

## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Ei GmbH, R.Gasse, vertreten durch Dr. Jaro Sterbik-Lamina, Wirtschaftstreuhänder, 1090 Wien, Bauernfeldplatz 4/4, vom 18. März 2002 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 12/13/14 Purkersdorf, vertreten durch ORat Mag. Georg Hänsel, betreffend Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer für 1998 bis 2000 sowie Haftung für Kapitalertragsteuer gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 für den Zeitraum 1998 bis 2000 im Beisein der Schriftführerin Edith Sajovic -Mantl nach der am 8. November 2005 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung gegen die Umsatzsteuerbescheide für 1998 bis 2000 und den Körperschaftsteuerbescheid für 1998 wird als unbegründet abgewiesen.

Der Berufung gegen die vorläufig erlassenen Körperschaftsteuerbescheide für 1999 und 2000 und gegen den Haftungsbescheid betr. Kapitalertragsteuer für 1998 bis 2000 wird teilweise Folge gegeben.

Die Kapitalertragsteuer wird für den Zeitraum 1998 bis 2000 mit €8.392,62 (=öS 115.485,00) festgesetzt.

Die gem. § 200 BAO erlassenen Umsatzsteuer- und Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 1999 und 2000 werden für endgültig erklärt.

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

## Entscheidungsgründe

Bei der Berufungswerberin (=Bw.), einer GmbH, die ein Immobilienverwaltungsunternehmen betreibt, fand eine Betriebsprüfung statt, die zu folgenden, für das Berufungsverfahren maßgeblichen Feststellungen führte:

"Tz 19 Kauf eines Wohnhauses in Ka;

Das geprüfte Unternehmen kaufte am 09. Juli 1998 das Haus in Ka S.Gasse 10 um ATS 3,300,000,00 samt Zubehör um 400.000;00.

Die Anschaffung wurde zur Gänze durch das Hypothekardarlehen 304.3304-2000 fremdfinanziert.

Folgende Kosten sind weiters angefallen:

Zinsen	1998 iHv	89.592,21
	1999	219.161,24
	2000	219.407,07
Instandhaltungen	1998 iHv	194.385,26 netto
	1999	39.000,00 netto
	2000	15.020,00 netto
Betriebskosten	1998 iHv	27.73,18 netto
	1999	37.692,21 netto
	2000	41.881,22 netto

Ein Investitionsfreibetrag 1998 ist in Höhe von ATS 474.672,60 geltend gemacht worden.

Seit 3. November 1998 wohnt der Geschäftsführer S. Peter in dem Haus.

An dem Unternehmen ist der Geschäftsführer zu 25% und die G. GmbH mit Sitz in Si.Straße beteiligt, S. Peter ist an dieser GmbH It. Firmenbuch zu 100% Gesellschafter.

Der Geschäftsführer hat folgende Bezüge in den Jahren erhalten:

1997	Bruttobezug	943.794,00		
1998	Bruttobezug	937.572,00	ohne Dienstwohnung	913.848,00
1999	Bruttobezug	997.240,00	ohne Dienstwohnung	902.344,00
2000	Bruttobezug	965.800,00	ohne Dienstwohnung	870.854,00

Dafür hat der Geschäftsführer seit Oktober 1998 bis laufend einen Sachbezug iHv ATS 7.908,00 (Berechnung: 175,72 m<sup>2</sup> mal 45) versteuert.

Unter Berücksichtigung des VwGH-Erkenntnis 20. 6. 2000, 98/15/0169, 0170. Fundstelle ÖStZB 2000/534 muss sichergestellt sein, dass der Betriebsinhaber seinem Arbeitnehmer eine Dienstwohnung zur Verfügung stellt, die den Fremdvergleich standhält,

Leitsatz

1 Nach stRsp gehören alle Wirtschaftsgüter, die objektiv dem Betrieb zu dienen bestimmt sind, zum notwendigen Betriebsvermögen. Dabei sind die Zweckbestimmung des WG., die Besonderheiten des Betriebes und des Berufszweiges des AbgPfl sowie die Verkehrsauffassung maßgebend (vgl. E 25. 2. 1997. 93/14/0196 mwN). Stellt der Betriebsinhaber einem seiner AN für dessen Wohnzwecke eine

Eigentumswohnung zur Verfügung, so dient diese dann betrieblichen Zwecken, wenn für die Einräumung der Nutzungsmöglichkeit betriebliche Erwägungen maßgebend sind (vgl. E 17. 9 1990, 89/15/0019).

2. Schafft eine Kapitalges. eine Eigentumswohnung an oder stellt sie eine solche her, um sie einem Gesellschafter, der auch AN der Ges. sein mag, zu Wohnzwecken zu überlassen, ist für die Frage, ob dieser Vorgang dem Grunde nach durch den Betrieb der Kapitalges. oder durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist zu prüfen, ob die Kapitalges. eine Wohnung dieser Art, Größe und Lage auch zum Zwecke der Nutzungsüberlassung an einen fremden AN angeschafft oder hergestellt hätte (VwGH bestätigte die Verweigerung des Vorsteuerabzuges gem. § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1972).

3. Die Überlassung der Nutzung der Wohnung einer GmbH an den Gesellschafter-Gf kann bei diesem auch dann eine verdeckte Ausschüttung iSd § 8 Abs. 2 KStG darstellen, wenn die Wohnung nicht zum steuerlichen Betriebsvermögen der GmbH gehört. Wenn aber die Eigentumswohnung zu Recht nicht zum steuerlichen Betriebsvermögen der GmbH gerechnet wird, weil nicht die betriebliche Veranlassung im Vordergrund steht, stellt die Nutzungsüberlassung kein Entgelt für an den Betrieb der GmbH erbrachte Dienstleistungen dar (KESt gem. § 93 Abs. 2 Z 1 lit a EStG 1988 daher in Höhe der Differenz zwischen fremdüblichem und tatsächlichem Mietentgelt).

Bei der Beurteilung ob bei vorliegendem Sachverhalt ein Sachbezug oder eine verdeckte Gewinnausschüttung vorliegt ist die Frage nach der Maßgeblichkeit der angemessenen Gesamtausstattung zu prüfen. Die Beurteilung orientiert sich an der Angemessenheit der Gesamtentlohnung. Hauptsächliches Kriterium der Angemessenheitsprüfung bildet der Vergleich einer gedachten Entlohnung gesellschaftsfremder Personen. Zudem erfordert die Gesamtentlohnung auch eine formale Komponente. Verträge zwischen einer GmbH und dem Geschäftsführer sind nur anzuerkennen, wenn sie nach außen hin ausreichend zum Ausdruck kommen, zweifelsfrei und auch zwischen fremden Personen abgeschlossen worden wären."

Die steuerliche Vertretung stellt dazu fest:

"Der Geschäftsführerbezug ist verringert worden.

Der Kauf ist spekulativ motiviert gewesen und mangels höherem Erlös sei der Aufwand durch die Nutzung des Geschäftsführers verringert worden

In der Immobilienbranche ist der zugrunde liegende Sachverhalt durchaus fremdüblich.

Die abgeschlossene Lohnsteuerprüfung hat den Sachverhalt für in Ordnung empfunden."

(Anmerkung: der Prüfer führte weiters aus:)

"Im vorliegenden Fall gibt es **keinenschriftlichen Vertrag**.

Keiner der ca. 40 Angestellten des Betriebes hat eine Dienstwohnung.

Das geprüfte Unternehmen ist ausschließlich eine Hausverwaltung. Für Vermittlung von Immobilien war bisher die eigens dafür gegründete G GmbH verantwortlich.

Die Privatnutzung beträgt, siehe Vorhaltsbeantwortung vom 21. 06. 2000, 95%. Daher wird der Lohnzettel von S. Peter für die Jahre 1998, 1999 und 2000 von Amts wegen berichtigt. Weiters wird amtswegig der DB und DZ entsprechend korrigiert."

Soweit der Erwerb und die Nutzung der Liegenschaft durch den Geschäftsführer in der Bilanz zu Auswirkungen geführt habe, wurden diese durch den Prüfer unter TZ. 20 storniert bzw. auf Null gestellt. Auch der in diesem Zusammenhang geltend gemachte Investitionsfreibetrag wurde nicht anerkannt.

Im Rahmen der Gewinnermittlung (TZ. 23 des Berichtes) durch Betriebsvermögensvergleich wurde der bisher ausgewiesene Verlust 1998 um die in der Bilanz ausgewiesenen Positionen Grundwert, Gebäudewert, Inventar soweit sie mit der erworbenen Liegenschaft in Verbindung standen vermindert und um die Bilanzpositionen Hypothekarverbindlichkeit und Investitionsfreibetrag, erhöht. Mehrsteuern lt. Betriebsprüfung wurden wiederum abgezogen.

Die verdeckten Gewinnausschüttungen (TZ. 26) ermittelte der Prüfer wie folgt:

		Nachscha	Nachscha
	1998	1999	2000
Grundwert	731.865,00		
Inventar	400.000,00		
Gebäude	2.863.740,00		
Instandhaltung	194.385,26	10.835,00	15.020,00
Betriebskosten	27.573,18	37.692,21	41.881,22
Zinsen	89.592,21	219.161,24	219.407,07
Vorsteuer	68.038,69	17.806,78	5.238,74
Hypothekardarlehen	-3.773.439,00		
	601.755,34	285.495,23	281.547,03
zuzügl. 25 % KESt	200.584,91	95.164,98	93.848,92
brutto vA	802.340,25	380.660,21	375.395,95

Der steuerliche Vertreter er hob sowohl gegen die auf Grund des Betriebsprüfungsberichtes als auch gegen die auf Basis der bei der Nachschau getroffenen Feststellungen erlassenen Bescheide namens der Bw. Berufung:

"Im Auftrage der obigen Gesellschaft lege ich gegen die genannten Bescheide vom 17. April 2001 innerhalb offener Frist Berufung ein. Die Bescheide gründen auf der stattgefundenen Betriebsprüfung für die Jahre 1997 und 1998, sowie der Umsatzsteuernachscha für 1999 und 2000. Bei dieser Betriebsprüfung wurde der Kauf eines Wohnhauses in Ka als nicht für die Gesellschaft angeschafft gewertet und die Betriebskosten dieses Hauses als verdeckte Gewinnausschüttung an den Geschäftsführer betrachtet.

Richtig ist, dass die Gesellschaft, die im Prüfungszeitraum durchschnittlich 23 Mitarbeiter, hievon neun Arbeiter, hatte, am 9. Juli 1998 ein Wohnhaus in Ka um öS 3.300.000,00 samt Zubehör um S 400.000,00 erworben hat. Zweck dieses Kaufes war die spekulative Absicht der Gesellschaft, die Liegenschaft nach Instandsetzung entweder ertragreich zu vermieten und mit Gewinn zu verkaufen. Da die Vermietung dieses Einfamilienhauses nicht ertragreich möglich war, wurde das Haus dem Geschäftsführer der Gesellschaft als Dienstwohnung zur Verfügung gestellt. Herr Peter S. bewohnt das Haus seit 3.11.1998. Der Nebenzweck des Erwerbes, weitere Kunden für die Gesellschaft zu werben, ist aufgegangen, da inzwischen aus der Verwaltung der Eigentümergemeinschaft und aus Folgegeschäften

Einkünfte erzielt werden. Ein Verkehrswertgutachten über den jetzigen Wert des Hauses ist in Auftrag gegeben und soll in den nächsten Wochen schriftlich vorliegen. Nach Erhalt dieses Gutachtens wird es in Ergänzung dieser Berufung nachgereicht werden.

Im Betriebsprüfungsbericht wird zu dem vorliegenden Sachverhalt folgendes festgestellt: Herr Peter S. ist am Unternehmen zu 25 % und die G,GesmbH mit Sitz in Si.Straße , beteiligt. S. Peter ist an dieser GmbH laut Firmenbuch zu 100 % Gesellschafter. Dies ist im ersten Falle falsch und im zweiten Falle missverständlich.

Wie ich als Steuerberater der obigen Gesellschaft im Rahmen der Betriebsprüfung dazu erklärt habe, ist Herr Peter S. in beiden Fällen nur als Treuhänder tätig. Laut Notariatsakt vom 16. Dez. 1993, Geschäftszahl 1494, hält Herr Peter S. den Geschäftsanteil an der obigen Gesellschaft, deren richtige Adresse laut Firmenbuch R,Gasse ist, in Höhe von öS 125.000,00 (25 %) als Treuhänder für Herrn Alfred S. . Laut Notariatsakt vom gleichen Datum, Geschäftszahl 1496, hält Herr Peter S. die Anteile an der G, GesmbH ebenfalls als Treuhänder von Herrn Alfred S. . Kopien dieser beiden Notariatsakte wurden seinerzeit dem Finanzamt vorgelegt und sind auch jederzeit einsehbar.

Weiters sind im Betriebsprüfungsbericht die Bruttobezüge von Herrn Peter S. als Geschäftsführer der obigen Gesellschaft angeführt. Diese Bezüge entsprechen den Lohnkonten. Es ist jedoch insbesondere im Hinblick auf die im Bericht angesprochene Angemessenheit der Gesamtentlohnung darauf hinzuweisen, dass unter dem Worte Bruttobezug im Bericht der Bezug einschließlich des Sachbezuges für die Dienstwohnung verstanden wird. Es ist daher nachweisbar, dass seit Benützung der Dienstwohnung der Bezug ohne Sachbezugswert geringer ist als vorher.

In den im Bericht angeführten Leitsätzen zum angeführten VwGH-Erkenntnis ist als Voraussetzung für die Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen die Zweckbestimmung des Wirtschaftsgutes, die Besonderheiten des Betriebes und des Berufszweiges des Abgabepflichtigen sowie die Verkehrsauffassung maßgebend. Bei einer Eigentumswohnung wird angemerkt, dass sie dann betrieblichen Zwecken dient, wenn für die Einräumung der Nutzungsmöglichkeit durch einen Arbeitnehmer betriebliche Erwägungen maßgeblich sind. Weiters wird ausgeführt, dass bei der Anschaffung einer Eigentumswohnung, um sie einen Gesellschafter zu Wohnzwecken zu überlassen, zu prüfen ist, ob die Kapitalgesellschaft eine Wohnung dieser Art, Größe und Lage auch zum Zwecke der Nutzungsüberlassung an einen fremden Arbeitnehmer angeschafft hätte. Im vorliegenden Fall war die Dienstwohnung zur engeren Bindung des Geschäftsführers an die Gesellschaft vorgesehen. Die Erreichung dieses Zweckes ist zweifelsfrei eine betriebliche Erwägung. Da Herr Peter S. nicht Gesellschafter ist, kann hier weiters lediglich die Angemessenheit der Gesamtentlohnung (siehe Bericht) zu prüfen sein. Hier wurde auch im Rahmen der Betriebsprüfung keine überhöhte Zahlung festgestellt Im Bericht wird jedoch moniert, dass es im vorliegenden Fall keinen schriftlichen Vertrag gibt. Hiezu ist festzustellen, dass die Erfordernis, dass die Vereinbarung nach außen hin ausreichend zum Ausdruck kommt, sicherlich bereits durch die Berechnung des Sachbezuges erfolgt ist. Die hiedurch erfolgte Information ist im Sinne der laufenden Rechtsprechung ausreichend. Hier muss auch

angemerkt werden, dass bei der vor der Betriebsprüfung stattgefundenen Lohnsteuerprüfung über den gleichen Zeitraum (bis laufend) keine Beanstandung erfolgt ist.

Es wird daher beantragt, die genannten Bescheide im Sinne der abgegebenen Steuererklärungen abzuändern und die Liegenschaft in Kaltenleutgeben als Anlagevermögen der obigen Gesellschaft anzuerkennen. Weiters wird beantragt, das Vorliegen einer Dienstwohnung für den Geschäftsführer anzuerkennen. Es liegen keine objektiv ausreichenden Gründe vor, hier, nur weil der Geschäftsführer ein naher Angehöriger des Eigentümers ist, mit zweierlei Maß zu messen. Eine Bevorzugung gegenüber fremden Dienstnehmern ist nicht zu erkennen. Die Tatsache, dass nur der Geschäftsführer eine Dienstwohnung besitzt, ist aus der unterschiedlichen Stellung der Arbeitnehmer zu erklären.

Falls diesem Antrag nicht stattgegeben werden kann, wird beantragt, eine mündliche Berufungsverhandlung anzusetzen."

Die in den Akten aufliegende Stellungnahme der Betriebsprüfung zur Berufung enthält nur einen Hinweis auf eine in der damaligen Finanzlandesdirektion stattgefundenen Besprechung. Auf Grund der Ergebnisse dieser Besprechung seien die Akten unmittelbar der Fachabteilung (Anmerkung: gemeint war wohl der Abgabenbehörde 2. Instanz) vorzulegen.

Nach Vorlage der Akten an die Abgabenbehörde 2. Instanz wurden die gegen die Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide für die Monate 11/1999 und 11/2000 erhobenen Berufungen infolge der mittlerweile erlassenen Jahresbescheide als unzulässig (geworden) zurückgewiesen. Der Bescheid über die Zurückweisung erwuchs lt. Aktenlage in Rechtskraft.

Der UFS brachte die auf seiner Auffassung beruhenden Berechnungen vor der Verhandlung der Bw. bzw. deren Vertreter zur Kenntnis.

In der am 8. November 2005 abgehaltenen Berufungsverhandlung stellte der Referent an den steuerlichen Vertreter die Frage, wer im Falle einer verdeckten Ausschüttung die Körperschaftssteuer zu tragen habe. Der steuerliche Vertreter antwortet, dass es Wille der Gesellschaft war, von ihr möglichst alle Belastungen fernzuhalten und dass daher der Geschäftsführer die Kapitalertragssteuer zu tragen habe. Der steuerliche Vertreter verwies in seiner Äußerung auf einen Artikel von Prof. Dr. Karl. E Bruckner, WP, Wien, erschienen in der Österreichischen Steuerzeitung 2003/233. Er verwies auf die durch die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zurückzuführende Ungleichbehandlung von kleinen und mittleren Unternehmen im Zusammenhang mit der Zurverfügungstellung von Dienstwohnungen bzw. Eigenheimen an Geschäftsführer. Bei großen Gesellschaften gebe es keine Probleme hinsichtlich der Geltendmachung von Dienstwohnungen an die Geschäftsführer. Aus der Sicht der betroffenen Firma sei das Eigenheim auch aus dem Grund der Angehörigeneigenschaft des Geschäftsführer ausgeschieden worden. Die Anteile an den beiden Gesellschaften würden sich im Eigentum des Vater Alfred S. befinden. Die Vorgangsweise der Nichtanerkennung von Dienstwohnungen bei kleinen und mittleren Unternehmen sei nicht durch die Gesetzgeber vorgegeben. Nach Auffassung des steuerlichen Vertreters und auch teilweise in der Rechtsprechung vertreten sei der Grundsatz, dass auf die

Gesamtausstattung hinsichtlich der Höhe des Gehaltes eines Geschäftsführers geachtet werden müsse. Es sei nicht einzusehen, dass beispielsweise ein Geschäftsführer mit €50.000 Gehalt keinen Anspruch auf eine Dienstwohnung im Rahmen seiner Entlohnung habe, ein Geschäftsführer mit €200.000 aber schon. Es werde noch darauf hingewiesen, dass der Geschäftsführer ab dem Zeitpunkt der Zurverfügungstellung des Eigenheimes auf einen Teil seines bisherigen Gehaltes verzichtet hat.

Der Vertreter des Finanzamtes ging auf die Grundzüge einer verdeckten Gewinnausschüttung ein und legte dar, dass nach Auffassung des Finanzamtes die Liegenschaft nicht zum Betriebsvermögen der Gesellschaft gehöre. Er ging weiters auf die Angemessenheit ein und wies darauf hin, dass das Finanzamt den bisher versteuerten Sachbezug bescheidmäßig storniert habe. Das Finanzamt vermute, dass die Wohnung von vornherein zur Eigennutzung angeschafft worden sei, könne dies aber nicht beweisen, schließe dies jedoch aus der zeitlichen Nähe zwischen Anschaffung und Zurverfügungstellung des Eigenheimes. Weiters wies der Vertreter des Finanzamtes auf Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly, Die Körperschaftssteuer, Tz 62 zu § 8, Stichwort "Dienstwohnung" wonach die Liegenschaft als zum außerbetrieblichen Vermögen gehörig zu beurteilen sei.

Nach Auffassung des Vertreters des Finanzamtes liege eine verdeckte Ausschüttung in der Differenz zwischen einer fremdüblichen Vermietung und der tatsächlich verrechneten Miete vor. Hinsichtlich der Berechnung werde auf den Artikel von Mag. Robert Pernegger, Großbetriebsprüfung Wien-Körperschaften, ÖStZ 2002/168 hingewiesen.

Der steuerliche Vertreter wandte ein, dass die begünstigte Berechnung im Zusammenhang mit der Zurverfügungstellung des Eigenheimes offenbar deshalb nicht erfolgt sei, weil der Geschäftsführer als naher Angehöriger gelte. Der Finanzamtsvertreter entgegnete, dass nicht die Angehörigeneigenschaft maßgebend war, sondern dass die Vorgangsweise nicht fremdüblich gewesen sei.

Der steuerliche Vertreter hielt die Fremdüblichkeit sehr wohl für gegeben, weil viele Firmen Geschäftsführern Dienstwohnungen zur Verfügung stellten bzw. extra anmieteten. Hingewiesen wurde auf die gesetzliche Regelung, wonach in solchen Fällen nach der Verordnung des Finanzministers ein Sachbezugswert anzusetzen ist.

Der Vertreter des Finanzamtes wies darauf hin, dass nur der Geschäftsführer eine Wohnung erhalten habe.

Der Vertreter der Berufungswerberin hielt dem entgegen, dass auch eine andere Angestellte vermutlich im gleichen Zeitraum eine wenn auch schlechtere Wohnung zur Verfügung gestellt bekommen habe. An nähere Einzelheiten (ob es sich um eine Hausbesorgerwohnung handelt) konnte er sich aber nicht mehr erinnern.

Der Referent erteilte schließlich dem steuerlichen Vertreter das letzte Wort. Der steuerliche Vertreter hielt den Fremdvergleich für gegeben. Die Berechnung des Sachbezugswertes sei korrekt nach der Verordnung des Finanzministeriums erfolgt.

Über Ersuchen des Referenten gab der steuerliche Vertreter nach der Verhandlung bekannt, eine Überprüfung seinerseits bezüglich einer 2. Dienstwohnung habe ergeben, dass zwar Wohnungen an 2 Mitarbeiter günstig vermietet wurden, es sich dabei aber um keine Dienstwohnungen gehandelt habe.

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

#### **1. Körperschaft- und Umsatzsteuer**

Strittig ist der Ansatz von verdeckten Ausschüttungen aus der Zurverfügungstellung einer Liegenschaft an den Geschäftsführer.

Verdeckte Ausschüttungen sind alle nicht ohne weiteres als Ausschüttung erkennbare Zuwendungen (Vorteile an die an einer Körperschaft unmittelbar oder mittelbar beteiligten Personen, die zu einer Gewinnminderung der Körperschaft führen und die dritten, der Körperschaft fremd gegenüberstehenden Personen nicht gewährt werden (VwGH 20.09.1983, 82/14/0273).

Maßgeblich für die Beurteilung des Vorliegens einer verdeckte Ausschüttungen ist ein von der Abgabenbehörde anzustellender Fremdvergleich (vergl. Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly, Die Körperschaftsteuer, Tz. 45 zu § 8).

Unter Bedachtnahme auf die erklärten Umsätze (ca. öS 16 – 20 Mio.) und die Zahl der Bediensteten (ca. 23 im Durchschnitt lt. Berufung) kann die Bw. als Mittelbetrieb eingestuft werden. Nach allgemeiner Erfahrung, die auch in der Judikatur (vergl. das vom Finanzamt bereits zitierte Erkenntnis des VwGH v. 20.06.2000, 98/15/0169) bestätigt wurde, werden in Betrieben kleiner und mittlerer Größe üblicherweise den Geschäftsführern keine Dienstwohnungen zur Verfügung gestellt. Wie vom Prüfer auch angeführt wurde, wurde nur dem Geschäftsführer eine Wohnmöglichkeit, und zwar in einer seitens der Bw. angekauften, fremdfinanzierten Liegenschaft, die noch infolge der längeren Leerstehung vor dem Ankauf entsprechend instand gesetzt habe werden musste, unentgeltlich zur Verfügung gestellt.

Die Argumentation in der Berufung, wonach die Liegenschaft (Einfamilienhaus) von Anfang an – nach entsprechender Instandsetzung - für den Betrieb zwecks ertragreicher Vermietung und anschließendem Verkauf angeschafft worden sei bzw. auch aus dem Grund, den Geschäftsführer an den Betrieb zu binden, vermag den unabhängige Finanzsenat (=UFS) angesichts der kurzen Zeitspanne im Jahr 1998 von nur rd. 4 Monaten zwischen dem Ankauf und der Privatnutzung durch den Geschäftsführer von der beabsichtigten Vermietung oder dem Verkauf auch unter Bedachtnahme auf die persönliche Verbindung (Vater/Sohn-Beziehung, Treuhandschaft für den Vater) nicht zu überzeugen.

Entsprechende Vermietungs- bzw. Verkaufsbemühungen ergeben sich nicht aus den Akten und wurden im Übrigen trotz Kenntnis des diesbezüglichen Rechtsstandpunktes des Finanzamtes nicht behauptet bzw. unter Beweis gestellt. Der UFS geht auf Grund der nur kurzen Zeitspanne davon aus, dass die Liegenschaft von Anfang an für die Nutzung durch den Geschäftsführer angeschafft und instand gesetzt worden ist.

Grundsätzlich ist eine verdeckte Ausschüttung nur gegenüber einem Gesellschafter möglich. Wie in der Berufung dargelegt wurde, erwiesen sich die Ausführungen im Betriebsprüfungsbericht über die Gesellschaftereigenschaft des Geschäftsführers auf Grund der über Ersuchen auch dem UFS vorgelegten Treuhandverträge insoferne als unrichtig, als der Geschäftsführer hinsichtlich der Anteile an der Bw. selbst sowie an der an der Bw. beteiligten G GmbH, die wiederum die restlichen 75% der Anteile an der Bw. besitzt, nur jeweils als Treuhänder für seinen Vater fungiert.

Allerdings sind nach Literaturmeinung (vergl. Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly, Die Körperschaftsteuer, Tz. 42 zu § 8) sowie der Judikatur des VwGH auch in solchen Fällen, in denen die verdeckte Ausschüttungen an den Gesellschaftern nahe stehende Personen erfolgen, anzunehmen. Dass es sich bei einer verdeckten Ausschüttungen an den Sohn desjenigen Gesellschafters, dem über eine weitere GmbH sämtliche Anteile an der GmbH gehören, um einen solchen Fall handelt, steht für den UFS fest.

Die Betriebsprüfung ist daher nach Überzeugung des UFS zu Recht davon ausgegangen, dass die Überlassung des Einfamilienhauses und die Tragung der daraus entstehenden Kosten tatsächlich nicht aus den angeführten betrieblichen Überlegungen – um den Geschäftsführer an den Betrieb zu binden bzw. zur ertragreichen Vermietung oder zum spekulativem Verkauf – erfolgt ist, sondern vielmehr in der Anteilsinhaberschaft des "Alleineigentümers" und Vaters des Geschäftsführers begründet ist und daher in Wahrheit eine Einkommensverwendung darstellt (vergl.

Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly, Die Körperschaftsteuer, Tz. 33 zu § 8).

Da die Anschaffung des Einfamilienhauses somit im Sinne des VwGH-Erkenntnisses vom 20.06.2000, 98/15/0168, nicht betrieblich veranlasst war, wurden die vorgenommen Aktivierungen im Anlagevermögen samt der damit im Zusammenhang stehenden in Verbindung stehende Darlehensverbindlichkeit ebenso zu Recht storniert, wie die damit zusammenhängenden Aufwandspositionen. Infolge der mit unter 20% (nämlich mit 5%) angegebenen betrieblichen Nutzung der Liegenschaft durch den Geschäftsführer stand kein Investitionsfreibetrag zu.

Die mit den aus dem Betriebsvermögen ausgeschiedenen Aktiv- und Passivposten im Zusammenhang stehenden Aufwandsposten samt Investitionsfreibetrag waren im Sinne des zitierten Judikates auf Körperschaftsteuerebene nicht als verdeckte Ausschüttung zu behandeln, sondern den Betriebsergebnissen als außerbilanzmäßige Hinzurechnungen hinzuzurechnen.

Der UFS vermag überdies die konkreten Korrekturen von Gewinn und Einkommen durch die Betriebsprüfung im vorliegenden Fall nicht vollständig nachvollziehen:

Zwar wird das jeweilige Jahresergebnis (Gewinn/Verlust) durch die passivierten Nachforderungen lt. Betriebsprüfung vermindert; zugleich werden jedoch 1998 die Buchwerte des Anlagevermögens und die Darlehensverbindlichkeit gegeneinander aufgerechnet und wurde der sich daraus ergebende Saldo im Ergebnis ertragmäßig berücksichtigt.

Die ertragsmäßige Berücksichtigung der Differenz zwischen Buchwerten der nicht als Betriebsvermögen anerkannten Liegenschaft und der mit der Anschaffung derselben per Jahresende 1998 aushaltenden Darlehensschuld hält der UFS für verfehlt und beschränkt sich im Rahmen der Berufungsentscheidung hinsichtlich Körperschaftsteuer wie oben dargestellt, statt dessen auf die Korrektur der erfolgswirksamen Betriebsausgabenpositionen Afa (im Gegensatz zur Vorgangsweise der Betriebsprüfung auch in den Jahren 1999 und 2000), Investitionsfreibetrag, Kreditzinsen, Instandhaltungen und Betriebskosten sowie auf die darauf entfallenden Vorsteuern.

Die Berufungen gegen die - teilweise nachträglich berichtigten - Umsatzsteuerbescheide für 1998 bis 2000 sowie gegen den Körperschaftsteuerbescheid für 1998 waren als unbegründet abzuweisen.

Der Berufung gegen die vorläufig erlassenen Körperschaftsteuerbescheide für 1999 und 2000 war teilweise Folge zu geben.

## **2. Bescheid über die Haftung für Kapitalertragsteuer**

Unabhängig von der Feststellung, dass sich die Liegenschaft nicht im betrieblichen sondern im außerbetrieblichen Vermögen der Gesellschaft befindet, haben auch auf der Ebene der Empfängers Feststellungen über das Vorliegen von verdeckten Ausschüttungen zu erfolgen.

Für den Empfänger der verdeckten Ausschüttung, bei dem es sich nach Ansicht des UFS um den Vater des Geschäftsführers handelt, der diesen Vorteil seinem Sohn zuwendete, muss eine von der Körperschaft getrennte Beurteilung der verdeckten Ausschüttung erfolgen. Da wie bereits erwähnt, dem Geschäftsführer die Liegenschaft nicht ins Eigentum übertragen wurde, sondern vielmehr das Gehalt des Geschäftsführers gekürzt und bei der Lohnsteuerberechnung ein Sachbezug in Höhe der diesbezüglich erlassenen Verordnung des Bundesministers für Finanzen, BGBl. 1992/642, angesetzt wurde, ist zu beurteilen, ob bzw. was (und in welcher Höhe) ihm auf Grund der Überlassung der Liegenschaft als verdeckte Ausschüttung in den Jahren des Streitzeitraumes (über seinen Vater mit dessen stillschweigender Zustimmung) zugeflossen ist. Mit anderen Worten: Es ist bei ihm der Betrag zu erfassen, den er sich durch die kostenlose Überlassung der Liegenschaft ersparte. Da die Unentgeltlichkeit der Überlassung der Liegenschaft ihre Wurzel in der Anteilsinhaberschaft des Vaters hatte, ist daher zwecks Korrektur ein angemessenes Entgelt für die Überlassung festzustellen und als sonstiger Bezug gem. § 27 Abs. 1 Z. 1 EStG 1988 anzusetzen (vergl.

Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly, Die Körperschaftsteuer, Tz. 35 zu § 8).

Hinsichtlich der Höhe des Ansatzes der verdeckten Ausschüttungen folgt der Senat dem vom Finanzamtsvertreter zitierten Artikel von *Pernegger*, Großbetriebsprüfung Wien-Körperschaften, "Dienstwohnung und außerbetriebliche Sphäre", ÖStZ 2002/168, wonach die verdeckte Ausschüttung nicht in Höhe der Anschaffungs- und Herstellungskosten, sondern in der Differenz zwischen angemessenen und tatsächlichem Nutzungsentgelt liegt, da kein Eigentum an der Liegenschaft erworben wurde (Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly, Die Körperschaftsteuer 1988, Tz. 62 zu § 8,

Stichwort "Dienstwohnung" sowie auch *Wiesner*, Betriebliche oder außerbetriebliche Veranlassung bei einer Kapitalgesellschaft, RWZ 8/2000, ArtikelNr. 74, 229).

Im Gegensatz zum Sachverhalt, der dem Erkenntnis des VwGH v. 20.06.2000, 98/15/0169 zu Grunde lag, wurde das Gehalt des Geschäftsführers ab Überlassung der Liegenschaft jedoch reduziert. Im vorliegenden Fall steht fest, dass der Geschäftsführer nur als Treuhänder seines Vaters auftrat und keine Anteile an der Bw. besaß. An seiner Arbeitnehmereigenschaft kann daher kein Zweifel bestehen. Dennoch war unter Bedachtnahme auf das Erkenntnis des VwGH vom 20.06.2000, 98/15/0168 kein Sachbezug anzusetzen, da die Überlassung der Liegenschaft nicht aus betrieblichen sondern auf Grund der Gesellschafterstellung (des Vaters des Geschäftsführers) erfolgt ist und insoferne keine Entgeltlichkeit unterstellt wird. Festzuhalten ist, dass lt. Aktenlage die Versteuerung des Sachbezugswertes über Veranlassung der Betriebsprüfung bescheidmäßig storniert worden ist.

Über den Wert der Liegenschaft wie auch über einen angemessenen Mietzins für die Liegenschaft liegt in den Akten ein Gutachten auf, dem die Betriebsprüfung konkret nicht entgegengetreten ist und in dem der Sachverständige zu einem monatlichen Mietwert von öS 8.200,00 gelangte.

Zur Ermittlung des fremdüblichen Mietwertes ist nach dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 20.04.1982, 81/14/0120 bis 0123, der Mittelwert einerseits aus dem Betrag, welcher der Kapitalgesellschaft neben der Erstattung des Wertverzehrs (Anmerk.: Afa) und der Nebenkosten eine Verzinsung des investierten Kapitals sichere, andererseits aus jenem, den die Kapitalgesellschaft durch Fremdvermietung äußersten Falles als Mietzins erzielen könne, zu errechnen.

Zur Ermittlung des fremdüblichen Mietentgeltes wurde als Zinssatz die von der Österreichischen Nationalbank für das Jahr 1998 durchschnittlich festgestellte Sekundärmarktrendite in Höhe von 4,4% herangezogen (siehe <http://www.oenb.at/isaweb/report.do;jsessionid=034A8E34FE94F58FBD926EB340B3F1B5?report=2.11>).

Infolge der Tragung der Kapitalertragsteuer durch den Gesellschafter war diese von den fremdüblichen - Mietentgelten im Sinne des Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 20.04.1982, 81/14/0120 bis 0123 ohne Berücksichtigung der Tragung der Kapitalertragsteuer durch die Gesellschaft, wovon im Betriebsprüfungsbericht offenbar ausgegangen wurde, berechnet.

Der Berufung gegen den Haftungsbescheid hinsichtlich Kapitalertragsteuer für 1998 bis 2000 war teilweise Folge zu geben.

### **3. Vorläufige Umsatzsteuer- und Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 1999 und 2000**

Die Umsatzsteuer- und Körperschaftsteuerbescheide für 1999 und 2000 werden gem. § 200 BAO für endgültig erklärt.

#### **Neuberechnungen:**

BE = Berufungsentscheidung

	1998	1999	2000
<b>Gewinnermittlung</b>			
Gewinn/Verlust lt. Erklärung	-425.586,85	1.216.926,76	982.324,10
Mehrsteuern lt. BE:			
Umsatzsteuer	-68.039,00	-17.806,78	-5.237,74
Kapitalertragsteuer	-22.987,00	-46.301,00	-46.197,000
Gewinn/Verlust lt. BE	-516.612,85	1.152.818,98	930.889,36
Gewinn/Verlust lt. BE, gerundet	-516.613,00	1.152.819,00	930.889,00
	1998	1999	2000
<b>außerbilanzmäßige Zurechnungen</b>			
Investitionsfreibetrag, rd., lt. Bp	474.672,00	-	-
Afa Liegenschaft lt. Bilanz	47.037,00	96.687,00	95.852,00
Instandhaltungen lt. Betriebsprüfungsbericht	194.385,00	10.835,00	15.020,00
Betriebskosten lt. Betriebsprüfungsbericht	27.573,00	37.692,00	41.881,00
Hypothekarzinsen lt. Betriebsprüfungsbericht	89.592,00	219.161,00	219.407,00
Summe:	833.259,00	364.375,00	372.160,00
	1998	1999	2000
<b>Berechnung des Einkommens</b>			
Gewinn/Verlust lt. BE	-516.613,00	1.152.819,00	930.889,00
Außerbilanzmäßige Zurechnungen, siehe oben	833.259,00	364.375,00	372.160,00
Zwischensumme	316.646,00	1.517.194,00	1.303.049,00
Spenden	1.700,00	1.049,00	-
Repräs.Aufwand	1.264,00	1.862,00	1.500,00
unangemessen hohe Aufwendungen	-27.323,00	-5.972,00	-
Körperschaftsteuer	25.000,00	25.000,00	545.473,00

Kapitalertragsteuer	-	-	18.759,00
Abfertigungsrückstellung	-	-	39.787,00
zuzüglich nicht ausgleichsfähige IFB-Verluste	10.313,00	-	-
Zwischensummen	327.600,00	1.539.133,00	1.908.568,00
Verlustabzug (605.814,00)	-321.357,00	-284.457,00	-
abzüglich zu verrechnende IFB-Verluste	-6.243,00	-10.313,00	-
zu versteuerndes Einkommen	0,00	1.244.363,00	1.908.568,00
zu versteuerndes Einkommen, gerundet	0,00	1.244.400,00	1.908.600,00
davon Körperschaftsteuer 34%	0,00	423.096,00	648.924,00
Mindestkörperschaftsteuer	25.000,00	-	-
anzurechnende Steuerabzugsbeträge	-21.955,00	-14.705,00	-
anzurechnende Mindestkörperschaftsteuer	-	-42.500,00	-
Abgabenschuld	3.045,00	365.891,00	648.924,00
<b>verdeckte</b>	(Juli bis Dez.) 1998	1999	2000
<b>Ausschüttungen</b>			
Wertverzehr (Afa)	47.037,00	96.686,00	95.852,00
Verzinsung des eingesetzten Kapitals iHv. 4,4%*) von öS 3.995.605,00 lt. HB *6 bzw. 12 Monate/12 Monate	(175.806,00*6/12 Monate)  87.903,00	175.806,00	175.806,00
A) Zwischensumme	134.940,00	272.492,00	271.658,00
B) Mietwert lt. Gutachten öS 60,00/m <sup>2</sup> * 136m <sup>2</sup> *6 Monate 1998 sonst 12 Monate	48.960,00	97.920,00	97.920,00
Zwischensumme:	183.900,00	370.412,00	369.578,00

Mittelwert zw. A) u. B)	91.950,00	185.206,00	184.789,00
abzüglich bezahlte Miete	0,00 (Sachbezugswert storniert)	0,00 (Sachbezugswert storniert)	0,00 (Sachbezugswert storniert)
Differenz = verdeckte Ausschüttung	91.950,00	185.206,00	184.789,00
davon KEST *), gerundet	22.987,00	46.301,00	46.197,00
das sind in €	1.670,53	3.364,82	3.357,27
Summe KEST in öS und in €		115.485,00 <b>8.392,62</b>	

\*) Durchschnittliche Sekundärmarktrendite für 1998 lt. Homepage der Österr. Nationalbank

\*\*) Gesellschafter trägt die KEST

Beilage: 2 Berechnungsblätter

Wien, am 15. November 2005