



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw2 GmbH, inXY, vertreten durch Stb, vom 16. Jänner 2012 gegen den Bescheid des Finanzamtes Grieskirchen Wels, vertreten durch HR Mag. Johann Lehner, vom 14. Dezember 2011 betreffend **Haftung für Kapitalertragsteuer gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 für den Zeitraum 01-12/2004** entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Höhe der Kapitalertragsteuer, für die die Berufungswerberin zur Haftung herangezogen wird, beträgt:

Bemessungsgrundlage:	15.372,43 €
Kapitalertragsteuer (25%):	3.843,-- €

Entscheidungsgründe

I. Verfahren der Vorjahre (GZ. RV/0290-L/05)

Hinsichtlich **Körperschaftsteuer 2002** sowie **Umsatzsteuer 06-12/2001, 01-12/2002, 01-06/2003, 03/2004 und 05/2004** waren unter den GZ. RV/0290-L/05 ff bereits Berufungsverfahren anhängig. Diese Berufungen wurden zurückgenommen und mit Bescheid vom 16. November 2011 als gegenstandslos erklärt. Gegen die anschließend ergangenen Umsatzsteuerjahresbescheide wurde keine Berufung eingebracht und sind somit rechtskräftig.

Der diesen Verfahren zugrunde gelegene Sachverhalt ist auch für das gegenständliche Verfahren (Folgejahre) von grundlegender Bedeutung und wird daher an dieser Stelle wiedergegeben:

1. Mit Verschmelzungsvertrag vom 3. Dezember 2010 übertrug die BW-GmbH rückwirkend zum 31. März 2010 ihr gesamtes Vermögen im Wege der Gesamtrechtsnachfolge durch Verschmelzung auf die Bw2 GmbH. Der (operative) Betrieb der BW-GmbH, welcher sich nach der Verschmelzung als Teilbetrieb im Vermögen der Bw2 GmbH befunden hat, wurde unter Zurückbehaltung der teilbetriebsbezogenen Liegenschaften in die AB GmbH eingebracht (Einbringungsvertrag vom 3. Dezember 2010).

Der Veranlagungszeitraum weicht vom Kalenderjahr ab und umfasst den Zeitraum von 1. April bis 31. März.

Gegenstand des Unternehmens war in den berufungsanhängigen Jahren der Werkzeug- und Anlagenbau.

2. Mit Kaufvertrag vom 1. Juli 1991 erwarb die berufungswerbende Gesellschaft von Gesellschafter zum Kaufpreis von ATS 34 Mio die Liegenschaft XYZ (4.562 m²), worauf sich auch das private Wohnhaus von Gesellschafter befand.

Verfahren vor dem Finanzamt:

3. Anlässlich einer die Jahre 1995 bis 1997 umfassenden Betriebsprüfung stellte der Prüfer u.a. fest, dass der Kauf des Wohnhauses wirtschaftlich und buchhalterisch nie vollzogen worden sei. Nur der Grund & Boden des Wohnhauses sei per 31.03.1991 in Höhe von ATS 1,202.377,-- im Anlagevermögen erfasst worden. Ebenso seien die Nebenkosten dieses Kaufes und der Kauf K mit dem Betrag von ATS 1,755.454,-- aktiviert worden. Nach Ansicht des Prüfers seien jedoch alle für das Wohnhaus A-Straße aktivierten Grundkosten (ATS 2,957.831,--) als Forderung an Gesellschafter in die Bücher einzustellen.

Gegen die vom Finanzamt erlassenen Sachbescheide wurde kein Rechtsmittel erhoben.

Die berufungswerbende Gesellschaft schied daher den aktivierten Grundteil aus dem Betriebsvermögen per 1. April 1994 aus, womit schließlich der gesamte Grundanteil und auch das Gebäude der privaten Sphäre zugeordnet wurden.

4.1. Im Rahmen einer die Monate 06/2001 bis 06/2003 umfassenden Umsatzsteuersonderprüfung stellte die Prüferin fest, dass im November 2000 durch das Stadtamt M eine Baubewilligung für den Um- und Anbau des Wohnhauses der Ehegatten Anteilsinhaber, sowie für die Errichtung eines Hallenbades erteilt worden sei. Am 21. Februar 2001 habe die berufungswerbende Gesellschaft, vertreten durch deren Geschäftsführer TB, welcher der Schwiegersohn der Ehegatten Anteilsinhaber sei, den Ehegatten Anteilsinhaber ein lebenslängliches und unentgeltliches Wohnungsgebrauchsrecht eingeräumt, welches auch grundbücherlich eingetragen worden sei.

Die ersten Eingangsrechnungen seien im Monat Juni 2001 buchhalterisch erfasst worden, wobei sämtliche Rechnungen für den Um- und Anbau bis 2003 auf dem Konto „Anbau“ verbucht und die darauf entfallenden Vorsteuerbeträge in den einzelnen Umsatzsteuervoranmeldungen geltend gemacht worden seien. Die Kosten hätten bis dato 1,589.904,66 € (ohne Umsatzsteuer) betragen.

Die Ehegatten Anteilsinhaber würden das Haus ständig bewohnen und es sei auch bis heute noch keine Miete verrechnet worden. Es gebe nur einen Entwurf eines Mietvertrages. Der Beginn des Mietverhältnisses stehe noch nicht fest und ein Nettoentgelt sei noch nicht vereinbart worden.

Gesellschafter sei bis 1. Juli 1994 Geschäftsführer der berufungswerbenden Gesellschaft gewesen, seine Gattin sei bis 29. März 2001 Prokuristin gewesen und bis heute alleinige Gesellschafterin der Berufungswerberin.

Es bestehe kein gewichtiger betrieblicher Grund für die Aufnahme des Wohnhauses in das Betriebsvermögen im Jahr 2001, da das Haus schon immer von der Familie Anteilsinhaber bewohnt worden sei. Es lasse sich kein sachlicher Grund feststellen, der dafür spreche, dass die Eigenschaft des Hauses als Wirtschaftsgut, welches der Befriedigung privater Wohnbedürfnisse diene, eine Änderung erfahren hätte. Das Haus sei daher nicht Teil des Betriebsvermögens. Die Nutzung des Hauses erfolge außerdem zu fremdunüblichen Bedingungen, da ein lebenslängliches und unentgeltliches Wohnungsgebrauchsrecht in das Grundbuch eingetragen und bis heute noch keine Miete vereinbart worden sei. Die Anschaffungskosten seien sehr hoch. Einem Fremden wäre dieses Haus zu diesen Bedingungen wohl nie zur Verfügung gestellt worden.

Das Wohnhaus gehöre daher weder zum steuerlichen Betriebsvermögen noch zum umsatzsteuerlichen Vermögen der Berufungswerberin, womit die Anschaffungskosten aus der steuerlich relevanten Sphäre auszuscheiden und die geltend gemachten Vorsteuern steuerlich nicht anzuerkennen seien.

4.2. Unter Zugrundelegung dieser Feststellungen setzte das Finanzamt daraufhin mit **Bescheiden jeweils vom 16. September 2003** die **Umsatzsteuer für die Monate Juni 2001 bis Juni 2003** fest.

4.3. Die gegen diese Bescheide erhobene **Berufung vom 20. Oktober 2003** wurde wie folgt begründet:

„Unsere Mandantin hat im Zeitraum Juni 2001 bis Juni 2003 unter teilweiser Verwendung der bestehenden Substanz vereinbarungsgemäß ein Gebäude zum Zwecke der Vermietung errichtet. Diese Maßnahme lag und liegt im Interesse einer fundierten Kapitalausstattung des Unternehmens. Die Investition wurde aus vorhandenen liquiden Mitteln finanziert. Mit ihr werden künftige Umsätze und Erträge aus Vermietung erwirtschaftet. Diese Tätigkeit ist nach Punkt 3. c) des Gesellschaftsvertrages vom 5.9.1984 explizit Gegenstand des Unternehmens der BW-GmbH, welche sich als Folge einer Umgründungsmaßnahme ab 2004 ausschließlich mit der Vermögensverwaltung beschäftigen wird. Die Fertigstellung des Mietobjektes ist noch nicht zur Gänze abgeschlossen. Diese wird für Dezember 2003 erwartet....

Der Mietzins wird sich auf monatlich EUR 5.800,-- belaufen und trägt mit dieser Höhe den architektonischen Besonderheiten der Bausubstanz Rechnung. Es ist fremdüblich, dass den Mietern Sonderwünsche in Bezug auf die Gestaltung des zu mietenden Objektes erfüllt werden, soweit sie dafür zu bezahlen bereit sind. Die Ausstattung (Einrichtungsgegenstände) des Mietobjektes sind im Mietzins nicht berücksichtigt, weil sie aus dem Privatvermögen der Mieter finanziert worden sind. Im Mietobjekt befindet sich auch ein von Herrn Gesellschafter ausschließlich zu unternehmerischen Zwecken genutzter Raum.

Aufgrund ihrer Einkommenssituation sind die Mieter ohne weiteres in der Lage, die Mietentgelte zu leisten. Gleichzeitig ist damit aus der Sicht der Vermieterin der regelmäßige und langfristige Bezug von Mieteinnahmen gesichert. Da den jährlichen Mieteinnahmen unserer Mandantin in der Höhe von EUR 69.600,-- nur Ausgaben in der Höhe von EUR 36.000,--, davon AfA EUR 34.000,-- p.a., gegenüberstehen, wird ab dem ersten Jahr der Vermietung ein Gewinn von rd. EUR 33.600,- p.a. erwirtschaftet. Dies schließt Liebhaberei als möglichen Ansatzpunkt, den Vorsteuerabzug zu versagen, a priori aus und zeigt gleichzeitig die betriebswirtschaftliche Vorteilhaftigkeit dieser Investition unserer Mandantin auf. Diese ist auch noch mittels zweier in der betriebswirtschaftlichen Praxis aller erwerbswirtschaftlich orientierten Unternehmen relevanten Kennzahlen im Vergleich zu belegen. Der Gewinn aus der Investition entspricht einer Gesamtkapitalrentabilität in der Höhe von 1,98 % und einer Umsatzrentabilität in Höhe von 48,28 %. Demgegenüber beträgt aus der (bisherigen)

operativen Tätigkeit der BW-GmbH im Wirtschaftsjahr 2002/2003 die Gesamtkapitalrentabilität nur 1,07 % und die Umsatzrentabilität nur 1,01 %! Dies zeigt deutlich, dass die Investition von ökonomischen Gesichtspunkten geleitet war und nicht darauf abzielte, nahe stehenden Personen einen Vorteil zu verschaffen.

Aufgrund der Entgeltlichkeit des Rechtsgeschäftes unter fremdüblichen Bedingungen geht der Verweis auf das Erkenntnis VwGH v. 20.6.2002, 98/15/0169, 0170, in der Bescheidbegründung ins Leere. Diese Entscheidung ist mit dem gegenständlichen Fall nicht vergleichbar, weil sie ein unentgeltliches Rechtsverhältnis bzw. ein Rechtsverhältnis ohne gesondert festgesetzte Gegenleistung zum Gegenstand hat. Im Übrigen steht es jedem Steuerpflichtigen frei, wie er seine erwerbswirtschaftliche, entgeltliche Tätigkeit gestaltet, sofern sie gewinnbringend ist. Der Umstand, dass die Benützer des Objektes bisher noch keine Miete bezahlt haben, begründet keine ungerechtfertigte Vorteilszuwendung. Im Gegenteil. Die Benützer haben das aus ihrem versteuerten Einkommen finanzierte Gebäude unserer Mandantin zwecks Errichtung eines Mietobjektes überlassen und es wurde von dieser auch insbesondere hinsichtlich der äußeren Gebäudebegrenzungen als Objektbasis verwendet. Dies wurde der Behörde im Zuge der Prüfung auch bekannt gegeben. Es handelt sich diesbezüglich um eine Vorteilszuwendung seitens der Ehegatten Anteilsinhaber an die BW-GmbH. Es kommt daher eine verdeckte Gewinnausschüttung im Sinne des § 8 Abs. 2 KStG, auf den sich § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG bezieht, begrifflich erst dann in Betracht, wenn der kumulierte Gebrauchswert den Wert der überlassenen Substanz übersteigt und eine fremdübliche Gegenleistung (Miete) nicht erbracht wird.

Der Wert der für unsere Mandantin nutzbaren Gebäudeteile wurde, ausgehend von den seinerzeitigen Errichtungskosten, mit EUR 350.000,-- ermittelt und vereinbart, dass auf der Grundlage des monatlichen Mietzinses für das Gesamtobjekt als fremdüblicher Wertausgleich die Nutzung des Objektes von Juni 2002 (Datum der erstmaligen preisleistungsadäquaten Nutzung) bis Mai 2007 erfolgen kann. Ab Juni 2007 ist der überlassene Wert konsumiert und es wird Miete bezahlt. Wegen dieser zeitlichen Perspektive gibt es noch keinen unterfertigten Mietvertrag, wie er von der Behörde im Zuge der Prüfung verlangt worden ist. Über die Grundstrukturen des Rechtsverhältnisses liegt eine schriftliche Vereinbarung vor. Ein Vorsteuerabzug kann für den in die betriebliche Sphäre übertragenen Vermögenswert nicht geltend gemacht werden."

4.4. In ihrer **Stellungnahme vom 31. Oktober 2003** führte die Prüferin aus, dass bis heute kein Mietvertrag unterschrieben worden sei. Es existiere nur ein Entwurf, in dem die Höhe der Miete noch nicht festgelegt worden sei. Das Gebäude sei auch vorher durch die Familie Anteilsinhaber immer privat genutzt worden. Im Zuge der Prüfung sei mitgeteilt worden, dass das Objekt der berufungswerbenden Gesellschaft zwecks Errichtung eines Mietobjektes überlassen worden sei. Von der Vereinbarung, dass auf Grundlage des monatlichen Mietzinses für das Gesamtobjekt als fremdüblicher Wertausgleich die Nutzung des Objektes von Juni 2002 bis Mai 2007 erfolgt sei, sei nie gesprochen worden. Während der Prüfung sei immer nur davon gesprochen worden, dass es mit der Abrechnung des E-Werkes Probleme gebe und wenn diese erledigt seien (spätestens bis Herbst), würde der endgültige Mietvertrag errichtet werden. Das Gebäude sei seit Frühjahr 2003 fertig gestellt.

4.5. In der **Gegenstellungnahme vom 27. September 2004** brachte die Berufungswerberin vor, dass das Objekt zum Zwecke der Vermietung errichtet und daher dem Betriebsvermögen der Gesellschaft zuzuordnen sei. Der Behörde sei das Überlassen der bestehenden Bausubstanz bekannt gewesen. Sie habe jedoch dem Vorhandensein eines Mietvertrages Bedeutung zugemessen und habe einen solchen verlangt. Um den geplanten Inhalt zu dokumentieren, sei ein Entwurf zur Verfügung gestellt und darauf hingewiesen worden, dass die Gesamtkosten des Bauvorhabens noch nicht feststünden.

5.1. Anlässlich einer **Betriebsprüfung über die Jahre 2000 bis 2002** stellte der Prüfer u.a. Folgendes fest:

Im Zuge der letzten Betriebsprüfung sei die Liegenschaft der privaten Sphäre zugeordnet worden. Gegen diese Vorgangsweise sei kein Einspruch erhoben worden. Im November 2000 habe die Gemeinde M eine Baubewilligung für die Errichtung eines Hallenbades samt Um- und Anbau an das Wohnhaus erteilt. Im Februar 2001 sei den Ehegatten Anteilsinhaber das lebenslängliche unentgeltliche und grundbücherlich eingetragene Wohnungsgebrauchsrecht eingeräumt worden. Ab Juni 2001 hätten die Um- bzw. Anbauarbeiten samt der Errichtung des Hallenbades begonnen. Die Rechnungen seien an die Berufungswerberin fakturiert und von dieser auch getragen worden. Die Investitionen seien auf das Konto „Anlagen im Bau“ verbucht worden.

Im Rahmen der Umsatzsteuersonderprüfung seien diese Errichtungskosten der außerbetrieblichen Sphäre der Gesellschaft zugeordnet worden. Die im Zusammenhang mit den aktivierten Investitionen angefallenen Vorsteuerbeträge seien steuerlich nicht anerkannt worden. Die Betriebsprüfung schließe sich dieser Ansicht an, womit die verbuchten Aufwendungen aus dem betrieblichen Bereich der Berufungswerberin auszuscheiden und dem Privatbereich der Familie Anteilsinhaber zuzurechnen seien. Für die übernommenen Investitionen werde eine verzinsliche Forderung in der Höhe von 8.857,- € eingestellt. Die Verzinsung erfolge monatsmäßig mit 0,5 % Aufschlag auf den jeweiligen EURIBOR-Zinssatz.

5.2. Das Finanzamt folgte der Ansicht des Prüfers und setzte in weiterer Folge die **Umsatzsteuer für die Monate März und Mai 2004** sowie die **Körperschaftsteuer 2002** mit **Bescheiden jeweils vom 14. Februar 2005** fest.

5.3. In der dagegen erhobenen **Berufung vom 15. März 2005** wurde auf die Ausführungen der gegen die Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide erhobenen Berufung vom 20. Oktober 2003 verwiesen. Des Weiteren führte die Berufungswerberin an, dass die Kosten für die Errichtung des Gebäudes vor circa 20 Jahren zur Gänze aus dem versteuerten Einkommen der Familie Anteilsinhaber getragen worden seien. Das Gebäude sei von Beginn an der Privatsphäre und nicht der Sphäre der Gesellschaft zugeordnet worden. Diese Gestaltungsalternative sei bewusst gewählt worden und damit habe man von einer Zuordnung des Vermögensgegenstandes zum gewillkürten Betriebsvermögen Abstand genommen. Die Voraussetzungen für eine solche Zuordnung seien nicht geschaffen worden und es erfolgte keine Aufnahme des Vermögensgegenstandes in den Büchern der Berufungswerberin.

Diesen Überlegungen folgend, seien im Zuge der letzten Betriebsprüfung der nackte Grund und Boden des strittigen Wohngebäudes, welcher ohne ertragsteuerliche und umsatzsteuerliche Auswirkung im Betriebsvermögen der Berufungswerberin enthalten gewesen sei, aus diesem wieder ausgeschieden worden. Grund und Boden seien damals wegen einer Fehleinschätzung der Auswirkungen von zwingenden außersteuerlichen Normen auf das Abgabenrecht im Betriebsvermögen enthalten gewesen: Es sei nämlich grundbücherlich nicht durchführbar, für diesen Grund und Boden einen eigenen, vom unmittelbar daran anschließenden Betriebsgrundstück losgelösten Grundbuchskörper zu schaffen, weshalb beide Grundflächen grundbuchsrechtlich eine untrennbare Einheit darstellen würden. Für das unter Verwendung der bestehenden Substanz neu errichtete Gebäude sei, weil eine Bindung an die hinsichtlich des alten Gebäudes gewählte Vorgangsweise nicht bestehe, rechtlich zulässig eine andere Gestaltungsalternative gewählt worden. Das Gebäude sei zum Zwecke der Einkommenserzielung der Berufungswerberin errichtet, in die Bücher der Berufungswerberin aufgenommen worden und sei daher Teil des Betriebsvermögens der Gesellschaft. Nur für den hier nicht vorliegenden Fall, nämlich dass die kostenlose Nutzung des Objektes von der Berufungswerberin gestattet worden wäre, käme es zu einer Zuordnung des Objektes zum steuerneutralen Vermögen.

Wie in der Berufung vom 20. Oktober 2003 bereits ausgeführt, lägen auch die Voraussetzungen für Liebhaberei nicht vor. Weitere Rechtsnormen auf die sich die Abgabenbehörden stützen könnten, stünden nicht zur Verfügung.

6. Nachdem die Berufungen dem Unabhängigen Finanzsenat vorgelegt wurden, fand hinsichtlich der **Jahre 2003 bis 2006** eine **Betriebsprüfung** statt. In der Niederschrift hielt der Prüfer Folgendes fest:

Die Liegenschaft A-Straße sei von Gesellschafter an die berufungswerbende Gesellschaft übertragen, von dieser saniert und erweitert und in der Folge an Gesellschafter zurückvermietet worden. Die Zurechnung des Gebäudes zum steuerlichen Betriebsvermögen sei von der Finanzverwaltung nicht anerkannt worden. Bezüglich des Sachverhaltes und der rechtlichen Würdigung werde auf die Betriebsprüfungsberichte der Vergangenheit verwiesen. Die Betriebsprüfung schließe sich der Rechtsmeinung des Finanzamtes und der vorangegangenen Betriebsprüfungen an, weshalb die bisher geltend gemachte Abschreibung dem Gewinn außerbilanzmäßig zugerechnet werde.

Drüber hinaus werde auf zwei Punkte aufmerksam gemacht:

1) Grundbücherliche Eigentümerin der Liegenschaft sei wohl die berufungswerbende Gesellschaft, der nackte Grund und Boden befände sich aber nicht im Betriebsvermögen der Gesellschaft, sondern sei im Jahr 1999 aus dem unternehmensrechtlichen Betriebsvermögen ausgeschieden worden. Der „Altbestand des Gebäudes“ mit einem geschätzten Wert zum Zeitpunkt der Übertragung von 350.000,-- € sei ebenfalls nicht bilanziert.

2) Der Wert der überlassenen Bausubstanz werde auf die Miete angerechnet. Dies bedeute, dass die Ehegatten Anteilsinhaber in den ersten Jahren keine Miete zu zahlen hätten, eben bis zu jenem Zeitpunkt, ab dem die übertragene Bausubstanz „abgearbeitet“ sei. Mit 1. Juni 2007 sei ein Mietvertrag abgeschlossen worden und die erste Miete sei für Juni 2007 verrechnet worden.

Für den Fall, dass die Abgabenbehörde die Rechtsmeinung des Finanzamtes nicht teilen sollte, sei festzuhalten, dass auch für den Zeitraum vor dem 1. Juni 2007 (beginnend mit der Nutzung durch das Ehepaar Anteilsinhaber) ein umsatzsteuerpflichtiger Leistungsaustausch vorgelegen sei. Auf der einen Seite stehe die Zurverfügungstellung der Räumlichkeiten an das Ehepaar Anteilsinhaber, auf der anderen Seite sei die Übertragung der Bausubstanz des Altgebäudes, über den gesamten Zeitraum mit einer Bemessungsgrundlage von 350.000, -- € bewertet.

Verfahren vor dem Unabhängigen Finanzsenat:

7.1. Im **Vorhalt vom 3. Jänner 2011** wurde der Berufungswerberin der bisher festgestellte Sachverhalt zur Kenntnis gebracht und um Beantwortung folgender Fragen gebeten:

„2.1. Aus welchen Bestandsverträgen resultieren die in obiger Aufstellung dargestellten Miet- und Pächterlöse?“

2.2. In der Berufung wurde ausgeführt, dass keine Einrichtungsgegenstände im Mietumfang enthalten wären. Demgegenüber sind im vorliegenden Sachkonto-Ausdruck „Anbau“ u.a. auch Rechnungen der Firma E, Einrichtungshaus in Linz (rd. 9.360,- €, netto), der Firma T, Tischlerei in Marchtrenk (rd. 104.500,- €, netto) und der Firma P, Einrichtungshaus in Wels (rd. 7.800,- €, netto) erfasst, welche darauf schließen lassen, dass der Leistungsumfang auch Vorhänge, Möbel, usw. umfasst. Sie werden daher gebeten bekannt zugeben, welche Einrichtungsgegenstände (Küche, Badezimmereinrichtung, Vorhänge, etc.) tatsächlich von der Gesellschaft getragen wurden.“

2.3. Um Konkretisierung der Aussage in der Berufung, die Gesellschaft, „welche sich als Folge einer Umgründungsmaßnahme ab 2004 ausschließlich mit der Vermögensverwaltung beschäftigen wird“, wird ersucht.“

2.4. Herr Gesellschafter verkaufte im Jahr 1991 die Liegenschaft XYZ. mit der Flächengröße von 4.562 m², einschließlich dem darauf befindlichen Wohngebäude zum Preis von S 34 Mio. an die berufungswerbende Gesellschaft, welche damit deren zivilrechtliche Eigentümerin wurde. Auf Grund der sachenrechtlich bedingten Unmöglichkeit Gebäude (als unselbständige Bestandteile der Liegenschaft) von der Liegenschaft zu trennen (§ 297 ABGB), ist davon auszugehen, dass im bedungenen Kaufpreis auch der (Wert-) Anteil des Wohngebäudes enthalten war. Nach Aktenlage wurde der Gebäudewert des privaten Wohngebäudes jedoch nicht ins Betriebsvermögen übernommen, sondern wurde weiterhin als Privatvermögen von Gesellschafter behandelt, womit diesem das wirtschaftliche Eigentum an der Sache zugesprochen wurde. Hierzu stellt sich die Frage, auf Grund welcher im Jahr 1991 getroffenen Vereinbarungen die zivilrechtliche Eigentümerin der Liegenschaft das wirtschaftliche Eigentum am Wohngebäude übertragen hat und welche **Gegenleistung** sie dafür erhalten hat (Einstellung einer Forderung?). Hinsichtlich des Wertes von Grund & Boden wurde anlässlich einer Betriebsprüfung eine Forderung gegenüber Herrn Gesellschafter eingestellt, sodass dafür eine Gegenleistung erbracht wurde. Mit Vereinbarung vom Dezember 2000 sollte das wirtschaftliche Eigentum anscheinend wieder an die Gesellschaft rückgeführt werden, indem der Wert der überlassenen Bausubstanz des bestehenden Altgebäudes (S 5 Mio.) auf die Miete angerechnet wurde. Eine erstmalige Mietzahlung erfolgte daher erst mit Juni 2007. Auch hier stellt sich die Frage, wieso der Gesellschaft der Wert der überlassenen Bausubstanz erneut angelastet wird, obwohl diese im Jahr 1991 bereits S 34 Mio. als Kaufpreiszahlung für den ganzen Liegenschaftskomplex (und damit auch für das Wohngebäude) an Herrn Anteilsinhaber entrichtet hat? Um Beantwortung dieser Fragen und um Vorlage des Kaufvertrages vom 1. Juli 1991 wird ersucht."

7.2. In Beantwortung dieses Vorhaltes teilte die berufungswerbende Gesellschaft mit **Schreiben vom 14. März 2011** mit:

„Zu 2.1.: Die Miet- und Pächterlöse setzen sich zusammen: Vermietung von Grund und Boden an St. GmbH (2001 bis 2006): 12.209,04, Vermietung von Grund und Boden an St. GmbH (2001 bis 2004): 11.206,15, Vermietung eines Einfamilienhauses an Frau Erika K (2005 und 2006, 10% USt).

Zu 2.2.: Die von ihnen genannten Einrichtungsgegenstände wurden von der Gesellschaft erworben. Die Kosten dafür wurden in die Bemessungsgrundlage für das Mietentgelt eingerechnet. Damit werden auch diese Investitionen der Gesellschaft über das Mietentgelt vergütet.

Zu 2.3.: Damals war geplant, den operativen Betrieb der BW-GmbH in eine Tochtergesellschaft auszulagern und die BW-GmbH als vermögensverwaltende Gesellschaft bestehen zu lassen. Den grundlegenden Zielsetzungen folgend wurde dieser Plan letztlich so umgesetzt, dass die BW-GmbH mit der Bw2 GmbH verschmolzen worden und der operative Betrieb in die AB GmbH eingebracht (ausgelagert) worden ist.

Zu 2.4.: Der Wert des Wohngebäudes wurde aufgrund der Transaktion im Jahre 1991, weil dem Privatvermögen zugerechnet, nicht Teil des Betriebsvermögens. Der Grundanteil war ohne jede steuerliche Auswirkung im Betriebsvermögen erfasst. Auf Wunsch des Betriebsprüfers wurde der Betrag dafür ausgeschieden, um die Einheit von Grund und Boden und Gebäude nachzuzeichnen. Herr Anteilsinhaber hat demzufolge für das private Grundstück kein Entgelt erhalten. Der Kaufvertrag vom 1.7.1991 ist leider nicht mehr auffindbar.

Zu 3.1. und 3.2.: Das Wohnungsgebrauchsrecht dient der Sicherung der Nutzung. Die Nutzung erfolgt gegen Entgelt, eine Umdeutung in ein unentgeltliches Rechtsgeschäft ist mangels Rechtsgrundlage unzulässig.

Die wirtschaftliche Vorteilhaftigkeit dieser Rechtsbeziehung aus der Sicht der Vermieterin wurde im Rechtsmittel vom 20.10.2003 nachgewiesen. Die rein fiktiven Überlegungen zur möglichen Auflösung des Bestandvertrages und dessen wirtschaftliche Auswirkungen sind als

Beurteilungsgrundlage der aktuellen Situation ungeeignet und erst anzustellen und die steuerlichen Konsequenzen zu ziehen, wenn die Fiktion Realität werden sollte. Der gewissenhafte und sorgfältige Geschäftsführer wird dann angemessen reagieren und eine (weitere) Verwertung des Vermögensgegenstandes sicherstellen. Bis zu diesem Zeitpunkt hat er jedenfalls ein effizientes Sicherungsmittel in Form der dem Herrn Gesellschafter geschuldeten Lizenzgebühren."

8. Sämtliche Berufungen wurden schließlich mit **Schreiben vom 16. November 2011** zurückgezogen.

II. Gegenständliches Verfahren

1. Mit dem angefochtenen Bescheid stellte das Finanzamt das Vorliegen der Voraussetzungen für eine verdeckte Gewinnausschüttung an der Wurzel fest. Hinsichtlich der daraus resultierenden abgabenrechtlichen Auswirkungen führte das Finanzamt in der gesondert ergangenen **Bescheidebegründung vom 14. Dezember 2011** Folgendes aus:

„Haftung für die Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 1-12/2004:

Die Erfassung einer verdeckten Ausschüttung beim Anteilsinhaber oder sonstigen Empfänger ist einerseits methodisch mit den entsprechenden Folgen bei der ausschüttenden Körperschaft verknüpft. Andererseits besteht zwischen der Behandlung bei der Körperschaft und jener beim Empfänger keine betragliche und zeitliche Verknüpfung, keine Verknüpfung mit einer tatsächlichen Einkommensminderung und auch keine verfahrensrechtliche Bindung.

Die verdeckte Ausschüttung ist nach Ansicht des Finanzamtes in demjenigen Kalenderjahr zu erfassen, in dem die Herstellung der Gebäudeerweiterung abgeschlossen ist und in dem daher der/die Empfänger/in erstmals in vollem Ausmaß die Verfügungsgewalt über den Vorteil aus der verdeckten Ausschüttung erhält. Dies ist gegenständlich im Jahr 2004 anzunehmen, in dem mit Maßnahmen im Gartenbereich die Herstellung (Erweiterung) beendet wurde. Zudem wurde im Bewertungsakt für das Gebäude (123) bei der Abgabe der Erklärung BG 30 angegeben: "Um- und Anbau, Hallenbau in Benützung seit: 2004". Bemerkt wird noch, dass die Gesellschafterin und ihr Gatte während der Bauphase den Hauptwohnsitz nicht im gegenständlichen Objekt hatten (lt. Meldedaten des zentralen Melderegisters).

Es ist daher davon auszugehen, dass der Zufluss der verdeckten Ausschüttung im Jahr 2004 erfolgte.... Das Recht zur Festsetzung der Einkommensteuer für 2004 bei der Gesellschafterin Gertraud Anteilsinhaber ist durch Verlängerungshandlungen iSd § 209 Abs. 1 BAO [die durchgeführte Veranlagung für 2004 (Bescheid vom 16.9.2005) und den Vorhalt vom 21.12.2010] noch nicht verjährt.

Aufwendungen:

Zu beachten ist in diesem Zusammenhang, dass auch die iZm einem gesellschaftsrechtlich veranlassten Geschäftsvorgang stehende - und als Vorsteuer nicht abzugsfähige - Umsatzsteuer zu einem Bestandteil der Anschaffungs- bzw Herstellungskosten iSd § 6 Z 11 EStG wird und dadurch die Bemessungsgrundlage für die Kapitalertragsteuer (siehe 5.2.) erhöht (vgl. Pröll, Außerbetriebliches Vermögen der Kapitalgesellschaft - Ertragsteuerliche Konsequenzen auf Gesellschafterebene, ÖStZ 2009, 288 ff).

Anlagenzugang im Wirtschaftsjahr 2002/2003:	
Gesamter Zugang "Mietgebäude A-Straße "	1,496.492,00
Zugang "Ausstattung Mietgebäude"	53.976,00
Nettoaktivierung 2002/2003:	1,550.468,00

Darauf entfallende gekürzte Vorsteuer (It. Prüfungen):	310.194,80
Bruttoherstellungskosten	1,860.662,80
Anlagenzugang im Wirtschaftsjahr 2003/2004	
Zugang "A-Straße "	190.586,60
Nettoaktiveringung 2003/2004:	190.586,60
Darauf entfallende gekürzte Vorsteuer (It. Prüfung)	22.334,63
Bruttoherstellungskosten	212.921,23
Bemessungsgrundlage für die KESt 1-12/2004 daher gesamt	2,073.584,03
Davon 25%	518.396,00

2. In der dagegen eingebrachten **Berufung vom 16. Jänner 2012** wendete die berufungswerbende Gesellschaft Folgendes ein:

„Die von der Behörde angenommene verdeckte Gewinnausschüttung im Hinblick auf das Mietobjekt 1234 M, A-Straße, liegt nicht vor. Zur Begründung verweisen wir auf die mit gleicher Post eingebrachten Rechtsmittel gegen die Körperschaftsteuerbescheide 2003 und 2004. Dem Haftungsbescheid fehlt es daher an einer Rechtsgrundlage, weshalb wir höflich ersuchen, diesen ersatzlos aufzuheben.

Außerdem wurde der Haftungsbescheid nach Eintritt der Verjährung der Kapitalertragsteuer erlassen (Festsetzungsverjährung, §§ 207 ff BAO). Dies ist nach § 224 Abs. 3 BAO nicht zulässig.

Für die Frage des Eintritts der Verjährung der Kapitalertragsteuer für die von der Behörde behauptete verdeckte Gewinnausschüttung ist daher zunächst relevant, in welchem Kalenderjahr die verdeckte Gewinnausschüttung zugeflossen ist. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist der Zufluss in jenem Zeitpunkt anzunehmen, in dem der Gesellschafter über die verdeckte Gewinnausschüttung rechtlich und wirtschaftlich verfügen kann (vgl. VwGH v. 7.7.2011, 2007/15/0156). In der Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes vom 25.11.2009, 2008/15/0039 hat dieser explizit auf Errichtungskosten Bezug genommen und festgestellt, dass die in einem solchen Zusammenhang geleisteten Zahlungen der Gesellschaft sofort Kapitalertragsteuerpflicht auslösen.

Das Mietobjekt wurde in den Jahren 2001 bis 2003 errichtet. Für die Abschreibung wurde der 31.3.2003 als Inbetriebnahmezeitpunkt zugrunde gelegt. Im Jänner und Februar 2004 wurden noch Aufwendungen für vor diesem Zeitraum erbrachte Leistungen erfasst. Der Versuch der Behörde, den Zeitpunkt des Zuflusses der behaupteten verdeckten Gewinnausschüttung in voller Höhe über „Nutzungsargumente“ in das Jahr 2004 zu verlegen ist daher fehlgeschlagen. Wenn eine verdeckte Gewinnausschüttung vorliegen sollte, ist diese nach der zitierten Entscheidung (VwGH v. 25.11.2009, 2008/15/0039) in den Jahren 2001 bis 2004 jeweils in Höhe der Errichtungskosten erfolgt. Dies gilt umso mehr, als die Gesellschafterin und ihr Ehegatte während der gesamten Bauzeit nachweislich ununterbrochen das Objekt bewohnt und als Hauptwohnsitz genutzt haben.

Nach dem Gesagten ist für die behauptete verdeckte Gewinnausschüttung im Jahre 2004 gem. § 207 Abs. 2 iVm § 208 Abs. 1 lit a BAO mit Ablauf des Jahres 2009 Verjährung eingetreten. Die zeitlich davor liegenden verdeckten Gewinnausschüttungen sind entsprechend früher verjährt. Die Verjährungsfrist könnte durch eine Amtshandlung iSd § 209 Abs. 1 BAO verlängert worden sein. Die Behörde behauptet, eine solche Handlung läge in der Veranlagung der Gesellschafterin, Frau Gertraud Anteilsinhaber, zur Einkommensteuer 2004 im Jahre 2005. Diese Amtshandlung (Erlassung des Einkommensteuerbescheides 2004 im Jahre 2005) ist jedoch aus zwei Gründen keine Handlung iSd § 209 Abs. 1 BAO.

Zum einen konnte wegen § 27a Abs. 1 EStG (§ 97 Abs. 2 EStG alte Fassung) die Behörde in keiner Weise im Einkommensteuerbescheid auf Rechtsgrundlage, Bemessungsgrundlage, Höhe oder Fälligkeit der Kapitalertragsteuer Bezug nehmen oder gar darüber absprechen. Zum anderen erweist sich der Bescheid als (bloße) Reaktion der Behörde auf die von Frau Gertraud Anteilsinhaber freiwillig iSd § 41 Abs. 2 EStG eingereichte Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2004. Gründe, die gem. § 41 Abs. 1 EStG eine Pflichtveranlagung erforderlich gemacht hätten, sind nicht vorgelegen.

Der Bescheid besitzt somit nicht die von § 209 Abs. 1 BAO geforderte Qualität einer Handlung "zur Geltendmachung des Abgabenanspruches", weil er eben in keiner Weise auf die Geltendmachung des Anspruches auf Kapitalertragsteuerabfuhr ausgerichtet war oder diese auch nur erkennen lässt. Dies ist aber nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes für eine Handlung iSd § 209 Abs. 1 BAO unabdingbar. Eine Unterbrechungshandlung iSd § 209 Abs. 1 BAO setzt voraus, dass die Abgabenbehörde in einer jeden Zweifel ausschließenden Weise etwas zur Feststellung des Steueranspruches unternimmt. (VwGH v. 16.5.2011, 2010/17/0068). Eine Wirkung iSd § 209 Abs. 1 BAO kommt einer Amtshandlung "nur dann und insoweit zu, als die (zuständige) Abgabenbehörde einen BESTIMMTEN Abgabenanspruch verfolgt." (VwGH v. 23.5.1991, 89/17/0183).

Dies hat die Behörde mit dem genannten Bescheid nicht getan. Mangels tauglicher Handlung iSd § 209 Abs. 1 BAO ist der Abgabenanspruch verjährt. Ob der Vorhalt vom 21.12.2010 eine iSd § 209 Abs. 1 BAO taugliche Handlung darstellen könnte, braucht nicht erörtert zu werden, weil er außerhalb der Verjährungsfrist übermittelt worden ist."

3. Das Finanzamt legte die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

4. Mit **Schreiben vom 22. Mai 2012** gab die Berufungswerberin bekannt, dass im Jahr 2004 noch folgende Beträge (netto) betreffend die Errichtungskosten des Gebäudes „A-Straße “ bezahlt worden sind:

Haftrücklass R	623,33 €
Haftrücklass E-Werk Wels	5.500,- €
ER 119/12	6.687,- €
Summe:	12.810,33 €

Über die Berufung wurde erwogen:

A) Festgestellter Sachverhalt im Verfahren GZ. RV/0290-L/05

1. Mit **Kaufvertrag vom 1. Juli 1991** verkaufte Gesellschafter die Liegenschaft xyz, mit der Flächengröße von 4.562 m² zum Preis von 34.000.000,- ATS an die berufungswerbende Gesellschaft, welche somit nach Eintragung ins Grundbuch **zivilrechtliche Alleineigentümerin** der Liegenschaft wurde. Auf dieser Liegenschaft befand sich u.a. auch das private Wohnhaus von Gesellschafter (A-Straße, einschließlich Garten, insgesamt: 1.752 m²), welches weiterhin von der Familie Anteilsinhaber **unentgeltlich** bewohnt wurde.

Im Anlagevermögen der Gesellschaft wurden lediglich der Kaufpreisanteil von Grund & Boden sowie die Nebenkosten des Erwerbs erfasst (siehe nachfolgende Aufstellung Pkt 1.). Die berufungswerbende Gesellschaft bezweckte damit eine buchmäßige Trennung von Grund & Boden und Gebäude. Das Gebäude wurde daher als **notwendiges Privatvermögen** behandelt und den Ehegatten als **wirtschaftliche Eigentümer** zugerechnet.

Diese Aktivierung von Grund & Boden wurde sodann auf Grund der Feststellungen einer die Jahre 1995 bis 1997 umfassenden Betriebsprüfung per 1. April 1994 wieder rückgängig gemacht und als Forderung an Gesellschafter eingebucht, sodass sich letztlich weder Grund & Boden noch Gebäude im Betriebsvermögen befanden (siehe unten Pkt 2.). Hiezu ist festzuhalten (siehe auch Feststellungen der Betriebsprüfung über die Jahre 2003 bis 2006), dass eine **buchmäßige und bilanzielle Erfassung** des Grund und Boden sowie des Altbestandes des Gebäudes zumindest bis 31.03.2007 **nicht** erfolgt ist.

2. Im November 2000 erteilte der Bürgermeister der Stadt M die Baubewilligung für den Um- und Anbau des strittigen Wohngebäudes, samt der Errichtung eines Hallenbades. Mit den **Baumaßnahmen wurde im Juni 2001 begonnen.**

Die bis 31. März 2002 angefallenen Herstellungskosten wurden zunächst auf das betriebliche Konto „**Anlagen im Bau**“ verbucht (siehe unten Pkt. 3.). Aktiviert wurden somit nur die reinen Um- und Anbaumaßnahmen (siehe unten Pkt. 4. bis 6.), nicht der Altbestand des Gebäudes.

3. In der Vereinbarung vom 15. Dezember 2000 zwischen den Ehegatten Anteilsinhaber und der Gesellschaft wurde festgehalten, dass die Ehegatten das Wohngebäude A-Straße der Gesellschaft überlassen hätten, welches sodann von ihr zum Mietobjekt umgebaut werde. Die geschätzten Umbaukosten würden sich auf 22.000.000,- ATS belaufen. Als Miete werde ein monatliches Entgelt iHv 80.000,- ATS (ohne Umsatzsteuer) vereinbart.

Der Wert der überlassenen Bausubstanz werde auf die Miete angerechnet und ausgehend von den ursprünglichen Errichtungskosten mit rund 5.000.000,- ATS festgelegt. Der Wert sei nach Fertigstellung des Mietobjektes erforderlichenfalls den tatsächlichen Verhältnissen anzupassen. Die Kompensation des Wertes über die Objektnutzung beginne mit jenem Monat, ab dem das Objekt angemessen (Baufortschritt) benützt werden kann. Die Vertragspartner würden sich zudem verpflichten, nachdem der überlassene Wert durch Nutzung kompensiert ist, unverzüglich einen fremdüblichen Mietvertrag abzuschließen, welcher obigen Mietzins samt Wertsicherungsklausel festlege. Außerdem sei ein Kündigungsverzicht der Vermieterin für die Dauer von mindestens 10 Jahre zu vereinbaren.

4. Mit Vereinbarung vom 21. Februar 2001 räumte die berufungswerbende Gesellschaft den Ehegatten Anteilsinhaber das **lebenslängliche unentgeltliche Wohnungsgebrauchsrecht** hinsichtlich des Wohngebäudes, samt ausschließlicher Benützung des Gartens ein. Darüber hinaus wurde festgehalten, dass die Nutzungsaufnahme bereits vor Unterfertigung des Vertrags erfolgt worden sei.

Die grundbücherliche Einverleibung des Wohnungsgebrauchsrechtes erfolgte mit Beschluss des Bezirksgerichtes Wels vom 8. August 2002.

5. Im Zeitraum zwischen Juni 2002 und Mai 2007 wurde keine Miete entrichtet, sondern es erfolgte – so wie in der Vereinbarung vom 15. Dezember 2000 dargelegt – eine Aufrechnung der überlassenen Bausubstanz. Ausgehend von den seinerzeitigen Errichtungskosten iHv 350.000,- € (5 Mio. ATS) und dem vereinbarten monatlichen Mietzins iHv 5.800,- € (d.s. 79.810,- ATS) ergab sich ein Anrechnungszeitraum von rd. 60 Monaten (5 Jahre). Eine **erstmalige Mietzinszahlung** erfolgte somit **ab Juni 2007.**

6. In dem zwischen den Ehegatten Anteilsinhaber und der Gesellschaft geschlossenen Mietvertrag vom 1. Juni 2007 wurde als Mietgegenstand das Wohnhaus in der A-Straße, samt dazugehörigen Garten im Ausmaß von insgesamt 1.249 m² genannt. Als monatlicher Mietzins wurde ein Nettoentgelt von 5.800,- € (ohne Betriebskosten, ohne USt) vereinbart.

Das Mietverhältnis hatte am 1. Juni 2007 begonnen und kann laut Pkt. II des Vertrages von beiden Vertragsparteien unter Einhaltung einer sechsmonatigen, dem Endigungstermin voranzugehenden Kündigungsfrist, jeweils zum 31. Dezember eines Kalenderjahres

(Endigungstermin) aufgekündigt werden, wobei die Vermieterin darauf verzichtet hat, ihr Kündigungsrecht vor Ablauf von 15 Jahren, gerechnet ab dem 1. Juni 2007, geltend zu machen.

7. Die Erfassung der Liegenschaft A-Straße im Anlagevermögen der berufungswerbenden Gesellschaft erfolgte in chronologischer Reihenfolge folgendermaßen:

1) Kto. 300 „Grundstücke“ zum 31.03.1991 : Grundfläche Kto. 300 „Grundstücke“ zum 31.03.1991 : Nebenkosten des Kaufes	1,202.377,00 S 1,755.454,00 S	keine Erfassung des Gebäudewertes im Anlagevermögen
2) Betriebsprüfung im Jahr 1999: alle aktivierten Grundkosten wurden mit 1. 4.1994 aus den Büchern genommen und als Forderung an Gesellschafter verbucht.	-2,957.831,00 S	
3) Kto. 710 „Anlagen im Bau“ zum 31.03.2002 , Zugang:	765.738,00 €	Betriebsprüfung im Jahr 2005: die unter dem Konto „Anlagen im Bau“ erfassten Herstellkosten wurden aus dem Betriebsvermögen ausgeschieden und als Forderung an Familie Anteilinhaber angesetzt.
4) Kto. 710 „Anlagen im Bau“ zum 31.03.2003 Kto. 220 „Mietgebäude A-Straße“ zum 31.03.2003 (Zugang + Umbuchung aus Anlagen im Bau) Kto. 610 „Ausstattung Mietgebäude“ zum 31.03.2003 (Zugang)	0 € 730.754,00 € <u>765.738,00 €</u> 1,496.492,00 € 53.976,00 €	Zugang Umbuchung aus Anlagen im Bau Summe
5) Kto. 220 „Mietgebäude A-Straße“ AW zum 31.03.2004 Kto. 610 „Ausstattung Mietgebäude“ AW zum 31.03.2004	1,687.078,60 € 53.976,00 €	Zugang iHv 190.586,60 € kein weiterer Zugang
6) Kto. 220 „Mietgebäude A-Straße“ AW zum 31.03.2005 Kto. 610 „Ausstattung Mietgebäude“ AW zum 31.03.2005	1,687.078,60 € 53.976,00 €	kein weiterer Zugang kein weiterer Zugang

Festzuhalten ist auch an dieser Stelle, dass der **Wert des Altbestandes** zumindest bis 31.03.2007 **nicht in den Büchern** erfasst wurde.

8. Der Unternehmensgegenstand laut Gesellschaftsvertrag vom 5. September 1984 umfasst die Verwaltung von Anteilen an Kapitalgesellschaften, Personengesellschaften und Genossenschaften, die Beteiligung an Unternehmen dieser oder ähnlicher Art, an denen die Gesellschaft eine dominierende oder wesentliche Stellung einnimmt, die Vermietung und Verpachtung von Maschinen, Geräten und Liegenschaften sowie nach Ergänzung durch Gesellschafterbeschluss vom 29. Juli 1987 auch die Ausübung des Schlosserhandwerks.

Nach den Angaben in den eingereichten Steuererklärungen ist die Art des Unternehmens „*Werkzeug- und Anlagenbau*“. Die Gewerbeberechtigung vom 7. Dezember 1987 lautet auf „*Schlosser*“ und ist bis dato aufrecht.

Geschäftsführer der berufungswerbenden Gesellschaft ist der Schwiegersohn der alleinigen Gesellschafterin und (Mit-) Bewohnerin des strittigen Wohngebäudes.

9. Laut vorliegenden Gewinn- und Verlustrechnungen erzielte die Gesellschaft seit 2001 folgende **Miet- und Pächterlöse bzw Umsatzerlöse:**

	Miet- und Pächterlöse:	Umsatzerlöse:
2001	322.200,00 S	44.274.652,65 S
2002	23.415,19 €	3.182.651,70 €
2003	23.415,19 €	3.673.302,04 €
2004	23.415,19 €	3.770.190,93 €
2005	12.209,04 € (20 % USt) 1.000,00 € (10 % USt)	8.116.855,30 €
2006	12.209,04 € (20 % USt) 6.000,00 € (10 % USt)	8.591.650,08 €

Die Miet- und Pächterlöse setzen sich zusammen aus der Vermietung von Grund & Boden an die Firma St. GmbH im Betrag von 12.209,04 € (von 2001 bis 2006), sowie 11.206,15 € (von 2001 bis 2004) und aus der Vermietung eines Einfamilienhauses an Frau Erika K (2005 und 2006).

10. Hinsichtlich der **Bauausführung und Ausstattung des strittigen Gebäudes** ist festzuhalten:

Das bestehende erdgeschoßige Wohnhaus wurde im Dachgeschoß ausgebaut sowie um einen Anbau erweitert. Der großzügige, in den Altbestand fließende Anbau beinhaltet u.a. ein Schwimmbecken (4 x 10m), Whirlpool, Sauna, Dampfbad sowie einen Barbereich. Innen ausgestattet wurde das Gebäude u.a. mit einem speziellen Beleuchtungskonzept, mit Fußbodenheizung, Klimaanlage, Felselementen und Berieselungsvorhängen. Zudem wurde der Garten um rd. 93.500,- € aufwendig gestaltet.

In seiner **Baubeschreibung vom 12. Oktober 2000** schildert der Architekt seinen Entwurf zur Gestaltung des Baus wie folgt:

„Die Entwurfsidee an ein bestehendes erdgeschoßiges Wohnhaus mit ausgeprägter Dachlandschaft (Holzdachstuhl mit Ziegelerdeckung) ist, diese schrägen Dachflächen über die einheitliche Firsthöhe (etwa 6,5 m) fortzusetzen und mit diesem formalen Vokabular den Innenraum zu gestalten.

Zu erwähnen ist, dass ich diesen klimakontrollierten Mehrzweckraum als Ergänzung zum Wohnbereich auffasse, das heißt, dass verschiedene Bereiche mit allen Attributen der Architektur (Tektonik, Lichtführung, Farbe und Raumbildung) ausgeformt sind. Die Folgeeinrichtungen wie Sauna, Dampfbad, Duschen, WC einerseits und eine wellenförmig ausgebildete, etwa 2,20 m hohe Lichterwand, führen in 2 Zonen in die Halle. Die Wohnraumhöhe wird durch die Empore in die Halle übergeleitet und öffnet sich über dem Schwimmbecken zur höchsten Erhöhung. Diese dynamische Raumbildung wird durch Lichtbänder und Lichtflächen betont.

Die "Wohnbereiche" sind in den niedrigsten Raumzonen installiert (Sitzgrube, Essplatz, Liegeplätze usw.). Die konstruktive Durchbildung der krallenförmigen Stahlbinder wird durch geschlossene und offene Flächen betont und durch die etwa 28 m lange Lehmwand beruhigt. Diese vorgesetzte Lehmziegelwand erhöht das Raumklima und so das Wohlbefinden. Verschiedene Gestaltungselemente wie Fußböden (ev. erhöhte Nutzungsbereiche), Pflanzen, Felselemente und Berieselungsvorhänge sowie Durchblicke in den nunmehr großflächig gestalteten Garten, ergänzen die räumliche Spannung von "Drinnen und Draußen". Die Wahrnehmung und Einbeziehung der Jahreszeiten und Tagesabläufe sind ein wesentlicher Bestandteil der Entwurfsphilosophie.

Der neue Schlafbereich wird im Dachraum des 1. Obergeschoßes eingebaut, dieser bietet durch die Auflösung eines Teiles der nördlichen Dachfläche, eine spannungsreiche und funktionell klar ausgeformte Wohnlandschaft, die über das großzügig gestaltete Wohnbadezimmer mit anschließender Empore in die Badehalle überleitet. Eine kleine Loggia bringt auch in diesem Bereich gute Lichtverhältnisse. In diesem Zusammenhang wird die Wohnhalle durch Zurücksetzung der Obergeschoßwände und Einbau eines großflächig Belichtungsfeldes neu akzentuiert."

Entgegen den ursprünglichen Berufungsausführungen („Die Ausstattung (Einrichtungsgegenstände) des Mietobjektes sind im Mietzins nicht berücksichtigt, weil sie aus dem Privatvermögen der Mieter finanziert worden sind.") wurden von der berufungswerbenden Gesellschaft auch Kosten der Einrichtung getragen (zB Firma E, Einrichtungshaus in Linz, rd. 9.360,- €, netto, Firma T, Tischlerei in Marchtrenk, rd. 106.000,- €, netto und Firma P, Einrichtungshaus in Wels, rd. 7.800,- €, netto), was schließlich auch in der Vorhaltsbeantwortung vom 14. März 2011 bestätigt wurde.

Die Eingangsrechnungen der Firma Schwimmbad GmbH vom 8. Februar 2002 (ReNr. 2002/20), 29. November 2001 (ReNr. 2001/395) sowie vom 29. Juni 2002 (ReNr. 2002/261) wurden ursprünglich an die Familie Gesellschafter als Leistungsempfänger gerichtet und nachträglich händisch auf den Firmennamen der berufungswerbenden Gesellschaft geändert.

Sonderwünsche der Ehegatten hinsichtlich der Gestaltung des Objektes wurden unstrittig (siehe Berufung vom 20. Oktober 2003) berücksichtigt, womit das Gebäude (samt Garten) nach den persönlichen Vorstellungen der Bewohner errichtet bzw umgebaut wurde. In Anbetracht der Höhe der Herstellungskosten (siehe obige Aufstellung) und der Baubeschreibung kann festgehalten werden, dass das Objekt einschließlich Garten insgesamt als luxuriös einzustufen ist.

B) Rechtliche Würdigung

I. Im Zuge des Verfahrens zu GZ. RV/0290-L/05 (Berufungen gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2002 sowie gegen die Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide 2001-2004) wurde von den Behörden (Unabhängiger Finanzsenat sowie Finanzamt) das Vorliegen der Voraussetzungen für eine verdeckte Gewinnausschüttung an der Wurzel festgestellt. Die Berufungen wurden schließlich zurückgenommen.

Auch im gegenständlichen Verfahren (GZ. RV/0085-L/12, RV/0094-L/12 und RV/0424-L/12) richtet sich die Berufung gegen die Vornahme einer verdeckten Gewinnausschüttung an der Wurzel. Die Berufungen gegen die Körperschaftsteuerbescheide 2003 bis 2010 wurden zurückgenommen.

Die Abgabenbehörde erster Instanz begründete ihre Rechtsansicht im angefochtenen Bescheid folgendermaßen:

1. Allgemeines und gesetzliche Grundlagen

Juristische Personen und ihre Anteilseigner sind nicht nur zivilrechtlich als eigenständige Rechts- und Vermögenssubjekte, sondern nach dem Trennungsprinzip auch ertrag- und

umsatzsteuerrechtlich als eigenständige Steuersubjekte zu behandeln. Rechts- und Leistungsbeziehungen zwischen diesen Subjekten werden daher grundsätzlich steuerlich anerkannt, allerdings unter der Voraussetzung, dass es dabei zu keiner Vermischung zwischen der Sphäre der Einkommenserzielung und jener der Einkommensverwendung kommt. Dies ist beispielsweise dann der Fall, wenn eine Kapitalgesellschaft mit dem Ziel zwischengeschaltet wird, dem Wesen nach private Aufwendungen in eine steuerlich relevante Sphäre zu verlagern und damit eine Vermögensverschiebung zwischen Körperschaft und Anteilseigner nicht (nur) in Einkommenserzielung begründet ist, sondern (auch) in der Anteilsinhaberschaft selbst wurzelt. Soweit die Vermögensverschiebung „*causa societatis*“ erfolgt, findet sie auf Ebene der für die Einkommensermittlung unbeachtlichen Einkommensverwendung statt. Sie darf daher die Einkommensermittlung nicht beeinflussen, was durch ihre steuerliche Neutralisierung erreicht wird (vgl. *Renner*, in: *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger (Hrsg)*, Die Körperschaftsteuer, § 8, Tz 117).

Hiezu bestimmt **§ 7 Abs 2 KStG 1988**, dass die einkommensteuerlichen Vorschriften über die Gewinnermittlung in den Bereich der Körperschaftsteuer übernommen werden. Daraus folgt, dass die Betriebsvermögenseigenschaft von Wirtschaftsgütern bei Körperschaftsteuersubjekten nach den gleichen Grundsätzen zu beurteilen ist wie bei Einkommensteuersubjekten. So umfasst das notwendige Betriebsvermögen alle Wirtschaftsgüter, die objektiv erkennbar zum unmittelbaren Einsatz im Betrieb bestimmt sind und ihm tatsächlich dienen sowie jene Wirtschaftsgüter, die bei der Gewinnermittlung gemäß § 5 EStG 1988 im Bereich der Einkommensteuer gewillkürtes Betriebsvermögen darstellen.

Ein Wirtschaftsgut einer Körperschaft, das objektiv erkennbar privaten (bzw gesellschaftsrechtlichen) Zwecken dient oder objektiv erkennbar für solche Zwecke bestimmt ist, stellt **notwendiges Privatvermögen** dar. Solche Wirtschaftsgüter gehören somit nicht zum (gewillkürten) Betriebsvermögen, sondern zu ihrem **steuerneutralen Vermögen** (VwGH 24.06.2004, 2001/15/0002; 16.05.2007, 2005/14/0083).

Als Instrument zur Abgrenzung und Entflechtung von betrieblich veranlassten Vorgängen und sozietär veranlasster steuerneutraler Einkommensverwendung dient die **verdeckte Ausschüttung** gemäß **§ 8 Abs 2 KStG**. Dieser lautet:

„Für die Ermittlung des Einkommens ist es ohne Bedeutung, ob das Einkommen
- im Wege offener oder verdeckter Ausschüttungen verteilt oder
- entnommen oder
- in anderer Weise verwendet wird.“

Unter **verdeckten Gewinnausschüttung** im Sinne des § 8 Abs 2 KStG versteht man nach ständiger Rechtsprechung des VwGH (23.02.2010, 2005/15/0148; 16.12.2010, 2007/15/0013) alle nicht ohne weiteres als Ausschüttung erkennbaren Zuwendungen (Vorteile) einer

Körperschaft an die unmittelbar oder mittelbar beteiligten Personen, die zu einer Gewinnminderung bei der Körperschaft führen und die dritten, der Körperschaft fremd gegenüberstehenden Personen nicht gewährt werden. Entscheidendes Merkmal einer verdeckten Ausschüttung ist die Zuwendung von Vermögensvorteilen, die ihrer äußeren Erscheinungsform nach nicht unmittelbar als Einkommensverteilung erkennbar sind und ihre Ursache in den gesellschaftsrechtlichen Beziehungen haben. Diese Ursache ist an Hand eines **Fremdvergleiches** zu ermitteln.

2. Rechtliche Würdigung

Gegenständlich steht die Zugehörigkeit einer vermieteten Liegenschaft zum steuerlich relevanten Betriebsvermögen einer Kapitalgesellschaft in Streit.

Vor dem Hintergrund obiger Ausführungen stellt sich daher im Hinblick auf die Beurteilung von Anschaffung von Wirtschaftsgütern, welche sodann den Anteilseignern zur privaten Nutzung überlassen werden, die grundsätzliche Frage, ob diese

- > > > dem **steuerlichen Betriebsvermögen** oder
- > > > einer **außerbetrieblichen und steuerneutralen Sphäre** (siehe unten Pkt. 2.1 ff) der Kapitalgesellschaft oder
- > > > von vornherein dem Gesellschafter als sein **wirtschaftliches Eigentum** (siehe unten Pkt. 3.) zuordenbar sind und
- > > > bei Bejahung einer der beiden letzten Punkte, ob eine Korrektur im Wege einer **verdeckten Ausschüttung (an der Wurzel)** vorzunehmen sein wird.

2.1. Zurechnung zum steuerneutralen Bereich der Körperschaft?

Wie eingangs erwähnt, ist die grundsätzliche Frage, ob eine Kapitalgesellschaft neben der betrieblichen auch eine „außerbetriebliche Vermögenssphäre“ haben kann, von Lehre und Rechtsprechung bejaht worden. Nach jüngerer Judikatur des VwGH sind einzelne Wirtschaftsgüter, deren Anschaffung oder Herstellung **rein gesellschaftsrechtlich veranlasst** sind und **objektiv erkennbar gesellschaftsrechtlichen Zwecken** dienen, nicht dem Betriebsvermögen der Kapitalgesellschaft, sondern deren außerbetrieblichen Sphäre zuzurechnen.

2.2. Kriterien für das Vorliegen einer sozietären Veranlassung

Zunächst ist auf die ständige Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (zB vom 18.12.2008, 2006/15/0208) hinzuweisen, wonach auch Vereinbarungen zwischen einer Körperschaft und

ihren Anteilsinhabern jenen Anforderungen zu entsprechen, wie sie für die steuerliche Anerkennung von **Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen** gefordert werden. Zur Beurteilung der Frage, ob eine gesellschaftsrechtlich oder schuldrechtlich veranlasste Leistungsbeziehung vorliegt, ist daher auf Ebene der Beweiswürdigung zu prüfen, ob die der Leistungsbeziehung zugrunde liegende Vereinbarung nach außen ausreichend zum Ausdruck kommt, einen klaren und eindeutigen Inhalt aufweist und vor allem auch **zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen** abgeschlossen worden wäre.

Hinsichtlich der Frage, nach welchen Kriterien von einer gesellschaftsrechtlich veranlassten und objektiv erkennbar gesellschaftsrechtlich dienenden Anschaffung auszugehen ist, hat der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 16. Mai 2007 (2005/14/0083) weiters ausgesprochen, dass bei den (nicht fremdüblich) den Gesellschaftern zur Nutzung überlassenen Gebäuden einer Kapitalgesellschaft eine Unterscheidung zwischen **jederzeit im betrieblichen Geschehen** (zB durch Vermietung) **einsetzbaren Gebäuden** und solchen Gebäuden zu treffen ist, die ihrer Erscheinung nach (etwa besonders repräsentative Gebäude oder speziell auf die Wohnbedürfnisse des Gesellschafters zugeschnittene Gebäude) für die **private Nutzung durch den Gesellschafter bestimmt** sind und damit als „verdeckte Ausschüttung an der Wurzel“ **von vorneherein nicht zum Betriebsvermögen** der Kapitalgesellschaft zählen.

In Bezug auf die erstgenannten Gebäude spricht der Umstand, dass sie den Gesellschaftern zu einem unangemessen niedrigen Mietzins vermietet werden, nicht gegen deren Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen spricht, sondern führt im Wege einer laufenden verdeckten Ausschüttung zum Ansatz fremdüblicher Betriebseinnahmen (Mieteträge) der Kapitalgesellschaft.

In Anlehnung an diese Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes nennt *Zorn* (in: RdW 2007/620) zusammenfassend als **erste Voraussetzung** die Vornahme eines **Fremdvergleiches**. Um eine verdeckte Ausschüttung an der Wurzel anzunehmen, bedarf es zudem einer **zweiten Voraussetzung**, nämlich dass das betreffende Wohnobjekt schon seiner Erscheinung nach für **die private Nutzung durch den Gesellschafter bestimmt** sein muss, wobei in diesem Zusammenhang auch auf die sonstige Tätigkeit der Kapitalgesellschaft Bedacht zu nehmen sein wird. Bei einer in der Produktion tätigen Gesellschaft wird eher anzunehmen sein, dass die Anschaffung eines Wohngebäudes objektiv erkennbar nicht durch den Betrieb veranlasst ist, als bei einer Gesellschaft, zu deren Tätigkeit die Vermietung von Wohnobjekten zählt.

2.3. Fremdvergleich

2.3.1. Voraussetzung für die Annahme einer verdeckten Ausschüttung im Zusammenhang mit einer Nutzungsüberlassung ist stets, dass die Vereinbarung zwischen Gesellschaft und Gesellschafter einem Fremdvergleich nicht standhält. Die Wertung von Leistungsbeziehungen zwischen Körperschaften und ihren (unmittelbaren oder mittelbaren) Anteilsinhabern als betriebliche Vorgänge setzt nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. etwa die Erkenntnisse vom 21.10.2004, 2000/13/0179; 14.12.2006, 2006/14/0025; 17.04.2008, 2005/15/0073) voraus, dass die Leistungsbeziehungen unter auch **gegenüber gesellschaftsfremden Personen üblichen Bedingungen** erfolgen. Es ist folglich zu prüfen, ob die Zuwendung nach ihrem "inneren Gehalt" ihre Ursache in einer schuldrechtlichen Beziehung zwischen Gesellschaft und Gesellschafter oder im Gesellschaftsverhältnis hat. Beim Kriterium des Fremdvergleichs wird der Vergleich zwischen Gestaltungen zwischen „Nahestehenden“ und „Fremden“ gezogen, wobei auf die im allgemeinen Wirtschaftsleben übliche Praxis abgestellt wird. Dabei ist der **tatsächlich verwirklichte Sachverhalt** mit einem **unter Wegdenken der Eigentümereigenschaft** oder sonstigen Nahebeziehungen **üblichen Vorgang zu vergleichen**.

Darüber hinaus kann für die Feststellung, ob ein Vorgang sozietär veranlasst ist, auch auf die sich aus dem Gesellschaftsrecht (Sorgfaltsmaßstab des § 25 GmbHG) ergebende **Rechtsfigur eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsführers** zurückgegriffen werden, der bemüht ist, sich unternehmensrechtlich (zB iZm **verbotener Einlagenrückgewähr** nach § 82 GmbHG sowie iZ mit den **zwingenden Rechnungslegungsvorschriften** des Dritten Buches des UGB für Kapitalgesellschaften) und auch steuerrechtlich richtig zu verhalten.

Die Frage, ob eine Rechtsbeziehung auch unter Fremden in gleicher Weise zu Stande gekommen und abgewickelt worden wäre, ist eine Tatfrage und daher auf Grund entsprechender Erhebungen in **freier Beweiswürdigung** zu lösen:

2.3.2. Dem vorliegenden Fall liegt eine Vereinbarung zugrunde, welche zwischen der alleinigen und damit beherrschenden Gesellschafterin sowie ihrem Gatten und der berufungswerbenden Gesellschaft, vertreten durch ihren Schwiegersohn als Geschäftsführer, abgeschlossen wurde. Nach **§ 20 Abs 1 GmbHG** unterliegt der Geschäftsführer einer GmbH den **Weisungen der Gesellschafter**, womit zum Zeitpunkt der Baumaßnahmen bzw der Vertragsunterzeichnung ein maßgeblicher Einfluss auf die Geschäftsführung der Gesellschaft durch die Anteilsinhaberin zweifellos möglich war. Fraglich ist somit, ob dieser Einfluss auch ausschlaggebend für die vorliegende Vertragsgestaltung war.

Die Gesellschaft erwarb im Jahr 1991 von Gesellschafter die Liegenschaft XYZ, mit dem Ausmaß von rd. 4.600 m² zum Preis von 34 Mio ATS. Bilanziell fand weder der Anteil von Grund & Boden noch der Gebäudeanteil (nach Betriebsprüfung) des auf dem Grundstück

befindlichen Wohnhauses, samt Garten (insgesamt: 1.752 m²), Eingang in das Betriebsvermögen der zivilrechtlichen Eigentümerin, sodass sich (unstrittig) Grund & Boden sowie Gebäude im wirtschaftlichen Eigentum der Ehegatten Anteilsinhaber befanden. Das Wohnhaus wurde daher weiterhin von den Ehegatten (unentgeltlich) benutzt.

Im Juni 2001 wurde mit den Baumaßnahmen zum Umbau des bestehenden Wohngebäudes sowie mit einem Anbau begonnen, wobei die dabei angefallenen Herstellkosten von der Gesellschaft getragen und im Betriebsvermögen (Anlagevermögen zum 31.03.2002: 765.738,00 €) erfasst wurden. Begründet wurde diese Vorgangsweise damit, dass das wirtschaftliche Eigentum der Ehegatten Anteilsinhaber am Wohngebäude wieder an die Gesellschaft rückgeführt und nach den Umbaumaßnahmen an die Ehegatten Anteilsinhaber vermietet werden solle. Als Wert für die Rückführung des wirtschaftlichen Eigentums an die Gesellschaft wurde ein Betrag von 5 Mio ATS festgelegt, der auf die Miete angerechnet wurde, sodass eine Mietzahlung erstmalig ab Juni 2007 erfolgte.

Aus der **Sicht der Gesellschaft** stellt sich nun die Frage, ob die (behauptete) Rückführung von Grund & Boden sowie des Gebäudes, welche sich im wirtschaftlichen Eigentum der Anteilsinhaber befunden haben (bzw sich noch immer befinden), auch vorgenommen worden wäre und ob diese umfangreichen Investitionen in ein Mietobjekt auch getätigt worden wären, wenn ein **fremder Dritter** unter den **gegebenen Bedingungen** als Bestandsnehmer aufgetreten wäre.

Diese Frage ist auf Grund der gegebenen Sachlage in freier Beweiswürdigung zu verneinen:

2.3.3. Behandlung des Mietobjektes in den Büchern der Gesellschaft

Fakt ist, dass sich Grund & Boden sowie der Altbestand des Wohngebäudes jedenfalls bis November 2000 im wirtschaftlichen Eigentum der Ehegatten Anteilsinhaber befunden haben. Auf Grund der Tatsache, dass im November 2000 die Baubewilligung für den Umbau erteilt wurde, muss sich also die Gesellschaft spätestens zu diesem Zeitpunkt entschlossen haben, das im wirtschaftlichen Eigentum seiner Anteilsinhaber befindliche Wohngebäude umzubauen und den Altbestand wieder rückzuführen. Mit den Baumaßnahmen wurde sodann im Juni 2001 begonnen. Hätte nun aber die Gesellschaft zu diesem Zeitpunkt tatsächlich die Absicht gehabt, das wirtschaftliche Eigentum an der strittigen Liegenschaft wieder zu erlangen, dann wäre sie nach den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung (insb. §§ 190, 191 UGB iVm § 5 Abs 1 EStG; Sorgfaltsmaßstab eines ordentlichen Geschäftsmannes iSd § 25 iVm § 22 GmbHG) verpflichtet gewesen, das Gebäude sowie auch den dazugehörigen Grund & Boden (siehe hierzu VwGH vom 18.12.2001, 98/15/0019: Der Gebäudeteil kann **nicht**

vom entsprechenden ideellen Grundanteil getrennt werden) als gewillkürtes Betriebsvermögen gegen Einstellung einer Verbindlichkeit gegenüber den wirtschaftlichen Eigentümern wieder in die Bücher aufzunehmen, was jedoch laut den vorliegenden Anlageverzeichnissen der Stichtage 2001 bis 2007 **nicht** geschehen ist. Bei Wirtschaftsgütern des gewillkürten Betriebsvermögens entscheidet über deren Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen die **zeitfolgerichtige Verbuchung** als laufender Geschäftsfall, wobei es unzulässig ist, eine rückwirkende Einbuchung des gewillkürten Betriebsvermögens vorzunehmen (VwGH 21.11.1995, 92/14/0152).

Somit ist festzuhalten, dass eine (Rück-)Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums am Altbestand (samt Anteil Grund und Boden) an die Gesellschaft mangels Aufnahme in den Büchern der Gesellschaft **nicht vollzogen** wurde und damit die **Ehegatten** Anteilsinhaber **weiterhin wirtschaftliche Eigentümer geblieben sind**. Da bei einem bebauten Grundstück, das Gebäude grundsätzlich gemeinsam mit dem Grund und Boden ein einheitliches Wirtschaftsgut bildet, treffen auch die die Kosten des Um- und Anbaus das Schicksal des Altbaus (dh es entsteht dadurch kein eigenes, aktivierungsfähiges Wirtschaftsgut), weshalb diese Aufwendungen ebenfalls den Ehegatten Anteilsinhaber als wirtschaftliche Eigentümer zuzurechnen sind.

Für diese Feststellung spricht überdies auch der Inhalt der Vereinbarung über die Einräumung des lebenslänglichen unentgeltlichen Wohnungsgebrauchsrechts vom 21. Februar 2001, worin keinerlei Regelungen und Vorgaben über die Kostentragung (Errichtung sowie Instandhaltung) des Objekts getroffen wurden, was nur dann verständlich erscheint, wenn die Berufungswerberin davon ausgegangen ist, dass die Anteilsinhaberin und ihr Gatte weiterhin wirtschaftliche Eigentümer bleiben und verbindliche Regelungen daher unterbleiben können.

Diese für eine Kapitalgesellschaft (vor allem im Hinblick auf die zwingenden steuer- und unternehmensrechtlichen Vorgaben) doch ungewöhnliche Vorgangsweise (Investitionen in eine Liegenschaft, die im wirtschaftlichen Eigentum eines Dritten steht, ohne ausreichende zivilrechtliche Absicherungen), kann wohl nur mit dem vorliegenden Naheverhältnis zwischen Gesellschaft und Gesellschafterin begründet werden.

2.3.4. Vereinbarung vom 15. Dezember 2000, Mietvertrag vom 1. Juni 2007

Darüber hinaus scheint es fragwürdig, ob die zwischen den Ehegatten Anteilsinhaber und der Gesellschaft geschlossene Vereinbarung über das künftige Mietverhältnis auch tatsächlich am 15. Dezember 2000 und nicht erst zu einem späteren Zeitpunkt erstellt und unterfertigt wurde. Einerseits wurden darin nämlich die **Entgeltlichkeit** (Höhe der künftigen Miete) und die Aufrechnung des Wertes des Altbestandes vereinbart, andererseits aber räumte die

Gesellschaft nur zwei Monate später den Ehegatten Anteilsinhaber das lebenslängliche **unentgeltliche** Wohnungsgebrauchsrecht samt Gartengebrauchsrecht ein. Dieser doch offensichtliche Widerspruch lässt darauf schließen, dass zu diesem Zeitpunkt eine Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums unter Aufrechnung des Altbestandes an die Gesellschaft **gar nicht beabsichtigt** war (siehe auch oben), sondern vielmehr eine Absicherung der Ehegatten Anteilsinhaber gegenüber der zivilrechtlichen Eigentümerin geschaffen werden sollte.

Für die Annahme, dass diese Vereinbarung nicht am 15. Dezember 2000 geschlossen wurde, sondern erst nachträglich (bei Bekanntwerden der steuerlichen Problematik) für Beweis Zwecke erstellt wurde, spricht auch die Tatsache, dass eine Vorlage der Vereinbarung im Zuge der Umsatzsteuersonderprüfung im Jahr 2003 nicht erfolgt ist und deren Inhalt der Prüferin auch nicht mündlich mitgeteilt wurde. Vorgelegt wurde vielmehr ein **Entwurf** eines (nicht unterfertigten) Mietvertrages vom 6. März 2003, worin weder die Miethöhe, noch der Beginn des Mietverhältnisses ausgewiesen wurde, obwohl das fertig gestellte Wohnobjekt zu diesem Zeitpunkt bereits wieder von der Anteilsinhaberin und ihrem Gatten bewohnt wurde (Einzug: Juni 2002).

Wesentlich dabei ist aber auch, dass eine Regelung bezüglich der Aufrechnung des Wertes der überlassenen Bausubstanz (wirtschaftliches Eigentum Ehegatten Anteilsinhaber) **nicht** in diesem Vertragsentwurf erwähnt wurde, vielmehr wurde sogar unter Pkt. IV. ein Kompensationsverbot statuiert, welches der Mieterin verbietet, *„allfällige Gegenforderungen, die sie gegen die Vermieterin haben sollte, mit dem Mietzins bzw den Betriebskosten ganz oder teilweise aufzurechnen bzw zurückzuhalten.“*

Die Rechtfertigung der Gesellschaft im Schreiben vom 27. September 2004, nämlich dass die Prüferin *„dem Vorhandensein eines Miet**vertrages** Bedeutung“* zumaß und daher einen solchen verlangte, weshalb sie auch nur den Entwurf des Mietvertrages vom 6. März 2003 ausgehändigt bekam und **nicht** die Vereinbarung vom 15. Dezember 2000, kann somit nur als Schutzbehauptung angesehen werden. Wie aus der Aktenlage ersichtlich, wurde der Behörde der Inhalt dieser Vereinbarung erstmalig in der Berufungsschrift vom 20. Oktober 2003 bekannt gegeben. Im Übrigen kann auch eine derartige „Vereinbarung“ als Vorvertrag (§ 936 ABGB) oder Punktation (§ 885 ABGB) rechtsgeschäftliche Wirkung entfalten und deren Inhalt hätte daher im Zuge der Umsatzsteuersonderprüfung gemäß § 119 BAO sehr wohl offen gelegt werden müssen.

Nach Ansicht des Finanzamtes mangelt es bei der behaupteten Vertragsbeziehung daher nicht nur an der Fremdüblichkeit, sondern auch an deren eindeutigem, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt. Obwohl die Anteilsinhaberin und ihr Ehegatte bereits seit Juni 2002

das Gebäude bezogen hatten und ein Bestandsverhältnis (unter Festlegung aller Rechte und Pflichten, auch hinsichtlich der Aufrechnungsbedingungen betreffend den Altbestand) daher ab diesem Zeitpunkt hätte begründet werden müssen, wurde erst am 1. Juni 2007, also fünf Jahre später zwischen den Parteien ein schriftlicher Mietvertrag geschlossen. Diese unübliche Vorgangsweise der Überlassung eines luxuriösen Wohnobjektes ohne ausreichende rechtliche Absicherung der Überlassungsbedingungen widerspricht klar den üblichen Gepflogenheiten im Wirtschaftsleben.

2.3.5. Unentgeltliches Wohnungsgebrauchsrecht

Die geforderte Fremdüblichkeit scheitert zudem auch an dem im Grundbuch einverleibten und den Ehegatten Anteilsinhaber (unentgeltlich) zugestandenem Wohnungsgebrauchsrecht.

Gemäß § 478 ABGB zählt das Wohnrecht zu den persönlichen Dienstbarkeiten, die auf den Gebrauch einer fremden Sache gerichtet ist. Als dinglich Berechtigter hat der Servitutsinhaber – im Unterschied zum bloß obligatorisch Gebrauchsberechtigten (wie etwa der Mieter oder Pächter) – ein **Herrschaftsrecht** und eine **absolut geschützte Rechtsposition**, die er gegenüber jedermann verteidigen kann. Da Dienstbarkeiten absolute Rechte sind, wirken sie gegen den jeweiligen Eigentümer der belasteten Sache, sodass sie durch Eigentümerwechsel an der belasteten Sache nicht berührt werden.

Der im Mietvertrag vom 1. Juni 2007 statuierte Kündigungsverzicht der Vermieterin für die Dauer von 15 Jahren ist folglich überflüssig und inhaltsleer, da eine Kündigung von Seiten der berufungswerbenden Gesellschaft als Vermieterin zu Lebzeiten der Mieter und Servitutsberechtigten gerichtlich nicht durchsetzbar sein wird. Vielmehr hätte es eigentlich im Interesse der Vermieterin, also der Gesellschaft, gelegen sein müssen, einen langfristigen Kündigungsverzicht **seitens der Mieterin** zu erreichen, um sicherzustellen, dass die Mieterin auch weiterhin das Bestandsverhältnis aufrecht erhält, wo sich doch aus dem Sachverhalt eindeutig ergibt, dass sich die Neuvermietung dieser Immobilie als äußerst schwieriges Unterfangen erweisen wird.

Wenn nun die Gesellschaft hiezu vermeint, dass trotz des vereinbarten unentgeltlichen Servituts, doch zweifelsfrei ein entgeltliches Mietverhältnis vorläge und „*Unentgeltlichkeit wegen § 21 Abs 1 BAO nicht fingiert werden*“ könne, so ist dem zu entgegen, dass die (angemessene) Entgeltlichkeit **lediglich ein Indiz** für das Vorliegen eines steuerlich relevanten Rechtsverhältnisses darstellt, welches in freier Beweiswürdigung unter Berücksichtigung aller weiteren Umstände und Bedingungen, die das Vertragsverhältnis beeinflussen, zu beurteilen ist. Daher kann bei der Prüfung der sozietären Veranlassung nicht unberücksichtigt bleiben, dass zivilrechtliche Gestaltungen zwischen Gesellschaft und

Anteilsinhaber bestehen, die rechtlich jederzeit durchsetzbar sind und damit die Handlungsfreiheit der Kapitalgesellschaft bezüglich dieses Wirtschaftsgutes erheblich beschränken können.

In casu kann daher die gegenständliche Servitutsvereinbarung, deren (mögliche künftige) Rechtswirkungen doch wohl unbestritten sind, nicht außer Acht gelassen werden, zumal nicht nur über deren Unentgeltlichkeit abgesprochen wird, sondern vor allem die dingliche Wirkung des Wohnrechtes festgelegt wird, die – wie oben ausgeführt – eine absolut geschützte Rechtsposition vermittelt, die wohl nur **im ausschließlichen Interesse der Anteilinhaberin** und **nicht der berufungswerbenden Gesellschaft** sein kann.

Wie die Gesellschaft in der Vorhaltsbeantwortung vom 11. Jänner 2011 daher zugestanden hat, dient das Servitut zur „*Sicherung der Nutzung*“ durch die Anteilinhaberin und ihren Ehegatten. Diese Vorgangsweise kann allerdings im Rahmen eines **(objektiven) Fremdvergleiches**, unter Berücksichtigung der im allgemeinen Wirtschaftsverkehr üblichen Gepflogenheiten, **weder aus unternehmensrechtlichen noch aus betriebswirtschaftlichen Gründen gerechtfertigt** sein und lässt jeglichen Interessengegensatz, der üblicherweise zwischen fremden Vertragsparteien besteht, vermissen. Es widerspricht nämlich der allgemeinen Unternehmenspraxis, Mietern eines Wohnobjektes eine derart starke (dingliche) Rechtsposition zu verschaffen, die langfristig verhindern kann, höhere Mieterlöse durch andere Mieter zu lukrieren.

Zudem ist auch aus Sicht einer Liegenschaftsbewertung zu bedenken, dass im Falle einer Veräußerung der Wert dieser Liegenschaft durch das eingeräumte Servitut vermindert wird. Eine Kapitalgesellschaft, die auf Grund ihrer Rechtspersönlichkeit ihren Gläubigern mit dem Gesellschaftsvermögen haftet (§ 61 GmbHG), darf jedoch den Wert ihres Vermögens nicht dadurch schmälern, als der Zugriff auf dieses aus Gründen, die im Gesellschaftsverhältnis wurzeln, verwehrt oder erschwert wird. Gemessen am Sorgfaltsmaßstab eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsführers iSd § 25 GmbHG, hätte die Gesellschaft einem fremden Mieter nie ein unentgeltliches und lebenslängliches Servitut eingeräumt.

2.3.6. Einrichtungsgegenstände

Widersprüchlich erscheinen auch die Aussagen der Gesellschaft hinsichtlich der Einbeziehung der Einrichtungsgegenstände in das Vertragsverhältnis. Obwohl in der Berufung vom 20. Oktober 2003 noch behauptet wurde, dass „*die Ausstattung (Einrichtungsgegenstände) des Mietobjektes im Mietzins nicht berücksichtigt sind, weil sie aus dem Privatvermögen der Mieter finanziert worden sind*“, konnte im Zuge des Ermittlungsverfahren (siehe festgestellter Sachverhalt) nachgewiesen werden, dass die Gesellschaft dennoch einen nicht

unerheblichen Teil der Einrichtung finanziert und in das Betriebsvermögen aufgenommen hatte (lt. Anlagevermögen rd. 54.000,- €). Welche Einrichtungsgegenstände konkret von der Gesellschaft getragen wurden, wurde trotz Aufforderung im Zuge des Vorhalteverfahrens nicht bekannt gegeben. Auch im Mietvertrag vom 1. Juni 2007 wurde die Einrichtung weder zum Vertragsgegenstand, noch finden sich hinreichende Benutzungs- und Instandhaltungsregeln. Ein eindeutiger, klarer und jeden Zweifel ausschließender Inhalt des Bestandsvertrages liegt diesbezüglich jedenfalls nicht vor.

Laut Vorhaltsbeantwortung vom 14. März 2011 seien „*die Kosten dafür in die Bemessungsgrundlage für das Mietentgelt eingerechnet*“ worden und damit würden „*auch diese Investitionen der Gesellschaft über das Mietentgelt vergütet*“ werden. Dieser Aussage ist entgegenzuhalten, dass sich die Höhe des Mietentgelts trotz Einbeziehung der Einrichtungsgegenstände **nicht geändert** hat. In der (behaupteten) Vereinbarung vom 15. Dezember 2000 wurde bereits die Höhe der Miete (80.000,- ATS = **5.814,- €**) bei einer Investitionssumme von 22 Mio ATS (rd. 1,599.000,- €) festgelegt (unter der Option einer Wertanpassung nach Fertigstellung), wobei in der Berufung vom 20. Oktober 2003 klargestellt wurde, dass die Einrichtung nicht Vertragsgegenstand sei. Auch der Inhalt des Mietvertrages vom 1. Juni 2007 trug dem Rechnung:

Das Mietentgelt wurde mit dem Betrag von **5.800,- €** beziffert. Obwohl sich die tatsächliche Investitionssumme (rd. 1,687.000,- €) gegenüber der Ausgangsbasis von 1, 599.000,- € erhöht hat und zusätzlich Einrichtungskosten von rd. 54.000,- € anfielen, wurde das **monatliche Mietentgelt nicht auf den geänderten Vertragsumfang angepasst**.

Die Vertragsparteien vereinbarten somit weder die Kostentragung der Einrichtung, noch ergibt sich eine Transparenz hinsichtlich der Miethöhe.

Es ist daher davon auszugehen, dass die Gegenstände der Einrichtung nicht zum Vertragsgegenstand wurden und von der Gesellschaft vielmehr **unentgeltlich** zur Verfügung gestellt wurden.

2.3.7. Rentabilität der Anschaffung

Als Indiz für eine sozietäre Veranlassung ist weiters auch der Umstand zu sehen, dass ein Gebäude errichtet bzw umgebaut wurde, dass einerseits auf Grund der Höhe der Baukosten und der Baubeschreibung einen exklusiven und luxuriösen Charakter aufweist, andererseits aber in unmittelbarer Nachbarschaft eines (üblicherweise geräuschintensiven) Produktionsbetriebes situiert wurde, weshalb eine Eignung als Renditeobjekt aus objektiven Gesichtspunkten als äußerst unwahrscheinlich erscheint.

Die Gesellschaft begründet zwar die betriebswirtschaftliche Sinnhaftigkeit dieser Investitionen mit der Tatsache, dass (ab dem Jahr 2007) hohe Mieterträge erzielt werden, übersieht dabei aber, dass diese nur solange erzielt werden können, als ein Mieter auch bereit ist, das Mietentgelt tatsächlich in dieser Höhe zu leisten. Für den Fall aber, dass die derzeitigen Mieter das Mietverhältnis kündigen, was laut vorliegendem Mietvertrag unter Einhaltung einer sechsmonatigen Kündigungsfrist auch jederzeit möglich ist oder aus sonstigen Gründen, wie etwa im Fall des Ablebens der Berechtigten, aufgelöst wird, muss ein neuer Mieter gefunden werden, was sich aber in Anbetracht der Tatsache, dass ein exklusives Sachwertobjekt vorliegt, das typischerweise für private Zwecke und Eigennutzung (siehe unten Pkt. 2.4.) bestimmt ist und in casu auch auf die persönlichen Bedürfnisse der Gesellschafterin angepasst wurde, als schwieriges Unterfangen erweisen wird. Derartige Luxusimmobilien sind nämlich realistischerweise **nicht fremdüblich vermietbar**, was zur Folge hat, dass angemessene Mieten am freien Markt nicht zu erzielen sind.

Im Zuge der Anschaffung/Herstellung eines für Zwecke der Vermietung bestimmten Wohngebäudes wird sich daher ein sorgfältiger Geschäftsführer, stets fragen müssen, ob sich – abgesehen von der Anteilsinhaberin – überhaupt noch weitere Interessenten finden lassen, die bereit sind, ein Bestandsentgelt zu entrichten, welches eine angemessene Verzinsung des investierten Kapitals sicherzustellen vermag (*Pröll*, Außerbetriebliches Vermögen der Kapitalgesellschaft – Ertragsteuerliche Konsequenzen auf Gesellschafterebene, ÖStZ 2009, 288ff).

Im vorliegenden Fall dürften diese betriebswirtschaftlichen Überlegungen bei der Entscheidungsfindung der Berufungswerberin wohl keine Rolle gespielt haben, da eine (nach Gewinn strebende) Kapitalgesellschaft kaum ein derartiges Risiko eingegangen wäre, ein auf den Mieter genau zugeschnittenes luxuriöses Wohnobjekt zu errichten und dabei Gefahr zu laufen, keine zahlungskräftigen Nachmieter zu finden, die die erforderliche Rentabilität der Investition durch objekttypische Verzinsung gewährleisten. Da sich die von der Gesellschaft vorgenommene Entscheidung daher weder betriebswirtschaftlich noch unternehmensrechtlich (siehe dazu gds. §§ 22, 25 GmbHG) begründen lässt, ist anzunehmen, dass vielmehr der Einfluss der Anteilsinhaberin auf die Geschäftstätigkeit der Gesellschaft aus privaten Eigeninteressen ausschlaggebend war.

2.4. Bestimmung für die private Nutzung durch den Gesellschafter

Der Verwaltungsgerichtshof trifft weiters eine Unterscheidung zwischen **jederzeit im betrieblichen Geschehen** (zB durch Vermietung) **einsetzbaren Gebäuden** und solchen Gebäuden, die ihrer Erscheinung nach (etwa besonders repräsentative Gebäude oder speziell

auf die Wohnbedürfnisse des Gesellschafters abgestellte Gebäude) für die **private Nutzung durch den Gesellschafter bestimmt** sind.

Wie im festgestellten Sachverhalt beschrieben, wurde das bestehende Anwesen samt Garten mit einem Investitionsvolumen von rd. 1,741.000,- € aufwendig umgebaut bzw ein Neubau mit Hallenbad geschaffen und kann nach der Baubeschreibung des Architekten zweifelsfrei als luxuriös bezeichnet werden. Unstrittig ist auch, dass die umfangreichen Baumaßnahmen am Mietobjekt nach den persönlichen Vorstellungen und Wohnbedürfnissen der Mieter durchgeführt wurden. Grundsätzlich ist der Gesellschaft zuzustimmen, wenn sie vermeint, dass es nicht unüblich sei, wenn die Wünsche der Mieter hinsichtlich der Gestaltung des Mietobjektes Berücksichtigung fänden. Die Umsetzung dieser Wünsche findet allerdings nach den Regeln von Angebot und Nachfrage für gewöhnlich dann ihre Grenze, wenn dadurch die Marktgängigkeit der Immobilie leidet und damit das Risiko besteht, keine geeigneten Mieter zu finden.

Somit ist festzuhalten, dass das vorliegende Wohnobjekt nicht nur als repräsentativ einzustufen sondern auch klar auf die ausschließlichen (privaten) Wohnbedürfnisse der Gesellschafterin abgestellt ist, womit die Frage, ob eine Bestimmung für die private Nutzung durch die Anteilsinhaberin vorliegt, zweifellos zu bejahen ist.

2.5. Tätigkeit der Kapitalgesellschaft

Nach *Zorn* (in: RdW 2007/620) kann als Indiz für eine gesellschaftsrechtliche Veranlassung auch die Tätigkeit Gesellschaft herangezogen werden. Ist eine Gesellschaft vornehmlich im Produktionsbereich tätig, dann wird eher davon auszugehen sein, dass die Anschaffung eines Wohngebäudes (unter Vermietungsabsicht) objektiv erkennbar nicht durch den Betrieb veranlasst ist.

Im vorliegenden Berufungsfall umfasst der Unternehmensgegenstand laut Gesellschaftsvertrag neben der Ausübung des Schlosserhandwerks (Werkzeug- und Anlagenbau) unter anderem auch die Vermietung und Verpachtung von Maschinen, Geräte und Liegenschaften. Die Gesellschaft erzielte in den Jahren 2001 bis 2004 vornehmlich Erlöse aus dem operativen Geschäftsfeld „Werkzeug- und Anlagenbau“. In Relation zu diesen Umsätzen sind die, ebenfalls in diesen Jahren erzielten Miet- und Pächterlöse als vernachlässigbar gering einzustufen, sodass auch hierin ein Indiz für eine gesellschaftsrechtliche Veranlassung erblickt werden kann.

3. Wirtschaftliches Eigentum der Gesellschafterin?

3.1. Kommt man nun zu dem Schluss, dass eine fremdunübliche und gesellschaftsrechtlich veranlasste Vertragsgestaltung vorliegt, so führt dies in der Regel sowohl auf Ebene der Gesellschaft als auch auf Ebene des Gesellschafters zu einer Ausschüttung („an der Wurzel“) in **voller Höhe der Anschaffungs- oder Herstellungskosten**, obwohl das Wirtschaftsgut im außerbetrieblichen Bereich der Gesellschaft verbleibt. Dieser offensichtlichen Divergenz zwischen Gesellschaftsebene (Wirtschaftsgut in außerbetrieblicher Sphäre) und Gesellschafterebene (volle wertmäßige Ausschüttung) wird in der Literatur (zB *Ehrke-Rabel/Kofler*, Gratwanderungen - Das Niemandsland zwischen aggressiver Steuerplanung, Missbrauch und Abgabenhinterziehung, ÖStZ 2009, 461; *Pröll*, Außerbetriebliches Vermögen der Kapitalgesellschaft-Ertragsteuerliche Konsequenzen auf Gesellschafterebene, ÖStZ 2009, 288 ff; *Stangl*, Der VwGH zur außerbetrieblichen Sphäre von Kapitalgesellschaften, ÖStZ 2005, 71 f) damit entgegengetreten, als der Frage nachgegangen wird, ob nicht vielmehr bei Vorliegen obiger Voraussetzungen das **wirtschaftliche Eigentum** am Wirtschaftsgut an den Gesellschafter übergeht, weshalb sich dieses folglich auch nicht in der außerbetrieblichen Sphäre der Gesellschaft befinden kann (sog. **„Entweder-Oder-Prinzip“**).

Hiezu lautet **§ 24 Abs 1 lit d BAO**:

„Für die Zurechnung der Wirtschaftsgüter gelten bei der Erhebung von Abgaben, soweit in den Abgabenvorschriften nicht anderes bestimmt ist, folgende Vorschriften:

d) Wirtschaftsgüter, über die jemand die Herrschaft gleich einem Eigentümer ausübt, werden diesem zugerechnet.“

Die Zurechnung von Wirtschaftsgütern erfolgt somit nach Maßgabe des wirtschaftlichen Eigentums. Wirtschaftlicher Eigentümer ist in der Regel der zivilrechtliche Eigentümer. Ein Auseinanderfallen von zivilrechtlichem und wirtschaftlichem Eigentum ist jedoch nach Lehre und Rechtsprechung dann anzunehmen, wenn ein anderer als der zivilrechtliche Eigentümer die positiven Befugnisse, die Ausdruck des zivilrechtlichen Eigentums sind (Gebrauch, Verbrauch, Veränderung, Belastung, Veräußerung), auszuüben in der Lage ist und wenn er zugleich den negativen Inhalt des Eigentumsrechts, nämlich den Ausschluss Dritter von der Verfügungsgewalt und Nutzung der Sache, auch gegenüber dem zivilrechtlichen Eigentümer auf Dauer, dh. auf die Dauer der voraussichtlichen wirtschaftlichen Nutzung, geltend machen kann. Das Vorliegen dieser Voraussetzungen ist anhand des Gesamtbildes der Verhältnisse des jeweiligen Falles festzustellen (VwGH 29.07.2010, 2007/15/0248). Hiezu ist die Vertragsgestaltung in wirtschaftlicher Betrachtungsweise zu würdigen (VwGH 5.12.1972, 2391/71).

Nach Ansicht des BFH (18.07.2001, X R 15/01) ist ein wirtschaftlicher Ausschluss des Eigentümers von der Einwirkung auf das Wirtschaftsgut gegeben, wenn nach dem Gesamtbild der Verhältnisse kein Herausgabeanspruch besteht oder der Herausgabeanspruch des zivilrechtlichen Eigentümers keine wirtschaftliche Bedeutung mehr hat. Das beim zivilrechtlichen Eigentümer verbleibende Verfügungsrecht, insbesondere das Recht zur Belastung und Veräußerung, schließt wirtschaftliches Eigentum eines anderen nicht aus, denn entscheidend ist der wirtschaftliche Ausschluss des Eigentümers von der Einwirkung auf die Sache.

Bei der Bestimmung des wirtschaftlichen Eigentums ist nicht das formal Erklärte oder formal-rechtlich Vereinbarte, sondern das wirtschaftlich Gewollte und das tatsächlich Bewirkte ausschlaggebend (BFH 26.01.2011, IX R 7/09).

Grundsätzlich bewirken bloße Verwaltungs- und Nutzungsrechte noch nicht, dass der zivilrechtliche Eigentümer sein wirtschaftliches Eigentum an der mit Nutzungsrechten belasteten Sache verliert. Dem zivilrechtlichen Eigentümer ist aber eine Sache dann steuerlich nicht zuzurechnen, wenn besondere Umstände hinzukommen, die es dem Nutzungsberechtigten ermöglichen, mit der Sache wie ein Eigentümer zu schalten und zu walten (VwGH 29.6.1982, 81/14/0093; VwGH 29.6.1982, 82/14/0054).

Darüber hinaus liegt es nahe, für die Lösung der Frage, wann wirtschaftliches Eigentum an einem Wirtschaftsgut vorliegt, die Grundsätze zur Zurechnung bei **Spezialleasing** analog heranzuziehen. Auch im Falle des Spezialleasings ist nämlich das Leasinggut **speziell auf die individuellen Bedürfnisse des Leasingnehmers** zugeschnitten und kann nach Ablauf der Vertragsdauer nur noch bei diesem eine wirtschaftlich sinnvolle Verwendung finden. Eine nur beim Leasingnehmer wirtschaftlich sinnvolle Verwendung kann dann angenommen werden, wenn die Verwertung oder Nutzung des Leasinggegenstandes aus tatsächlichen oder rechtlichen Gründen nur dem Leasingnehmer möglich ist. Ist das Vorliegen von Spezialleasing zu bejahen, dann erfolgt immer eine Zurechnung zum Leasingnehmer.

3.2. Nach Ansicht des Finanzamtes und des UFS überzeugt für die Beurteilung des vorliegenden Sachverhalts die von der Lehre vertretene Ansicht des Übergangs des Wirtschaftsgutes in das wirtschaftliche Eigentum des Gesellschafters:

Wie bereits unter Pkt. 2 ausführlich dargelegt, sind die der Gesellschafterin und ihrem Ehegatten eingeräumten Gestaltungsrechte und Nutzungsbefugnisse derart ausgeprägt, dass im Ergebnis die Gesellschaft, trotz ihrer zivilrechtlichen Eigentümerstellung, auf Lebensdauer der Servitutsberechtigten von der Nutznießung über das fragliche Wirtschaftsgut ausgeschlossen ist und kein Herausgabeanspruch besteht. An dieser absolut geschützten

(dinglichen) Rechtsposition würde auch der Verkauf der Liegenschaft an einen Dritten nichts ändern. Auch eine Vermietung an fremde Dritte würde sowohl aus rechtlichen als auch aus tatsächlichen Gründen scheitern, weil eine Nutzung eben nur den Ehegatten möglich ist.

Zudem wurde festgestellt (siehe Pkt. 2.3.3.), dass die Gesellschaft von einer Aufnahme des Grund und Bodens sowie des (Alt-)Gebäudes in ihr (gewillkürtes) Betriebsvermögen Abstand genommen hat und somit eindeutig zu erkennen gegeben hat, dass das wirtschaftliche Eigentum weiterhin bei den Ehegatten Anteilsinhaber verblieben ist. Aktiviert wurden daher lediglich die betreffenden An- und Umbaukosten iHv rd. 1.740.000,- €, welche jedoch (weil kein eigenes Wirtschaftsgut) wirtschaftlich dem Altbestand zuzurechnen sind.

Nachgewiesen wurde weiters (Pkt. 2.3.6.), dass das luxuriöse Wohnobjekt (einschließlich des Gartens) ausschließlich nach den individuellen Vorstellungen und Bedürfnisse der Mieter errichtet wurde, sodass eine anderweitige Verwendung als für den privaten Gebrauch als unwahrscheinlich anzusehen ist.

II. Der Unabhängige Finanzsenat schließt sich der rechtlichen Würdigung des Finanzamtes an. In Anlehnung an obige Ausführungen liegen somit sowohl auf Ebene der Gesellschaft als auch auf Ebene der Gesellschafterin die Voraussetzungen für eine **verdeckte Ausschüttung gemäß § 8 Abs 2 KStG 1988 (in voller Höhe der Herstellungskosten)** vor. Die Erfassung der Herstellkosten des Gebäudes sowie der Anschaffungskosten der Einrichtung im Betriebsvermögen der berufungswerbenden Gesellschaft hat daher zu unterbleiben.

III. Haftung für die Kapitalertragsteuer

Bei inländischen Kapitalerträgen (Abs 2) wird die Einkommensteuer gemäß **§ 93 Abs 1 EStG 1988** idF BGBl. I 80/2003, durch Abzug vom Kapitalertrag erhoben (**Kapitalertragsteuer**). Inländische Kapitalerträge liegen vor, wenn der Schuldner der Kapitalerträge Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz im Inland hat oder Zweigstelle im Inland eines Kreditinstituts ist und es sich um Gewinnanteile (Dividenden), Zinsen und sonstige Bezüge aus Aktien, Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung handelt (**§ 93 Abs 2 Z 1 lit a**).

Auch **verdeckte Ausschüttungen** zählen zu den Kapitalerträgen gemäß § 93 Abs 2 Z 1 lit a EStG 1988 und unterliegen somit der Kapitalertragsteuer. Diese beträgt 25 % (§ 95 Abs 1 EStG 1988).

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

Absatz 3 dieser Bestimmung ist der **Schuldner der Kapitalerträge** bei inländischen Kapitalerträgen iSd § 93 Abs 2 zum Abzug der Kapitalertragsteuer verpflichtet. Der zum Abzug Verpflichtete hat die Kapitalertragsteuer im Zeitpunkt des Zufließens der Kapitalerträge abzuziehen (**Absatz 4**). Die Geltendmachung der Kapitalertragsteuer gegenüber dem zum Abzug Verpflichteten erfolgt im Wege eines **Haftungsbescheides** nach **§ 224 BAO**.

IV. Liegt Verjährung vor?

1. Mit **Haftungsbescheid vom 14. Dezember 2011** wurde der Abgabeananspruch hinsichtlich **Kapitalertragsteuer 01-12/2004** geltend gemacht. In casu ist fraglich, ob die mit Bescheid vom 16.09.2005 vorgenommene Veranlagung der Gesellschafterin zur Einkommensteuer 2004 eine taugliche und damit eine, die Einhebungs- sowie Bemessungsverjährungsfrist verlängernde Amtshandlung iSd § 209 Abs 1 BAO darstellt. Nach Ansicht der berufungswerbenden Gesellschaft sei Verjährung eingetreten, weshalb die Erlassung des Haftungsbescheides nicht zulässig gewesen sei.

2. Vorweg ist festzuhalten, dass die abgabenrechtlichen Verjährungsbestimmungen Normen des Verfahrensrechtes sind, weshalb eine Änderung der Verjährungsbestimmungen bewirkt, dass ab dem Inkrafttreten die neue Rechtslage auch in Bezug auf Abgabeanprüche, die vor Inkrafttreten dieser Verfahrensbestimmung entstanden sind, anzuwenden ist (vgl. auch 686 BlgNR XXII. GP, 36).

3. Die Erlassung eines Haftungsbescheides (auch nach § 95 Abs 2 EStG 1988) ist eine **Einhebungsmaßnahme**. Sie ist daher nur innerhalb der Einhebungsverjährungsfrist nach § 238 BAO zulässig (VwGH 25.11.2010, 2009/15/0157; *Ritz*⁴, BAO, § 224 Tz 4).

§ 238 Abs 1 BAO idF BGBl. I Nr. 124/2003 lautet:

„Das Recht, eine fällige Abgabe einzuheben und zwangsweise einzubringen, verjährt binnen fünf Jahren nach Ablauf des Kalenderjahres, in welchem die Abgabe fällig geworden ist, keinesfalls jedoch früher als das Recht zur Festsetzung der Abgabe. § 209a gilt sinngemäß.“

§ 224 Abs 3 BAO lautet:

„Die erstmalige Geltendmachung eines Abgabeananspruches anlässlich der Erlassung eines Haftungsbescheides gemäß Abs. 1 ist nach Eintritt der Verjährung des Rechtes zur Festsetzung der Abgabe nicht mehr zulässig.“

§ 224 Abs 3 und § 238 Abs 1 BAO normieren eine Abhängigkeit der Einhebungsverjährung vom Eintritt der Festsetzungsverjährung (§ 207 BAO). Der Festsetzungsverjährung kommt daher auch in Bezug auf die Einhebungsverjährung Bedeutung zu.

Die Kapitalertragsteuer ist eine **Erhebungsform der Einkommensteuer** (vgl. dazu auch § 4 Abs 2 lit a Z 3 BAO). Das **Recht auf Festsetzung der Kapitalertragsteuer** (vgl. § 95

Abs 5 EStG 1988) hängt somit von der Verjährung des Rechts auf Festsetzung der Jahreseinkommensteuer ab. Auf Grund der Maßgeblichkeit des Ablaufes der Festsetzungsverjährung für das Einhebungsverfahren, ist im Einzelfall zu prüfen, ob Festsetzungsverjährung eingetreten ist oder nicht.

Hinsichtlich Unterbrechung der Verjährung vertritt der Verwaltungsgerichtshof in zwischenzeitlich ständiger Rechtsprechung (25.11.2010, 2009/15/0157; 12.12.2007, 2006/15/0004; 18.10.1995, 91/13/0037) die Ansicht, dass Unterbrechungshandlungen nicht personenbezogen, sondern **anspruchsbezogen** wirken. Amtshandlungen nach § 238 Abs 2 BAO unterbrechen daher die Verjährung des in § 238 Abs 1 BAO genannten Rechtes gegenüber jedem, der als Zahlungspflichtiger in Betracht kommt, ohne dass es rechtlich von Bedeutung wäre, gegen wen sich solche Amtshandlungen richten. Die über § 224 Abs 3 und § 238 Abs 1 BAO geschaffene Verknüpfung von Bemessungs- und Einhebungsverjährung hat zur Folge, dass hinsichtlich der Bemessungsverjährung gesetzte Amtshandlungen iSd § 209 Abs 1 BAO Auswirkungen auf die Einhebungsverjährung zeitigen.

Aus **§ 207 Abs 2 BAO** ergibt sich, dass die Verjährungsfrist für die Festsetzung der Einkommensteuer fünf Jahre beträgt. Die Verjährung beginnt nach **§ 208 Abs 1 lit a BAO** in den Fällen des § 207 Abs 2 mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist, soweit nicht (im Berufungsfall nicht zutreffende) Ausnahmen bestimmt sind. **§ 4 Abs 2 Z 3 BAO** bestimmt, dass der Abgabenanspruch für Steuerabzugsbeträge im Zeitpunkt des **Zufließens** der steuerabzugspflichtigen Einkünfte entsteht.

Nach **§ 209 Abs 1 BAO** verlängert sich die Verjährungsfrist um ein Jahr, wenn innerhalb der Verjährungsfrist des § 207 nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen (§ 77) von der Abgabenbehörde unternommen werden. Die Verjährungsfrist verlängert sich jeweils um ein weiteres Jahr, wenn solche Amtshandlungen in einem Jahr unternommen werden, bis zu dessen Ablauf die Verjährungsfrist verlängert ist.

4. Die Kapitalertragsteuer für 2004, für welche die Berufungswerberin mit dem angefochtenen Bescheid zur Haftung herangezogen wurde, ist eine Abzugsteuer iSd § 4 Abs 2 Z 3 BAO, welche im Zeitpunkt des Zufließens der dem Steuerabzug unterliegenden Einkünfte entstanden ist. Die Verjährungsfrist hat mit Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist, somit also mit Ablauf des Jahres 2004 zu laufen begonnen. Die fünfjährige Verjährungsfrist wäre somit mit 31.12.2009 beendet gewesen.

Mit dem Ergehen des Einkommensteuerbescheides der Gesellschafterin für das Jahr 2004 im Jahr 2005 wurde jedoch eine nach außen erkennbare Amtshandlung gesetzt, womit sich die Verjährungsfrist iSd § 209 Abs 1 erster Satz BAO um ein Jahr verlängerte.

Durch die Übermittlung des Vorhaltes vom 21. Dezember 2010 an die Anteilsinhaberin, wurde die Verjährungsfrist iSd § 209 Abs 1 zweiter Satz um ein weiteres Jahr verlängert. Diese weitere Amtshandlung hat dazu geführt, dass die Bemessungsverjährung nicht vor dem 31. Dezember 2011 abgelaufen ist. Solcherart ist auch die Einhebungsverjährung nicht vor diesem Zeitpunkt eingetreten, womit die Erlassung des angefochtenen Haftungsbescheides noch nicht verjährt war.

V. Zeitpunkt der verdeckten Ausschüttung

1. Fraglich ist schlussendlich noch die **zeitliche Erfassung der verdeckten Ausschüttung auf Ebene der Anteilsinhaberin** und damit die Inanspruchnahme des Schuldners der Kapitalerträge mittels Haftungsbescheid. Das Finanzamt vermeint, dass die verdeckte Ausschüttung im Jahr 2004 zu erfassen sei, weil in diesem Jahr die Herstellung der Gebäudeerweiterung abgeschlossen worden sei und die Empfängerin erstmals in vollem Ausmaß die Verfügungsgewalt über den Vorteil aus der verdeckten Ausschüttung erhalten habe.

2. Für die Zurechnung einer verdeckten Ausschüttung an den Gesellschafter kommt es darauf an, ob, wann und in welcher Höhe ihm ein vermögenswerter Vorteil zugeflossen ist. An diesen nach **§ 19 Abs 1 EStG 1988** zu bestimmenden Zeitpunkt des Zuflusses knüpft auch der Kapitalertragsteuerabzug an (VwGH 25.11.2009, 2008/15/0039). Verdeckte Ausschüttungen sind nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes dann als zugeflossen anzusehen, wenn der Empfänger darüber rechtlich und wirtschaftlich verfügen kann (25.06.2007, 2007/14/0002; 13.12.1995, 95/13/0246) bzw bereichert wird, dh der Zufluss wirkt sich wirtschaftlich in einer Vermehrung des Vermögens des Steuerpflichtigen aus (VwGH 07.07.2011, 2007/15/0156). In der Regel wird wirtschaftliches Eigentum mit Übergabe erworben (*Doralt*, EStG-Kommentar, § 2 Tz 124). Demensprechend fließt ein als verdeckte Ausschüttung zu behandelnder Vorteil dem Gesellschafter in dem Zeitpunkt zu, in dem das wirtschaftliche Eigentum an einem Wirtschaftsgut übergeht (VwGH 29.03.2012, 2008/15/0170). Die Kapitalertragsteuerpflicht hängt hingegen in keiner Weise davon ab, in welchem Zeitraum es bei der Körperschaft zu einer Einkommenskorrektur kommt (vgl. VwGH 29.03.2012, 2008/15/0170; 09.07.2008, 2005/13/0020; 26.04.2006, 2004/14/0066).

Im Falle von rechtsgrundlos geleisteten Zahlungen einer Kapitalgesellschaft im Zusammenhang mit der Errichtung eines nicht in deren (zivilrechtlichen und wirtschaftlichen)

Eigentum stehenden Hochregallagers, hat der UFS (31.03.2004, RV/0022-I/02) entschieden, dass ein Zufluss nach **Maßgabe des Anfallens von Baukosten** anzunehmen sei. Im darauffolgenden Beschwerdeverfahren teilte der VwGH (25.11.2009, 2008/15/0039) die Rechtsansicht des UFS und hielt fest, dass die **rechtsgrundlos geleisteten Zahlungen** (weil diese keinem geschäftlichen Rechtsgrund zugeordnet werden konnten) der Kapitalgesellschaft im Zusammenhang mit den Errichtungsmaßnahmen sofort Kapitalertragsteuerverpflichtung auslösen würden, auch wenn die Korrektur des Einkommens (in Form von korrigierten Abschreibungen und Finanzierungsaufwendungen) bei der Kapitalgesellschaft wegen der (in diesem Falle unzulässigen) Aktivierung des Wirtschaftsgutes erst später vorzunehmen war.

3. Im vorliegenden Fall steht fest, dass mit den Umbaumaßnahmen im Juni 2001 begonnen wurde und diese – entgegen der in der Erklärung zur Feststellung des Einheitswertes gemachten Angaben (Fertigstellung 2004) - im Frühjahr 2003 weitgehend abgeschlossen waren (Stellungnahme der Prüferin vom 31.10.2003; Berufung vom 20.10.2003). Eine Benützung des Gebäudes durch die Gesellschafterin erfolgte bereits seit Juni 2002 (Bescheidbegründung vom 12.12.2011). Dementsprechend erfolgte per 31.03.2003 auch eine Änderung im Anlagevermögen der Berufungswerberin, nämlich der Abgang der Umbaukosten auf dem Konto „Anlagen im Bau“ und vice versa der Zugang auf dem Konto „Mietgebäude A-Straße“.

Da sich der gesamte Grundanteil als auch der Altbestand der strittigen Liegenschaft im Zeitraum der Umbaumaßnahmen zweifelsfrei nicht im Betriebsvermögen der Berufungswerberin (keine Aufnahme im Anlagevermögen als gewillkürtes Betriebsvermögen), sondern bereits im wirtschaftlichen Eigentum der Gesellschafterin befunden haben, treffen die Kosten des Um- und Anbaus das Schicksal des Altbaus (keine Schaffung eines eigenen Wirtschaftsgutes), weshalb diese Aufwendungen der Gesellschafterin als wirtschaftliche Eigentümerin sofort nach Maßgabe der Bezahlung zuzurechnen und als verdeckte Ausschüttung zu erfassen gewesen wären. Auf den Zeitpunkt des Abschlusses der gesamten Baumaßnahmen im Jahr 2003 oder 2004 ist daher nicht abzustellen.

4. Laut den vorliegenden Unterlagen wurden im Jahr 2004 folgende Bauleistungen betreffend das Gebäude „A-Straße“ entrichtet:

Die Vorschreibung der Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 01-12/2004 im Wege des Haftungsbescheides war daher nur hinsichtlich des Betrages von 3.843,- € gerechtfertigt.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 30. Mai 2012