



UNABHÄNGIGER
FINANZSENA

Außenstelle Feldkirch

Senat 1

GZ. RV/0141-F/10

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Peter Steurer und die weiteren Mitglieder Dr. Wolfgang Kofler, Prok. Bernd Feldkircher und Dr. Ulrike Stadelmann über die Berufungen der Bw GmbH, Gde X, S-Straße xx, vertreten durch die ST Steuerberatungs-ges.m.b.H., Gde X, C-Straße xy, vom 21. August 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes Feldkirch, vertreten durch HR Walter Angerer, vom 21. Juli 2009 betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer für die Jahre 2006 und 2007, Festsetzung von Vorauszahlungen an Körperschaftsteuer für 2009 und Folgejahre, Festsetzung von Umsatzsteuer für die Zeiträume 5/2008 und 9/2008 sowie Haftung für Kapitalertragsteuer gemäß §§ 202 und 224 BAO iVm § 95 EStG 1988 für die Jahre 2006 und 2007 nach der am 22. März 2012 in 6800 Feldkirch, Schillerstraße 2, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Die berufungsführende Gesellschaft mit beschränkter Haftung (in der Folge kurz: Bw) ist mit sechs Mitarbeitern (Stand August 2009) in der Beratung von Unternehmen in der Entwicklung, der Implementierung und dem Controlling von Strategien tätig. B. (in der Folge kurz: B) ist einziger Geschäftsführer und (Allein-)Gesellschafter der Bw (vgl. dazu auch den diesbezüglichen Geschäftsführervertrag). Der in Rede stehende Betrieb wurde vormals (vom August 2001 bis Jänner 2006) in Form des nicht protokollierten Einzelunternehmens "B. Unternehmensberatung"

betrieben, welches im Mai 2006 - mit Ausnahme des (zu 29,8% betrieblich genutzten und im Betriebsvermögen befindlichen) Liegenschaftsvermögens (Haus samt Grund S-Str. xx) - gemäß Art. III UmgrStG rückwirkend zum 31. Jänner 2006 zu Buchwerten in die Bw eingebracht wurde (vgl. entsprechenden Firmenbuchauszug bzw. den diesbezüglichen Notariatsakt vom 17. Mai 2006; siehe auch das Raumnutzungs- und Unternehmensentwicklungs-Konzept 2007 bis 2027 der Bw vom August 2009 bzw. die aktualisierte Fassung vom 22. März 2012).

In dem mit 20. Juli 2009 datierten Bericht über das Ergebnis einer die Jahre 2006 und 2007 erfassenden abgabenbehördlichen Prüfung (samt Nachschau für 1/2008 - 2/2009) wurden in hier interessierender Hinsicht folgende Feststellungen getroffen (vgl. Tzen 2, 3 des Prüfungsberichtes samt Anhang):

""Grundstücke" S-Str. xx " und "SZ-Str. yy "(Tz 2)

Laut Mietvertrag vom 4. September 2006 mietet die Bw die Grundstücke 'S-Str. xx" und 'SZ-Str. yy" seit 17. Mai 2006 um monatlich netto 1.500,00 € zuzüglich 150,00 € Betriebskosten vom alleinigen Gesellschafter B. Dieser Mietvertrag wurde auf unbestimmte Dauer abgeschlossen, wobei der Vermieter auf die Dauer von 20 Jahren auf das Recht der ordentlichen Kündigung verzichtet. Bei Berechnung der Miete wurde laut Auskunft des steuerlichen Vertreters in Anbetracht der vom Mieter geplanten Investitionen vom Baurechtszins für ein unbebautes Grundstück ausgegangen (insgesamt 1.592 m² Grundfläche a 0,94 €). Auf dem Grundstück 'S-Str. xx" im Ausmaß von 785 m² befindet sich ein Gebäude, welches im Ausmaß von ca. 30% der Nutzfläche unmittelbar betrieblich genutzt wird und zu ca. 70% den Wohnzwecken des Gesellschafter-Geschäftsführers B und seiner Familie dient. In der Zeit von Mai bis Dezember 2006 hat die Bw auf diesem Grundstück umfangreiche Zu- und Umbauten vorgenommen (1. Bauetappe). In diesem Zusammenhang wird festgehalten, dass im 1. Obergeschoss gelegene Räumlichkeiten im Ausmaß von 45,33 m² (Gästezimmer samt WC mit 17,87 m², Vorräum mit 7,34 m², Büro mit 12,02 m² sowie Büro mit 8,10 m²) nicht wie bisher dem Betriebsbereich, sondern dem Wohnbereich zugeordnet wurden, da sich diese Räume im Wohnungsverband befinden und anlässlich der Betriebsbesichtigung eine eindeutige betriebliche Nutzung nicht erkennbar war. Auf dem Grundstück 'SZ-Str. yy" im Ausmaß von 807 m² befand sich ein Einfamilienhaus mit einer Nutzfläche von 165 m², welches in der Zeit von Mai bis Dezember 2006 im Ausmaß von ca. 27% (45 m²) als Büro der Bw und im Ausmaß von ca. 73% (120 m²) für Wohnzwecke der Fam. b genutzt wurde. Nach Abschluss der ersten Bauetappe (Zu- und Umbau 'S-Str. xx") wurde das Gebäude 'SZ-Str. yy" im Frühjahr 2007 von der Bw abgerissen. In weiterer Folge wurden auf diesem Grundstück auf Kosten der Bw ein Nebengebäude (bestehend aus Garage, Abstellräumen, Beschattungsbaukörper und Terrasse), ein Swimmingpool sowie eine Gartenanlage errichtet (2. Bauetappe). Diese Einrichtungen werden seit deren Fertigstellung im Herbst 2007 mit Ausnahme der betrieblichen Mitbenützung der Garage fast ausschließlich für Wohnzwecke der Fam. b verwendet. Die von der Bw getätigten Investitionen beliefen sich im Prüfungszeitraum auf insgesamt netto ca. 1.401.000,00 €, wovon ca. 1.075.000,00 € auf das Gebäude und ca. 326.000,00 € auf die Einrichtung entfallen. Von diesen Gesamtkosten betreffen laut detaillierter Berechnung, welche dem steuerlichen Ver-

treter im Verlauf der Prüfung überreicht wurde, netto ca. 1.091.000,00 € den Wohnbereich (hievon ca. 842.000,00 € für Gebäude und ca. 249.000,00 € für Einrichtung). Hinsichtlich dieser Investitionen wurden im Mietvertrag keinerlei Ablöse-Vereinbarungen für den Fall der Kündigung oder vorzeitigen Auflösung des Mietverhältnisses getroffen. Der den Wohnzwecken dienende und weitaus überwiegende Anteil an diesen Grundstücken wurde dem grundbürgerlichen Alleineigentümer und 100%-Gesellschafter B im Rahmen seiner Geschäftsführungstätigkeit um monatlich netto 1.663,64 € zuzüglich 10% USt (incl. Betriebskosten von netto 272,73 €) als Naturalbezug zur Verfügung gestellt. Bei Berechnung dieses geldwerten Vorteiles wurde bisher jedoch nur eine Wohnnutzfläche von 300 m² statt tatsächlich ca. 380 m² (lt. bisheriger Nutzflächenverteilung; ohne Nebengebäude) zugrunde gelegt. Zudem wurde weder der luxuriöse Charakter der Baulichkeiten (Swimmingpool, etc) noch die exklusive Einrichtung (zB TV- und Stereoanlage um netto ca. 37.600,00 €) berücksichtigt.

Da die vorstehende Vorgangsweise den Missbrauchstatbestand im Sinne des § 22 BAO erfüllt, einem Fremdvergleich nicht standhält und der bisherige Naturalbezug von jährlich netto ca. 16.700,00 € (ohne Betriebskosten) nur ca. 14% der bei der Bw angefallenen Kosten (Miete ca. 15.000,00 €; AfA ca. 56.000,00 €; Finanzierungskosten ca. 50.000,00 €) entspricht, wird die Vermietung der Grundstücke 'S-Str. xx' und 'SZ-Str. yy' an die Bw nur insoweit anerkannt, als diese Liegenschaften unmittelbar dem Betriebszweck der Bw dienen. Sämtliche Investitionen der Bw, die den Wohnbereich betreffen und ihrer Erscheinung nach für die private Nutzung durch den 100%-Gesellschafter-Geschäftsführer B und seiner Familie bestimmt sind (besonders repräsentative und speziell auf die Wohnbedürfnisse der Fam. B ausgelegte Räume und Einrichtungsgegenstände), stellen wirtschaftliches Eigentum des grundbürgerlichen Grundstückseigentümers und Gesellschafters B dar und sind daher bei der Bw in steuerlicher Hinsicht auszuscheiden. Weiters sind sämtliche Einnahmen und Aufwendungen, die im Zusammenhang mit dem Wohnbereich stehen (Naturalbezug Dienstwohnung, Miete, Absetzung für Abnutzung, Finanzierungs- und Betriebskosten, etc) außerbürgerlich zu neutralisieren (vgl. Tz 2 a bis f des Anhanges zum Prüfungsbericht). Da es sich hiebei sowohl im Ausmaß der von der Bw getätigten Brutto-Investitionen als auch in Höhe der anteiligen Aufwendungen (ohne Absetzung für Abnutzung) abzüglich der von B bezahlten Miete (Naturalbezug) um Zuwendungen an den Anteilsinhaber handelt, die ihre Wurzel in der Anteilsinhaberschaft haben und einer dritten, fremden Person nicht gewährt worden wären, liegen verdeckte Ausschüttungen gem. § 8 Abs. 2 KStG vor, die dem Gesellschafter B zugerechnet werden. Die Kapitalertragsteuer wird von der Gesellschaft getragen und stellt daher ebenfalls eine Vorteilszuwendung dar (hinsichtlich der Berechnung der Kapitalertragsteuer für die festgestellten verdeckten Ausschüttungen wird auf Tz 10 des Anhanges zum Prüfungsbericht verwiesen).

Umzugs- und Lagerkosten (Tz 3)

Die nachstehend angeführten Eingangsrechnungen der Fa. L GmbH, Gd N, für den Transport und die Lagerung von Möbeln, Bekleidung, Einrichtungsgegenständen, etc stehen im Zusammenhang mit dem Umzug vom Gebäude 'S-Str. xx' ins Gebäude 'SZ-Str. yy' und zurück. In Anlehnung an die betriebliche Nutzung des Wohn- und Geschäftsgrundstückes 'S-Str. xx' werden 70% dieser Umzugskosten der Privatsphäre des Gesellschafters B zugeordnet. Da es sich hiebei um Zuwendungen der Bw an den Anteilsinhaber oder ihm nahe stehende Personen handelt, die das Einkommen der Gesellschaft gemindert haben

und einer dritten, fremden Person nicht gewährt worden wären, liegt eine verdeckte Ausschüttung gem. § 8 Abs. 2 KStG vor, die dem Gesellschafter B zugerechnet wird. Die Kapitalertragsteuer wird von der Gesellschaft getragen und stellt daher ebenfalls eine Vorteilszuwendung dar (hinsichtlich der Berechnung der Kapitalertragsteuer für die festgestellten verdeckten Ausschüttungen wird auf Tz 10 des Anhanges zum Prüfungsbericht verwiesen).""

Diesen Feststellungen des Prüfers folgend nahm das Finanzamt mit Bescheiden vom 21. Juli 2009 gemäß § 303 Abs. 4 BAO die Verfahren betreffend die Veranlagung der Bw zur Umsatz- und Körperschaftsteuer für die Jahre 2006 und 2007 wieder auf und erließ für diese Jahre entsprechend geänderte Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheide (datiert ebenfalls mit 21. Juli 2009). Gleichzeitig hat es Vorauszahlungen an Körperschaftsteuer für das Kalenderjahr 2009 und Folgejahre und Umsatzsteuer für die Zeiträume 5/2008 und 9/2008 festgesetzt. Mit Haftungs- und Zahlungsbescheid vom 21. Juli 2009 zog das Finanzamt die Bw zur Haftung für die auf die verdeckten Ausschüttungen entfallende Kapitalertragsteuer heran.

Die Bw erhob gegen die genannten Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheide 2006 und 2007, die Festsetzung von Umsatzsteuer für die Zeiträume 5/2008 und 9/2008, die Festsetzung von Vorauszahlungen an Körperschaftsteuer für 2009 und Folgejahre sowie gegen den obgenannten Haftungs- und Zahlungsbescheid, in concreto gegen die Feststellungen des Betriebsprüfers [Tzen 2, 3 sowie 8 (Umsatzsteuer-Mehr), 10 und 11 (Umsatzsteuer-Nachschaublatt 1/08 - 12/08) des Prüfungsberichtes samt Anhang], das Rechtsmittel der Berufung. Im Berufungsschriftsatz vom 21. August 2009 beantragte die steuerliche Vertretung der Bw, die angefochtenen Bescheide entsprechend dem Berufungsvorbringen abzuändern bzw. den angefochtenen Bescheid betreffend Vorauszahlungen an Körperschaftsteuer für das Jahr 2009 aufzuheben und die Vorauszahlungen mit einem Betrag von 2.700,00 € festzusetzen, weiters eine Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat (§ 282 BAO) sowie die Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung (§ 284 BAO) und führte unter Vorlage entsprechender Beilagen dazu im Besonderen Folgendes aus:

""KONZEPT

In der Beilage "Raumnutzungs- und Unternehmensentwicklungs-Konzept 2007 bis 2027" (Stand: August 2009) wird das Unternehmen vorgestellt (s. S 3). Die Ausführungen im Konzept stellen die Basis für die unternehmerischen Entscheidungen des B und in Folge der Bw dar. Daher bilden sie auch einen integrierten Bestandteil dieser Berufungen. Die Betriebsprüfung hat diese Ausführungen in keiner Weise - zumindest nicht in einer nach außen erkennbaren Weise berücksichtigt oder gewürdigt.

Der Unternehmensgegenstand ist die strategische Beratung von Unternehmen. Unter dem Slogan: "Wir schaffen strategische Voraussetzungen für gesunden Unternehmenserfolg: Strategieentwicklung - Strategieimplementierung - Strategisches Controlling" (s. Mail-Signatur) wird seriös und konsequent gearbeitet - auch was das eigene Unternehmen anlangt - was auch die erfolgreiche Teilnahme am Constantinus Bera-

tungs- und IT-Preis deutlich macht [Teilnahme 2003 (1.), 2004 (Finalist), 2005 (2.) und 2006 (1.)]. Das eigene Unternehmen wird selbstredend nach gleichen Grundsätzen geführt, geplant, ausgerichtet. Ein kontinuierliches, gesundes Wachstum wird anvisiert und durch Planung, Bereitstellung der Räume, etc ermöglicht. Im genannten Konzept wird die Situation vor und die geplante Entwicklung nach der Umgründung des Einzelunternehmens in eine GmbH gezeigt. Diese Zahlen lagen auch beim Start zu den Überlegungen zur Nutzung von Baulichkeiten und Entwicklung des Unternehmens durch Umgründung in eine GmbH mit erweiterten Möglichkeiten in Richtung Mitarbeiter- und Partner-Aufbau bzw. Übertragung des Unternehmens in späterer Folge an Dritte (teilweise oder zu 100% - je nach Bedarf oder Notwendigkeit) vor. Das Gutachten zur Unternehmensbewertung wird beigelegt - Dokumentation der Richtigkeit des Gesamtkonzeptes, der Gesamtstrategie.

Ausgangslage war also die Nutzung eines Teils des Hauses "S-Straße xx" als Büro, eines anderen Teiles als Wohnung. Das Objekt wurde im Herbst 2002 erworben. Per 31. Jänner 2006 wurde die Liegenschaft mit Buchwert ins PV übernommen. Das Elternhaus - Adresse "SZ-Straße yy" - wurde in späterer Folge im Jahr 2004 erworben. An beiden Objekten war der B bereits aufgrund einer Einantwortungsurkunde aus 1984 Miteigentümer. Der Kauf des zweiten Objektes stellte einen Strategiebestandteil der von B durchdachten Konzeption für das Unternehmen dar. Die SZ-Straße yy wurde 05/06-02/07 vorübergehend bezogen, um die Umbaumaßnahmen in der S-Straße zu ermöglichen. Geplante Änderungen waren:

- Umzug ins Elternhaus (mit Betrieb und Wohnung).
- Umbau des Büro- und Wohnhauses S-Straße 05/06 - 02/07 durch die Bw (sie ist Mieterin bzw. Bauberechtigte).
- Umzug ins neue Gebäude.
- Nutzung der Wohnung durch Geschäftsführer B > Sachbezug.
- Abriss des Elternhauses Frühjahr 2007: Abbruch durch die GmbH

o Der Restbuchwert ist beim Vermieter wegen Wegfalls der Opfertheorie als Werbungskosten in Ansatz zu bringen. Es ist nach Ende der Mietdauer mit einem erheblichen Wertzuwachs zu rechnen - auch wenn zB 25% des dann aktuellen Verkehrswertes des Gebäudes - s. Baurechtsgesetz - an Entschädigung an den Bauberechtigten/Mieter zu zahlen sein wird. Daher ist der Aufwand mehr als gerechtfertigt. (vgl. EStR, Rz 2618; VwGH 7.6.2005, 2002/14/0011).

o Denkbar wäre die Variante, dass mit diesem Wert eine Art "Wartetaste" dotiert wird, die im Zeitpunkt des Wertzuwachses durch den Übergang vom Gebäude in das Vermögen des Vermieters dann ergebnismindernd aufgelöst wird. Hierfür ist im Gesetz allerdings keine Deckung zu finden. Vielmehr ist durch das Ende der Opfertheorie davon auszugehen, dass im Jahr des Verlustes eines Vermögensteiles der entsprechende Ansatz zu erfolgen hat.

o Die Wertansätze ergeben sich aus den Akten bzw. den in der Beilage ersichtlichen Gutachten bzw. Ergänzungen zu den Steuererklärungen (s. Beilagen).

- Erweiterung Gebäude (Zubau Garagen für GmbH, Pool für Dienstwohnung).
- Büro und Wohnung haben separate Eingänge.
- Bürotakt ist erweiterbar für den Fall, dass mehr Bürofläche bzw. weniger Wohnraum benötigt wird - von wem auch immer (Gesellschafter-GF oder fremder GF, Mitarbeiter, o.ä.).

Die Aufteilung Wohnbereich und Betriebsbereich ist nicht richtig (70:30). Die Berechnung der Flächen und der Relation durch die BP wurde zwar übergeben und besprochen, zugestimmt wurde dem aber nicht. Die Berechnungen wurden lediglich zur Kenntnis genommen, ohne Änderung des Rechtsstandpunktes der Steuerpflichtigen. Mindestens 50% wurden für Bürozwecke gebaut. Der Umbau muss über die gesamte Nutzungsdauer und darüber hinaus betrachtet werden. Der Baukörper hat die Fläche vorgegeben, dh. es war gar nicht möglich kleiner oder in anderen Etappen zu bauen. Durch die Situation des Altgebäudes musste die gesamte Kubatur behandelt bzw. be-/umgebaut werden. Es war von vornherein klar, dass in den ersten Jahren nur ein Teil der Fläche für Büros und ein Teil für eine Dienstwohnung der GmbH genutzt werden wird.

Die vorhandene Immobilie wurde umgebaut, unter Wahrung der Kubatur, eine für die Größe relativ günstige Investition getätigt. In Summe mit Pachtzins und vereinbarter möglicher Nutzungsdauer ist das ganze stimmig. Einrichtung und Standard erhöhen die Attraktivität für Pächter, Erwerber von Immobilie oder Unternehmen beträchtlich. Bei langfristiger Betrachtung als Grundlage für die Entscheidungen - unternehmerische Freiheit, kurz- oder langfristig zu denken, planen, handeln, das Unternehmen zu entwickeln - wäre kein anderes Ergebnis erzielt worden. Bei Veräußerung, Aufgabe, o.ä. des Unternehmens werden die dafür vorgesehenen Konsequenzen getragen bzw. zu tragen sein. Hierfür gibt es Regeln in den zivil- und steuerrechtlichen Vorschriften. Das Finanzamt spricht auch von "im Wohnungsverband gelegenen Räumlichkeiten", die auszuschließen seien. Eigentlich ist es umgekehrt: die Dienstnehmerwohnung befindet sich in den betrieblich genutzten Flächen bzw. im Mietobjekt der GmbH, in dem im Rahmen der betrieblichen Einkünfte DN-Wohnungen errichtet wurden. Es gibt daher kein "im Wohnungsverband" (Arbeitszimmer-Erlass ist daher nicht anwendbar). Der "Wohnbereich" ist somit kein Privatbereich, sondern Bereich der betrieblichen Einkunftszielung der GmbH. Hier gilt auch die Freiheit der Gestaltung der Betriebsausgaben und die Möglichkeit der GmbH zu gewillkürtem Betriebsvermögen.

Strategie: Wohnung für Geschäftsführer ist notwendig und erforderlich, daher Dienstnehmer/Mitarbeiterwohnung (It. KommSt, DB, DZ - Judikatur des VwGH ist auch der 100%-ige Gesellschafter-Geschäftsführer in diesem Bereich als Mitarbeiter zu sehen, daher muss es auch möglich sein, Mitarbeiterwohnungen zu haben.

VERTRÄGE

Absolute Transparenz ist von Anfang an beabsichtigt und wird durch Vorlage sämtlicher Verträge und Informationen bereits im Zuge des Veranlagungsverfahrens dokumentiert. GmbH und natürliche Person sind verschiedene, deutlich unterscheidbare Rechtssubjekte. Wenn die Betriebsprüfung also vom Bestehen von wirtschaftlichem Eigentum des Vermieters spricht, wenn der Vermieter gleichzeitig 100% Gesellschafter der Mieterin (einer GmbH) ist, so werden grundlegende rechtliche Institute in Frage gestellt. Auch die steuerlichen Wirkungen von Rechtsbeziehungen der Gesellschafter zur Gesellschaft würden - teilt man die Auffassung der Betriebsprüfung - allesamt ihrer steuerlichen Wirksamkeit beraubt. Eine Einmann-GmbH, die mit dem Geschäftsführer eine Vereinbarung trifft, würde steuerlich wohl verunmöglicht. Das kann nicht im Sinne des Gesetzgebers sein. Die Verträge wurden unter Berücksichtigung des Fremdvergleichs erstellt - Mietzins, Mietdauer, sonstige vertragliche Bestimmungen - wurden nicht anders gestaltet, als sie zwischen Vertragspartnern, die kein persönliches Naheverhältnis zueinander haben, auch gestaltet worden wären. Es ist ein Mietvertrag der Liegenschaften 'S-Straße" und 'SZ-Straße" vorhanden (17. Mai 2006)

- B vermietet um 1.500,00 € zuzüglich BK von 150,00 € jeweils pro Monat an die Bw. Der Vertrag wurde auf unbestimmte Dauer abgeschlossen, wobei der Vermieter einen Verzicht auf sein Kündigungsrecht für die ersten 20 Jahre abgegeben hat. Das ist bei entsprechend hohen Mieterinvestitionen eine gebräuchliche Praxis, um dem Mieter einen absehbaren Nutzungszeitraum zu sichern, ohne ihm die Möglichkeit zu nehmen, aus eigenem Antrieb bei entsprechenden Anlässen, das Mietobjekt selbst verlassen bzw. aufzugeben zu können. Im Mietvertrag ist kein Ersatzanspruch nach Beendigung des Mietverhältnisses geregelt - spricht für Baurechtsgesetz-Regelung. Es ist dies aber eine grundsätzlich zulässige und auch vielfach gebräuchliche Vorgangsweise. Deshalb ja die lange Mietdauer!

Annahme: GmbH wird liquidiert - Vorteil für den Vermieter - wie allgemein üblich. Eine Verwertung ist möglich. Wert an den Vermieter. Er kann NEU und HÖHER an Nachfolgemieter vermieten. Wenn die GmbH-Struktur verändert wird: MV bleibt in Geltung.

Ausgangslage für Miethöhe war der Baurechtszins - nicht wie vom BP geschrieben "für ein unbebautes Grundstück", sondern für ein Grundstück mit einem Gebäude, das in der Form massivst verändert bzw. zT abgerissen werden muss. Der Vergleich hinsichtlich der Baurechtszinshöhe wurde mit versch. Objekten mit ähnlichem Charakter in X gezogen.

De facto handelt es sich also um einen Baurechtszinsvertrag - Bezeichnung Mietvertrag ist nicht ausschließlich maßgebend. So sieht das im Übrigen sogar das Gebührenrecht und nicht nur die Ertragsteuer (s. RdW 2009/543, 554). Diesem Artikel zufolge ist der Inhalt einer Urkunde maßgeblich, nicht allein der Wortlaut. Eine falsche Bezeichnung eines Rechtsgeschäftes schadet nicht. Ob ein Rechtsgeschäft zustande gekommen ist, ist jeweils nach zivilrechtlichen Grundsätzen zu beurteilen. Jedenfalls ist eine sog. "Gesamtschau" bei der Ermittlung des Urkundeninhaltes anzustellen, die Beurteilung hat zivilrechtlich zu erfolgen. Auch die wirtschaftliche Betrachtungsweise wird vom Verwaltungsgerichtshof wiederholt sogar im Gebührenrecht bemüht. Aufgrund des Vorliegens fremd üblicher Parameter in den vorliegenden Verträgen kann die wirtschaftliche Betrachtungsweise zu keinem anderen Ergebnis führen, als zu dem von B angestrebten.

Der Mietzins wurde orientiert an Baurechtszinsbeträgen zw. 0,50 € bis 1,50 € pro m².

Deshalb niedriger, weil die GmbH die Abbruchkosten übernimmt.

Ca. 100.000,00 € für Abbruch - bei 20 Jahren Nutzungsdauer ergibt sich ein Betrag von ca. 5.000,00 € pro Jahr - ohne Verzinsung zusätzlich zum "Baurechtszins".

Wenn keine besondere Regelung im Vertrag enthalten ist, sieht das Baurechtsgesetz Folgendes vor: Bei Ablauf der Baurechtszeit wird 25% des Verkehrswertes vom Eigentümer an den Bauberechtigten bezahlt. Im "Mietvertrag" ist diesbezüglich keine Regelung enthalten, daher könnte man daraus schließen, dass die Zahlung von 25% des Verkehrswertes lt. BauRG gilt.

Zur Vereinbarung von Abgeltung der Mieterinvestition bei vorzeitigem Ausscheiden - vor Ablauf der Dauer des Kündigungsverzichts des Vermieters - ist zu sagen, dass im Regelfall folgende Vereinbarungen in solchen Verträgen existieren: bei relativ kürzerer Dauer (5 -10 Jahre) wird nur für den Fall eine Ablösezahlung vereinbart, wenn der Vermieter die Nutzung verunmöglicht bzw. in seiner Sphäre ein Grund auftritt, der die Nutzung durch den Mieter nicht mehr zulässt. In den übrigen Fällen, also Fällen, in denen die vorzeitige Auflösung des Vertrages in der Sphäre des Mieters begründet ist, gibt es keine Ablöse! Schadener-

satzrechtliche Ansprüche können gegebenenfalls geltend gemacht werden.

Hier nun das Berechnungsblatt, welches der Betriebsprüfung übergeben wurde:

B/Bw

Zins für die Nutzung der Flächen bzw. Objekte 'S-Straße und SZ-Straße"

Annahme:

Das Grundstück 'SZ-Straße" wird frei gemacht. Das Gebäude 'S-Straße" wird ausgehöhlt, geringfügig erweitert und auf der frei gewordenen Fläche 'SZ-Straße" werden Nebenräume und sonstige Grundstückseinrichtungen [Garage, Vordach (Wetterschutz und Sonnenschutz), Pool, etc] errichtet. Daher Orientierung an Baurechtszinsen für die in Nutzung zu gebenden Flächen (Bandbreite 0,50 - 1,50 / m²).

100.000	ca. 20 Jahre	Abbruchkosten Nutzungsdauer		
5.000	pro Jahr	12 Monatszins	gesamt	
Monate		1.500	1.916,67	
mtl. Anteil	416,67	Zins	1,20	
Fläche	ca.	pro m ²		
1.600		pro m ²	0,94	
	ohne Abbruchkosten			

Referenzzinssätze für Baurechtszins

Zentrum			
denkmalgeschütztes Objekt		2006	
Fläche		1010	
Zins/m ²	0,975	monatlich	
	985,00		
Zentrum			
denkmalgeschütztes Objekt		2002	
Fläche		1319	
Zins/m ²	0,834	monatlich	
	1.100,00		

MISSBRAUCH

Die Betriebsprüfung sieht Missbrauch (§ 22 BAO) verwirklicht. Dieser Ansicht kann nicht gefolgt werden.

Ritz schreibt in seinem Kommentar zur BAO zu § 22 BAO ua. Folgendes:

Nach VwGH 19.1.2005, 2000/13/0176, ist die statistische Häufigkeit des Vorkommens einer bestimmten zivilrechtlichen Gestaltung im Wirtschaftsleben allein für die Beurteilung dieser Gestaltung als Missbrauch iSd § 22 BAO kein entscheidender Parameter. Gestaltungsmisbrauch bleibe ein solcher auch dann, wenn er von vielen Steuerpflichtigen in gleicher oder ähnlicher Weise betrieben wird.

Der Maßstab für die Missbrauchsbeurteilung bilde das Kriterium der rechtlichen Angemessenheit und nicht jenes (unbeachtliche) der Übereinstimmung einer Vorgangsweise mit den Vorgangsweisen vieler anderer. Der § 22 BAO hat also per se keine normative Bedeutung. Es ist Sache des Abgabepflichtigen, die außersteuerlichen Gründe darzutun (VwGH 7.11.1989, 86/14/0203; VwGH 19.1.2005, 2000/13/0176).

Dieser Verpflichtung sind die Berufungswerber klar nachgekommen und haben wiederholt ihre Motive für das Vorgehen offen gelegt und auch objektive Tatsachen im Zusammenhang mit Entwicklung des Unternehmens, der örtlichen und rechtlichen Rahmenbedingungen für die unternehmerische Tätigkeit und die Gestaltung der "Gehaltssituation" für einen Unternehmensberater (Geschäftsführer, Gesellschafter-Geschäftsführer, leitender Mitarbeiter) dargetan.

Das "typische Erfinderschicksal" soll nicht den treffen, der erstmals neue Gestaltungen vornimmt (s. Gassner, ÖStZ 1981, 263, zur Ablehnung der Außentheorie). Ebenso unsachlich ist es eine Gestaltung nur deshalb anzuerkennen, weil viele sie wählen.

Es würde auch dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung widersprechen, gleiche wirtschaftliche Vorgänge, je nachdem, ob nur die Absicht der Steuervermeidung oder auch beachtliche außersteuerliche Gründe vorliegen, unterschiedlich zu behandeln.

Obermaier/Weninger, FJ 2005, 209, meinen gar, dass § 22 heute längst entbehrlich sei, seine ersatzlose Streichung würde wohl keine normativen Konsequenzen nach sich ziehen. Neben dem objektiven Element der ungewöhnlichen und unangemessenen Gestaltung wird auch ein subjektives Element (die Absicht der Steuervermeidung) vorausgesetzt (vgl. zB Ellinger, ÖStZ 1975, 204). Sowohl Missbrauchshandlung als auch Missbrauchsabsicht sind von der Behörde nachzuweisen (VwGH 29.11.1988, 88/14/0184).

Es ist zu prüfen, ob der gewählte Weg noch sinnvoll erscheint, wenn man den abgabensparenden Effekt wegdenkt, oder ob er ohne das Resultat der Steuerminderung einfach unverständlich wäre (zB VwGH 14.12.2000, 95/15/0111; VwGH 25.9.2002, 97/13/0175, 0192; VwGH 26.5.2004, 99/14/0209; VwGH 9.12.2004, 2002/14/0074; VwGH 28.1.2005, 2000/15/0214).

- B hätte nichts anderes gemacht, egal ob sich ein Vorsteuerabzug oder nicht ergeben hätte. Die baulichen Voraussetzungen waren maßgebend für Kubatur, die Konzeption und Strategie für das Unternehmen für die Ausführung. Hinsichtlich der Bewertung des Sachbezuges müssen die Flächen, etc an den jeweils vom GF zu Dienstwohnungszwecken genutzten Bereich und die Größenordnung angepasst werden - auch hier hätte er nichts anderes gemacht. Einzig die verdeckte Ausschüttung It. Betriebsprüfung, welche weder geplant noch beabsichtigt war, war nicht Bestandteil des Konzepts. Der Betrieb soll und wird in der Folge ja ausreichend hohe Gewinne erzielen, die offene Ausschüttungen ermöglichen sollen.

Eine ungewöhnliche Gestaltung ist allerdings kein Missbrauch iSd § 22, wenn für sie außersteuerliche Gründe vorliegen: Solche Gründe sind nach der Judikatur:

- Sozialversicherungsrechtliche Vorteile,*
- Überlegungen der Zukunftsplanung (VwGH 15.1.1991, 90/14/0208),*
- Überlegungen der Altersvorsorge (VwGH 22.10.1991, 91/14/0147),*
- Sicherung des Steuerpflichtigen für den Fall der Ehezerrüttung (VwGH 29.11.1988, 88/14/0184).*

Gerade Überlegungen der Zukunftsplanung kann man den Berufungswerbern nicht absprechen. Es geht dabei nicht nur um persönliche und private Zukunftsvorsorge, sondern auch um betriebliche Zukunftsvorsorge, dh. Absicherung der weiteren betrieblichen Entwicklungen und Gestaltungen.

Unter Umständen kann auch ein Pensionsmodell im Projekt gesehen werden. Wenn nämlich nach 20 Jahren das Büro vermietet oder verkauft (die GmbH und/oder das gesamte Objekt samt GmbH) wird. B ist Unternehmensberater. Anfänglich Einzelunternehmer ohne viel Personal. Die Personalisierung ist in dieser Branche sehr stark.

*Ohne B keine Basis - vgl. andere Freiberufler wie Architekt, Rechtsanwalt, Steuerberater
Möglichkeit der Veräußerung des Unternehmens bei*

- Tod*
- Berufsunfähigkeit*

- *Pensionierung.*

Erhöhte Chancen einer wertstabilen Veräußerung durch das Angebot einer Kombination von Büro und Geschäftsführerwohnung

- *Berufsunfähigkeit*

o GmbH wird verkauft

- *Nachfolger übernimmt GmbH und Immobilie*

- *Übernahme von Aktiva und Passiva*

- *Übernahme des Kundenstocks*

- *Möglichkeit des Erwerbs von Grund und Boden - evtl. weitere Vermietung durch B*

- *Keine Investitionen durch den Erwerber ins Objekt erforderlich*

- *Familie N. wird ausziehen und eine behindertengerechte Wohnung beziehen.*

o Attraktives Unternehmen mit Immobilie

- *Immobilie ist an verschiedene betriebliche Erfordernisse ohne weiteres anzupassen - ohne wesentlichen Aufwand, zT innerhalb eines Tages*

- *Nachhaltige Sicherung der Unternehmerexistenz ist möglich*

o GmbH wird durch Erben verkauft

- *Nachfolger übernimmt GmbH und Immobilie*

- *Übernahme von Aktiva und Passiva*

- *Übernahme des Kundenstocks*

- *Möglichkeit des Erwerbs von Grund und Boden - evtl. weitere Vermietung durch Erben - s. Testament:*

M.N. kann rasch disponieren!

- *Keine Investitionen durch den Erwerber ins Objekt erforderlich*

- *Familie N. wird ausziehen und eine andere Wohnung beziehen.*

o Attraktives Unternehmen mit Immobilie

- *Immobilie ist an verschiedene betriebliche Erfordernisse ohne weiteres anzupassen - ohne wesentlichen Aufwand, zT innerhalb eines Tages*

- *Nachhaltige Sicherung der Unternehmerexistenz ist möglich*

Zielsetzung:

o Langfristige Betrachtung

- *Zeithorizont über 20 Jahre hinaus*

o Wachstum der GmbH mit angemessener Gewinnentwicklung

- *2012 bereits Adaptierung von Teilen als Büro*

- *2015 weitere Adaptierung als Büro*

- *2018 weitere Adaptierung als Büro*

- Das alles als Folge einer im Jahr 2006 absehbaren Entwicklung des Unternehmens in Richtung Umsatz und Mitarbeiterstand:

Generell ist der Umsatz nur durch eine Erhöhung des Personals und eine entsprechende Situation im Verkauf der Dienstleistung möglich

- *Flexibilität der Immobilie für sämtliche Aktivitäten der GmbH und deren Mitarbeiter*

- *Bei fremdem Geschäftsführer - Angebot des Bezugs der Geschäftsführerwohnung gegen Berücksichti-*

gung des gleichen Sachbezugswertes wie vorher bei B

o Nachhaltige Sicherung der Unternehmerexistenz bei Risiken

- Bessere Veräußerungsmöglichkeiten

- Verkauf Unternehmen samt Immobilie

o Auch Veräußerung des Unternehmens zu einem beliebigen früheren Zeitpunkt besser möglich: Bewahren unternehmerischer Freiheit - Entscheidung zur Veräußerung bzw. zur Gewinnung von Partnern im Rahmen einer kurz- bzw. mittelfristigen Übernahme

o Bei gutem Verlauf sind 15 - 20 Jahre Betriebsführung durch B möglich

o Schnelle Übergabe der GmbH samt Immobilie für unterschiedlichste Anforderungsprofile (Raumbedarf, Anzahl Arbeitnehmer, etc)

o Attraktives Paket für Erwerber: Im Gesamtpaket leichter zu verkaufen!

Zum Gebäude selbst:

o Kubatur praktisch unverändert

o Umbau der vorhandenen Immobilie

o Nahezu sämtliche Räume können innerhalb kürzester Zeit - ca. ein Tag - in Büroräume umgewandelt werden.

- Die Kinder - sofern überhaupt noch an dieser Adresse wohnhaft - können in den unteren Stock ziehen, damit wird de facto ein Raum gleicher Fläche, wie das EG-Büro, als Büro nutzbar.

- Die Raumgrößen können durch Entfernen der Leichtbauwände verändert werden.

- Eine Tür zum Wohnraum hin wäre abzusperren und damit ein völlig getrennter Bürotrakt.

o Die Wohnung kann nach Auszug der Fam. b - aus welchem Grund auch immer, wann auch immer - sofort von der GmbH verwertet werden. Durch Vermietung oder Nutzung durch den neuen Geschäftsführer.

- Bei entsprechendem Angebot für GmbH und Immobilie wird B umgehend ausziehen und die GmbH - samt allem, uU auch samt dem Grundstück - an Interessenten veräußern:

Flexibilität und unternehmerische Reaktionsmöglichkeit an erster Stelle.

Der Fremdvergleich ist mE gegeben, da ein fremder Dritter die Bedingungen des Konzeptes oder Projektes gleich eingegangen wäre. Beispiele aus der näheren regionalen Umgebung zeigen, dass Unternehmen größere Beträge investieren, um zT auch über einen kürzeren Zeitraum ihre betriebliche Tätigkeit in entsprechenden räumlichen Rahmenbedingungen zu entfalten. Mietpreis, Baurechtszins, Laufzeit, eigene Mieterinvestition, Aufwendungen der Bauberechtigten, etc sind mit denen von B bzw. der Bw vergleichbar. Auch die Aussage der Betriebsprüfung "Der Bau ist billiger als wenn das gleiche Objekt auf der grünen Wiese errichtet worden wäre" zeugt nicht davon, dass der Fremdvergleich für das Projekt ins Leere ginge.

Missbrauch (§ 22 BAO) und fehlende Fremdüblichkeit werden von der Betriebsprüfung als Begründung für die nur teilweise Anerkennung der Vermietung der Grundstücke angeführt. Lediglich der unmittelbare Betriebszweck sei ausreichend um einen Teil des Vertragswerkes anzuerkennen. Aber hiermit anerkennt die Betriebsprüfung ja selbst, dass es offensichtlich möglich ist, mit einer GmbH in anerkannte Rechtsbeziehung zu treten. Dasselbe muss also auch hinsichtlich der als Dienstwohnung ausgestalteten Räumlich-

keiten gelten.

Es wird übersehen, dass es sich um ein Gesamtprojekt handelt, das der strategischen Ausrichtung des Unternehmens entspricht und daher in Summe also 100%-ig dem unmittelbaren Betriebszweck zuzuordnen ist.

Weder in der Niederschrift zur Schlussbesprechung noch in irgendeinem anderen Bescheidteil ist auf das Vorbringen des Steuerpflichtigen oder seines steuerlichen Vertreters hingewiesen, geschweige denn eingegangen worden. Der Bescheid ist daher mangelhaft, das Ermittlungsverfahren ist mangelhaft, Rechtswidrigkeit wegen unvollständiger Sachverhaltsermittlung liegt vor.

Es wird nur mit Zahlenmaterial (Flächen, Baukosten) agiert, es erfolgt aber keine Berücksichtigung von

- Motiv

- Strategie

- außersteuerlicher Komponente bei der Planung und Umsetzung des Projektes.

Es wird vorausgesetzt, dass nur wegen Vorsteuerabzug und KöSt-Vorteilen diverse Schritte gemacht werden.

Die Argumentation in diversen Gesprächen mit Betriebsprüfer und Vorgesetztem wurden nicht protokolliert und auch im Bescheid nicht berücksichtigt. Offensichtlich liegt eine eher selektive Ermittlung des Sachverhalts und der Wahrheit iZm diesem Projekt vor. Es drängt sich der Verdacht auf, dass eine Konzeption, die in dieser Form nicht dutzendfach existiert als von vornherein unmöglich und den gesetzlichen Rahmenbedingungen nicht entsprechend betrachtet werden soll. Wie sonst kann es gewertet werden, dass bereits am Beginn der Prüfung bekannt gegeben wird, dass sich die Rechtsmittelinstanzen mit diesem Fall beschäftigen müssen, da das Finanzamt Feldkirch eine solche Gestaltung nicht zulassen kann.

Bauetappen I und II wurden von der Betriebsprüfung klar getrennt. Etappe I wurde eher noch als betrieblich, Etappe II gänzlich dem Wohnbereich, dem Privatbereich zugeordnet. Das ist nicht richtig.

Etappe II hätte ohne Etappe I und umgekehrt nicht durchgeführt werden können. Die Garagen sind betrieblich genutzt, die Zufahrt zu den Garagen ist betriebsnotwendig, die Gartengestaltung, etc ist jeweils betrieblich veranlasst, da Mitarbeiterwohnung, etc. Solche Umstände wurden gar nicht berücksichtigt.

Die Berücksichtigung eines Sachbezuges im fremd üblichen Ausmaß kann nicht als Missbrauch betrachtet werden. Auch die Berücksichtigung einer zu geringen Fläche kann maximal eine Unrichtigkeit der Berechnung an sich, nicht aber das Fehlen des Fremdvergleiches verursachen. Maßgebend ist also der m²-Preis und nicht die Summe der Kosten des Dienstgebers im Zusammenhang mit einer selbst errichteten Wohnung. Auch von einem fremden Mieter wäre keine höhere - Ausnahme 25% Abschlag, der nicht vorzunehmen gewesen wäre (Sachbezugsabschlag) - Miete zu erzielen gewesen.

Keine Berücksichtigung von Größe, Ausstattung bei der Ermittlung des Sachbezuges, wie das die Betriebsprüfung meint, ist falsch. Bei der Berechnung des Sachbezuges wurde wegen der Größe der genutzten Wohnfläche ein Größenabschlag gemacht (25% des Mietpreises einer ortsüblichen Miete für ca. 50 - 70 m² große Wohnungen). Ein Abschlag, wie er in den Richtlinien und der aktuellen Judikatur zur Berechnung des Sachbezugswertes vorgesehen ist, wurde allerdings nicht abgezogen. Daher kann dieses "Nichtberücksichtigen des 25% Abschlages" als Berücksichtigen der Ausstattung des Objektes herangezogen werden.

Richtig ist, dass nicht die tatsächlich genutzte Fläche von 322,57 m² - hier ist eine Bewertung von Räumen mit geringerem Wohnwert bereits berücksichtigt, s. Tabelle Miete 2008 ff - , sondern nur 300 m² für die Sachbezugsberechnung herangezogen worden sind. Hier ist offensichtlich ein Fehler unterlaufen, der im Rechtsmittelverfahren korrigiert werden kann.

Bewertung Sachbezug

Basis in der Planungsphase: 300 m²

Preis 6,80 It. Immobilienpreisspiegel der Sparkassen

Abschlag für Größe: 25%

Daher Preis pro m²: 5,10

Mittelwert des Mietzinses am Ort - von BP nicht erhoben oder kommentiert. Unser Ansatz bleibt unwidersprochen.

Anpassung an Wert nach Fertigstellung

Diese Anpassung erfolgte bis dato nicht - Anpassung durch BP

Kellerräume, Fahrradraum, etc mit Abschlag berücksichtigen

Zusammenfassend kann gesagt werden, dass Missbrauch im Sinne des § 22 BAO nicht vorliegt. Der Begründung des FA Feldkirch, der Betriebsprüfung, in den angefochtenen Bescheiden wird somit der Boden entzogen, was diesen Punkt anlangt.

FREMDSVERGLEICH

Einkommensdaten im internationalen Vergleich - externer Betriebsvergleich - wurden bekannt gegeben - S. Beilage wdf-magazin, spiegel-online, FAZ, www.personalmarkt.de - um der Betriebsprüfung zu ermöglichen, den Fremdvergleich bei der Höhe des Gehalts anzustellen. Auch wenn die Flächenausmaße gegebenfalls geändert werden sollten, so werden dennoch die daraus resultierenden Gehaltsanpassungen nach oben ohne weiteres Platz im Rahmen der Entlohnung dieser Berufsgruppe finden, einem Fremdvergleich also standhalten. So sieht das auch Dr. Klagian, der den Geschäftsführervertrag erstellt hat.

VERDECKTE GEWINNAUSSCHÜTTUNG

Privatsphäre/außerbetrieblicher Bereich einer GmbH:

KStR, Rz 819

Hier hat es eine wesentliche Anpassung durch die Judikatur gegeben (2008), die mE in der Form berücksichtigt werden muss, dass die Differenz zwischen der bisher berücksichtigten Fläche für die Sachbezugsermittlung und der tatsächlich genutzten Fläche als verdeckte Gewinnausschüttung betrachtet wird.

*Zum steuerneutralen Vermögen einer Körperschaft und damit zur außerbetrieblichen Sphäre gehören nur solche angeschafften oder hergestellten Wirtschaftsgüter, die nur eine gesellschaftliche und keine betriebliche Veranlassung haben, **sofern** nicht unter Umständen wirtschaftliches Eigentum des Anteilsinhabers angenommen werden kann. Das würde mE bedeuten, dass in einem solchen Fall auch keine verdeckte Ausschüttung in Frage kommen würde, da die Zurechnung bereits im Vorfeld an den Anteilsinhaber gehen würde.*

Also selbst wenn der Standpunkt des Finanzamtes wider Erwarten Geltung haben sollte, so wäre die vom Finanzamt gezogene Konsequenz falsch.

Die Annahme eines außerbetrieblichen Vermögens einer Körperschaft - wie es von der Betriebsprüfung

gemacht wird - ist nur unter bestimmten Voraussetzungen gerechtfertigt. Es ist nämlich zwischen Gebäuden zu unterscheiden, die jederzeit im betrieblichen Geschehen der Kapitalgesellschaft (zB durch Vermietung) eingesetzt werden können, und Gebäuden, die ihrer Erscheinung nach für die private Nutzung durch den Gesellschafter bestimmt sind.

Werden solche Gebäude dem Gesellschafter unentgeltlich oder zu einem unangemessen niedrigen Mietzins zur Verfügung gestellt, spricht diese nicht gegen deren Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen, sondern führt, bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen, zu einer verdeckten Ausschüttung in Höhe der Differenz zum fremdüblichen Mietzins. Gebäude deren konkrete Ausgestaltung im Gesellschafterinteresse liegt, sind der außerbetrieblichen Sphäre zuzuordnen. Im vorliegenden Fall hätte die Ausstattung und Ausgestaltung nicht anders ausgesehen, wenn ein anderer Geschäftsführer diese Wohnung benutzt hätte. Was wäre in einem Fall der verdeckten Ausschüttung zu tun:

In Rz 818 wird festgehalten, dass die gesamte Ergebnisbelastung zu neutralisieren ist. Rz 820 spricht von " ... die Aufwandstragung selbst verdeckte Ausschüttung ... " was wiederum auf den Punkt hinausläuft, dass nur steuerliche Ergebnisse korrigiert bzw. neutralisiert werden sollen, nicht aber die Anschaffungskosten und die Verbindlichkeiten. Weiter in Rz 820: "Ist jedoch der Aufwand oder die Investition zunächst betrieblich veranlasst und kommt es in der Folge zu einer ungerechtfertigten Vorteilsgewährung an den Anteilsinhaber, bleibt der Aufwand abzugsfähig und es wird der fehlende Ertrag zu erfassen sein. Es wird auch auf Rz 828 verwiesen. Dagegen haben die Berufungswerber ja gar nichts einzuwenden.

Rz 827 beinhaltet Rechtsbeziehungen zwischen juristischen Personen und deren Eigentümern und kommt zu keinem anderen Ergebnis. Auch in Rz 829 wird nur von einer Neutralisierung der verdeckten Ausschüttung gesprochen.

Völlig widersinnig wäre es allerdings, die gesamten Baukosten für den als Dienstwohnung genutzten Teil als Basis für die verdeckte Gewinnausschüttung anzunehmen, ohne zu berücksichtigen, dass in gleicher Höhe Verbindlichkeiten vorhanden sind, für die B als Bürge Sicherstellung leistete. Wird nämlich nicht nur der Aufwand für die Errichtung, sondern auch das Fremdkapital in diesem Zusammenhang gesehen, so ergibt sich ein Wert von NULL. Übrig bleibt mE nur der Sachbezugswert, der zu korrigieren ist und in Höhe der Korrektur als verdeckte Gewinnausschüttung zu betrachten ist.

In diesem Lichte ist auch Rz 838 zu sehen, wenn für die Bewertung von verdeckten Ausschüttungen jener Betrag angesetzt wird, welcher der Differenz zwischen der fremdüblichen Leistung und der tatsächlich erbrachten bzw. der Vermögensminderung, welche die Körperschaft hinnehmen musste, entspricht. Die tatsächliche Vermögensminderung im vorliegenden Fall entspricht der Differenz zwischen der verrechneten und der zu verrechnenden Sachbezugshöhe.

Mittlerweile ist die Miete auf 2.683,33 € pro Monat angepasst worden!

Rz 949 verneint das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung bei Miete eines Grundstückes mit Gebäude vom Gesellschafter oder einer ihm nahestehenden Person. In der Folge ist nur eine entsprechende Vergütung aufgrund der Verbesserungsmaßnahmen anzusetzen. Auch die gesamte Höhe der Geschäftsführervergütung spielt hier eine Rolle. Von der BP wurde das nicht berücksichtigt. Auch hier liegt ein Mangel im Ermittlungsverfahren vor (s. Rz 960). Auch die Rzen 1040 und 1041 sind heranzuziehen. Eine Erläuterung durch die BP wird vermisst. Eine Begründung im Detail fehlt.

Der springende Punkt bei allen Überlegungen ist und bleibt die Frage, ob dem Vorbringen der Berufungs-

werber hinsichtlich der Motivation und Durchführung des Projektes aus betrieblichen Überlegungen im Sinne der obigen Ausführungen Glauben geschenkt wird oder nicht. ""

Nach Einbringung einer Vorlageerinnerung gemäß § 276 Abs. 6 BAO beim Finanzamt (vgl. Schriftsatz der steuerlichen Vertretung der Bw vom 29. März 2010) legte dieses die gegenständlichen Berufungen ohne Erlassung einer Berufungsvereinbarung der Abgabenbehörde zweiter Instanz (dem Unabhängigen Finanzsenat) zur Entscheidung vor.

Im Rahmen eines Vorhalteverfahrens des Unabhängigen Finanzsenates wurde von Seiten der steuerlichen Vertretung der Bw (vgl. E-Mail vom 24. Juni 2011) noch das Gutachten von Univ. Prof. Dr. T vom 4. Jänner 2010 vorgelegt, wonach dieser bezogen auf den gegenständlichen Berufungsfall zu folgendem Ergebnis gelangte:

"1. Ein Missbrauch liegt nicht vor, weil das Streben nach einer optimalen Auslastung des Mietgegenstandes S-Straße xx und die strategische Flexibilität in der Ausweitung der Büroflächen nach Maßgabe der Zahl der Mitarbeiter wirtschaftlich sinnvoll sind: Die Nutzung als Büro und als Mitarbeiterwohnraum ergänzen sich wechselseitig zu einer optimalen Auslastung des Mietgegenstandes in Höhe von 100% und vermeiden so Leerkosten (Fixkosten nicht genutzter Raumkapazitäten). Büroräumreserven werden so im angestrebten Wachstum des Unternehmens gesichert.

2. Die Mieterinvestitionen der Bw stehen in der Nutzungsdisposition der Bw und sind somit wirtschaftliches Eigentum der Bw, solange das Mietverhältnis dauert. Erst mit der Beendigung des Mietvertrages werden die Mieterinvestitionen der Bw wirtschaftliches Eigentum des Vermieters B.

3. Soweit eine mangelnde Investitionsablöse dem gesetzlichen Verbot der Einlagenrückgewähr nach §§ 82 f GmbHG widerspricht, ist im Fall einer Beendigung des Mietvertrages eine angemessene Investitionsablöse von B an die Bw zu leisten. Mangels Mietvertragsbeendigung liegt derzeit eine verdeckte Gewinnausschüttung auf Grund einer nicht angemessenen Investitionsablöse nicht vor.

4. Nach Lehre und Rechtsprechung ist eine verdeckte Gewinnausschüttung "an der Wurzel" bei folgenden Investitionen der Bw gegeben:

- 1. Schwimmbad (SZ-Straße yy)*
- 2. Gartenanlage (SZ-Straße yy)*
- 3. Einrichtung/Ausstattung der Wohnung (S-Straße xx)."*

In weiterer Folge wurde von der steuerlichen Vertreterin der Bw (vgl. E-Mail vom 23. November 2011) noch ein Auszug aus einem E-Mail von Univ. Prof. Dr. T , worin dieser in diesem Zusammenhang auf VwGH 23.2.2010, 2007/15/0003, sowie Renner, Neues zur Wohnraumüberlassung zwischen Kapitalgesellschaft und Gesellschaftern, in: ÖStZ 2010/563, 279 ff, verweist, vorgelegt.

In Erwiderung dazu wurde vom Finanzamt vorgebracht (vgl. dazu die E-Mails vom 11. Oktober 2011 bzw. vom 6. Dezember 2011), dass es trotz dieses Gutachtens und dieses Verwaltungsgerichtshoferkenntnis bzw. dieser Literaturstelle nach wie vor der Überzeugung sei, dass nicht nur die von Univ. Prof. Dr. T als verdeckte Ausschüttungen an der Wurzel betrachteten Mieterinvestitionen (Schwimmbad, Wohnungseinrichtung, Garten) dem außerbetrieblichen Bereich der GmbH zuzuordnen seien, sondern auch die gesamten Herstellungskosten der Wohnung samt den Finanzierungskosten und den Nebenkosten, sodass die gesamten Investitionen und die Kosten die Wohnung des Alleingeschäftlers B betreffend als verdeckte Ausschüttungen an der Wurzel zu behandeln seien. Im gegenständlichen Fall handle es sich bei der in Rede stehenden Wohnung zweifelsfrei um eine sog. Luxuswohnung (Wohnung für acht Personen - Wohnfläche 380 m²; Baukosten ohne Grundanteil: 842.000,00 €, Wohnungseinrichtung: 249.000,00 €). Eine solche Wohnung sei überhaupt nicht fremd vermietbar und damit nicht im betrieblichen Geschehen der Bw einsetzbar. Bei solchen Wohnungen habe der Verwaltungsgerichtshof in mehreren Erkenntnissen ausgesprochen und habe auch der Unabhängige Finanzsenat bereits in mehreren Berufungsentscheidungen dargelegt, dass Wohnungen, welche schon ihrer Erscheinung nach (zB besonders repräsentativ oder speziell auf die Wohnbedürfnisse abgestellt) für die Privatnutzung des Gesellschafters bestimmt seien, *zur außerbetrieblichen Sphäre der Gesellschaft gehörten (kursiver Text vom Referenten hinzugefügt)*, sodass sie als verdeckte Ausschüttung an der Wurzel von vornherein nicht zum Betriebsvermögen zählen würden (beispielhafter Verweis auf VwGH 16.5.2007, 2005/14/0083; VwGH 26.3.2007, 2005/14/0091). Überdies erfolge die Vermietung der repräsentativen Wohnung an den Gesellschafter zu einem Mietzins, welcher im Hinblick auf die exorbitant hohen Investitionskosten und der damit zusammenhängenden Afa und Zinsen zu laufenden Verlusten aus der Vermietung der Wohnung führen würde, sodass von Liebhaberei ausgegangen werden müsse (Verweis auf VwGH 28.4.2009, 2006/13/0140 - "Auch eine von einer *der Körperschaftsteuer* unterliegenden Gesellschaft ausgeübte Betätigung kann als Liebhaberei angesehen werden"). Die Überlassung der Wohnung an den Alleingeschäftler entspreche nicht dem Fremdvergleich. Eine derartige Anschaffung sei nur durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst. Dass der gegenständliche Mietvertrag nicht fremdüblich sei, habe sogar Univ. Prof. Dr. T eingeräumt (Seite 8, mangelnde Ablöse). Zudem liege nach den Kriterien der Rz 694b der UmgrStR kein wirtschaftliches Eigentum der GmbH vor. Missbrauch liege auch vor. Eine eventuelle Erweiterung der Büroräumlichkeiten im Erdgeschoss zu Lasten der im Obergeschoss befindlichen Wohnung müsse schon aufgrund des Familienstandes, der repräsentativen Einrichtung der Wohnung und der Zimmereinteilung der Wohnung als realitätsfremd bezeichnet werden. Somit falle die wirtschaftliche Begründung für eine betriebliche Veranlassung weg und es sei von Missbrauch auszugehen. Abschließend werde noch darauf hingewiesen, dass kurze Zeit nach Beendigung der Betriebsprüfung im Grundbuch bei den B

gehörenden Grundstücken (SZ-Straße und S-Straße sowie Straßenanlage) ein Veräußerungs- und Belastungsverbot zugunsten dessen Ehegattin R b eingetragen worden sei (vgl. dazu die Vereinbarung über die Einräumung eines Veräußerungs- und Belastungsverbot vom 27. Juli 2009).

Mit E-Mail vom 18. Jänner 2012 wurde diese Stellungnahme des Finanzamtes zum Gutachten von Univ. Prof. Dr. T der steuerlichen Vertretung der Bw zur Kenntnisnahme übermittelt.

Am 22. März 2012 wurde eine mündliche Berufungsverhandlung vor dem gesamten Berufungssenat abgehalten; im Detail wird auf die diesbezügliche Verhandlungsniederschrift sowie bezüglich des wesentlichen Kerns der Aussagen der steuerlichen Vertretung der Bw sowie von B bzw. der Amtspartei und deren Würdigung auf die nachfolgenden Ausführungen verwiesen.

Der Unabhängige Finanzsenat (Berufungssenat) hat über die Berufungen erwogen:

Streit besteht im gegenständlichen Berufungsfall im Wesentlichen darüber, ob bzw. in welchem Umfang das gegenständliche Mietverhältnis der Bw mit ihrem geschäftsführenden (Allein-)Gesellschafter B und ob bzw. in welchem Umfang die Zurverfügungstellung der Geschäftsführerwohnung an B steuerlich anzuerkennen ist und damit im Zusammenhang stehend, ob bzw. in welcher Höhe Investitionen bzw. Kosten der Bw als Betriebsausgaben bzw. verdeckte (dem Gesellschafter B zuzurechnende) Ausschüttungen zu qualifizieren und die diesbezüglich geltend gemachten Vorsteuern anzuerkennen sind.

Unstrittig ist in diesem Zusammenhang, dass die in Rede stehende Vermietung jedenfalls insoweit anzuerkennen ist, als die gegenständlichen Liegenschaften unmittelbar dem Betriebszweck der Bw dienen, und dass die Investitionen der Bw betreffend Schwimmbad und Gartenanlage (SZ-Straße yy) sowie betreffend Einrichtung bzw. Ausstattung der Wohnung (S-Straße xx) zumindest teilweise verdeckte Ausschüttungen "an der Wurzel" darstellen (vgl. dazu die entsprechenden Ausführungen im oben dargestellten BP-Bericht samt Anhang, die diesbezüglichen unbestrittenen Ausführungen im Gutachten von Univ. Prof. Dr. T vom 4. Jänner 2010 sowie die diesbezüglichen Ausführungen der steuerlichen Vertretung der Bw in der Niederschrift über den Verlauf der mündlichen Berufungsverhandlung).

Der Unabhängige Finanzsenat (Berufungssenat) geht von nachstehend dargestelltem **Sachverhalt** aus (vgl. dazu auch die diesbezüglichen unbestrittenen Ausführungen im Gutachten von Univ. Prof. Dr. T):

Der geschäftsführende (Allein-)Gesellschafter B der sechs Mitarbeiter umfassenden berufsführenden Gesellschaft mit beschränkter Haftung ist Eigentümer von drei Liegenschaften in X; davon sind zwei Liegenschaften bebaut [SZ-Straße 1 (ehemals yy), S-Straße xx (xyz X, E-

Zen abc, cde, GSt-Nren. xyx, yxx)] und eine dient als Zufahrtsstraße (xyz X, EZ aab, GSt-Nr. xxy).

Seit dem 17. Mai 2006 wurden diese drei Liegenschaften mit Mietvertrag vom 4. September 2006 an die Bw um einen monatlichen Mietzins von 1.500,00 € (netto) sowie monatliche Betriebskosten in Höhe von 150,00 € (netto) vermietet. Dieser auf unbestimmte Dauer abgeschlossene Mietvertrag beinhaltet einen Kündigungsverzicht des Vermieters B auf 20 Jahre (somit bis zum 1. Juni 2026). Nach Punkt 14.4. des Mietvertrages ist eine Ablöse des Vermieters B für die Mieterinvestitionen der Bw anlässlich der Beendigung des Mietverhältnisses ausdrücklich ausgeschlossen.

Der B und seiner Familie (Ehegattin und sechs Kinder) zu Wohnzwecken dienende Anteil an diesen Grundstücken wurde dem grundbürgerlichen Alleineigentümer (zwischenzeitlich wurde im Grundbuch zugunsten seiner Ehegattin ein Veräußerungs- und Belastungsverbot eingetragen) und Alleingesellschafter der Bw (B) im Rahmen seiner Geschäftsführungstätigkeit um monatlich netto 1.663,64 € zuzüglich 10% USt (incl. Betriebskosten von netto 272,73 €) als Naturalbezug (Dienstwohnung; Wohnfläche: 380 m²) zur Verfügung gestellt.

Das auf der 785 m² umfassenden Liegenschaft "S-Straße xx" errichtete Gebäude wird zu ca. 30% als Büroflächen der Bw und zu ca. 70% als Wohnung des B und seiner Familie genutzt. Auf der 807 m² großen Liegenschaft "SZ-Straße yx (vormals yy)" befand sich ein Einfamilienhaus, welches im Zeitraum Mai 2006 bis Dezember 2006 zu 27% als Büro und zu 73% als Wohnraum der Familie des B genutzt und im Jahr 2007 abgerissen worden ist. Diese Liegenschaft wurde in der Folge mit einem Nebengebäude für die Bw, im Konkreten mit einer Garage für Mitarbeiter und Kunden der Bw und Abstellräumen, und zusätzlich einem Schwimmbad und einer Gartenanlage für die Familie des B bebaut. Die Bw hat in Um-, Zu- und Neubauten auf beiden Liegenschaften in den Jahren 2006 und 2007 ca. 1.401.000,00 € netto investiert. Davon entfallen ca. 1.075.000,00 € (davon betreffen ca. 842.000,00 € den Wohnbereich) auf das Gebäude und ca. 326.000,00 € (davon betreffen ca. 249.000,00 € den Wohnbereich) auf die Einrichtung. Die Bw schreibt ihre Mieterinvestitionen in die Gebäude auf den beiden Mietliegenschaften auf den Zeitraum bis zum 1. Juni 2026 ab. Die Einrichtung wird auf die gewöhnliche Nutzungsdauer der Einrichtungsgegenstände und Geschäftsausstattung abgeschrieben.

In **rechtlicher** Hinsicht ergibt sich daraus Folgendes:

Gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988 sind Betriebsausgaben die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind.

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. Die Notwendigkeit des Aufgreifens verdeckter Ausschüttungen ist Folge des Trennungsprinzips. Danach sind die Kapitalgesellschaften regelmäßig als solche und unabhängig von ihren Gesellschaftern Steuersubjekt.

Das objektive Tatbild der verdeckten Ausschüttung setzt eine Vermögensminderung bei der Körperschaft voraus. Grundsätzlich können verdeckte Ausschüttungen das Einkommen der Körperschaft in zwei Formen mindern: Zum einen kann die verdeckte Ausschüttung in der Form überhöhter (scheinbarer) Ausgaben auftreten, zum anderen in der Form zu geringer (fehlender) Einnahmen. Die ersterwähnte Erscheinungsform führt zu einer Aufwandskürzung, die zweiterwähnte zu einer Einnahmenerhöhung (vgl. VwGH 29.1.2003, 98/13/0055; VwGH 19.1.2005, 2000/13/0162 und 0165).

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind verdeckte Ausschüttungen ua. Vermögensminderungen einer Kapitalgesellschaft, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst sind, sich auf die Höhe des Einkommens auswirken und in keinem Zusammenhang mit einer offenen Ausschüttung stehen. Verdeckte Ausschüttungen sind somit alle außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung gelegenen, nicht ohne weiteres erkennbaren Zuwendungen (Vorteile) einer Körperschaft an den Anteilsinhaber, die das Einkommen der Körperschaft zu Unrecht vermindern und ihre Wurzeln bzw. ihre Ursache in der Anteilsinhaberschaft bzw. im Gesellschaftsverhältnis haben. Diese Ursache wird an Hand eines Fremdvergleiches ermittelt. Vorteile, die eine Gesellschaft ihren Gesellschaftern zuwendet, die sie aber anderen Personen nicht oder nicht unter den gleichen günstigen Bedingungen zugestehen würde, sind durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst. Eine verdeckte Ausschüttung setzt somit grundsätzlich die Vorteilszuwendung einer Körperschaft an eine Person mit Gesellschafterstellung voraus, wobei die Zuwendung eines Vorteils an den Anteilsinhaber auch darin gelegen sein kann, dass eine dem Anteilsinhaber nahe stehende Person begünstigt ist. Entscheidend ist somit, dass sich die Zuwendungen nur aus dem Gesellschaftsverhältnis erklären lassen.

Subjektive Voraussetzung für eine verdeckte Ausschüttung ist eine ausdrücklich auf Vorteilsgewährung gerichtete Willensentscheidung der Körperschaft, wobei sich die Absicht der Vorteilsgewährung auch schlüssig aus den Umständen des Falles ergeben kann; sie liegt daher auch vor, wenn die Gesellschaft von einem zu Unrecht in Anspruch genommenen Vorteil Kenntnis erlangt und nichts unternimmt, um ihn rückgängig zu machen (vgl. zB VwGH 27.5.1999, 97/15/0067; VwGH 31.3.2000, 95/15/0056; VwGH 3.8.2000, 96/15/0159; VwGH 23.4.2002, 2000/13/0208; VwGH 30.10.2003, 99/15/0072; VwGH 31.5.2005, 2000/15/0059; VwGH 25.1.2006, 2002/13/0027; VwGH 31.5.2006, 2002/13/0168; VwGH 29.11.2006, 2002/13/0173; VwGH 16.5.2007, 2005/14/0005; VwGH 24.7.2007, 2007/14/0013; siehe auch Bauer-Quantschnigg, KStG 1988, § 8 Rz 31; Ressler/Stürzlinger, in: Lang/Schuch/Staringer,

KStG, § 8 Rzen 100 ff; Hofstätter-Reichel, Die Einkommensteuer (EStG 1988) - Kommentar, § 27 Tz 18).

Aufgrund des Trennungsprinzips sind schuldrechtliche Beziehungen zwischen den steuerlich selbständigen Körperschaften und ihren Gesellschaftern steuerlich prinzipiell anzuerkennen (vgl. VwGH 23.10.1997, 94/15/0160). Es darf aber nicht übersehen werden, dass Gesellschafter maßgeblichen Einfluss auf die Kapitalgesellschaft haben können, insbesondere dann, wenn sie als überwiegend am Stammkapital beteiligte Gesellschafter-Geschäftsführer einer GesmbH die Willensbildung der Gesellschaft zu bestimmen vermögen. In solchen Fällen besteht die Möglichkeit, über entsprechende Gesellschafterbeschlüsse zu Lasten des Gesellschaftserfolges und des Gesellschaftsvermögens eigene Vorteile zu erwirken. Die Steuerersparnis, die eine derartige Vorteilszuwendung bei der Gesellschaft über die korrespondierende Betriebsausgabe bzw. Schuldpost zur Folge hat, kann durchaus der einzige Grund der Zuwendung sein. Schrifttum und Rechtsprechung haben daher die steuerliche Anerkennung von Vorteilszuwendungen an Gesellschafter einer GesmbH an strenge Voraussetzungen geknüpft (vgl. VwGH 14.9.1979, 1264/78).

Nach Lehre und Rechtsprechung ist - gerade bei einer Verflechtung von Interessen der an den für die steuerliche Beurteilung maßgeblichen Vorgängen beteiligten Personen - die einkommensteuerliche Angehörigenjudikatur auch für die Nahebeziehung zwischen Körperschaft und Anteilsinhaber anzuwenden. Es sollen nicht entgegen dem aus den §§ 114 f BAO hervorleuchtenden Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung steuerliche Folgen willkürlich herbeigeführt werden können (vgl. Renner, in: Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly, KStG, § 8 Rzen 169 ff; Ressler/Stürzlinger, in: Lang/Schuch/Staringer, KStG, § 8 Rzen 117 ff; VwGH 30.6.1994, 92/15/0221; VwGH 29.11.2006, 2002/13/0173; VwGH 8.2.2007, 2004/15/0149; VwGH 17.10.2007, 2006/13/0069; VwGH 3.9.2008, 2006/13/0069; VwGH 4.3.2009, 2004/14/0135). Rechtsgeschäfte finden somit - mögen sie auch den Gültigkeitserfordernissen des Zivilrechtes entsprechen - zwischen nahen Angehörigen für den Bereich des Abgabenrechtes nur Anerkennung, wenn sie

- nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen,
- einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und
- auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (maßgeblich ist in diesem Zusammenhang die "im allgemeinen Wirtschaftsleben geübte Praxis").

Die genannten Anforderungen an Verträge zwischen der Gesellschaft und ihrem Gesellschafter müssen einerseits im Zeitpunkt des behaupteten Vertragsabschlusses vorliegen (vgl. VwGH 8.2.2007, 2004/15/0149), andererseits muss der Vertrag aber auch "*gelebt*" werden,

dh. in seiner weiteren Abwicklung müssen dessen einzelne Bestimmungen eingehalten werden, sodass etwa eine mangelnde Erfüllung eines „*auf dem Papier*“ an sich fremdüblich abgeschlossenen Vertrages, die offenkundig durch das Naheverhältnis und nicht durch wirtschaftliche oder betriebliche Umstände verursacht ist, gleichfalls dessen Nichtanerkennung bewirken kann (vgl. UFS 1.10.2010, RV/0137-L/09; VwGH 11.5.2005, 2001/13/0209; VwGH 4.8.2010, 2007/13/0102).

Bei den obgenannten von der Judikatur aufgestellten und von der Praxis übernommenen besonderen Anerkennungskriterien für Angehörigenvereinbarungen handelt es sich um Behauptungs- oder Beweislastregelungen. Sie haben somit keine tatbestandsartige Bedeutung. Diese Anerkennungsgrundsätze kommen in Fällen zum Tragen, in denen berechtigte Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt einer behaupteten zivilrechtlichen Vereinbarung bestehen und somit den Verdacht nahelegen, das Rechtsgeschäft würde nur zum Zwecke der Steuerersparnis behauptet (vgl. VwGH 17.9.1979, 2223, 2235/78; VwGH 11.11.1980, 1175, 1533/80; VwGH 20.11.1990, 89/14/0090; VwGH 22.6.1993, 93/14/0067; VwGH 30.6.1994, 92/15/0221; Doralt/Toifl, EStG¹⁴, § 2 Tz 160/1; Quatschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, § 20 Tz 44).

Ob eine Rechtsbeziehung auch unter Fremden in gleicher Weise zustande gekommen und abgewickelt worden wäre, ist eine Tatfrage, die von der Abgabenbehörde in freier Beweiswürdigung zu lösen ist. Die Abgabenbehörde hat gemäß § 167 Abs. 2 BAO unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, welche Tatsachen als erwiesen anzunehmen sind.

Der Berufungssenat teilt die Auffassung des Finanzamtes, dass die hier strittige Vorgehensweise, nämlich das Vermieten von Liegenschaftsanteilen an die vom Liegenschaftseigentümer (B) beherrschte berufsführende GmbH, welche in der Folge wiederum dem Liegenschaftseigentümer und dessen Familie zu Wohnzwecken zur Verfügung gestellt werden, nicht den üblichen Geschehensabläufen entspricht (vgl. auch UFS 31.1.2006, RV/0408-G/04). Eine derartige Gestaltung entspricht zweifelsohne nicht einer im Wirtschaftsleben üblichen Praxis und wäre diese zwischen einander völlig unabhängigen Personen nicht zustande gekommen; sie hält damit einem Fremdvergleich nicht stand. Niemand würde ein ihm gehörendes Gebäude zur Gänze an einen Fremden vermieten, um dann wiederum jene Räume, welche seiner Wohnversorgung dienen, als Sachbezug zurückzubekommen. Der Liegenschaftseigentümer würde sich durch diesen Mietvertrag seiner Dispositionsfähigkeit gerade auch hinsichtlich seiner Wohnung entledigen. Nach Ansicht des Berufungssenates hält auch der vereinbarte bzw. an die Bw verrechnete monatliche Mietzins von 1.500,00 € (netto) samt monatlichen Betriebskosten in Höhe von 150,00 € (netto) für eine Liegenschaft in dieser Größe in zentraler Lage in X einem Fremdvergleich nicht

stand. Die Miete wurde ausgehend vom einem Baurechtszins für unbebaute Grundstücke (0,94 € pro m²) ermittelt. Gegen die Fremdüblichkeit eines solchen Ansatzes spricht aber bereits, dass damit der Wert des Gebäudes unberücksichtigt bleibt, B im Rahmen der mündlichen Berufungsverhandlung aber selbst ausgeführt hat, dass er sich durch die Nutzung der "Altsubstanz" gegenüber einem Neubau "im Grünen" ca. 500.000,00 € gespart habe. Gleichzeitig liegt der in den Streitjahren in Ansatz gebrachte Naturalbezug (1.663,64 € incl. Betriebskosten) trotz der von der Bw getätigten umfangreichen Investitionen nur geringfügig über der von ihr an B bezahlten Miete (1.650,00 € incl. Betriebskosten), wobei der Naturalbezug in Anlehnung an die Sachbezugsverordnung ermittelt wurde, die nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes für die Ermittlung geldwerter Vorteile von Sachbezügen von wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführern, die einkommensteuerrechtlich nicht als Arbeitnehmer nach § 47 Abs. 1 EStG 1988 anzusehen sind, nicht anwendbar ist (vgl. VwGH 22.12.2005, 2003/13/0063, mwN). Abschließend wird in diesem Zusammenhang noch darauf hingewiesen, dass von Seiten der Bw im Zuge der mündlichen Berufungsverhandlung selbst eingeräumt wurde, dass der im Rahmen der Geschäftsführungstätigkeit angesetzte monatliche Naturalbezug erst durch eine entsprechende Erhöhung (mtl. Sachbezug von 2.663,30 € ab 2008) angemessen sei.

Nach Punkt 14.4. des Mietvertrages ist eine Ablöse des Vermieters B für die Mieterinvestitionen der Bw anlässlich der Beendigung des Mietverhältnisses ausdrücklich ausgeschlossen. Eine derartige Bestimmung erachtet der Berufungssenat - gerade auch angesichts der von der Bw getätigten beträchtlichen Investitionen - als absolut fremdunüblich; kein fremder Mieter wäre mit einer solchen Regelung einverstanden (vgl. dazu auch VwGH 23.6.2009, 2004/13/0090; Jakom/Lenneis EStG, 2011, § 4 Rz 346).

Die Bw hat im Übrigen auch nicht behauptet, dass der gegenständliche Mietvertrag auch unter Fremden abgeschlossen worden wäre.

Weiters ist zu berücksichtigen, dass es keinesfalls den üblichen Gepflogenheiten entspricht, dass ein Unternehmen, wie jenes der Bw, seinem Geschäftsführer unter Übernahme exorbitant hoher Investitionskosten von ca. 1.091.000,00 € netto [entsprechend den Ausführungen des Betriebspflegers entspricht im Übrigen der bisherige Naturalbezug in Höhe von jährlich netto ca. 16.700,00 € (ohne Betriebskosten) nur ca. 14% der bei der Bw jährlich verbuchten Aufwendungen (Miete ca. 15.000,00 €; AfA ca. 56.000,00 €; Finanzierungskosten ca. 50.000,00 €)] eine Wohnung der gegebenen (luxuriösen) Art und Größe [Wohnfläche von gesamt ca. 380 m², welche ua. ein Esszimmer/Küche von 38,58 m², ein Wohnzimmer von 41,67 m², einen Spielraum samt Abstellraum von 34,29 m² und sechs Kinderzimmer von jeweils ca. 14 m² umfasst (vgl. dazu die entsprechende Nutzflächenverteilung der Betriebspflegung), mit exklusiver Einrichtung, wie zB TV- und Stereoanlage um netto ca. 37.600,00 €, samt großzügiger Gartenanlage mit Terrasse und Swimmingpool] zur Verfügung stellt; nach der Verkehrsauffassung ist es bei

Betrieben kleiner und mittlerer Größe - wie auch bei einem Betrieb in der Größenordnung der Bw (erklärte steuerbare Umsätze zwischen ca. 160.000,00 € und ca. 380.000,00 € sowie sechs/sieben Mitarbeiter) - absolut unüblich, Arbeitnehmern (überhaupt) Dienstwohnungen zur Verfügung zu stellen (vgl. dazu zB VwGH 17.10.1989, 88/14/0204; VwGH 17.9.1990, 89/15/0019; VwGH 22.9.1992, 88/14/0058; VwGH 20.6.2000, 98/15/0169; VwGH 29.3.2001, 97/14/0076; Jakom/Marschner EStG, 2011, § 4 Rz 147; Doralt, EStG¹¹, § 4 Tz 53). Im Übrigen wurde auch keinem der (fremden) Mitarbeiter der Bw im gegenständlichen Gebäude eine Dienstwohnung zur Verfügung gestellt.

Die Anmietung der gegenständlichen Liegenschaft und die anschließende Überlassung der um- bzw. neu gebauten Wohnräume (samt Nebengebäude) an den Gesellschaftergeschäftsführer als Dienstwohnung halten damit nach Ansicht des Berufungssenates dem Fremdvergleich nicht stand und sind somit steuerlich nicht anzuerkennen. Bei Wegdenken gesellschaftsrechtlicher Verbindungen wäre der gegenständliche Vorgang nicht so abgewickelt worden. Daran vermögen auch die Ausführungen der Bw, die gegenständliche Konstruktion sei gewählt worden, um bei nachhaltigem Unternehmenswachstum strategisch flexibel zu sein (siehe dazu weiter unten), nichts zu ändern. Die Wurzel der Einkommensverminderung bei der Bw liegt in der Anteilsinhaberschaft des (Allein-)Gesellschafter-Geschäftsführers (soziétär veranlasste steuerneutrale Einkommensverwendung; fehlende betrieblich veranlasste Vorgänge). Im konkreten Fall muss von einer eindeutigen Vorteilsgewährung zugunsten B - so auch hinsichtlich der gesamten Baukosten für den als Geschäftsführerwohnung genutzten Teil (dabei ist die Art der Finanzierung dieser Baukosten durch die Bw unerheblich) - gesprochen werden, welche eine verdeckte Ausschüttung darstellt. Die Kosten der Wohnversorgung sind prinzipiell dem Privatbereich (Kosten der privaten Lebensführung) zuzuordnen und können nicht durch die im konkreten Fall gewählte Konstruktion in den betrieblichen Bereich bzw. in die Sphäre der Einkünftezielung verlagert werden. Von Seiten der Bw wird im Übrigen im Hinblick auf ihre Investitionen betreffend das Schwimmbad, die Gartenanlage sowie die Einrichtung bzw. Ausstattung der Wohnung zumindest teilweise selbst vom Vorliegen verdeckter Ausschüttungen "an der Wurzel" ausgegangen.

Die gewählte Gesamtkonstruktion und der Umstand, dass B einziger Geschäftsführer und Alleingesellschafter der Bw ist, lässt auf eine subjektive auf Vorteilsgewährung gerichtete Willensentscheidung der Körperschaft schließen. Dadurch, dass die private Wohnversorgung des B zu Lasten der Bw vom Entscheidungsträger der Bw, damit von B selbst, erwirkt wurde, ist die willentliche Vorteilsgewährung zweifelsfrei gegeben.

Dem hier in Rede stehenden Gesamtkonzept war des Weiteren auch deshalb im Ausmaß des zu Wohnzwecken durch B und seine Familie genutzten Teiles der gegenständlichen Liegenschaften

(Geschäftsführerwohnung) ein Erfolg zu versagen, weil eine Vorgehensweise, wonach ein Gesellschafter (Arbeitnehmer) ein ihm gehörendes Wohnobjekt an eine (ihm zuzuordnende bzw. von ihm beherrschte) Gesellschaft (Arbeitgeber) vermietet und die Gesellschaft nachfolgend dieses Wohnobjekt wiederum dem Gesellschafter zu Wohnzwecken überlässt, - wie auch vom Verwaltungsgerichtshof bestätigt - missbräuchlich im Sinne des § 22 BAO ist (vgl. zB VwGH 13.10.1999, 96/13/0113; KStR 2001, Rz 759; siehe auch Margreiter, Zwischenschaltung einer GmbH, Einige Hinweise auf die Rechtsprechung, FJ 1995, 90).

Es steht grundsätzlich jedem Steuerpflichtigen frei, Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts so einzusetzen, dass er die geringste steuerliche Belastung erzielt. Nur dort, wo die rechtliche Gestaltung missbräuchlich verwendet wird, zieht das Gesetz eine Grenze. So bestimmt § 22 BAO, dass durch den Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts die Abgabepflicht nicht umgangen oder gemindert werden kann (Abs. 1). Liegt ein solcher Missbrauch vor, so sind die Abgaben so zu erheben, wie sie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen rechtlichen Gestaltung zu erheben wären (Abs. 2).

Ein "Missbrauch" im Sinne des § 22 BAO (als Ausfluss der wirtschaftlichen Betrachtung) ist eine rechtliche Gestaltung, die im Hinblick auf den angestrebten wirtschaftlichen Erfolg ungewöhnlich und unangemessen ist und ihre Erklärung nur in der Absicht der Steuerverminderung findet; es ist zu prüfen, ob der gewählte Weg noch sinnvoll erscheint, wenn man den abgabesparenden Effekt wegdenkt, oder ob er ohne das Resultat der Steuerminderung einfach unverständlich wäre. Können daher beachtliche außersteuerliche Gründe für eine wenn auch ungewöhnliche Gestaltung angeführt werden, ist ein Missbrauch auszuschließen. Es ist Sache des Abgabepflichtigen, die außersteuerlichen Gründe darzutun (vgl. zB VwGH 24.11.1982, 81/13/0021; VwGH 4.2.1987, 85/13/0120; VwGH 29.11.1988, 87/14/0200; VwGH 19.1.2005, 2000/13/0176; siehe auch Ritz, BAO⁴, § 22 Tz 1 ff.).

Die von Seiten der Bw - als außersteuerliche Gründe für eine auch ungewöhnliche Gestaltung - vorgebrachten Argumente zur Zukunftsplanung des Unternehmens, wonach die Bw während der 20-Jährigen Laufzeit des Mietvertrages nach einem nachhaltigen Wachstum in ihrem Geschäftsfeld strebe und bei entsprechendem Erfolg - strategisch flexibel und wirtschaftlich vernünftig - die Zahl der Mitarbeiter und damit ihre Büroflächen im gegenständlichen Gebäude (S-Str. xx) ausweiten könne (optimale Auslastung des Mietgegenstandes, Sicherung von Büroräumressiven), vermögen den Berufungssenat nicht zu überzeugen bzw. sind nach Ansicht des Senates nicht stichhaltig, spricht doch gerade der Umstand, dass es sich bei der gegenständlichen nach den persönlichen Vorlieben und Vorstellungen des B errichteten und eingerichteten Wohnung im gehobenen Standard offenkundig um Räumlichkeiten handelt, die B und seiner Familie als Pri-

vatwohnung dienen sollen [bestärkt werden diese Überlegungen auch durch das Lebensalter seiner jüngeren fünf Kinder (Jhg. zwischen 1995 bis 2003) und den Bau eines Schwimmbades sowie der Gartenanlage], gegen diese behaupteten Bestrebungen bzw. Zielsetzungen und wird dieses Vorbringen als reine Zweckbehauptung gewertet, zumal es abseits der allgemeinen Lebenserfahrung steht, dass luxuriöser Wohnraum errichtet wird, um diesen in der Folge wieder als Büroum für fremde Mitarbeiter zu adaptieren. Schließlich gehen auch aus dem vorgelegten und von B präsentierten Konzept keine konkreten und nachvollziehbaren Angaben darüber hervor, wann welche privat genutzten Räumlichkeiten für zusätzliche Mitarbeiter zur Verfügung gestellt werden sollten und gab es nach den Ausführungen im Zuge der mündlichen Berufungsverhandlung auch bis dato noch keinen solchen Raumbedarf. Allein die (theoretische) Möglichkeit, Wohnraum in Zukunft für betriebliche Zwecke nutzen zu können (dies wäre gegebenenfalls auch im Wege einer Anmietung möglich) vermag jedenfalls keinen ins Gewicht fallenden außersteuerlichen Grund für die gewählte Vorgangsweise und damit für eine steuerlich anzuerkennende Verlagerung der Kosten für eine luxuriöse und der privaten Nutzung dienenden Wohnung in die betriebliche Sphäre zu begründen. Im Übrigen spricht auch die oben erwähnte Vereinbarung bzw. entsprechende Grundbuchseintragung eines Veräußerungs- und Belastungsverbotes zugunsten der Ehegattin des B gegen die oben beschriebene angestrebte Flexibilität und unternehmerische Reaktionsmöglichkeit der Bw. bzw. von B.

Nach Ansicht des Berufungssenates ist in der von der Bw und B gewählten Konstruktion gerade jener steuersparende Umweg (im konkreten Fall ergibt sich durch die gewählte Gestaltung - den Wohnbereich betreffend - allein in den Berufsjahren 2006 und 2007 ein Vorsteuerüberhang von gesamt ca. 220.000,00 € und eine Körperschaftssteuer-Reduktion von ca. 38.000,00 €) zu sehen, dem § 22 BAO entgegenwirken möchte, und wurde damit im konkreten Fall der Missbrauchstatbestand verwirklicht. Durch diese missbräuchliche Gestaltung im Sinne des § 22 BAO hat die Abgabenerhebung im vorliegenden Fall so zu erfolgen, wie sie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen rechtlichen Gestaltung vorzunehmen gewesen wäre. Das heißt im vorliegenden Fall so, wie wenn keine Vermietung des privat genutzten Liegenschaftsteils an die Bw mit anschließender Überlassung der Dienstwohnung erfolgt wäre.

Darüber hinaus ist für die Bw auch aus folgenden Überlegungen nichts gewonnen:

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 (vgl. VwGH 25.2.1997, 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. VwGH 24.10.2002, 98/15/0083; VwGH 24.6.2004, 2001/15/0002; Doralt, EStG¹¹, § 4 Tz 45).

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. VwGH 18.12.2001, 98/15/0019; Doralt, EStG¹¹, § 4 Tz 53).

Werden einzelne räumliche Teile eines Gebäudes betrieblich, andere nicht betrieblich genutzt, so ist das Gebäude in einen betrieblichen und einen außerbetrieblichen Teil aufzuteilen. Für Zwecke dieser Aufteilung des Gebäudes ist zunächst jeder Raum (von gemeinschaftlichen Zwecken dienenden Gebäudeteilen, wie etwa Stiegenhaus, abgesehen) als betrieblicher oder privater Raum einzustufen; dies erfolgt nach der ausschließlichen oder zeitlich überwiegenden betrieblichen oder privaten Nutzung dieses Raumes. Der Aufteilungsschlüssel des Gebäudes ergibt sich sodann aus dem Verhältnis der Summe der Nutzflächen der betrieblichen Räume zur Summe der privaten Räume. Dabei beeinflussen Räume bzw. Gebäudeteile, die von vornherein gemeinschaftlichen Zwecken dienen nicht das Aufteilungsverhältnis; ein nicht genutzter Raum eines gemischt genutzten Gebäudes zählt im Übrigen zum Privatteil des Hauses

(vgl. Hofstätter/Reichel, a.a.O., § 4 Abs. 1, Tzen 58 ff, und die dort zitierten Judikate; Doralt, EStG¹¹, § 4 Tz 85).

Wirtschaftsgüter einer Körperschaft, deren Anschaffung oder Herstellung rein gesellschaftsrechtlich veranlasst ist und die nicht der Einkommenserzielung der Körperschaft dienen, gehören nicht zum (gewillkürten) Betriebsvermögen der Körperschaft, sondern wegen der Übernahme der einkommensteuerlichen Gewinnermittlungsvorschriften durch § 7 Abs. 2 KStG 1988 in den Körpersteuerbereich als notwendiges Privatvermögen zum "steuerneutralen" Vermögen und damit zur außerbetrieblichen Sphäre der Körperschaft, sofern nicht unter Umständen wirtschaftliches Eigentum des Anteilsinhabers angenommen werden kann.

Nach der jüngeren Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zur außersteuerlichen Sphäre der Gesellschaft bzw. zur Zurechnung von durch Gesellschafter genutzten, gesellschaftseigenen oder von der Gesellschaft angemieteten Immobilien (Wohnungen), ist bei Gebäuden zu unterscheiden zwischen jederzeit im betrieblichen Geschehen (zB durch Vermietung) einsetzbaren Gebäuden einer Kapitalgesellschaft und Gebäuden, die schon ihrer Erscheinung nach für die private Nutzung durch den Gesellschafter bestimmt sind (etwa besonders repräsentative Gebäude *oder* speziell auf die Wohnbedürfnisse des Gesellschafters abgestellte Gebäude). Nur Letztere können zur außerbetrieblichen Sphäre der Gesellschaft gehören (vgl. VwGH 24.6.2004, 2001/15/0002; VwGH 26.3.2007, 2005/14/0091; VwGH 19.4.2007, 2005/15/0071; VwGH 16.5.2007, 2005/14/0083; Wiesner/Schneider/Spanbauer/Kohler, KStG 1988, Seite 134; Jakom/Marschner

EStG, 2011, § 4 Rz 74; Doralt, EStG¹¹, § 4 Tz 54; Ressler/Stürzlinger, in: Lang/Schuch/Staringer, KStG, § 8 Rz 116; Hofstätter/Reichel, a.a.O., § 4 Abs. 1 Tz 78; KStR 2001, Rz 819).

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 (vgl. VwGH 17.9.1990, 89/15/0019).

Wie bereits oben dargelegt, geht der Berufungssenat davon aus, dass die Bw eine Wohnung der gegebenen Art und Größe zum Zwecke der Nutzungsüberlassung nicht auch für einen fremden Arbeitnehmer angemietet bzw. die für deren Herstellung angefallenen Investitionskosten übernommen hätte und damit diese Anmietung bzw. Herstellung durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst war. Der tatsächliche (übliche) Geschäftsgegenstand der Bw (Unternehmensberatung) umfasst im Übrigen auch nicht die Vermietung von Wohnobjekten. Darüber hinaus ist - wie schon dargelegt - auf Grund der Betriebsgröße und -struktur der Bw keine betriebliche Veranlassung für die Zurverfügungstellung einer Dienstwohnung gegeben. Eine Verschiebung in den außerbetrieblichen Bereich kommt bei Gebäuden in der Regel nur dann in Betracht, wenn es sich um Objekte handelt, die realistischerweise nicht jederzeit fremdüblich auf dem freien Markt vermietbar sind, wovon im konkreten Fall auf Grund des speziell auf die höchstpersönlichen Bedürfnisse bzw. Interessen des B und seiner Familie zugeschnittenen Wohnbereiches mit exklusiver Ausstattung auszugehen war (die Vorstellungen und Wünsche des B und seiner Familie über ihre Wohnverhältnisse fanden Eingang in Planung und Ausführung des Gebäudes samt Nebengebäude; vgl. dazu auch UFS 1.6.2011, RV/2459-W/09). Der gegenständliche, in besonderer Weise für die Nutzung durch B und seine Familie als Wohnbereich bestimmte Teil der gegenständlichen Liegenschaft bzw. die diesbezüglichen Mieterinvestitionen wären damit nicht dem Betriebsvermögen zuzurechnen, sondern gehörten zum steuerneutralen Vermögen und damit zur außerbetrieblichen Sphäre der Bw. Konsequenz einer derartigen Zuordnung ist, dass es auch in diesem Falle zu vollen verdeckten Ausschüttungen der Bw an B kommt.

Auch das oben erwähnte Vorbringen der Bw zu ihrer Zukunftsplanung (Ausweitung der Zahl der Mitarbeiter und damit ihrer Büroflächen im gegenständlichen Gebäude bei nachhaltigem Wachstum) wie auch die Vorbringen, wonach mindestens 50% bereits für Bürozwecke gebaut worden seien und sich im Obergeschoß des gegenständlichen Gebäudes jederzeit betrieblich adaptierbare Flächen (gesamt 125,23 m²) befänden, kann an dieser Beurteilung nichts ändern, zumal einerseits die in Rede stehende Geschäftsführerwohnung objektiv erkennbar privaten Zwecken dient bzw. objektiv erkennbar für solche Zwecke bestimmt ist, und andererseits Wirtschaftsgüter, deren künftige betriebliche Nutzung in keiner Weise feststeht bzw. deren Einsatz zwar als möglich in Betracht kommt, aber keineswegs sicher ist, nicht zum Betriebsvermögen gehören. Auch eine allenfalls gelegentliche Einräumung einer Nächtigungsmöglichkeit für einzelne Ge-

schäftsfreunde oder Mitarbeiter bewirkt im Übrigen keine betriebliche Nutzung und somit keine Zuordnung des Raumes zum Betriebsvermögen (vgl. dazu zB VwGH 22.10.1997, 93/13/0267; VwGH 20.2.1998, 96/15/0192; Doralt, EStG¹¹, § 4 Tz 44).

In diesem Zusammenhang sei noch erwähnt, dass sich der Berufungssenat der Nutzflächenverteilung des Finanzamtes auf den betrieblichen bzw. den privaten Bereich anschließt, lag dieser doch eine entsprechende Besichtigung des Gebäudes zugrunde, bei welcher die unmittelbar betriebliche Nutzung der Liegenschaften (samt Gebäude) geprüft wurde und wurden auch seitens der Bw keine konkreten Nachweise für eine tatsächliche betriebliche Nutzung der in Rede stehenden Räume erbracht. Im Übrigen wurde von B im Zuge der mündlichen Berufungsverhandlung erklärt, dass die ursprüngliche (betriebliche) Raumnutzung des Gebäudes derzeit und auch für die nächsten Jahre ausreiche.

Nachdem nun das hier in Rede stehende Gesamtkonzept, nämlich die Vermietung des gegenständlichen privat genutzten Liegenschaftsanteils von B an die Bw mit anschließender Überlassung als Dienstwohnung an B, nach Ansicht des Berufungssenates aus den oben dargelegten Überlegungen (fehlende Fremdüblichkeit, Missbrauchsbeurteilung) dem Grunde nach keine steuerliche Anerkennung finden kann, waren die mit der gegenständlichen Geschäftsführerwohnung verbundenen Vorgänge ab der Wurzel zu korrigieren (den Wohnbereich betreffende Investitionen der Bw stehen im wirtschaftlichen Eigentum von B, hatte B doch auch die tatsächliche Verfügungsmacht über den Wohnbereich, durften lt. Mietvertrag bauliche Veränderungen nur mit Zustimmung des B erfolgen und hatte die Bw auch keinen Ersatzanspruch für getätigte Investitionen; die in Rede stehende Geschäftsführerwohnung ist nicht dem Betriebsvermögen bzw. dem Unternehmensbereich der Bw zuzuordnen; zur Frage des wirtschaftlichen Eigentums an Mieterinvestitionen vgl. auch VwGH 31.5.2011, 2008/15/0153, mwN) und ergaben sich daraus unstrittig die vom Betriebsprüfer getroffenen Konsequenzen (Ausschluss des Betriebsausgabenabzuges des die Geschäftsführerwohnung betreffenden Mietaufwandes, der diesbezüglichen Investitionen, etc; keine Besteuerung eines Sachbezuges; Ausschluss des Vorsteuerabzuges; Ansatz von verdeckten Ausschüttungen); auf die einzelnen Feststellungen im Betriebsprüfungsbericht wird verwiesen.

Gemäß § 27 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 gehören Gewinnanteile (Dividenden), Zinsen und sonstige Bezüge aus Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung zu den Einkünften aus Kapitalvermögen.

Gemäß § 93 Abs. 1 EStG 1988 wird bei inländischen Kapitalerträgen (Abs. 2) die Einkommensteuer durch Abzug vom Kapitalertrag erhoben (Kapitalertragsteuer). Zu solchen Kapitalerträgen gehören gemäß Abs. 2 dieser Gesetzesstelle auch verdeckte Ausschüttungen.

Schuldner der Kapitalerträge ist gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 der Empfänger der Kapitaler-

träge. Die Kapitalertragsteuer, die gemäß § 95 Abs. 1 EStG 1988 25% beträgt, ist durch Abzug einzubehalten. Der zum Abzug Verpflichtete (Abs. 3) haftet aber dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer.

Gemäß § 95 Abs. 5 EStG 1988 ist dem Empfänger der Kapitalerträge die Kapitalertragsteuer ausnahmsweise vorzuschreiben, wenn der zum Abzug Verpflichtete die Kapitalerträge nicht vorschriftsmäßig gekürzt hat.

Nachdem - wie oben dargelegt - vom Vorliegen von verdeckten Ausschüttungen auszugehen war, erweist sich daher im Berufungsfall auch die auf § 93 Abs. 2 Z 1 iVm § 95 Abs. 2 EStG 1988 gestützte Heranziehung der Bw zur Haftung dem Grunde nach als rechtsrichtig.

Bei Kapitalerträgen in Form von verdeckten Ausschüttungen kommt es darauf an, ob die ausschüttende Körperschaft die Kapitalertragsteuer endgültig trägt oder ob sie diese auf den Gesellschafter überwälzt. Trägt die Körperschaft - wie im konkreten Fall unstrittig auch die Bw - die Kapitalertragsteuer, ist auch darin eine Vorteilszuwendung gelegen.

Grundsätzlich wäre die Frage nach dem Zeitpunkt des Zuflusses der festgestellten verdeckten Ausschüttung dann von Bedeutung (eine verdeckte Ausschüttung ist in dem Zeitpunkt zugeflossen, in welchem der Begünstigte darüber verfügen kann), wenn das Mietverhältnis dem Grunde nach anerkannt und sich die Feststellungen der Betriebsprüfung lediglich auf die Mieterinvestitionen beziehen würden; im konkreten Fall ist sie insofern unbeachtlich, als dem Mietverhältnis in seiner Gesamtheit die Fremdüblichkeit von vornherein abgesprochen wurde.

Hinsichtlich der Berufung betreffend Vorauszahlungen an Körperschaftsteuer für 2009 und Folgejahre ist Folgendes zu sagen:

Gemäß §§ 24 Abs. 3 KStG 1988 iVm 45 Abs. 1 EStG 1988 hat der Steuerpflichtige auf die Körperschaftsteuer Vorauszahlungen zu entrichten.

Die Vorauszahlung für ein Kalenderjahr wird auf Grund der Körperschaftsteuerschuld für das letztveranlagte Kalenderjahr nach den in § 45 Abs. 1 EStG 1988 angeführten Regeln berechnet. Im Sinne dieser Gesetzesstelle hat das Finanzamt die Vorauszahlungen an Körperschaftsteuer für das Kalenderjahr 2009 vom Ergebnis des Körperschaftsteuerbescheides 2007 vom 21. Juli 2009 (festgesetzte Körperschaftsteuer in Höhe von 33.957,08 €) festgesetzt (33.957,08 € + 9% = 37.013,22 €; siehe auch die diesbezügliche Begründung des angefochtenen Vorauszahlungsbescheides 2009 vom 21. Juli 2009).

Die Ermessensübung wurde vom Normzweck - die Höhe der Vorauszahlungen soll möglichst zeitnah erfolgen und der bei der Veranlagung festgesetzten Steuer nahe kommen - und Aspekten der Verwaltungsökonomie (Vermeidung unnötiger Buchungen) geleitet. Eine Rechtsverletzung ist nicht erkennbar.

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

Nach § 12 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 gelten Lieferungen und sonstige Leistungen als für das Unternehmen ausgeführt, wenn sie für Zwecke des Unternehmens erfolgen und wenn sie zu mindestens 10% unternehmerischen Zwecken dienen.

Gemäß § 12 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 EStG 1988 oder der §§ 8 Abs. 2 und 12 Abs. 1 Z 1 bis 5 KStG 1988 sind.

Da die im Zusammenhang mit der gegenständlichen Geschäftsführerwohnung angefallenen Aufwendungen und Investitionen entsprechend den obigen Überlegungen nicht für das Unternehmen der Bw ausgeführt wurden bzw. nicht unternehmerischen Zwecken dienten, diesbezüglich keine unternehmerische Tätigkeit vorlag, bzw. 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 die darauf entfallenden Vorsteuern nicht abzugsfähig.

Gesamthaft war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 10. April 2012