrichtlinien (KStR 2001) bzw allenfalls sich mit der Thematik auseinandersetzen Protokolle des sog "Salzburger Steuerdialogs", somit jedenfalls um keine internen, der Öffentlichkeit nicht

zugänglichen, Verwaltungsanweisungen. Diese Rechtsansichten entfalten mangels Rechtsquellenqualität zwar gegenüber dem Bundesfinanzgericht und im übrigen auch gegenüber der Bf keine Bindungswirkung (vgl etwa VwGH 9.12.2004, 2000/14/0048). Sie sind aber in der gegenständlichen Rechtssache insofern dennoch dergestalt von Relevanz, als sie die VO als Parameter dafür heranzieht, unter welchen Voraussetzungen - weil offenbar allgemein bekannt - jedenfalls und ohne weitere Prüfung vom Vorliegen verdeckter Ausschüttungen auszugehen ist, zumal sie "offenkundig" der einen entsprechenden Sorgfaltsmaßstab (vgl Pkt 26.) aufweisende Steuerpflichtige erkannte oder erkennen musste und sie ihm nicht lediglich gleichsam "passiert" sind ( Jakom/Marschner, EStG<sup>8</sup>, § 95 Rz 23 ), also noch innerhalb einer gewissen Bandbreite liegen und erst in weiterer Folge seitens der Abgabenbehörde, idR nach einem entsprechenden Ermittlungsverfahren, als verdeckte Ausschüttung qualifiziert werden.

Somit hat, als Ausnahme von der Regel, seitens des Bundesfinanzgerichts im Rahmen seiner Erwägungen eine Auseinandersetzung mit den Inhalten der genannten Verwaltungsanweisungen zu erfolgen. Von Relevanz ist nach Ansicht des erkennenden Richters dabei

- einerseits , ob bzw inwieweit sich diese Aussagen des BMF mit der Frage der Angemessenheit der Zurverfügungstellung einer zu privaten Zwecken genutzten Wohnung an einen Gesellschafter bzw diesem Nahestehenden einer Kapitalgesellschaft und inwieweit ein derartiger Vorgang in die Beurteilung der Angemessenheit der Gesamtausstattung mit einzubeziehen ist, beschäftigen und
- andererseits Aussagen zur Zulässigkeit des Unterlassens des Kapitalertragsteuerabzugs in den Fällen des § 94a EStG 1988.

**29.** Für die Frage der Angemessenheit der Gesamtausstattung wie auch der Üblichkeit der Überlassung einer Wohnung unter den hier vorliegenden Verhältnissen (de facto ausschließlich Privatnutzung) erscheint insbesondere folgende Passagen der KStR 2001 von Relevanz:

Rz 823 (zu unangemessen hohen Aufwendungen zu Gunsten des Anteilsinhabers): *"Bei der Prüfung der Angemessenheit von Tätigkeitsvergütungen ist auf sämtliche Geldvorteile und geldwerte Vorteile, somit auf die Gesamtausstattung, die der Gesellschafter für seine Tätigkeit erhält, Bedacht zu nehmen (VwGH 21.10.1999, 97/18/0198, 97/18/0199). Diese Summe ist auf ihre Angemessenheit zu prüfen, unabhängig davon, wo und wie die einzelnen Bestandteile der Vergütung verbucht worden sind. Neben dem Grundlohn und den sonstigen Bezügen sind alle Zusatzvergütungen (Überstundenentlohnung, Gewinn- und Umsatzbeteiligung, Tantiemen), Sachbezüge (Dienstwohnung, Firmenauto, Aufwendungen für die Zukunftssicherung) sowie Pensionszusagen und Zusagen über eine freiwillige Abfertigung in die Beurteilung einzubeziehen. Nur wenn diese Summe angemessen ist, liegt keine verdeckte Ausschüttung vor. ..."*

Rz 917 (zum Dienstverhältnis, allgemein): *"Bei anzuerkennenden Dienstverhältnissen steht die Prüfung der Angemessenheit der Bezahlung im Vordergrund. Ist die Vergütung unangemessen hoch, liegt insoweit eine verdeckte Ausschüttung vor. Maßstab ist die Entlohnung gesellschaftsfremder Personen, bei Anteilsinhabern ist dieser umso strenger anzuwenden, je höher das Ausmaß der Beteiligung ist (VwGH 2.3.1977, 2030/76, 2117/76). Folgende Kriterien stehen dabei im Vordergrund: ...*

*Die Maßgeblichkeit der Gesamtausstattung: Sämtliche Geldvorteile und geldwerte Vorteile (vgl. VwGH 20.9.1983, 82/14/0273) sind heranzuziehen (Grundlohn, Zusatzbezüge, Sachbezüge, Pensionszusagen, freiwillige Abfertigungen usw.). Auch in deren Zusammensetzung kann eine verdeckte Ausschüttung gelegen sein (zB bei einer übermäßig hohen umsatzabhängigen Vergütung, die anstelle eines Anteiles am Jahresgewinn bezahlt wird, ausgenommen es liegen besondere Gründe dafür vor). Die Gesamtentlohnung muss angemessen sein (VwGH 20.11.1989, 89/14/0141), ..."*

Rz 919 (zur Dienstwohnung): *"Bereits die Anschaffung oder Herstellung einer Dienstwohnung kann grundsätzlich Anlass für eine steuerliche Neutralisierung darstellen, wenn diese in besonderem Ausmaß auf die konkreten Bedürfnisse des Anteilsinhabers ausgerichtet ist und von vornherein eine betriebliche Veranlassung nicht unterstellt werden kann. Bei der Körperschaft ist in diesem Fall der Anschaffungs- oder Herstellungsvorgang aus der einkunftsrelevanten Sphäre auszuscheiden (keine Abschreibung, keine Investitionsbegünstigung, insoweit keine Unternehmersphäre im Sinne des UStG 1994). Beim Vorteilsempfänger ist ein angemessenes Nutzungsentgelt (an Stelle der Anschaffungs- oder Herstellungskosten) anzusetzen."*

Rz 920 (zur Dienstwohnung):

*"Bei unentgeltlicher Überlassung einer nach der Ausstattung üblichen Dienstwohnung und gleichzeitiger Überschreitung einer angemessenen Gesamtausstattung im Rahmen des vorliegenden Dienstverhältnisses, ist der Wert der Nutzungsüberlassung (angemessenes Entgelt) eine verdeckte Ausschüttung (VwGH 17.2.1993, 89/14/0248). Ist die Überlassung an den Gesellschafter-Geschäftsführer im Hinblick auf die Unternehmensgröße unüblich, ist kein Sachbezugswert bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit anzusetzen, sondern eine verdeckte Ausschüttung bei der Gesellschaft. ..."*

Rz 947 (zum Fremdvergleich):

*"Dieser ist grundsätzlich bei jedem konkreten Geschäft durchzuführen und bezieht sich auf ein durchschnittliches (idealtypisches) Verhalten. Dabei ist von einer gewissen Bandbreite von (Leistungs-) Entgelten auszugehen...."*

Rz 961 (zur Geschäftsführervergütung):

*"Folgende Umstände können aber als Maßstab für die Angemessenheit der Vergütung herangezogen werden:*

*Gesamtausstattung (Zusammenfassung sämtlicher Geldvorteile und geldwerten Vorteile: Sondervergütungen, Mehrstundenabgeltung, Gehaltsfortzahlungen bei Krankheit, Erfindervergütungen, Sachbezüge, Provisionen, Nebenleistungen wie Wohnungen oder Fahrzeuge, Versorgungsleistungen, Pensionsrückstellungen siehe unter "Pension", Rz*

*1059 bis 1066. Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeitszuschläge sind in die Prüfung miteinzubeziehen, das Überschreiten des begünstigten Ausmaßes des § 68 Abs. 1 und 2 EStG 1988 für sich allein führt noch nicht zu einer verdeckten Ausschüttung. Es können aber einzelne Lohnbestandteile ungeachtet der Angemessenheit der Gesamtentlohnung verdeckte Ausschüttung sein, wenn sie in einer wesentlichen Bestimmung so beschaffen sind, dass sie einem fremden Geschäftsführer nicht gewährt worden wären. Das gilt insb., wenn sie nach dem Gesellschaftsverhältnis und nicht nach der Arbeitsleistung verteilt werden, oder der Geschäftsführer lediglich die anderen Geschäftsführer kontrollieren soll (VwGH 8.3.1994, 91/14/0151). Die notwendige Angemessenheitsprüfung erfasst daher zunächst den Einzelvorteil, dann erst die Gesamtausstattung: Der einzelne Vorteil darf für sich nicht so beschaffen sein, dass ein fremder Geschäftsführer davon (aus der Sicht der zu beurteilenden Gesellschaft) jedenfalls ausgeschlossen wäre. In weiterer Folge muss er im Rahmen einer vernünftigen Gesamtausstattung Platz haben. ..."*

Rz 1086 (zum Sachbezug): *"Erhält der Anteilsinhaber im Rahmen eines Dienstverhältnisses Sachbezüge, sind diese im Rahmen der Gesamtausstattung auf Angemessenheit zu überprüfen. ..."*

**30.** Weder die EStR 2000 noch die KStR 2001 treffen allerdings explizite allgemeine Aussagen, unter welchen Voraussetzungen eine *offenkundige* verdeckte Ausschüttung vorliegt. Nach Ansicht der Verwaltungspraxis zu § 94a EStG 1988 liegt diese auch dann vor, wenn die mit der Vorteilszuwendung an den Gesellschafter verbundene Minderung des steuerpflichtigen Gewinnes bei unbestreitbar feststehendem Sachverhalt unter Verletzung von administrativ eindeutig geklärten Rechtsvorschriften erfolgt ist (VPR 2010 Rz 333 [im Beschwerdezeitraum allerdings noch nicht in Geltung] mit Verweis auf EAS 3009). Eine offenkundige verdeckte Ausschüttung liegt somit etwa dann vor, wenn die OECD-Verrechnungspreise nicht beachtet werden (VPR 2010, Rz 333; EAS 3009 vom 22.10.2008), nicht hingegen dann, wenn ein Gewinntransfer aufgrund eines Ergebnisabführungsvertrages erfolgt, der keines Gewinnverteilungsschlüssels bedarf (EAS 2819; vgl auch Jakom/Marschner, EStG<sup>8</sup>, § 94, Rz 23).

**31.** Im gegenständlichen Fall wurde dem an der Bf nicht unmittelbar beteiligten Geschäftsführer FT eine von der Bf angemietete ca 95 m<sup>2</sup> große, Wohnung, welche nicht als auf dessen bzw jene von ST besonderen Bedürfnisse zugeschnitten oder als außerordentlich luxuriös angesehen werden kann (vgl dazu etwa VwGH 16.5.2007, 2005/14/0083 oder VwGH 29.1.2014, 2013/13/0111, jeweils zu im zivilrechtlichen Eigentum der Vermieteten Kapitalgesellschaft befindlichen Immobilien bzw zusammenfassend Raab/Renner in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock, KStG<sup>25</sup> § 8 Tz 206/3 bzw Tz 206/8; die nunmehr in den KStR 2013, Rz 636 ff enthaltenen, zwar umfangreichen, jedoch im Einzelnen zum Verhältnis zur diesbezüglichen Gesamtausstattung gleichfalls nicht Stellung nehmenden, Ausführungen zu Immobilienüberlassungen waren im Beschwerdezeitraum noch nicht anwendbar und somit im Hinblick auf die "Offenkundigkeit" einer verdeckten Ausschüttung irrelevant),

nicht aus dienstlicher Notwendigkeit, sondern für private Zwecke zur Verfügung gestellt und diesem Umstand durch den Ansatz des in der Sachbezugswerteverordnung (BGBl II 2001/416) normierten Wertes als Teil der Geschäftsführervergütung Rechnung getragen. Festzuhalten ist, dass die Sachbezugswerteverordnung im gegenständlichen Fall nicht unmittelbar zur Anwendung gelangen, sondern allenfalls als Richtwert dienen kann, weil FT keine Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit sondern aus sonstiger selbständiger Arbeit iSd § 22 Z 2 EStG 1988 erzielt, § 15 EStG 1988, auf dessen Grundlage diese VO ergangen ist, sich jedoch auf die Einkünfte iSd § 2 Abs 3 Z 4 bis 7 bezieht (vgl auch VwGH 22.12.2005, 2003/15/0063; explizit zum Gesellschafter-Geschäftsführer ergangen). Eine Änderung des Jahre zuvor schriftlich abgeschlossenen Dienstvertrages wie auch eine Reduktion des Barlohnes ist unstrittig nicht erfolgt. Unbestritten ist jedenfalls, dass der gewerberechtliche Geschäftsführer JS deutlich höhere Einkünfte als FT bezogen hat, wobei aber eine Vergleichbarkeit seiner Tätigkeit mit jener des FT gleichfalls nicht möglich war.

Inwieweit sich daher die Einkünfte des FT inklusive der Zurverfügungstellung noch innerhalb einer angemessenen Gesamtausstattung bewegen und diesfalls schon dem Grunde nach keine verdeckte Ausschüttung vorläge, ist nicht verifizierbar (vgl offenbar in diesem Sinne auch die Ausführungen des Vertreters der belangten Behörde in seiner Stellungnahme vom 11.8.2015; siehe oben Pkt 10.) zumindest aber nicht "offenkundig". Insoweit beschränken sich daher die diesbezüglichen sinngemäßen Ausführungen der belangten Behörde, die Gesamtausstattungsgrenze seien offenbar überschritten, wofür sie den Beweis anzutreten hätte, auf die bloße Behauptungsebene. Dazu kommt noch, dass selbst nach der Verwaltungspraxis (vgl die im Beschwerdezeitraum anwendbare Rz 947 der KStR 2001) wie auch nach der Judikatur bzw Literatur (vgl *Raab/Renner in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock*, KStG<sup>24</sup> § 8 - Anhang Tz 32 mwN) die Angemessenheit eines Leistungsentgelts sich nicht an einem bestimmten Wert orientiert, sondern, wie bereits erwähnt, insoweit sich innerhalb eines gewissen Spielraums (Bandbreite) bewegt. Ist aber sowohl nach dem Stand des Ermittlungsverfahrens als auch unter Heranziehung der einschlägigen Verwaltungspraxis bzw Judikatur bereits der Grundtatbestand einer verdeckten Ausschüttung nicht klar erkennbar, wovon im gegenständlichen Fall auszugehen ist, so kann von einer offenkundigen verdeckten Ausschüttung keine Rede sein.

Überdies liegt nach Ansicht des VwGH keine verdeckte Ausschüttung vor, wenn in einem Dienstvertrag vereinbart wird, dass neben einer (angemessenen) Barentlohnung eine angemessene Dienstwohnung zur Verfügung gestellt wird und der Anteilsinhaber an deren Stelle eine zusätzliche (wiederum angemessene) Barentlohnung erhält, weil die Gesamtausstattung insgesamt angemessen ist. Überhöhte Gehaltsbestandteile sind mit einem zu geringen Grundgehalt auszugleichen (vgl VwGH 20.9.1983, 82/14/0273, 0274, 0283 sowie 18.3.1991, 90/14/0210).

Ist aber ein bestimmter Sachverhalt nicht vorweg eindeutig als verdeckte Ausschüttung zu beurteilen, sondern weist die ihm zugrundeliegende Vereinbarung allenfalls

in einzelnen Punkten Elemente einer fehlenden Publizität oder sonstige Mängel auf (im gegenständlichen Fall etwa die fehlende Anführung der Zurverfügungstellung der Wohnung im Dienstvertrag), und ergeben sich trotz eines umfangreichen Ermittlungsverfahrens, wie es wie im gegenständlichen Verfahren, jedenfalls soweit es jenes vor dem Bundesfinanzgericht betrifft, durchgeführt wurde, noch immer diesbezügliche Zweifel, liegt - und zwar auch iSd oben zitierten Aussagen der KStR 2001 - jedenfalls keine "Offenkundigkeit", mit einem zumutbaren Sorgfaltsmaßstab beurteilbare, verdeckte Ausschüttung vor, zumal trotz der Ermittlungen, wie auch von der belangten Behörde eingestanden wird, nicht einmal eindeutig beurteilbar ist, ob die Höhe der an FT geleisteten Entlohnung einem Fremdvergleich, welcher bei Geschäftsführervergütungen etwa unter Beachtung eines äußeren Betriebsvergleiches bekanntermaßen einer gewissen Bandbreite unterliegt, entspricht oder ob dies nicht der Fall ist. Das Bundesfinanzgericht kann sich unter diesem Blickwinkel der Ansicht der belangten Behörde, es läge im gegenständlichen Fall eine "grundlegende Erscheinungsform einer verdeckten Ausschüttung", nämlich eine *"Einkommensminderung [Anmerkung: der Bf] ohne hinreichenden Rechtsgrund"*, nicht anschließen.

**32.** Die belangte Behörde vertritt weiters sinngemäß die Ansicht, dass mangels betrieblicher Nutzung der Wohnung - gemeint offenbar in dem Sinne, dass die Immobilie von FT bzw seiner Tochter ST rein privat verwendet wird - die Überlassung (als Lohnbestandteil) gar nicht in die Gesamtausstattung mit einzubeziehen und somit losgelöst von der Anstellung des FT zu beurteilen sei (vgl 13.).

Dieser Ansicht kann sich der erkennende Richter nicht anschließen. Die konkrete Verwendung durch denjenigen, dem eine Wohnung oder ein sonstiges Wirtschaftsgut (zB ein PKW), etwa seitens seines Arbeitgebers, aber auch einer Gesellschaft, an welcher er (mittelbar) beteiligt ist, zur Verfügung gestellt wird, hat für die Beurteilung, ob sie in die Angemessenheitsprüfung der Gesamtausstattung seiner für bestimmte Arbeitsleistungen (etwa Geschäftsführertätigkeit) gewährten Entlohnung mit einzubeziehen ist, keine Bedeutung, zumal insbesondere eine Wohnung idR stets (auch, wenn nicht sogar überwiegend bzw sogar ausschließlich) das private Wohnbedürfnis, also außerhalb des betrieblichen Geschehens gelegene Umstände, abdeckt. Bei Berücksichtigung der Ansicht des Vertreters der belangten Behörde bliebe für im Betriebsvermögen gehaltene bzw für zwecks Überlassung an Anteilsinhaber angemietete, Immobilien de facto kein Raum: unter dieser Prämisse wären nämlich nur solche Wohnungen nicht in die Angemessenheitsprüfung der Gesamtausstattung mit einzubeziehen, die insoweit zwingend betriebsnotwendig sind und somit zum notwendigen Betriebsvermögen zählen, als etwa eine ständige Anwesenheit oder zumindest Rufbereitschaft eines Dienstnehmers im Betrieb erforderlich ist. Es ist an sich zutreffend, dass das vom Vertreter der belangten Behörde herangezogene VwGH-Erkenntnis vom 28.11.2013, 2009/13/0141 (vgl Pkt 10.) in der Tat eine offenbar betriebsnotwendige "Dienstwohnung" (hier: vom VwGH nicht in Abrede gestellte Notwendigkeit einer Anwesenheit vor Ort, um den Aufbau der Steuerberatungskanzlei am neuen Standort zu gewährleisten) betroffen

hat. Der VwGH hat in diesem Erkenntnis jedoch unter Hinweis auf seine Vorjudikatur weiters - nach Ansicht des erkennenden Richters - verallgemeinernd festgehalten, dass einem Geschäftsführer auch ohne Vorliegen einer Vereinbarung eine angemessene Entlohnung gebührt, sodass es hinsichtlich der Wertung eines Geschäftsführerbezuges (samt einer allfälligen Nutzung einer Dienstwohnung) als verdeckte Ausschüttung nicht auf formelle Vereinbarungen, sondern in erster Linie auf die Angemessenheit der "Gesamtausstattung" der Entlohnung ankommt. Daraus ist aber abzuleiten, dass sich die Angemessenheit bzw Gesamtausstattung einer Entlohnung jedenfalls auch auf Elemente dieser Vergütung bezieht, die keinen betrieblichen Konnex aufweisen (vgl auch BFG 10.6.2014, RV/5101368/2010; Jakom/*Marschner*, EStG<sup>8</sup>, § 4 Rz 147). Davon abgesehen stellt sich die Frage, inwieweit "Dienstwohnungen" ieS, also solche, die primär betrieblicher Notwendigkeit und allenfalls am Rande der Befriedigung eines Wohnbedürfnisses dienen, überhaupt als Lohnbestandteil anzusehen und somit in die Gesamtausstattung miteinzubeziehen sind.

Unter den gegebenen Umständen kann die Überlassung der Wohnung (zwecks Beistellung einer Wohnmöglichkeit für die studierende Tochter) zwar als eher ungewöhnlich angesehen werden, führt aber nicht dazu, dass alleine deshalb eine offenkundige verdeckte Ausschüttung vorläge, weil, wie bereits erwähnt, das Gesamtbild der Verhältnisse bzw die Angemessenheit der Gesamtausstattung von Relevanz ist.

**33.** Was die offenbar auf älterer Judikatur basierende Ansicht der belangten Behörde betrifft, bei kleinen oder mittleren Unternehmen (wozu offenbar die Bf zu zählen sei) sei das Unterhalten einer Dienstwohnung schon dem Grunde nach nicht üblich (vgl etwa VwGH 29.3.2001, 97/14/0076) und dieses Vorbringen damit untermauert, dass die vom Bundesfinanzgericht ihr gegenüber für eine Üblichkeit ins Treffen geführte Judikatur (vgl Pkt 9.) zur Umsatzsteuer ergangen sei (vgl Pkt 10.), so ist dem zwar insoweit zuzustimmen, als der VwGH in den vom BFG herangezogenen Erkenntnissen tatsächlich explizit über die Umsatzsteuer abgesprochen hat. Der Gerichtshof hat sich aber etwa im Erkenntnis vom 25.4.2013, 2010/15/0139, hinsichtlich der Üblichkeit einer derartigen Immobilienüberlassung ausführlich mit dem Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung an sich auseinandergesetzt und dabei auch auf seine Vorjudikatur verwiesen hat, in welcher er hinsichtlich derartiger Sachverhalte auch über Körperschaftsteuer absprach (vgl etwa das Erkenntnis vom 23.2.2010, 2007/15/0003).

Nach Ansicht des erkennenden Richters bezieht sich somit die Rechtsansicht, auch kleinere Unternehmen könnten dem Grunde nach Dienstnehmern etc Dienstwohnungen zur Verfügung stellen, jedenfalls auch auf die Körperschaftsteuer (vgl auch *Raab/Renner* in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock*, KStG<sup>25</sup> § 8 Tz 206/12/1). Die Üblichkeit der streitgegenständlichen Überlassung der Wohnung an FT findet somit in der jüngeren Judikatur des VwGH grundsätzlich Deckung.

**34.** Unter Heranziehung der angeführten Umstände kommt das Bundesfinanzgericht somit zum Schluss, dass durch die Zurverfügungstellung der Wohnung zu privaten

Zwecken an FT bzw ST keine offenkundige verdeckte Ausschüttung iSd § 94a Abs 2 EStG 1988 in der im Beschwerdezeitraum maßgeblichen Fassung bzw 1 Abs 2 bzw § 3 der VO bewirkt worden ist, zumal sich der oben zitierten entsprechenden Judikatur bzw Verwaltungspraxis keine derart eindeutigen Aussagen entnehmen lassen, dass daraus ein ordentlicher Kaufmann zweifellos eine verdeckte Ausschüttung abgeleitet hätte. Wie bereits erwähnt, war das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung an sich im Rahmen der Prüfung der in dieser Rechtssache angefochtenen Bescheide nicht zu prüfen, zumal bei diesem Grundtatbestand gemäß § 94a EStG 1988 ohnehin keine Kapitalertragsteuer zur Verschreibung gelangt und sich selbst, wenn eine verdeckte Ausschüttung vorläge, das Ergebnis nicht von jenem dieses Erkenntnisses unterscheidet.

Den Beschwerden war daher stattzugeben und die Bescheide, mit welchen die Bf zur Haftung für die nicht einbehaltene Kapitalertragsteuer herangezogen wurde, aufzuheben.

### **Zulässigkeit einer Revision**

**35.** Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird (vgl Art 133 Abs 4 B-VG).

**36.** Zur Frage, ob der die Überlassung einer Wohnung zu privaten Zwecken an den (mittelbar beteiligten und auf Grund seines mittelbaren Beteiligungsverhältnisses de facto auch dominierenden) Geschäftsführer im Zusammenhang mit der Frage, ob insoweit der Bereich der Angemessenheit der Gesamtausstattung seiner Entlohnung jedenfalls verlassen wird, zu einer offenkundigen verdeckten Ausschüttung an die Muttergesellschaft der ausschüttenden Körperschaft führt, liegt in der Tat keine höchstgerichtliche Rechtsprechung und auch keine definitive Aussage in der Literatur bzw der im gegenständlichen Fall überragend bedeutsamen Verwaltungspraxis vor.

Einer Rechtsfrage kann jedoch nur dann grundsätzliche Bedeutung zukommen, wenn sie über den konkreten Einzelfall hinaus Bedeutung besitzt (zB VwGH 17.9.2014, Ra 2014/04/0023). Eine einzelfallbezogene Beurteilung ist somit im Allgemeinen nicht revisibel, wenn sie auf einer verfahrensrechtlich einwandfreien Grundlage erfolgte und in vertretbarer Weise im Rahmen der von der Rechtsprechung entwickelten Grundsätze vorgenommen wurde (zB VwGH 27.10.2014, Ra 2014/04/0022). Der bloße Umstand, dass eine Entscheidung des VwGH zu einem (der Entscheidung des Verwaltungsgerichts zugrunde liegenden) vergleichbaren Sachverhalt (zu einer bestimmten Rechtsnorm) fehlt, begründet alleine noch keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung, soweit das Verwaltungsgericht dabei von den Leitlinien der Rechtsprechung des VwGH nicht abweicht (zB VwGH 28.11.2014, Ra 2014/01/0094). Genügte nämlich für die



Zulässigkeit einer Revision bereits das Fehlen höchstgerichtlicher Entscheidung zu einem vergleichbaren Sachverhalt, wäre der VwGH in vielen Fällen zur Entscheidung berufen, obgleich in Wahrheit keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung, sondern nur die Einzelfallgerechtigkeit berührende Wertungsfragen aufgeworfen werden (BFG 14.7.2015, RV/7100254/2011, unter Hinweis auf VwGH 23.9.2014, Ro 2014/01/0033).

Im gegenständlichen Fall geht die Beurteilung der konkreten Rechtsfrage jedoch über den hier entschiedenen Einzelfall hinaus und es ist auch nicht vorab beurteilbar, ob sie in vertretbarer Weise im Rahmen der von der Rechtsprechung entwickelten Grundsätze vorgenommen wurde, zumal sie die grundsätzliche Thematik berührt, unter welchen Voraussetzungen eine verdeckte Ausschüttung derart "offenkundig" ist, dass sie bei entsprechender und zumutbarer Sorgfalt jedenfalls erkennbar ist oder sein müsste. Eine Revision zu dieser Rechtsfrage ist daher zulässig.

Linz, am 19. November 2015