



GZ. RV/1385-L/10,  
miterledigt RV/1386-L/10;  
RV/1387-L/10

## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw, vom 7. September 2010 gegen die Bescheide des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr, vertreten durch FA, vom 25. August 2010 hinsichtlich **Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer 2006, 2007 und 2008; Umsatzsteuer 2006, 2007, 2008 und 2009 sowie Haftungs- und Abgabenbescheide 2007 und 2008** entschieden:

Die Berufung gegen die Bescheide hinsichtlich Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer 2006, 2007 und 2008 wird gemäß § 256 Abs. 3 der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl Nr. 1961/194 idgF, als gegenstandslos erklärt.

Die Bescheide betreffend Umsatzsteuer 2006, 2007, 2008 und 2009 sowie die Haftungs- und Abgabenbescheide 2007 und 2008 werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben betragen:

### Abgaben

<b>Umsatzsteuer</b>	<b>2006</b>	<b>2007</b>	<b>2008</b>	<b>2009</b>
<b>Gesamtbetrag der Entgelte</b>	192.742,97	216.991,54	91.649,83	362.502,64
<b>Umsatzsteuer</b>	38.548,59	41.956,53	16.133,35	70.224,76
<b>Vorsteuern</b>	-3.824,61	-19.840,07	-10.946,62	-38.860,50

<b>Haftungs- Abgabenbescheide</b>		<b>2007</b>	<b>2008</b>	
<b>Kapitalertragsteuer</b>		31.162,42	2.508,30	
<b>bisher bereits gebucht</b>		25.000,00		

Die getroffenen Feststellungen sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

### **Entscheidungsgründe**

Die Berufungswerberin ist im Bereich Realitätenwesen, Vermögensverwaltung, Wohnung- und Siedlungswesen tätig.

Die Berufungswerberin wurde im Mai 2004 errichtet:

- Geschäftsführer: C R
- Gesellschafter: G R (100%)

Durch Generalversammlungsbeschluss vom 11. Mai 2007 wurde die Errichtungserklärung geändert:

- Geschäftsführer: C R
- Gesellschafter: C R (100%).

Die hier streitgegenständlichen Bescheide beruhen auf Feststellungen einer Außenprüfung betreffend die Jahre 2006, 2007 und 2008 sowie Nachschau 1/2009 bis 11/2009 bzw. des später festgesetzten Jahresbetrages.

Im **Bericht vom 23. August 2010** gem. § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung wurden folgende hier streitgegenständliche Feststellungen getroffen:

- < PKW-Auslandsleasing
- < Wohnung/Büro in Linz

**Besprechungsprogramm** vom 12. Mai 2010:

**Pkt. 2)** PKW Audi S4 Avant V8 Quattro:

Mit Vertrag vom 2. August 2006 sei ein PKW Audi S4 von einer deutschen Leasingfirma geleast und in Österreich genutzt worden.

**c) Fiktive Dienstleistung gem. § 3a Abs. 1a Z 1 UStG 1994:**

Hinsichtlich des Auslandsleasing sei festzuhalten, dass sich mit der gesetzlichen Neufassung des Eigenverbrauchs ab 1. Jänner 2004 die Rechtslage nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates insofern geändert hätte, als die Verwendung des KFZ eine fiktive Dienstleistung iSd § 3a Abs. 1a Z 1 UStG 1994 darstellen würde (UFS vom 10.4.2009, RV/0669-L/07), deren Bemessungsgrundlage gemäß § 4 Abs.8 lit. b USG 1994 die auf die Nutzung entfallenden Kosten seien.

Bemessungsgrundlage:

	<b>2006</b>	<b>2007</b>	<b>2008</b>	<b>1- 12/2009</b>
<b>Leasingrate</b>	669,32	686,63	686,63	686,63
<b>Nettobetrag</b>	577,00	577,00	577,00	577,00
<b>Anzahl</b>	5	12	12	12
<b>Sonderzahlung</b>	14.999,99			
<b>Nettobetrag</b>	12.931,03			
<b>Bemessungsgrundlage</b>	15.816,03	6.924,00	6.924,00	6.924,00
<b>davon 20%</b>	3.163,21	1.384,80	1.384,80	1.384,80

**Pkt. 3) Wohnung/Büro L:**

Am 18. Juli 2007 schloss die Berufungswerberin einen Mietvertrag über die Anmietung einer Dachgeschosswohnung (117 m<sup>2</sup> Nutzfläche, 36 m<sup>2</sup> Terrasse, ca. 10 m<sup>2</sup> Kellerabteil) sowie zwei Tiefgaragenplätze in Linz ab.

Diese Wohnung werde überwiegend für private Wohnzwecke des Gesellschafter-Geschäftsführers C R, aber auch für betriebliche Zwecke der Berufungswerberin, verwendet. Die Wohnung sei in einem nicht vollständig ausgebauten Zustand gemietet worden. Durch die Berufungswerberin seien folgende bauliche Investitionen vorgenommen worden:

Ausstattung:

<b>Bezeichnung</b>	<b>2007</b>	<b>2008</b>	<b>1- 12/2009</b>
<b>Ausziehbett</b>		3.045,75	
<b>Infrarotkabine</b>		4.315,25	

<b>Kücheneinrichtung</b>	11.548,88		
<b>Rollläden/Markisen</b>		1.000,00	
<b>Sanitär</b>			2.243,80
<b>Schrankraumeinrichtung</b>	4.420,00		
<b>Soundanlage</b>	1.739,16		1.374,82
<b>Wohnlandschaft, Sofa</b>	2.833,37		
<b>Firmenwohnung/Ausstattung</b>	<b>20.541,83</b>	<b>8.361,00</b>	<b>3.618,62</b>

Investition:

	<b>2007</b>	<b>2008</b>
<b>Böden</b>	4.216,05	
<b>Elektroinstallation</b>	4.526,46	
<b>Glaswände, Spiegel</b>	1.546,07	
<b>Kartenleser für Lift</b>	1.770,00	
<b>Klimaanlage</b>	5.612,53	
<b>Offener Kamin</b>	6.177,55	3.857,63
<b>Rollläden</b>	1.999,30	
<b>Sanitär</b>	10.950,92	
<b>Türen</b>	666,48	
<b>Firmenwohnung/Investition</b>	<b>37.465,36</b>	<b>3.857,63</b>

Die im Jahr 2009 gebuchten Investitionen seien Nachbuchungen, die das Jahr 2007 betreffen würden. Insgesamt hätten die Investitionen im Zeitraum 2007 und 2008 ca. 74.000,00 € betragen.

#### **a) Bisherige steuerliche Behandlung:**

Im Zusammenhang mit der teilweisen Überlassung der Wohnung an den Gesellschafter-Geschäftsführer in Anlehnung an die Verordnung BGBl. II Nr. 416/2001 seien Sachbezüge berechnet worden und bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit des Gesellschafter-Geschäftsführers berücksichtigt worden.

Büro/Archiv: 44,96 m<sup>2</sup> bzw. 37,40%

Wohnfläche: 75,23 m<sup>2</sup> bzw. 62,60%

	<b>2007</b>	<b>2008</b>
<b>Sachbezüge</b>	6.249,00	9.998,40

Umsatzsteuerlich sei dies als unentgeltliche zur Verfügung Stellung einer Firmenwohnung an den Geschäftsführer als Teil dessen Entlohnung ein tauschähnlicher Umsatz gem. § 3a Abs. 1 UStG behandelt worden.

	<b>2007/10%</b>	<b>2007/20%</b>	<b>2008/10%</b>	<b>2008/20%</b>
<b>Netto</b>	14.417,77	1.865,12	21.966,14	3.406,50
<b>Brutto</b>	15.859,55	2.238,14	24.162,75	4.087,80
<b>USt</b>	1.441,78	373,02	2.196,61	681,30

Festzuhalten ist, dass in der Umsatzsteuererklärung für das Jahr 2008 und in den Umsatzsteuervoranmeldungen ab 01/2009 keine entsprechenden Ansätze erfolgt seien.

### **c) Zuordnung der Wohnung zum nicht betrieblichen Bereich der Berufungswerberin:**

§ 7 Abs. 2 KStG 1988 in der für 1994 geltenden Fassung lautet:

*"Einkommen ist der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den in § 2 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes 1988 aufgezählten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus den einzelnen Einkunftsarten ergeben, und nach Abzug der Sonderausgaben (§ 8 Abs. 4), der Sanierungsgewinne (§ 23 Z 1) sowie des Freibetrages für begünstigte Zwecke (§ 23 Z 2). Wie das Einkommen zu ermitteln ist, bestimmt sich nach dem Einkommensteuergesetz 1988 und diesem Bundesgesetz. "*

Durch § 7 Abs. 2 KStG 1988 würden u.a. die einkommensteuerlichen Vorschriften über die Gewinnermittlung in den Bereich der Körperschaftsteuer übernommen. Daraus folge, dass die Betriebsvermögenseigenschaft von Wirtschaftsgütern bei Körperschaftsteuersubjekten nach den gleichen Grundsätzen zu beurteilen sei, wie bei Einkommensteuersubjekten.

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

Notwendiges Betriebsvermögen würde jene Wirtschaftsgüter umfassen, die objektiv erkennbar zum unmittelbaren Einsatz im Betrieb bestimmt seien und ihm tatsächlich dienen würden (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 24. Oktober 2002, 98/15/0083). Ein Wirtschaftsgut, das objektiv erkennbar privaten (bzw. gesellschaftsrechtlichen) Zwecken diene oder objektiv erkennbar für solche Zwecke bestimmt sei, würde notwendiges Privatvermögen darstellen. Solche Wirtschaftsgüter würden nicht zum gewillkürten Betriebsvermögen werden können (vgl. das hg. Erkenntnis vom 18. Dezember 2001, 98/15/0019). Wirtschaftsgüter einer Körperschaft, deren Anschaffung oder Herstellung rein gesellschaftsrechtlich veranlasst sei und die nicht der Einkommenserzielung der Körperschaft dienen, würden nicht zum Betriebsvermögen der Körperschaft gehören, sondern zu ihrem steuerneutralen Vermögen (vgl. Wiesner/Schneider/Spanbauer/Kohler, KStG 1988, Seite 134; Hofstätter/Reichel, Tz 78 zu § 4 Abs. 1 EStG 1988).

Würden einzelne räumliche Teile eines Gebäudes betrieblich, andere nicht betrieblich genutzt, so sei das Gebäude in einen betrieblichen und einen außerbetrieblichen Teil aufzuteilen.

Würde der Betriebsinhaber einem seiner Arbeitnehmer für dessen Wohnzwecke eine Wohnung zur Verfügung stellen, so würde diese dann betrieblichen Zwecken dienen, wenn für die Einräumung der Nutzungsmöglichkeit betriebliche Erwägungen maßgebend seien (vgl. das Erkenntnis vom 17. September 1990, 89/15/0019).

Würde eine Kapitalgesellschaft eine Eigentumswohnung anschaffen oder sie eine solche herstellen, um sie einem Gesellschafter, der auch Arbeitnehmer der Gesellschaft sein mag, zu Wohnzwecken zu überlassen, sei für die Frage, ob dieser Vorgang dem Grunde nach durch den Betrieb der Kapitalgesellschaft oder durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst sei, zu prüfen, ob die Kapitalgesellschaft eine Wohnung dieser Art, Größe und Lage zum Zwecke der Nutzungsüberlassung auch für einen fremden Arbeitnehmer angeschafft oder hergestellt hätte. Würden sich erweisen, dass die Kapitalgesellschaft eine derartige Anschaffung oder Herstellung für einen fremden Arbeitnehmer nicht getätigt hätte, sei daraus zu schließen, dass die tatsächlich getätigte Anschaffung oder Herstellung durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst sei. Die Wohnung würde dann kein steuerliches Betriebsvermögen der Kapitalgesellschaft darstellen.

Im gegenständlichen Fall sei eine Wohnung durch die Berufungswerberin angemietet und in der Folge dem Gesellschafter-Geschäftsführer als "Dienstwohnung" überlassen worden. Hinsichtlich der „Dienstwohnung“ hätten keine schriftlichen Vereinbarungen für den Fall der Auflösung des Dienstverhältnisses vorgelegt werden können. Im gegenständlichen Fall sei weiters zu beachten, dass die Berufungswerberin nach den Betriebskennzahlen als Kleinbetrieb einzustufen sei und der Geschäftsführer der einzige Beschäftigte (Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit) der Berufungswerberin gewesen sei.

*(Anmerkung Referent: vor der Schlussbesprechung wurde allerdings eine schriftliche Vereinbarung vorgelegt; vgl. hierzu die Darstellungen der Niederschrift über die Schlussbesprechung).*

Es würde aber keinesfalls den üblichen Gepflogenheiten entsprechen, dass ein Unternehmen dieser Größenordnung seinem Geschäftsführer eine Wohnung zur Verfügung stelle. Schon aus diesem Grunde (abgesehen von den formalen Unzulänglichkeiten) würden die Anmietung der Wohnung und die anschließende Überlassung an den Gesellschafter-Geschäftsführer dem Fremdvergleich nicht standhalten.

Die Kosten der Wohnversorgung des Gesellschafter-Geschäftsführers seien prinzipiell dem Privatbereich zuzuordnen und würden nicht durch die im Gegenstandsfall gewählte Konstruktion in den betrieblichen Bereich verlagert werden können.

Würde ein Unternehmer einem seiner Angestellten für dessen Wohnzwecke eine Wohnung zur Verfügung stellen, so würde die Wohnung nur dann betrieblichen Zwecken dienen, wenn für die Zurverfügungstellung der Wohnung ausschließlich oder doch zumindest überwiegend betriebliche Erwägungen maßgebend seien.

Für diese Frage sei auch wesentlich, ob der Betriebsinhaber die besagte Wohnung auch einem Gesellschaftsfremden mit der gleichen beruflichen Qualifikation angemietet hätte. Dies sei aber nach der ständigen Rechtsprechung bereits dann zu verneinen, wenn - wie im vorliegenden Fall - keine schriftliche Vereinbarung über die Nutzung der betreffenden Wohnung nach einer eventuellen Auflösung des Dienstverhältnisses getroffen worden sei. Es sei in keiner Weise eine Vereinbarung erkennbar und sei auch von der Berufungswerberin nicht vorgebracht worden, dass mit dem Verlust oder der Beendigung des Arbeitsverhältnisses auch der Verlust des Wohnrechtes für den Gesellschafter-Geschäftsführer einhergehen würde. Eine schriftliche Vereinbarung dieser Art, als unabdingbare Voraussetzung für die steuerliche Anerkennung einer derartigen Gestaltung zwischen nahen Angehörigen hätte nicht vorgelegt werden können.

Der Ansatz eines Sachbezuges für die Dienstwohnung würde einer Prüfung der diesbezüglichen Vereinbarung auf ihre Fremdüblichkeit nicht entgegenstehen. Der Verwaltungsgerichtshof hätte in seinem Erkenntnis vom 18.12. 2001, 98/15/0019, die Ansicht vertreten, dass ein Wirtschaftsgut, das objektiv erkennbar privaten (bzw. gesellschaftsrechtlichen) Zwecken diene oder objektiv für solche Zwecke bestimmt sei, notwendiges Privatvermögen darstellen würde, welcher Grundsatz auch für Kapitalgesellschaften gelte.

Notwendiges Betriebsvermögen würde jene Wirtschaftsgüter umfassen, die objektiv erkennbar zum unmittelbaren Einsatz im Betrieb bestimmt seien und ihm tatsächlich dienen

würden (siehe VwGH vom 24.10.2002, 98/15/0083).

Im vorliegenden Fall sei bereits dargelegt worden, dass die Anmietung der Geschäftsführerwohnung und die damit verbundenen Mieterinvestitionen keinesfalls betriebsnotwendig, sondern nur gesellschaftsrechtlich motiviert gewesen seien. Demnach seien die Mieterinvestitionen der Berufungswerberin als deren Privatvermögen (steuerneutrales Vermögen) zu behandeln und die mit der Anmietung verbundenen Aufwendungen auch keine Betriebsausgaben.

Auch im Erkenntnis vom 24. Juni 2004, 2001/5/0002, hätte der VwGH unter Bezugnahme auf das Erkenntnis vom 18.12.2001, 98/15/0019, klar zum Ausdruck gebracht, dass Wirtschaftsgüter einer Körperschaft, deren Anschaffung oder Herstellung rein gesellschaftsrechtlich veranlasst sei und die nicht der Einkommenserzielung der Körperschaft dienen würden, kein Betriebsvermögen, sondern steuerneutrales Vermögen darstellen würden.

Mangels Betriebsbezogenheit der Dienstnehmerwohnung sei der Gewinn der Berufungswerberin nicht nur hinsichtlich der laufenden Aufwendungen außerbilanziell für die Einkommensermittlung zu korrigieren, sondern seien auch die Ausgaben für die Mieterinvestition, durch welche der Gesellschaft Vermögen aus dem betrieblichen Bereich entzogen und der steuerneutralen Sphäre zugeführt worden sei, außerbilanziell gewinnerhöhend zu berücksichtigen.

#### **d) steuerliche Auswirkungen**

Die zum Großteil fehlende betriebliche Veranlassung der Anmietung der Wohnung würde zu folgenden steuerlichen Auswirkungen führen:

Der Miet- und Betriebskostenaufwand sei lediglich im Ausmaß der betrieblichen Nutzung (20%) betrieblich veranlasst.

##### **< verdeckte Gewinnausschüttung:**

Zu untersuchen sei, inwieweit der gegenständliche Sachverhalt eine verdeckte Ausschüttung darstellen würde.

Verdeckte Ausschüttungen seien alle außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung gelegenen Zuwendungen einer Körperschaft an Anteilsinhaber, die das Einkommen der Körperschaft zu Unrecht vermindern und ihre Wurzel in der Anteilsinhaberschaft hätten. Offene und verdeckte Ausschüttungen von Körperschaften würden gemäß § 8 Abs. 2 KStG 1988 generell eine Verwendung erzielten Einkommens darstellen. Die damit verbundene Folge der Nichtberücksichtigung bei der Einkommensermittlung würde auch für verdeckte Ausschüttungen gelten.

Zweck des Aufgreifens verdeckter Ausschüttungen sei daher das Erfassen des objektiv



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

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

Das objektive Tatbild der Bereicherung des Anteilsinhabers sei dadurch verwirklicht, dass die erforderlichen Investitionen in die Wohnung von der Berufungswerberin und nicht vom Gesellschafter vorgenommen worden seien. Weiters, dass die auf die Wohnung des Gesellschafter-Geschäftsführers entfallenden Miet- und Betriebskosten Aufwendungen ebenfalls von der Gesellschaft übernommen worden seien.

Auf Grund der gewählten Gesamtkonstruktion und der Gesellschaftereigenschaft des einzigen Geschäftsführers der Berufungswerberin sei auch das subjektive Tatbild einer auf Vorteilsgewährung gerichteten Willensentscheidung der Gesellschaft klar erfüllt. Dadurch nämlich, dass die private Wohnversorgung der Gesellschafter zu Lasten der Berufungswerberin von den Entscheidungsträgern der Gesellschaft erwirkt worden sei, sei die willentliche Vorteilsgewährung zweifelsfrei gegeben.

Die Überlassung der Nutzung einer Wohnung einer GmbH an den Gesellschafter-Geschäftsführer könne bei diesem auch dann eine verdeckte Ausschüttung darstellen, wenn die Wohnung nicht zum steuerlichen Betriebsvermögen der GmbH gehöre (Hinweis Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly, KStG, § 8 Tz 66, Stichwort "Dienstwohnung").

Wenn aber die Geschäftsführerwohnung zu Recht nicht zum steuerlichen Betriebsvermögen der GmbH gerechnet werde, weil nicht die betriebliche Veranlassung im Vordergrund stehe, würde die Nutzungsüberlassung kein Entgelt für an den Betrieb der GmbH erbrachte Dienstleistungen darstellen. Würde die Zurverfügungstellung der Wohnung in sozietären Umständen wurzeln, würde dies auf der Ebene des Einkommens des Gesellschafter-Geschäftsführers zu kapitalertragsteuerpflichtigen Einkünften im Sinne des § 93 Abs. 2 Z 1 lit. a EStG 1988 im Umfang der Differenz zwischen dem fremdüblichen und dem tatsächlich bezahlten Mietentgelt führen (siehe VwGH 20.6.2000, 98/15/0169, 0170).

Da im gegenständlichen Fall vom Gesellschafter-Geschäftsführer keinerlei Mietentgelte geleistet worden seien, würden die von der Gesellschaft für die Geschäftsführerwohnung getätigten Aufwendungen Vorteilsgewährungen und demnach verdeckte Ausschüttungen darstellen.

#### < Vorsteuerabzug:

Nach § 12 Abs. 1 UStG 1994 könne ein Unternehmer, die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige

Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden seien, abziehen.

Gemäß § 2 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 würden Lieferungen und sonstige Leistungen nicht als für das Unternehmen ausgeführt gelten, deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben (Aufwendungen) im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 1 bis 5 des Einkommensteuergesetzes 1988 oder der §§ 8 Abs. 2 und 12 Abs. 1 Z 1 bis 5 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 seien.

Da die gegenständlichen Aufwendungen und Investitionen keine abzugsfähigen Aufwendungen bzw. Ausgaben im Sinne dieser ertragsteuerlichen Bestimmungen darstellen würden, seien auch die darauf entfallenden Vorsteuern nicht abzugsfähig.

#### < Ausstattung:

Die als Wohnungsausstattung auf dem Konto 243 gebuchten Beträge seien nach Ansicht der Betriebsprüfung zur Gänze gesellschaftsrechtlich veranlasst.

Die Höhe der Anschaffungskosten die auf betrieblich genutzte Einrichtungsgegenstände entfallen, sei spätestens bei der Schlussbesprechung belegmäßig darzulegen, damit die Anschaffungskosten entsprechend berücksichtigt werden können.

In der **Niederschrift über die Schlussbesprechung** gem. § 149 Abs. 1 BAO wurde festgehalten, dass abweichend von Besprechungsprogramm eine schriftliche Stellungnahme des steuerlichen Vertreters zum Punkt 3 mit folgendem Inhalt eingebracht worden sei.

#### Schriftliche Stellungnahme:

*„Am 8. Jänner 2007 haben die Berufungswerberin als Mieter und die T als Vermieter einen Hauptmietvertrag über eine Dachgeschoß-Wohnung mit einer Fläche von ca. 117 m<sup>2</sup> im Hause O, abgeschlossen.*

*Diese Wohnung wird dem Geschäftsführer der Berufungswerberin, Herrn C R, als Gehaltsbestandteil zur Verfügung gestellt. In der Vereinbarung vom 11. Mai 2007 zwischen der Berufungswerberin und Herrn C R wurde vereinbart, dass Herr R in der Wohnung auch ein Büro für Besprechungszwecke sowie zur Lagerung der Geschäftsunterlagen einzurichten und zu führen hat. Von der gesamten Wohnfläche wurde bisher ein Anteil von 37,40% (ca. 45 m<sup>2</sup>) als betrieblich genutzt (Büro und Archiv) behandelt. In den Einkommensteuererklärungen von Herrn R wurde der Vorteil aus der Überlassung der Firmenwohnung in Anlehnung an die Sachbezugsverordnung bewertet und der Einkommensteuer unterzogen. Weiters wurden die Lohnnebenkosten (Kommunalsteuer, Dienstgeberbeitrag, Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag) an das Finanzamt abgeführt. In den Jahresabschlüssen der Berufungswerberin wurde die Überlassung der Firmenwohnung an den Geschäftsführer als Teil dessen Entlohnung als tauschähnlicher Umsatz behandelt und von den auf die Ausführung der Leistung entfallenden Kosten Umsatzsteuer berechnet*

*Nach unserer Rechtsansicht gehört die Mietwohnung zum steuerlich relevanten Bereich der Berufungswerberin. Eine Umqualifizierung zum steuerneutralen Bereich ist für uns nicht nachvollziehbar. Die in der Stellungnahme der Finanzverwaltung zitierten VwGH-Erkenntnisse beziehen sich ausschließlich auf Wohnobjekte, welche sich im Eigentum der Kapitalgesellschaft befinden und an den Gesellschafter-Geschäftsführer vermietet werden. In diesen Fällen ordnet der VwGH das Wohnobjekt dann zum steuerneutralen Vermögen der Kapitalgesellschaft zu, wenn*

- < das Mietobjekt den Charakter eines repräsentativen Wohnhauses hat,*
- < die Vermietung zu einem Mietzins erfolgt, der im Hinblick auf die exorbitanten Vorinvestitionskosten laufend zu Verlusten führt,*
- < der tatsächliche Geschäftsgegenstand der Kapitalgesellschaft im Übrigen nicht die Vermietung zu Wohnzwecken umfasst und*
- < diese keinen Nachweis erbracht hat, überhaupt betriebliche Aktivitäten entfaltet zu haben,*

*In Erkenntnis vom 16.5.2007, 2005/14/0083, entschied der VwGH dass vom Gesellschafter genutzte Wohngebäude im Eigentum der GmbH nur unter besonderen Voraussetzungen zum außerbetrieblichen Bereich der GmbH gehören. Der VwGH führte aus, dass zu unterscheiden ist zwischen jederzeit im betrieblichen Geschehen (z.B. durch Vermietung) einsetzbaren Gebäuden einer Kapitalgesellschaft einerseits und Gebäuden, die schon 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 andererseits. Dem Erkenntnis vom 16.5.2007 ist somit zu entnehmen, dass Privatvermögen einer GmbH unter dem Titel „verdeckte Ausschüttung an der Wurzel“ nur in besonders gelagerten Fällen vorliegen kann.*

*Bei der vorliegenden Dienstwohnung kann keinesfalls von einem besonders repräsentativen Wohnobjekt ausgegangen werden. Außerdem umfasst der Unternehmensgegenstand der Berufungswerberin insbesondere auch Immobiliengeschäfte, weshalb die Anmietung eines Wohngebäudes, welches dem Geschäftsführer als Gehaltsbestandteil überlassen wird, objektiv erkennbar durch den Betrieb veranlasst ist.*

*Die Zuordnung der angemieteten Dienstwohnung zur außerbetrieblichen Sphäre der Kapitalgesellschaft bewirkt, dass die Entlohnung in Form bestimmter sachwerter Vorteile im Verhältnis zu anderen Entgeltsformen in sachlich nicht zu rechtfertigender Weise diskriminiert wird. Es ist unseres Erachtens kein sachlicher Grund erkennbar, warum eine Sachentlohnung durch Überlassung einer Dienstwohnung, die für die Kapitalgesellschaft mit einem bestimmten Aufwand verbunden ist, steuerlich anders zu beurteilen sein sollte, als ein mit einem gleich hohen Aufwand verbundener Barbezug.*

*Auch die jüngste Rechtsprechung des VwGH (23.2.2010, 2007/15/003) besagt, dass eine von der Gesellschaft an den Gesellschafter vermietete Eigentums-Luxuswohnung nur dann eine verdeckte Gewinnausschüttung an der Wurzel (=Ausschüttung der gesamten Baukosten, kein Vorsteuerabzug) sei, wenn*

*< es eine spezielle Luxuswohnung ist, die nicht jederzeit betrieblich verwertbar ist*

*< die Vereinbarung über die Nutzungsüberlassung einem Fremdvergleich nicht standhält (dabei ist zu berücksichtigen, was ein Investor als Rendite aus der Investition der konkret aufgewendeten Geldsumme erwartet).*

*Der Auffassung der Abgabenprüfung wird widersprochen."*

Vorgelegt wurde auch folgende **Vereinbarung** (unterfertigt mit Datum 11.5.2007):

*„Präambel:*

*Herr C R hat mit Abtretungsvertrag vom 11.5.2007 100% der Anteile an der Berufungswerberin erworben. Herr R vertritt die Gesellschaft seit 8.7.2004 als Geschäftsführer selbständig. Mit Zeitpunkt des Erwerbs der GmbH-Anteile endet das Dienstverhältnis. Herr R ist als selbständiger Geschäftsführer für die Berufungswerberin tätig. Aufgrund dieser neuen Situation wird die Rechtsbeziehung mit folgender Vereinbarung geregelt:*

### ***I. Geschäftsführerhonorar:***

- 1. Herr R bekommt monatlich ein Geschäftsführerhonorar in bar von € 1.500,00.*
- 2. Herrn R wird für seine Tätigkeit die Nutzung eines Firmenwagens eingeräumt. Diesen Firmenwagen darf Herr R auch zu privaten Zwecken nutzen.*
- 3. Herrn R wird eine Firmenwohnung im Raum Linz zur Verfügung gestellt. In dieser Wohnung hat er auch ein Büro für Besprechungszwecke sowie zur Lagerung der Geschäftsunterlagen einzurichten und zu führen. Eine weitere Untervermietung ist ausdrücklich nicht gestattet.*
- 4. Darüber hinaus gebühren Herrn R für die Geschäftsführung und seine Tätigkeiten für die Gesellschaft keine weiteren Entgelte. Die bar ausgezahlte Entschädigung, die zur Verfügungstellung eines Firmenautos und die zur Verfügungstellung einer Firmenwohnung werden von beiden Vertragspartnern als angemessene Geschäftsführerentlohnung anerkannt. Eine darüber hinaus gehende Entlohnung für Mehrarbeit oder ergebnisabhängige Prämien sind ausdrücklich nicht vorgesehen.*

### ***II. Dauer / Abberufung:***

*Der Geschäftsführer wurde von der Gesellschafterversammlung bestimmt. Dieser obliegt auch die Abberufung, sodass in dieser Vereinbarung nichts über die Dauer der Bestellung bzw. den Widerruf zu regeln ist.*

*Es wird nur ausdrücklich festgehalten, dass es als vereinbart gilt, dass der Firmenwagen sofort mit Zurücklegung der Geschäftsführertätigkeit oder mit Entzug der*

*Geschäftsführerberufung der Berufungswerberin körperlich zurückzugeben ist und Fahrzeugpapiere und Autoschlüssel zu übergeben sind; die Dienstwohnung ist innerhalb einer Frist von drei Monaten nach Ende der Tätigkeit als Geschäftsführer geräumt zu übergeben. Wenn nicht eine andere einvernehmliche Vereinbarung über die fortgesetzte Nutzung des Dienstfahrzeuges oder der Wohnung geschlossen wird, so verpflichtet sich Herr R. im Fall der verzögerten Übergabe für das Fahrzeug, für jede angefangene Kalenderwoche der verspäteten Übergabe an die Berufungswerberin einen Betrag von € 250,00 zu refundieren und in der Zwischenzeit für sämtliche Betriebskosten des Fahrzeuges aufzukommen. Herr R. verpflichtet sich weiters, im Fall der verspäteten Rückgabe der Dienstwohnung, für jeden begonnenen Monat der verspäteten Übergabe das 1,3-fache der monatlichen Bruttogesamtmiete inklusive Akontierung der Nebenkosten zu bezahlen."*

**Anmerkung des Betriebsprüfers** in dieser Niederschrift:

*„Es entfällt somit die im Besprechungsprogramm dargestellte Feststellung, dass hinsichtlich der Dienstwohnung keine schriftlichen Vereinbarungen für den Fall der Auflösung des Dienstverhältnisses vorgelegt werden konnten (keine formalen Unzulänglichkeiten)."*

Aufgrund des im Besprechungsprogramm dargestellten Fremdvergleiches (Betriebsgröße, fremde Arbeitnehmer) könne von der Zuordnung der Wohnung zum nicht betrieblichen Bereich der Berufungswerberin jedoch nicht abgewichen werden.

In diesem Zusammenhang werde auch auf die abweisende Berufungsentscheidung des UFS Linz RV/0603-L/02 vom 11.7.2003 hingewiesen.

In diesem Fall sei kein repräsentatives Objekt, sondern eine durch eine GmbH an den Alleingesellschafter Geschäftsführer und dessen bei der GmbH angestellten Ehegattin um monatlich S 3.300,00 (von der BP auf S 7.700,00 erhöht) zur Verfügung gestellten Wohnung im Ausmaß von ca. 100 m<sup>2</sup> in einem zu 18% betrieblich genutzten Einfamilienhaus zugrunde gelegen.

Der Jahresumsatz hätte in den Jahren 1994-1996 zwischen 5 und 7 Millionen Schilling betragen.

Nach Durchsicht der Buchhaltung der Berufungswerberin sei seitens des steuerlichen Vertreters festgestellt worden, dass ein Teil der Investitionen für das Büro (Schreibtisch, Büroregale) als geringwertige Wirtschaftsgüter abgesetzt worden sei. Einige Büromöbel seien auch vom alten Büro mitgenommen worden.

Es würde sich daher keine Abweichung gegenüber dem Besprechungsprogramm ergeben.

**Storno tauschähnlicher Umsatz 2007:**

Der bisher im Jahr 2007 berücksichtigte tauschähnliche Umsatz (siehe Pkt. 3a) sei zu stornieren.

**Berechnungen der Auswirkungen (lt. Niederschrift):****< Miet- und Betriebskostenaufwand (37,40% betriebliche Nutzung):**

	<b>USt-Satz</b>	<b>2007</b>	<b>2008</b>	<b>1-12/2009</b>
<b>Miete/Betriebskosten</b>	10%	6.073,43	16.089,78	16.981,79
<b>Miete/Betriebskosten</b>	20%	520,00	1.531,91	1.562,43
<b>Miete/Betriebskosten</b>	0%	177,84	533,58	533,52
<b>Strom/Wärme</b>	20%	549,06	1.826,14	1.745,20
<b>Summe</b>		7.320,33	19.981,41	20.822,94
<b>davon 62,60%</b>		<b>4.582,53</b>	<b>12.5008,36</b>	<b>13.035,16</b>
<b>Vorsteuer gesamt</b>		821,16	2.280,59	2.359,71
<b>davon 62,60% Kürzung</b>		<b>514,04</b>	<b>1.427,65</b>	<b>1.477,18</b>
<b>Kürzung brutto (vGA)</b>		<b>5.096,57</b>	<b>13.936,01</b>	

**< Bauliche Investitionen (betrieblich genutzter Wohnungsanteil)**

<b>Böden</b>	<b>4.216,05</b>
<b>Elektroinstallationen</b>	4.526,46
<b>Kartenleser für Lift</b>	1.770,00
<b>Klimaanlage</b>	5.612,53
<b>Rollläden/Markisen</b>	1.999,30
<b>Sanitäreinrichtungen/-installationen</b>	10.950,92
<b>abzgl. Badezimmereinrichtung</b>	- 6.163,15
<b>Türen</b>	666,49
<b>Firmenwohnung/Investitionen</b>	23.578,59

<b>davon 37,40% betrieblich veranlasst</b>	<b>8.818,39</b>
--	-----------------

**Bilanzmäßige Darstellung:**

	<b>HB</b>	<b>PB</b>	<b>+/-</b>
<b>Anlagenzugang 2007</b>	37.465,36	8.818,39	
<b>AfA 2007</b>	-1.248,85	-293,95	954,90
<b>Buchwert 2007:</b>	36.216,51	8.524,44	
<b>Anlagenzugang 2008</b>	3.857,63	0,00	
<b>AfA 2008</b>	-2.635,46	-587,89	2.047,57
<b>Buchwert 2008</b>	37.438,68	7.936,55	

**< Kürzung der Vorsteuern:**

	<b>2007</b>	<b>2008</b>
<b>Bauliche Investitionen</b>	37.465,36	3.857,63
<b>davon betrieblich bedingt</b>	8.818,39	0,00
<b>Gesellschaftsrechtl. bedingt</b>	28.646,97	3.857,63
<b>nicht abz.f. Vorsteuer</b>	5.729,39	771,53
<b>Bruttobetrag (vGA)</b>	34.376,36	4.629,16

**< Ausstattung:**

nach Ansicht der BP zur Gänze gesellschaftsrechtlich veranlasst:

	<b>HB</b>	<b>PB</b>	<b>+/-</b>
<b>Anlagenzugang 2007</b>	20.541,71	0,00	
<b>AfA 2007</b>	-969,80	0,00	969,80

<b>Buchwert 2007:</b>	19.571,91	0,00	
<b>Anlagenzugang 2008</b>	8.361,00	0,00	
<b>AfA 2008</b>	-2.311,11	0,00	2.311,11
	2007	2008	1-12/2009
<b>Ausstattung</b>	20.541,38	8.361,00	3.618,62
<b>n.abzf. Vorsteuer</b>	4.108,28	1.672,20	723,72
<b>Bruttobetrag (vGA)</b>	24.649,66	10.033,20	

Mit **Bescheiden vom 25. August 2010** wurde nach Wiederaufnahme der entsprechenden Verfahren den Feststellungen der Betriebsprüfung gefolgt.

Mit **Eingabe vom 6. September 2010** wurde **Berufung** gegen einzelne Feststellungen der Betriebsprüfung eingereicht. Die Berufung richte sich gegen folgende Bescheide:

- < Wiederaufnahme gem. § 303 Abs. 4 BAO zu USt 2006, 2007 und 2008
- < Festsetzung Umsatzsteuer 2006, 2007 und 2008
- < vorl. Festsetzung gem. § 200 BAO Umsatzsteuer 2009
- < Haftungs- und Abgabenbescheide KEST 2007 und 2008

**Erklärung**, welche Änderungen beantragt werden:

Es werde beantragt, die angefochtenen Bescheide ersatzlos aufzuheben. Hinsichtlich des Umsatzsteuerbescheides 2008 werde beantragt, die Umsatzsteuer mit € 854,18 festzusetzen, weil betreffend Teilziffer 2 "Vorsteuer Fremdleistungen" mit der Feststellung der Abgabenprüfung eine Übereinstimmung bestehen würde.

**Begründung:**

#### **1. PKW-Auslands-Leasing:**

Die österreichisch-innerstaatliche Anwendung von § 3a Abs. 1a Z 1 UStG 1994 i.d.F. BGBl I Nr. 134/2003 würde zunächst die Verwendung „eines dem Unternehmen zugeordneten Gegenstandes, der zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt hat, ... für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen, ... " voraussetzen.

Aufgrund der Vorschrift des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. b UStG würde es aber an der Zuordnung zum Unternehmen nach österreichisch-innerstaatlichem Recht mangeln, um die österreichisch-



innerstaatliche Norm des § 3a Abs. 1a Z 1 UStG anwendbar zu machen. Es werde auf folgende Entscheidungen des Unabhängigen Finanzsenates verwiesen: 20.9.2007, RV/2297-W/05; 26.9.2007, RV/1034-W/06; 27.9.2007, RV/249--W/07.

Es werde daher beantragt, die auf die Nutzung entfallenden Kosten für die Verwendung des KFZ für die Jahre 2006 bis 2009 nicht der Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer zu unterwerfen.

## **2. Wohnung / Büro L:**

Am 18. Juli 2007 hätten die Berufungswerberin als Mieter und die T als Vermieter einen Hauptmietvertrag über eine Dachgeschoß-Wohnung mit einer Fläche von ca. 117 m<sup>2</sup> im Hause S, abgeschlossen.

Diese Wohnung werde dem Geschäftsführer der Berufungswerberin, Herrn C R, als Gehaltsbestandteil zur Verfügung gestellt. In der Vereinbarung vom 11. Mai 2007 zwischen der Berufungswerberin und Herrn C R sei festgehalten worden, dass Herr R in der Wohnung auch ein Büro für Besprechungszwecke sowie zur Lagerung der Geschäftsunterlagen einzurichten und zu führen hätte. Von der gesamten Wohnfläche sei bisher ein Anteil von 37,40% (ca. 45 m<sup>2</sup>) als betrieblich genutzt (als Büro und Archiv) behandelt worden. In den Einkommensteuererklärungen von Herrn R sei der Vorteil aus der Überlassung der Firmenwohnung in Anlehnung an die Sachbezugsverordnung bewertet und der Einkommensteuer unterzogen worden. Weiters seien die Lohnnebenkosten (Kommunalsteuer, Dienstgeberbeitrag, Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag) an das Finanzamt abgeführt worden.

In den Jahresabschlüssen der Berufungswerberin sei die Überlassung der Firmenwohnung an den Geschäftsführer als Teil dessen Entlohnung als **tauschähnlicher Umsatz** behandelt und von den auf die Ausführung der Leistung entfallenden Kosten **Umsatzsteuer berechnet** worden.

Die **Mietwohnung würde zum steuerlich relevanten Bereich** der Berufungswerberin gehören. Eine Umqualifizierung zum steuerneutralen Bereich sei nicht nachvollziehbar. Die in der Stellungnahme der Finanzverwaltung zitierten VwGH-Erkenntnisse würden sich ausschließlich auf Wohnobjekte beziehen, welche sich im Eigentum der Kapitalgesellschaft befinden und an den Gesellschafter-Geschäftsführer vermietet würden. In diesen Fällen würde der VwGH das Wohnobjekt dann zum steuerneutralen Vermögen der Kapitalgesellschaft zuordnen, wenn

- das Mietobjekt den Charakter eines repräsentativen Wohnhauses hätte,
- die Vermietung zu einem Mietzins erfolge, der im Hinblick auf die exorbitanten Vorinvestitionskosten laufend zu Verlusten führen würde,
- der tatsächliche Geschäftsgegenstand der Kapitalgesellschaft im Übrigen nicht die

Vermietung zu Wohnzwecken umfassen würde und

- diese keinen Nachweis erbracht hätte, überhaupt betriebliche Aktivitäten entfaltet zu haben.

In Erkenntnis vom 16.5.2007, 2005/14/0083 hätte der VwGH entschieden, dass vom Gesellschafter genutzte Wohngebäude im Eigentum der GmbH **nur unter besonderen Voraussetzungen zum außerbetrieblichen Bereich der GmbH** gehören würden. Der VwGH hätte ausgeführt, dass zu unterscheiden sei, zwischen jederzeit im betrieblichen Geschehen (z.B. durch Vermietung) einsetzbaren Gebäuden einer Kapitalgesellschaft einerseits und Gebäuden die schon ihrer Erscheinung nach (etwa besonders repräsentative Gebäude oder speziell auf die Wohnbedürfnisse des Gesellschafters abgestellte Gebäude) für die private Nutzung durch den Gesellschafter bestimmt seien andererseits. Dem Erkenntnis vom 16.5.2007 sei somit zu entnehmen, dass **Privatvermögen einer GmbH** unter dem Titel "verdeckte Ausschüttung an der Wurzel" **nur in besonders gelagerten Fällen** vorliegen könne.

Bei der vorliegenden Dienstwohnung könne keinesfalls von einem besonders repräsentativen Wohnobjekt ausgegangen werden. Außerdem würde der Unternehmensgegenstand der Berufungswerberin insbesondere auch Immobiliengeschäfte umfassen, weshalb die Anmietung eines Wohngebäudes, welches dem Geschäftsführer als Gehaltsbestandteil überlassen werde, objektiv erkennbar durch den Betrieb veranlasst sei.

Die Zuordnung der angemieteten Dienstwohnung zur außerbetrieblichen Sphäre der Kapitalgesellschaft würde bewirken, dass die **Entlohnung in Form bestimmter sachwerter** Vorteile im Verhältnis zu anderen Entgeltsformen in sachlich nicht zu rechtfertigender Weise **diskriminiert** werde.

Es sei kein sachlicher Grund erkennbar, warum eine Sachentlohnung durch Überlassung einer Dienstwohnung, die für die Kapitalgesellschaft mit einem bestimmten Aufwand verbunden sei, steuerlich anders zu beurteilen sein sollte, als ein mit einem gleich hohen Aufwand verbundener Barbezug.

Auch die jüngste Rechtsprechung des VwGH (23.2.2010, 2007/15/0003) würde besagen, dass eine von der Gesellschaft an den Gesellschafter vermietete Eigentums-Luxuswohnung nur dann eine verdeckte Gewinnausschüttung an der Wurzel (= Ausschüttung der gesamten Baukosten, kein Vorsteuerabzug) sei, wenn

- es eine spezielle Luxuswohnung sei, die nicht jederzeit betrieblich verwertbar sei
- die Vereinbarung über die Nutzungsüberlassung einem Fremdvergleich nicht standhalten würde (dabei sei zu berücksichtigen, was ein Investor als Rendite aus der Investition der konkret aufgewendeten Geldsumme erwartet).

Nachdem eine fremdübliche Vereinbarung zwischen der Berufungswerberin und dem Geschäftsführer, Herrn C R, vorliege, könne die Überlassung der Firmenwohnung nicht als verdeckte Gewinnausschüttung qualifiziert werden. Des Weiteren werde beantragt, den vorgenommenen Vorsteuerabzug zuzulassen.

### **Stellungnahme zur Berufung seitens des Betriebsprüfers (4. Oktober 2010):**

#### **1) PKW-Auslandsleasing:**

Es würde sich um eine Rechtsfrage, die dzt. noch beim VwGH unter der Zahl 2009/15/0121 anhängig sei, handeln.

#### **2) Wohnung / Büro L:**

Im Berufungsbegehren wurde die bereits in der schriftlichen Stellungnahme vom 27.5.2010 (eingelangt am 7.6.2010) dargestellte Rechtsansicht des steuerlichen Vertreters nochmals ausgeführt.

Es wurde vorgebracht, dass die Rechtsansicht der BP sich ausschließlich auf Wohnobjekte beziehe, welche sich im Eigentum der Kapitalgesellschaft befänden.

Dem Erkenntnis des VwGH mit der Zahl 2005/15/0020 vom 19.4.2007 sei folgender Inhalt zu entnehmen:

*"Erwirbt eine Körperschaft nicht das wirtschaftliche Eigentum an einem Wirtschaftsgut, sondern mietet sie ein solches lediglich an, und ist dieser Vorgang von vornherein rein gesellschaftsrechtlich veranlasst, führen die damit zusammenhängenden Aufwendungen nicht zu Betriebsausgaben."*

Im Berufungsfall würde sich hinsichtlich der Wohnung selbst daher nicht die Frage stellen, ob außerbetriebliches Vermögen der Kapitalgesellschaft vorliegen würde, sondern ob die mit der Anmietung der Wohnung verbundenen Aufwendungen als Betriebsausgaben berücksichtigt werden würden können.

Lediglich hinsichtlich der durch die GmbH getätigten baulichen Investitionen sowie der angeschafften Einrichtungsgegenstände sei die Zugehörigkeit zum außerbetrieblichen Vermögen zu klären.

Wie im Besprechungsprogramm bzw. in der Niederschrift über die Schlussbesprechung ausgeführt worden sei, sei aufgrund des Fremdvergleiches (Betriebsgröße) davon auszugehen, dass die Anmietung der Wohnung, die baulichen Investitionen und die Anschaffung der Einrichtungsgegenstände von vornherein aus gesellschaftsrechtlichen Gründen veranlasst seien.

Auch die Tatsache, dass in dieser Wohnung durch die GmbH bauliche Investitionen in Höhe von ca. € 41.300,00 netto (offener Kamin um ca. € 6.200,00 netto, Klimaanlage um ca. 5.600,00 netto usw.) getätigt und Einrichtung um ca. € 32.500,00 netto (Infrarotkabine um

ca. € 4.300,00 netto, Soundanlage um ca. € 2.100,00 netto usw.) angeschafft worden seien, würde gegen die Fremdüblichkeit der Wohnungsüberlassung sprechen.

Zum verrechneten Sachbezug sei Folgendes festzuhalten:

Für **Betriebseinnahmen** gelte § 15 Abs. 2 EStG 1988 über die Bewertung von Sachbezügen analog für nicht in Geld bestehende Einnahmen.

Die (Sachbezugs-)Verordnung BGBl. II Nr. 416/2001 **sei nicht unmittelbar anwendbar** (VwGH 31.3.2005, 2002/15/0029). Sofern **keine erheblichen Abweichungen** vom üblichen

Mittelpreis des Verbrauchsortes vorliegen, würden keine Bedenken bestehen, einer Schätzung des ortsüblichen Mittelpreises die Werte laut (Sachbezugs-)Verordnung zu Grunde zu legen.

Die Berechnung des Sachbezuges sei unter Zugrundelegung der aufgewendeten Miete und Betriebskosten sowie eines Zuschlages für die Beheizung, jedoch ohne Berücksichtigung der durch die GmbH getätigten baulichen Investitionen in Höhe von ca. € 41.300,00 erfolgt.

Hätte die T als Vermieter der Wohnung diese baulichen Investitionen vorgenommen, wären die Miete und somit auch der Sachbezug entsprechend höher ausgefallen.

Es könne daher davon ausgegangen werden, dass die geldwerten Vorteile aus der überlassenen Wohnung und Einrichtung erheblich vom ortsüblichen Mittelpreis abweichen und somit die (Sachbezugs-)Verordnung nicht anzuwenden wäre.

**Falls dem Berufungsbegehren stattgegeben werden sollte, sei jedenfalls für die Jahre ab 2007 ein entsprechender tauschähnlicher Umsatz zu berücksichtigen.**

Nach Ansicht der BP könne der Berufung aus den durch die BP angeführten Gründen (Besprechungsprogramm, Niederschrift, BP-Bericht, Stellungnahme zur Berufung) nicht stattgegeben werden.

### **Stellungnahme der Berufungswerberin (5. November 2010):**

#### **1. PKW-Auslandsleasing:**

Hier werde auf die in der Berufung angeführten Entscheidungen des Unabhängigen Finanzsenates verwiesen, wonach die Bestimmung des § 3a Abs. 1a Z 1 UStG für das PKW-Auslandsleasing nicht anwendbar sei.

#### **2. Wohnung / Büro L:**

Die Stellungnahme des Betriebsprüfers würde ein Erkenntnis des VwGH mit der Zahl 2005/15/0020 vom 19.4.2007 zitieren. Es werde darauf hingewiesen, dass das zitierte VwGH-Erkenntnis mit der Zahl 2005/15/0020 nicht im Besprechungsprogramm vom 12.5.2010 als integrierten Bestandteil des Betriebsprüfungsberichtes enthalten gewesen sei.

Die Wertung von Leistungsbeziehungen zwischen Körperschaften und ihren Anteilsinhabern als betriebliche Vorgänge würde nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes

voraussetzen, dass die Leistungsbeziehungen unter auch gegenüber gesellschaftsfremden Personen üblichen Bedingungen stehen.

Verträge zwischen Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern würden nur dann steuerliche Anerkennung finden, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen klaren und eindeutigen Inhalt hätten und auch zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären.

Das Mietverhältnis zwischen der GI als Vermieter und der Berufungswerberin als Mieter sei zu fremdüblichen Konditionen abgeschlossen worden. Darüber hinaus würde eine fremdübliche Vereinbarung zwischen der Berufungswerberin und dem Geschäftsführer, Herrn C R, vorliegen. In dieser Vereinbarung werde die Überlassung der Firmenwohnung als Gehaltsbestandteil definiert.

Das von der Betriebsprüfung zitierte VwGH-Erkenntnis hätte die angefochtenen Bescheide wegen Rechtswidrigkeit ihres Inhalts aufgehoben. Insbesondere deswegen, da keine Feststellungen über eine Vorteilsgewährung an den Gesellschafter vorliegen würden. Das Fehlen einer Vorteilszuwendung würde im Beschwerdefall einer Beurteilung des Vorgangs als verdeckte Ausschüttung entgegenstehen. Der Verwaltungsgerichtshof komme zum Ergebnis, dass beim festgestellten Sachverhalt die Mietzahlungen keine verdeckte Gewinnausschüttung darstellen würde.

Die Fremdüblichkeit der Wohnungsüberlassung würde gegenständlich vorliegen. Die Berechnung des Sachbezuges sei unter Zugrundelegung der aufgewendeten Miete und Betriebskosten sowie eines Zuschlages für die Beheizung erfolgt. Die monatliche Miete würde ca. € 1.500,00 betragen. Die für den Vermieter zu erzielende Miete würde primär von der Lage der Wohnung und den am Markt zu erzielenden Mieten abhängen. Es sei weiters nicht unüblich, dass der Mieter einer Wohnung entsprechende bauliche Investitionen vornimmt. Weiters sei der geldwerte Vorteil aus der überlassenen Wohnung korrekt anhand der Sachbezugsverordnung bewertet worden. Hinsichtlich der weiteren Argumente werde auf die Berufung vom 6.9.2010 verwiesen.

Mit **Vorlagebericht vom 26. November 2010** wurde gegenständliche Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

#### **Erörterung der Sach-und Rechtslage** am 20. Dezember 2011:

Am 20. Dezember 2011 wurden die Streitparteien vom zuständigen Referenten des Unabhängigen Finanzsenates zu einer sog. Erörterungstermin geladen.

Der steuerliche Vertreter des Berufungswerbers hatte dabei zum Ausdruck gebracht, dass vor allem aufgrund der Gesamtentlohnung des Berufungswerbers keine Vorteilszuwendung

anzunehmen sei. Als Gesamtpaket würde eine fremdübliche Entlohnung vorliegen. Es würde sich um eine von der GmbH angemietete Wohnung handeln, welche auch keineswegs eine sog. Luxusimmobilie darstellen würde.

Seitens des Amtsvertreters wurde vorgebracht, dass es auch bei einer angemieteten Wohnung sog. außerbetriebliches Vermögen geben könne.

Vor allem bei einem Kleinbetrieb sei es nicht üblich, dem Geschäftsführer eine Wohnung zur Verfügung zu stellen (vgl. UFS RV/0408-G/04).

Hinsichtlich der Mieterinvestitionen würde steuerneutrales Vermögen vorliegen (keine vertraglichen Vereinbarungen). Erst im Zuge der Betriebsprüfung sei eine Vereinbarung vorgelegt worden. Es würde sich hierbei um ein reines „In-Sich-Geschäft“ handeln.

Auch der Sachbezug sei nur von der Miete angesetzt worden; die Zusatzausstattungen seien nicht berücksichtigt worden.

Die umsatzsteuerlichen Sachbezüge (tauschähnlicher Umsatz) hätten 2008 und 2009 gefehlt.

Der steuerliche Vertreter wendete hierzu ein, dass vor allem hinsichtlich des Sachbezuges sehr wohl eine Offenlegung stattgefunden hätte. Ebenso seien in den

Einkommensteuererklärungen auch die entsprechenden Lohnabgaben durchgeführt worden.

< KFZ-Leasing:

Hier könne sich die steuerliche Vertretung einen Ansatz von 10% der Leasingrate als Eigenverbrauch für die Privatnutzung vorstellen. Aufzeichnungen hinsichtlich einer tatsächlichen betrieblichen oder privaten Nutzung würde es nicht geben.

Der Amtsvertreter gab hierzu an, dass es bei mangelnden Aufzeichnungen jedenfalls zu einem Ansatz von 20% kommen sollte.

In einem **Vorhalt vom 19. Jänner 2012** seitens des zuständigen Referenten des Unabhängigen Finanzsenates wurden der Berufungswerberin die im Erörterungsgespräch in Aussicht gestellten Berechnungen zur Kenntnis- und allfälligen Stellungnahme übermittelt. Die Berufungswerberin wurde auch aufgefordert, allfällig vorhandene Nachweise/Unterlagen hinsichtlich einer geringeren Privatnutzung (als 20%) vorzulegen. Weiters solle die Umsatzsteuererklärung für das Jahr 2009 nachgereicht werden.

Mit **Eingabe vom 8. Februar 2012** gab die Berufungswerberin bekannt, dass den übermittelten Berechnungen keine rechnerischen Fehler zu entnehmen seien.

Hinsichtlich der fiktiven Dienstleistung PKW werde vorbehaltlich der Prüfung des SWK-Fachartikels von Tumpel/Aigner (SWK 14/2011, S 622) einer anteiligen Privatnutzung von 20% zugestimmt.

Gemäß diesem Fachartikel könne die private Nutzung eines im Ausland geleasten PKW nicht zum Eigenverbrauch im Inland führen.

Die **Umsatzsteuererklärung 2009** liege diesem Schreiben bei.

Der zu berücksichtigende Vorsteuerbetrag wurde hier mit 39.584,22 € beziffert.

Hinsichtlich der Wiederaufnahmebescheide betreffend Umsatzsteuer 2006, 2007 und 2008 werde die Berufung zurückgezogen.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Vorweg ist zum durchgeführten Erörterungsgespräch anzuführen, dass gegenständlich natürlich nur über die berufungsgegenständlichen Bescheide abzusprechen ist. Allfällige Anpassungen in anderen Bescheiden obliegen nicht der Zuständigkeit des erkennenden Senates.

#### **1.) Bescheide über die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Umsatzsteuer 2006, 2007 und 2008:**

Da mit Anbringen vom 8. Februar 2012 die Berufung vom 7. September 2010 zurückgenommen wurde, erklärt die Abgabenbehörde diese gemäß § 256 Abs. 3 BAO als gegenstandslos.

#### **2.) PKW-Auslandsleasing:**

Eine Eigenverbrauchsbesteuerung nach [§ 1 Abs. 1 Z 2 lit. d UStG 1994](#) („PKW-Auslandsleasing“) hat mangels Deckung durch die 6. MwSt-Richtlinie zu unterbleiben.

Die Berufungswerberin weist in ihrer Eingabe vom 8. Februar 2012 darauf hin, dass laut Literaturmeinung auch eine Besteuerung der Privatnutzung zu unterbleiben hätte.

Der erkennende Senat kann sich dieser Ansicht nicht anschließen:

Gemäß [§ 3a Abs. 1a UStG 1994](#) würde die tatsächliche Privatnutzung des PKW eine sog. Verwendungsentnahme darstellen (vgl. UFS 5.4.2011, RV/0704-L/06).

In einer Replik auf die oben angeführte Ansicht von Tumpel/Aigner (in SWK 14/2011, S 622 wurde in SWK 19/2011, S 737 (Krumenacker) auf die Entscheidung des VwGH vom 25.11.2010, [2009/15/0121](#), verwiesen. Darin hätte der Gerichtshof geurteilt, dass § 3a Abs. 1a UStG 1994 auf die echte Privatnutzung anzuwenden sei.

Dieser Ansicht folgte auch der UFS vom 21.9.2011, RV/0623-L/05.

Nach Ansicht des hier erkennenden Senates ist den Ansichten von Tumpel/Aigner nicht zu folgen. Die tatsächliche Privatnutzung ist also einer Eigenverbrauchsbesteuerung zu unterziehen.

Die steuerliche Vertretung hat im oben angeführten Erörterungsgespräch eine Privatnutzung im Ausmaß von ca. 10% als wahrscheinlich angenommen.

Seitens des Amtsvertreters wurde ein Ansatz von jedenfalls 20% gefordert.

Dem Berufungswerber ist es nicht gelungen geeignete Aufzeichnungen und Darstellungen vorzulegen, welche die doch sehr geringe Privatnutzung von lediglich 10% als glaubwürdig erscheinen lassen würden.

Im Schätzungswege wird gegenständlich eine Privatnutzung von 20% als den tatsächlichen Gegebenheiten eher entsprechenden Anteil berücksichtigt.

Die Berufungswerberin stimmte diesem Ansatz auch im Schreiben vom 8. Februar 2012 zu. Es sind also 20% der angefallenen Leasingaufwendungen wiederum zu versteuern.

Berechnung:

**< Leasingaufwand 2006:** 15.816,03

davon 20% als Eigenverbrauch: 3.163,21 €

**< Leasingaufwand 2007:** 6.924,00 €

davon 20% als Eigenverbrauch: 1.384,80 €

**< Leasingaufwand 2008:** 6.924,00

davon 20% als Eigenverbrauch: 1.384,80 €

**< Leasingaufwand 2009:** 6.924,00 €

davon 20% als Eigenverbrauch: 1.384,80 €

### **3.) Verdeckte Gewinnausschüttung:**

Nach Ansicht der Betriebsprüfung liegt im Zusammenhang mit der Zurverfügungstellung einer Wohnung an den geschäftsführenden Gesellschafter eine sogenannte „verdeckte Gewinnausschüttung“ vor.

Verdeckte Gewinnausschüttungen sind Vorteile, die eine Gesellschaft ihren Gesellschaftern aus ihrem Vermögen in einer nicht als Gewinnausschüttung erkennbaren Form gewährt, die sie anderen Personen, die nicht ihre Gesellschafter sind, nicht oder nicht unter den gleichen günstigen Bedingungen zugestehen würde.

Gegenständlich wurde seitens der Gesellschaft eine Wohnung angemietet. Noch bevor diese Wohnung dem geschäftsführenden Alleingesellschafter zur Verfügung gestellt wurde, wurden sowohl bauliche Investitionen getätigt, als auch in Einrichtungsgegenstände investiert.



In den streitgegenständlichen Bescheiden wurden sowohl die Miete, die Investitionen als auch die Ausstattungsaufwendungen nicht als betrieblich bedingt beurteilt.

Die getätigten Aufwendungen wurden als sogenannte „verdeckte Gewinnausschüttungen“ beurteilt und der Kapitalertragsteuer unterworfen.

Im Hinblick auf die Unternehmensgröße sei eine Überlassung einer Dienstwohnung an den Gesellschafter-Geschäftsführer nicht üblich.

Die Zurverfügungstellung sei ausschließlich auf Grund des beherrschenden Einflusses des Geschäftsführers erfolgt.

Die Berufungswerberin wendet hierzu im Wesentlichen ein, dass gegenständliche Wohnung auch als Büro der Berufungswerberin dient. Die angemietete Wohnung würde jedenfalls zum steuerlich relevanten Bereich der Berufungswerberin gehören.

Die Berufungswerberin sieht in der gewählten Vorgangsweise eine Sachentlohnung an den Geschäftsführer. Es solle hier keine andere Beurteilung vorgenommen werden, als wenn ein mit gleich hohem Aufwand verbundener Barbezug gewährt worden wäre.

In der folgenden Berufungsentscheidung ist von folgenden **entscheidungswesentlichen Gegebenheiten** auszugehen:

< Die streitgegenständliche Wohnung wurde von der Berufungswerberin von einem fremden Dritten für einen Zeitraum von 240 Monaten angemietet. Der Hauptmietzins wurde mit einem Betrag von 1.684,37 € vertraglich vereinbart.

< Noch vor Bezug dieser Wohnung wurden sowohl bauliche Investitionen vorgenommen, als auch Ausstattungsgegenstände gekauft.

< Lt. Vereinbarung mit dem Geschäftsführer bekommt dieser ein Barhonorar in Höhe von 1.500,00 € zuzüglich Firmenwagen und Firmenwohnung.

< Seitens der Betriebsprüfung/des Finanzamtes wird im Wesentlichen die Fremdunüblichkeit der Zurverfügungstellung einer Wohnung aufgrund der Größe des Unternehmens betont.

< Die Berufungswerberin betont die Gesamtausstattung der Entlohnung des Geschäftsführers.

Zu betonen ist gegenständlich, dass diese Wohnung nicht vom Geschäftsführer angemietet wurde, sondern von einer fremden Immobiliengesellschaft.

Die Rechtsprechung beurteilt einerseits das Ausmaß der Gesamtentlohnung als Anhaltspunkt für eine Vorteilszuwendung (vgl. VwGH 17.2.1993, [89/14/0248](#)) andererseits stellt sie aber auch dar, dass es bei kleineren bzw. mittleren Unternehmen nicht üblich sei, dass Arbeitnehmers/Geschäftsführern eine Wohnung zur Verfügung gestellt wird (vgl. UFS RV/0408-G/04).

Eine verdeckte Gewinnausschüttung setzt die **Vorteilszuwendung** einer Körperschaft an eine Person mit Gesellschafterstellung voraus.

Es ist also Wesentlich, ob in dem hier zu beurteilenden Fall davon auszugehen ist, dass dem Geschäftsführer ein **Vorteil gewährt** wurde, der einem Fremden (jemanden der keine Gesellschafterstellung innehat) nicht gewährt worden wäre.

Die Bestimmung liegt nach Ansicht des erkennenden Senates also in der **Vorteilsgewährung**.

Es ist die Frage zu beantworten, ob dem Geschäftsführer durch das Zurverfügenstellen der Wohnung ein fremdunüblicher Vorteil gewährt worden ist.

Welche Größe diese Gesellschaft hat, ist hier nicht von zentraler Bedeutung. Es ist zu beurteilen ob ein Vorteil vorliegt, und wenn ja, in welcher Höhe.

Nach Ansicht des erkennenden Senates erfolgte die Anmietung jedenfalls (auch) aus betrieblichen Gründen. Dies wird dadurch zum Ausdruck gebracht, dass der Geschäftsführer in dieser Wohnung auch ein Büro einzurichten/unterzubringen hat.

Eine uneingeschränkte private Verwendung war dem Geschäftsführer also versagt. Auch diese Einschränkung ist bei der Entscheidungsfindung zu beachten.

Seitens der Betriebsprüfung wurde der betriebliche Anteil einvernehmlich mit der Berufungswerberin mit rund 37% festgesetzt.

Hinsichtlich des vom Geschäftsführer privat genutzten Teiles der Wohnung ist die Tatsache einer tatsächlichen Vorteilsgewährung zu beachten. Eine verdeckte Gewinnausschüttung kann nur dann angenommen werden, wenn die Höhe der Bezüge unter Hinzurechnung des Vorteils aus der Überlassung der Nutzung der Wohnung nicht mehr angemessen wäre.

Dem Geschäftsführer wurden in den Jahren 2008 und 2009 folgende Bezüge zugerechnet:

	<b>2007 (5-12)</b>	<b>2008 (1-12)</b>
<b>Honorar</b>	11.450,00	18.000,00
<b>Sachbezug Firmenauto</b>	4.500,00	7.200,00
<b>Sachbezug Wohnung</b>	6.248,95	9.998,28
<b>Summe Einnahmen</b>	22.198,95	35.198,28

Aus den Daten der Statistik Austria ([www.statistik.at](http://www.statistik.at)) ist zu entnehmen, dass im Jahr 2010 das mittlere Bruttojahreseinkommen der Männer 38.056,00 € betragen hat.

Angesichts der alleinigen Geschäftsführung des Herrn R ist die Entlohnung auch unter

Einbeziehung der Wohnungsüberlassung sicherlich nicht als unangemessen hoch zu beurteilen.

Ob sich der verrechnete Sachbezug an der sog. Sachbezugsverordnung zu orientieren hat, ist hier nicht Entscheidungsgegenstand. Auch allfällige Erhöhungen dieser Werte würden noch nicht zwingend zu einer übergebührlichen Entlohnung (Vorteilszuwendung) des Geschäftsführers führen.

Die Vorteilszuwendung ist nach Ansicht des erkennenden Senates also die zentrale Voraussetzung für verdeckte Gewinnausschüttungen.

Selbst die Körperschaftsteuerrichtlinien (§ 8, Tz. 823) bestimmen, dass bei der Prüfung der Angemessenheit von Tätigkeitsvergütungen auf sämtliche Geldvorteile und geldwerte Vorteile, somit auf die Gesamtausstattung, die der Gesellschafter für seine Tätigkeit erhält, Bedacht zu nehmen ist (vgl. VwGH 21.10.1999, [97/18/0198](#)). Diese Summe ist auf ihre Angemessenheit zu prüfen, unabhängig davon, ob und wie die einzelnen Bestandteile der Vergütung verbucht worden sind. Wenn diese Summe angemessen ist, liegt keine verdeckte Ausschüttung vor.

#### **< Art und Ausstattung der Wohnung:**

Lt. Mietvertrag handelt es sich hierbei um eine ca. 117m<sup>2</sup> große Wohnung mit Garage. Dass es sich hierbei um eine Wohnung handeln würde, welche überwiegend auf die Bedürfnisse des Geschäftsführers zugeschnitten wäre, lässt sich hierbei nicht erkennen.

Im Anschluss an die Anmietung dieser Wohnung wurden allerdings noch Zusatzinvestitionen vorgenommen.

Auch hinsichtlich dieser Investitionen ist zu beurteilen, ob es sich hierbei um allfällige fremdunübliche Vorgehensweisen handeln könnte und somit von einer verdeckten Gewinnausschüttung auszugehen ist.

Hierbei wurde eine Unterteilung in

- bauliche Investitionen und
- Ausstattung vorgenommen.

#### **- Bauliche Investitionen:**

Diese Baumaßnahmen beziehen sich im Wesentlichen auf den Sanitärbereich (10.950,92 €), Kamin (6.177,55 € + 3.857,63 €), Klimaanlage (5.612,53 €), Böden (4.216,05 €) sowie Elektroinstallationen (4.526,46 €). Insgesamt wurde in diesem Bereich ein Betrag von 41.322,99 € investiert.

Nach Ansicht des erkennenden Senates handelt es sich hierbei sicherlich um Investitionen die nicht in jedem Haushalt vorzufinden sind (Kamin, Klimaanlage) aber doch nicht um solche Investitionen, welche einen außerordentlichen Luxus darstellen würden (wie zum Beispiel

Schwimmbecken oder Ähnliches). Bei der Laufzeit des Mietvertrages (240 Monate) erübrigt sich auch eine Vereinbarung darüber, wie diese Investitionen allenfalls wieder abgelöst werden sollten.

Hinsichtlich dieser Investitionen ist ein sog. tauschähnlicher Umsatz an den Geschäftsführer anzunehmen und der Umsatzsteuer zu unterwerfen.

#### **- Ausstattung:**

Hierbei handelt es sich im Wesentlichen um eine Kücheneinrichtung (11.548,88 €), Wohnlandschaft (2.833,37 €), Infrarotkabine (4.315,25 €) sowie Ausziehbett (3.045,75 €). Insgesamt wurde ein Betrag von 32.521,45 € in diesem Bereich investiert.

Aufgrund der Art dieser Investitionen und auch in der Lebensdauer dieser Investitionen ist doch davon auszugehen, dass sie der Geschäftsführer für seine persönlichen Vorlieben und Wünsche ausgesucht hat. Nach Ansicht des erkennenden Senates ist davon auszugehen, dass gerade diese Besonderheiten (Infrarotkabine, etc.) nicht auch fremden Nutzern zur Verfügung gestellt worden wären.

Diesbezüglich ist also von einer sog. verdeckten Gewinnausschüttung auszugehen:

- Ausstattung 2007: 24.649,66 € (davon 25% KEST).
- Ausstattung 2008: 10.033,20 € (davon 25% KEST).

#### **< Höhe der Gesamtentlohnung des Geschäftsführers:**

Die Entlohnung des Geschäftsführers setzt sich einerseits aus einem Barbezug (1.500,00 € pro Monat) sowie aus Sachbezügen für PKW und Wohnung zusammen.

Auch unter Berücksichtigung des Sachbezuges für die Wohnung erscheint noch keinesfalls eine fremdunübliche Entlohnung gegeben zu sein.

Zuwendungen von rund 3.000,00 € sind für einen Geschäftsführer einer Gesellschaft mit Umsätzen mit rd. 190.000,00 € (2006), 217.176,87 € (2004), 67.320,00 € (2008) und 337.400,00 € (2009) sicher nicht wesentlich überhöht. Dies vor allem dann, wenn man bedenkt, dass dieser Geschäftsführer der einzige Dienstnehmer der Berufungswerberin war (vgl. hierzu auch die oben angeführten Daten der Statistik Austria: Durchschnittseinkommen).

Da also die zusätzlichen Begünstigungen des Geschäftsführers zu keiner wesentlichen „Überentlohnung“ geführt haben, kann schon begrifflich (Vorteilszuwendung) keine verdeckte Gewinnausschüttung des gesamten Investitionsbereiches vorliegen.

Unter Berücksichtigung der Gesamtentlohnung erscheint die Berücksichtigung einer verdeckten Gewinnausschüttung lediglich in Höhe der Kosten der Zusatz-Ausstattung als durchaus angemessen und gerechtfertigt.

## < Umsatzsteuer/Vorsteuer:

Da bei dem hier festgestellten Sachverhalt sowohl die Mietzahlungen als auch die baulichen Investitionen keine verdeckte Gewinnausschüttung darstellen, erweisen sich sowohl die auf § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a iVm [§ 8 Abs. 2 KStG 1988](#) gestützte Versagung des Vorsteuerabzuges als auch die auf § 93 Abs. 2 Z 1 iVm § 95 Abs. 2 EStG 1988 gestützte Heranziehung zur Haftung für Kapitalertragsteuer als inhaltlich rechtswidrig.

### **Allgemeines:**

Gegenständlich kann auch nicht von einem Missbrauch im Sinne des § 22 BAO ausgegangen werden. Es handelt sich hier nicht um eine Wohnung des Geschäftsführers welche durch die Berufungswerberin angemietet und anschließend wieder dem Geschäftsführer zur Verfügung gestellt wurde. Die getätigten Investitionen würden bei Beendigung der Miete nicht dem Geschäftsführer zu Gute kommen, sondern allenfalls dem (fremden) Vermieter. Es hat also kein Eigentumsübergang an den Geschäftsführer stattgefunden.

Auch die Anmerkung des Betriebsprüfers im Besprechungsprogramm, dass es keine schriftlichen Vereinbarungen gäbe, ist nicht zielführend.

Einerseits wurde eine derartige Vereinbarung nachgereicht und auch vom Prüfer akzeptiert (NS über die Schlussbesprechung: *„Es entfällt somit die im Besprechungsprogramm dargestellte Feststellung, dass hinsichtlich der Dienstwohnung keine schriftlichen Vereinbarungen für den Fall der Auflösung des Dienstverhältnisses vorgelegt werden konnten; keine formalen Unzulänglichkeiten.“*).

Andererseits gibt es kein Mietverhältnis mit dem Geschäftsführer. Die Wohnung wurde von der Berufungswerberin angemietet und dem Geschäftsführer (als Teil der Geschäftsführerentlohnung) zur Verfügung gestellt.

Nach Ausscheiden des Geschäftsführers kann die Berufungswerberin diesem die Wohnung untervermieten oder auch anderweitig verwenden. Dass dem Geschäftsführer irgendwelche Rechte durch die Nutzung entstehen würden, kann nicht erkannt werden. Die Frage von allfälligen Ablösezahlungen o.ä. stellt sich also nicht.

Die genauen Berechnungen und Bemessungsgrundlagen sind den Beilagen dieser Entscheidung zu entnehmen.

Beilage: 10 Berechnungsblätter

Linz, am 14. Februar 2012