



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Bammer-Nussbaumer & Partner WTH GmbH, gegen den Bescheid des Finanzamtes Gmunden betreffend Körperschaftsteuer für das Jahr 1994 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgaben ist aus der Buchungsmitteilung zu ersehen.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Anlässlich einer bei der Berufungswerberin durchgeführten Betriebsprüfung über den Zeitraum 1994 bis 1996 wurde von der Betriebsprüfung - neben anderen nicht strittigen Änderungen - im Prüfungsbericht Folgendes festgestellt:

Tz. 11 Organe der Gesellschaft

Geschäftsführer: ATH (- bis 13. Juni 1994)

MTH (- vertritt seit 14. Juni 1994 selbständig)

Tz. 12 Eigentums- bzw. Beteiligungsverhältnisse

bis 6/1994:

ATH 80%

MTH 20%

ab 6/1994:

MTH 100%

Tz. 23 Geschäftsführerwohnung

Für ein neu errichtetes Einfamilienhaus (mit Büro) mit einem Ausmaß von rund 90 m² Wohnnutzfläche (ohne Garage, Keller, Stiegenhaus, Vorräume usw.) erscheint auch unter Berücksichtigung der Errichtungskosten und der Kosten für die Grundbenützung eine monatliche Miete iHv. S 3.300,-- brutto als bedeutend zu niedrig angesetzt. Eine Miete in dieser Höhe hält einen Fremdvergleich nicht stand. Von Seiten der Bp wird daher eine monatliche Bruttomiete von S 7.700,-- als angemessen erachtet.

Tz. 25 Gebäude-AfA

Da weder eine Büro noch der vermietete Gebäudeteil unmittelbar der Betriebsausübung dienen, war der AfA-Satz von 2 % anzusetzen.

Tz. 26 IFB für Gebäude

Ein IFB von den Gebäudeherstellungskosten ist nur dann zulässig, wenn das Gebäude entweder unmittelbar dem Betriebszweck dient oder für Wohnzwecke betriebszugehöriger Arbeitnehmer dient. Da der Geschäftsführer Herr MTH jedoch Alleingesellschafter ist, hat er nicht die Stellung eines Arbeitnehmers iSd § 25 Abs. 1 Z. 1 lit. b und die Wohnung ist somit nicht als Arbeitnehmerwohnstätte anzusehen. Weiters wird bemerkt, dass es sich bei dieser Wohnung, nach Ansicht der Bp, ohnedies um gewillkürtes Betriebsvermögen handelt, da bei Gewerbebetrieben dieser Größe die Zurverfügungstellung einer Dienstwohnung unüblich ist.

Bei der Schlussbesprechung am 25. August 1998 wurde über alle Punkte, mit Ausnahme des Punktes IFB für Gebäude, eine Einigung erzielt.

In der Folge wurde mit **Bescheid vom 9. Oktober 1998** das Verfahren hinsichtlich der Körperschaftsteuer für 1994 gemäß § 303 Abs. 4 BAO **wieder aufgenommen**. Im neu erlassenen **Körperschaftsteuerbescheid vom 9. Oktober 1998** wurde den Feststellungen der Betriebsprüfung Rechnung getragen.

Mit **Schreiben vom 6. November 1998** erhob die Abgabepflichtige **gegen diesen Körperschaftsteuerbescheid 1994 Berufung**, die sich gegen die Nichtanerkennung des beantragten IFB für das Betriebsgebäude iHv. S 485.032, -- richtet.

Begründend wurde ausgeführt, dass die Zuerkennung des IFB für das Betriebsgebäude versagt worden sei, weil es sich dabei um keine Dienstwohnung handeln soll. Tatsächlich werde die Wohnung aber vom Geschäftsführer Herrn MTH und der Angestellten STH bewohnt. Beide seien im Betrieb beschäftigt und würden diesen sogar verantwortlich leiten.

Für Frau STH sei die Dienstnehmereigenschaft in jedem Fall unbestritten und seien schon deshalb die Voraussetzungen zur Gewährung des IFB für die Betriebswohnung gegeben.

Für Herrn MTH sei im Zuge der Lohnsteuerprüfung mit Bescheid vom 15. Juni 1998 ebenfalls von der gesamten Geschäftsführervergütung der Dienstgeberbeitrag und der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag vorgeschrieben worden und somit sei selbst für das Finanzamt für ihn die Dienstnehmereigenschaft festgestellt.

Es sei daher unverständlich und könne auch nicht dem Willen des Gesetzgebers entsprechen, dass die gleiche Behörde gleiche Sachverhalte und Feststellungen verschiedenartig beurteile. Sollte es dennoch so möglich sein, so wäre dies eine eklatante Verfassungswidrigkeit.

Unabhängig davon seien im konkreten Fall aber schon alle in durch das unbestrittene Dienstverhältnis von Frau STH die Voraussetzungen zur Gewährung des IFB gegeben.

Sollte der Berufung nicht vollinhaltlich stattgegeben werden, so würde ersucht mit der Erledigung solange zuzuwarten, bis auch die Berufung vom 14. Juli 1998 gegen den Zahlungs- und Haftungsbescheid vom 15. Juni 1998 (DB und DZ für MTH) erledigt sei.

Die derzeitige exzessive Besteuerung könne vor dem Höchstgericht sicher nicht halten, weil es sich im weiteren Sinn um eine echte Doppelbesteuerung handle.

In seiner **Stellungnahme zur Berufung** führte der Prüfer im Wesentliche aus, dass Frau STH seit dem 1. März 1994 mit 20 Wochenstunden als Büroangestellte in der Firma THT GesmbH beschäftigt sei. Von Juni 1994 bis August 1996 sei das Beschäftigungsverhältnis durch Karenz unterbrochen gewesen. Ab 8. August 1996 sei das Beschäftigungsverhältnis wieder mit einem Monatsbezug iHv. brutto S 8.000,-- (bei 20 Wochenstunden) fortgesetzt worden.

Nach Ansicht der Bp halte die Zurverfügungstellung einer Dienstwohnung für eine Halbtagskraft, (in Karenz) speziell bei dieser Betriebsgröße (Umsatz zwischen 5 und 7 Millionen), einem Fremdvergleich nicht stand. Es sei auch keine diesbezügliche Vereinbarung mit der Dienstnehmerin vorgelegt und auch nicht behauptet worden. Ebenso sei eine Sachbezugsbesteuerung unterblieben.

Hinsichtlich MTH wurde ergänzend ausgeführt, dass, wie im Bp.-Bericht unter Tz. 23 ersichtlich, in der Steuererklärung bereits ein Mietwert iHv. monatlich brutto S 3.300,-- angesetzt worden sei. Dieser Erlös sei jährlich gegen das Verrechnungskonto MTH nachgebucht worden.

In einem **Vorhalt betreffend das Verfahren Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DB und DZ)** wurden vom Alleingesellschafter und Geschäftsführer MTH zu seiner Tätigkeit folgende Ausführungen gemacht:

Er sei Alleingesellschafter der berufungsgegenständlichen GmbH und auch deren Geschäftsführer. In seiner Funktion als Geschäftsführer sei er vom Gesetz her gezwungen die Geschäfte unter Beachtung aller Vorschriften mit der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns zu führen und auch als Alleingesellschafter sei er interessiert, erfolgreich und sparsam zu wirtschaften. So habe er selbst natürlich sein Honorar vorerst eher niedrig gehalten, um die Finanzkraft der Firma zu erhöhen und investieren zu können, werde dieses aber selbstverständlich entsprechend erhöhen, wenn dadurch eben bessere Ergebnisse erzielt werden. In seinem Kleinbetrieb müsse er sich praktisch um alles kümmern und neben der eigentlichen Geschäftsführung auch fallweise produktiv als Fahrer tätig sein. In der Geschäftsführung könne er sich nicht vertreten lassen, weil das vom Gesetz her gar nicht möglich sei und er keinen zweiten Geschäftsführer oder Prokuristen habe. Er unterliege keiner Verpflichtung zur Geheimhaltung, sondern sage Außenstehenden was er wolle und für richtig befinde. Er könne für alle Arbeiten Dienstnehmer einstellen, die ihn entlasten würden. Die Buchhaltung und Lohnverrechnung lasse er im Steuerbüro machen.

Er erhalte ein Jahreshonorar gutgeschrieben, entnehme aber aus der Firma unregelmäßig nur immer so viel, wie er zum Leben gerade brauche oder wenn seine persönlichen Steuern fällig würden, entsprechend mehr. Im halben Jahr 1994 habe sein Honorar S 210.000,--, 1995 und 1996 S 420.000,-- und 1997 S 450.000,-- betragen.

Alle Auslagen die ihm aus seiner Funktion als Geschäftsführer entstünden, würden ihm natürlich ersetzt, genauso wie jedem anderen Geschäftsführer auch. Er habe keinen

Urlaubsanspruch, allerdings teile er sich die Arbeit so ein, dass er doch manchmal ein paar Tage Urlaub machen könne. Über einen Krankheitsfall sei überhaupt nicht nachgedacht worden, tatsächlich sei es so, dass er auch mit kleineren Verletzungen oder Erkrankungen immer weitergearbeitet habe. Er habe erst 1994 die Geschäftsführung übernommen und habe mit sich selbst natürliche keine Vereinbarung über die Auflösung des Geschäftsführervertrages getroffen, weil an eine Beendigung auch gar nicht zu denken sei. Die Arbeitszeit sei durch die Auftragslage vorgegeben und betrage wöchentlich mindestens 50 Stunden. Das Büro sei im Betriebsgebäude und er sei auch mit dem Lkw unterwegs. Wegen fehlender Weisungsgebundenheit als wesentlich Beteiligter sei er zwangsläufig nach GSVG pflichtversichert. Seit Beginn 7/1994 würden seine Einkünfte bei der Einkommensteuer als Einkünfte aus selbstständiger Arbeit versteuert. Seit 1994 seien keine Änderungen in Art oder Umfang der Tätigkeit eingetreten. Der Gesellschaftsvertrag liege im Steuerakt der Firma auf. Ein schriftlicher Dienst- oder Werkvertrag sei nicht geschlossen worden.

Zu der in der Berufung gegen den Körperschaftsteuerbescheid angesprochenen weiteren Berufung gegen den Nachforderungsbescheid betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfond für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag ist anzumerken, dass diese Berufung mit 15. März 2000 abweisend entschieden wurde. Begründet wurde die Entscheidung im Wesentlichen damit, dass es sich bei den an den Geschäftsführer bezahlten Vergütungen um solche des § 22 Z. 2 EStG 1988 handle, was auch aus den Steuererklärungen für die betreffenden Kalenderjahre hervorgehe. Auf Grund der weiteren in der Berufungsentscheidung gemachten Feststellungen weise die Tätigkeit des Geschäftsführers somit – unter Außerachtlassung der Weisungsgebundenheit – die Merkmale eines Dienstverhältnisses auf, sodass die von der Gesellschaft bezogenen Vergütungen als Einkünfte iSd § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 in die Beitragsgrundlage zum Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag einzubeziehen seien.

Mit **Vorlagebericht vom 20. März 2000** wurde die Berufung gegen den Körperschaftsteuerbescheid 1994 ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Von der Abgabenbehörde zweiter Instanz wurde mit **Vorhalt vom 3. Februar 2003** ersucht, bekannt zu geben, welcher Betrag des Zinsenaufwandes im Berufungsjahr auf jene Darlehen oder sonstige Verbindlichkeiten entfällt, die mit der Anschaffung bzw. Herstellung des Einfamilienhauses zusammen hängen.

Eine detaillierte Aufstellung über die Zahlung der ATS 3.233.552,72 (welcher Betrag sei wann

von welchen Konten bezahlt worden?) sowie eine Aufschlüsselung der den jeweiligen Konten zuzurechnenden Aufwandszinsen möge vorgelegt werden. Im Falle der Nichtbeantwortung des Vorhaltes werde davon ausgegangen, dass der gesamte Zinsenaufwand mit der Anschaffung des Einfamilienhauses zusammen hänge.

Mit **Schreiben vom 13. Februar 2003 beantwortete die Berufungswerberin den Vorhalt im Wesentlichen damit**, dass die Fragen in Zusammenhang mit der Berufung völlig unverständlich seien und auch die Belege und Buchhaltungsunterlagen 1994 wegen Ablaufes der Aufbewahrungspflicht tatsächlich nicht mehr vorhanden seien und auch schon die Geschäftsunterlagen 1995 aus Platzgründen entsorgt worden wären.

Aus den im Steuerbüro vorhandenen Unterlagen seien folgende Tatsachen noch ersichtlich: Bei dem von der Berufungswerberin errichteten Gebäude handle es sich nicht um ein "Einfamilienhaus", sondern um ein gemischt genutztes Grundstück. Wie aus dem Einheitswertbescheid ersichtlich sei befänden sich im Erd- bzw. Kellergeschoss nur betriebliche Räume (Garage und Büro) und im ersten Stock die Dienstwohnung für die Angestellte Frau STH und den Geschäftsführer, Herrn MTH.

Das Gebäude stehe im Eigentum der Berufungswerberin, sei auch baurechtlich und abrechnungstechnisch von ihr errichtet worden. Für die Dienstwohnung werde eine angemessene Miete verrechnet.

Es werde die ortsübliche Miete vereinnahmt und sowohl umsatz- als auch ertragsversteuert und die Miete decke auch jede Art der Finanzierung ab.

Aus dem Jahresabschluss 1994 sei ersichtlich, dass sich die Bankschulden im Jahr 1994 von 1.182.951 S auf 2.777.050 S erhöht hätten. Die Erhöhung müsste aus der Finanzierung des gesamten Neubaus resultieren. Eine genaue Zuordnung sei nicht mehr möglich. Da die Belegaufbewahrungsfrist abgelaufen sei, sollte dies aber nicht der Berufungswerberin angelastet werden, sondern der über vier Jahre untätigen Behörde bzw. nunmehrigen anderen Partei.

Im Zuge der Betriebsprüfung sei die Mieterhöhung für die Dienstwohnung einvernehmlich unter Einbeziehung der Größe, Ausstattung und natürlich Finanzierungskosten auf den ortsüblichen Preis festgesetzt worden. Die Wohnung verfüge über keinerlei Luxus und entspreche einer Arbeitnehmerwohnstätte im herkömmlichen Sinn. Ganz entscheidend sei der Vorteil für die Firma, da sowohl der Geschäftsführer als auch die für alle Verwaltungsagenden zuständige Dienstnehmerin am Ort der Geschäftsleitung jederzeit erreichbar und verfügbar seien.

Das Gebäude sei zu 100% Betriebsvermögen und diene auch zu ca. 50% direkt betrieblichen

Zwecken (Büro und Garagen) bzw. ebenfalls zu ca. 50% als Dienstwohnung für Arbeitnehmer zur Erzielung von Mieterlösen. Jede Anzweiflung oder Frage bezüglich damit zusammenhängender Zinsen erübrige sich daher. Es gebe keine Gesetzesbestimmung, die eine Kürzung der Zinsen rechtfertige.

Das für die im Vorhalt gestellten Fragen offenbar ausschlaggebende VwGH-Erkenntnis habe für den vorliegenden Fall keine Bedeutung.

Weiters werde zur Berufung noch angeführt, dass zwischenzeitlich auch das Lohnsteuerprüfungsverfahren derart abgeschlossen worden sei, dass neben der unbestrittenen Dienstnehmerin STH auch alle Vergütungen für Herrn MTH als dienstgeberbeitrags- und kommunalsteuerpflichtig zu behandeln seien.

Weiters wurde vorgebracht, die Ankündigung bei Nichtbeantwortung des Vorhaltes werde davon ausgegangen, dass der gesamte Zinsenaufwand mit der Anschaffung des Eigenheimes zusammen hänge, einer übertrieben fiskalistischen Einstellung entspringe. Dabei würde ignoriert, dass aus der Aktenlage hervorgehe, dass per 1. Jänner 1994 Bankschulden in Höhe von 1.182.951 S vorhanden gewesen wären und auch im Jahr 1993 vor dem Bau Zinsen in Höhe von 115.000 S angefallen seien. Auch sei aus dem AfA-Plan und der Mieteverrechnung ersichtlich, dass der Bau erst im Dezember 1994 fertig und bezogen worden sei. Die Lebenserfahrung ergebe daher, dass sich bei einer Bauzeit von 3/94 bis 12/94 auch die Baukosten, je nach Baufortschritt und Zahlungsziel auch auf diese Zeit (mit Verzögerung) verteilen würden. Bei der Annahme, die gesamten Zinsen würden den Bau betreffen, würden alle diese Fakten ignoriert. Auch bei einer Schätzung müssten alle offensichtlichen Tatsachen und Umstände berücksichtigt werden.

Mit **Vorhalt vom 3. März 2003** wurde dem Finanzamt als Amtspartei die Vorhaltsbeantwortung zur Kenntnis gebracht sowie um eine Stellungnahme des Betriebsprüfers zum Anteil der betrieblichen Nutzung des gegenständlichen Hauses ersucht.

Mit **Schreiben vom 5. März 2003** führte das Finanzamt aus, dass die betriebliche Nutzung anhand des Bauplanes mit 18% rechnerisch ermittelt worden sei, wobei die Zuordnung der Räumlichkeiten unter Berücksichtigung der Feststellungen lt. Betriebsbesichtigung im Jahr 1998 erfolgt sei. Bei den als "Archiv" und als "Keller" bezeichneten Räumlichkeiten handle es sich offensichtlich um gemischt genutzte Räume, die im Ausmaß der direkt zuordenbaren Räume zugeordnet wurden.

Mit **Schreiben vom 14. März 2003** wurde die Stellungnahme des Finanzamtes der Berufungswerberin zur Kenntnis übermittelt

Mit **Schreiben vom 18. März 2003 brachte die Berufungswerberin im Wesentlichen vor**, dass ihr nicht klar sei, was mit dem Schreiben vom 14. März 2003 bezweckt werde und was sie darauf antworten solle. Auch aus den Schreiben könne sie nicht entnehmen, welche Änderungen eigentlich beabsichtigt seien, weil sie nicht wisse, was die andere Partei beantragt habe. Auch sei ihr nicht klar, ob etwa entgegen § 117 BAO eine geänderte Rechtsansicht des Verwaltungsgerichtshofes rückwirkend Anwendung finden solle.

Mit **Schriftsatz vom 19. März 2003** wurde ein Antrag auf Ablehnung des Referenten wegen Befangenheit eingebracht.

Mit Bescheid vom 17. April 2003 wurde dieser Antrag abgewiesen.

Über die Berufung wurde erwogen:

§ 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 werden u.a. die einkommensteuerlichen Vorschriften über die Gewinnermittlung in den Bereich der Körperschaftsteuer übernommen. Daraus folgt, dass die Betriebsvermögenseigenschaft von Wirtschaftsgütern bei Körperschaftsteuersubjekten nach den gleichen Grundsätzen zu beurteilen ist, wie bei Einkommensteuersubjekten.

Gemäß § 10 Abs. 1 EStG 1988 kann bei der Anschaffung oder Herstellung von abnutzbaren Anlagegütern der Steuerpflichtige einen Investitionsbeitrag geltend machen. Der Investitionsfreibetrag beträgt von den nach dem 31. März 1994 anfallenden Anschaffungs- oder Herstellungskosten höchstens 15 %. Die AfA wird dadurch nicht berührt. Bilanzierende Steuerpflichtige müssen den Investitionsfreibetrag eines jeden Wirtschaftsjahres in einer Summe gesondert bezeichnend ausweisen. Mit Ablauf des 4. auf das Jahr der Anschaffung

oder Herstellung folgenden Wirtschaftsjahres ist der Investitionsfreibetrag auf Kapitalkonto oder auf eine als versteuert geltende Rücklage steuerfrei zu übertragen.

Gemäß Abs. 3 leg. cit. kann für Gebäude der Investitionsfreibetrag nur insoweit geltend gemacht werden, als sie unmittelbar dem Betriebszwecke dienen oder für Wohnzwecke betriebszugehöriger Arbeitnehmer bestimmt sind.

Die Berufungswerberin hat im berufungsgegenständlichen Jahr ein Gebäude errichtet bzw. errichten lassen. Das Gebäude wird vom Alleingesellschafter und Geschäftsführer MTH und seiner Frau STH, welche im Ausmaß von 20 Wochenstunden bei der Berufungswerberin angestellt ist und deren drei Kindern bewohnt.

Die Anschaffungskosten bis Ende 1994 betrugen ohne Umsatzsteuer S 3.233.552,72.

Nach den im Arbeitsbogen der Betriebsprüfung aufliegenden Plänen des gegenständlichen Gebäudes besteht dieses aus einem "Wohngeschoss" (Wohnzimmer, Küche Vorraum, Bad, WC, Diele, zwei Kinderzimmer und Elternschlafzimmer, zusammen 102,72 m²) sowie dem "Garagengeschoss" (Garage, Archiv (auch Heizraum) Kellerraum und Büro, zusammen 96,69m²). Davon wurde nach der im Arbeitsbogen aufliegenden Aufstellung von dem darin wohnenden Ehepaar TH das gesamte "Wohngeschoss" sowie 30,57m² der Garage (insgesamt somit 120,35m²) privat genutzt. Das Büro (16,50m²) und 10,19m² der Garage wurden betrieblich genutzt. Die restlichen Räume wurden gemischt (sowohl betrieblich als auch privat) genutzt, was auch vom Betriebsprüfer in der Vorhaltsbeantwortung vom 5. März 2003 neuerlich bestätigt wurde.

Somit ergibt sich eine **private Nutzung von 82%** und eine **betriebliche Nutzung von 18%** der Nutzfläche.

Die von der Berufungswerberin behauptete direkte betriebliche Nutzung von 50% des Gebäudes würde eine ausschließliche betriebliche Nutzung nicht nur des "Garagengeschosses", sondern auch eine teilweise betriebliche Nutzung des "Wohngeschosses" bedeuten. In Anbetracht des Umstandes, dass der Prüfer **seine Feststellungen im Rahmen der Besichtigung des Gebäudes getroffen hat** und des Umstandes, dass das Gebäude nach den vorliegenden Plänen einem typischen Einfamilienhaus gleicht, sind die Angaben des Prüfers überzeugender und entsprechen auch der Lebenserfahrung.

Es ist daher davon auszugehen, dass 82% des Gebäudes privat und 18% des Gebäudes betrieblich genutzt werden.

Die Betriebsprüfung hat den oben dargestellten Sachverhalt bisher steuerlich so gewürdigt, dass das Einfamilienhaus als gewillkürtes Betriebsvermögen angesehen wurde, was zur Folge hat, dass die AfA, sowie die Zinsen für die Finanzierungskosten als Betriebsausgaben anerkannt wurden. Die Vorsteuer wurde ebenfalls als abzugsfähig zugelassen. Bisher wurde lt. Erklärung für die Benutzung der Wohnung durch den Alleingesellschafter und Geschäftsführer und seine Familie eine Miete von S 3.300, -- brutto bei der Berufungswerberin als Betriebseinnahme angesetzt, was von der Betriebsprüfung auf S 7.700, -- brutto erhöht wurde. Die Differenz von S 4.400, -- wurde als verdeckte Gewinnausschüttung der KEST unterzogen und gewinnerhöhend beim Einkommen der Berufungswerberin berücksichtigt.

Nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH gehören alle Wirtschaftsgüter, die objektiv dem Betrieb zu dienen bestimmt sind, zum notwendigen Betriebsvermögen. Dazu sind die Zweckbestimmung des Wirtschaftsgutes, die Besonderheiten des Betriebes und des Berufszweiges des Abgabepflichtigen sowie die Verkehrsauffassung maßgebend (vgl. das Erkenntnis vom 25.2.1997, 93/14/0196). Stellt der Betriebsinhaber einem seiner Arbeitnehmer für dessen Wohnzwecke eine Wohnung zur Verfügung, so dient diese dann betrieblichen Zwecken, wenn für die Einräumung der Nutzungsmöglichkeit betriebliche Erwägungen maßgebend sind.

Schafft eine Kapitalgesellschaft eine Eigentumswohnung oder Einfamilienhaus an oder stellt sie solches her, um sie einen Gesellschafter, der auch Arbeitnehmer der Gesellschaft sein mag, zu Wohnzwecken zu überlassen, so ist für die Frage, ob dieser Vorgang dem Grunde nach durch den Betrieb der Kapitalgesellschaft oder durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist, zu prüfen, ob die Kapitalgesellschaft eine Wohnung dieser Art, Größe und Lage auch zum Zwecke der Nutzungsüberlassung an einen fremden Arbeitnehmer angeschafft oder hergestellt hätte. Erweist sich, dass die Kapitalgesellschaft eine derartige Anschaffung oder Herstellung für einen fremden Arbeitnehmer nicht getätigt hätte, ist daraus zu schließen, dass die tatsächlich getätigte Anschaffung oder Herstellung durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist. Die Wohnung stellt dann kein steuerliches Privatvermögen der Kapitalgesellschaft dar.

In der Berufung wird im Wesentlichen vorgebracht, dass sowohl Herr MTH als Geschäftsführer als auch seine Frau STH als Angestellte beide im Betrieb beschäftigt seien und deshalb die Zurverfügungstellung des Einfamilienhauses zu Wohnzwecken betrieblich verursacht sei.

In Übereinstimmung mit der Rechtsprechung des VwGH (vgl. z.B. VwGH vom 22.9.1992, 88/14/0058 oder VwGH vom 1.2.1980, 0732/0908, 3413/79) ist es unter dem Aspekt des Fremdvergleiches bei Betrieben mittlerer Größe (die Umsätze betrugen in den Jahren 1993 bis 1995 zwischen 5.649.415,37 S und 6.585.411,87 S) sowie bei kleinen Familienbetrieben unüblich, dass eine Dienstwohnung zur Verfügung gestellt wird. Es ist daher im vorliegenden Fall davon auszugehen, dass die Anschaffung bzw. Herstellung des Einfamilienhauses und die Zurverfügungstellung für Wohnungszwecke an die Familie des Alleingeschafters nicht aus betrieblichen Erwägungen, sondern auf Grund der Gesellschafterstellung des MTH erfolgt ist.

Das Einfamilienhaus stellt daher kein steuerliches Betriebsvermögen der Kapitalgesellschaft (= Berufungswerberin) dar.

Das von der Körperschaft angeschaffte Gebäude, welches nur eine gesellschaftliche und keine betriebliche Veranlassung hat, ist somit nicht dem Betriebsvermögen zuzurechnen, sondern gehört zum steuerneutralen Vermögen und damit zur außerbetrieblichen Sphäre der Berufungswerberin (VwGH v. 20. Juni 2000, 98/15/0169, 0170).

Die mangelnde Betriebsvermögenseigenschaft des Einfamilienhauses führt zu folgenden Auswirkungen bei der Ermittlung des Einkommens für den Körperschaftsteuerbescheid 1994:

1. Die bisher als Betriebsausgaben abgezogenen Zinsen für die Fremdfinanzierung der Anschaffung des Einfamilienhauses sind nicht als Betriebsausgaben abzugsfähig.
2. Auch die AfA für das Einfamilienhaus stellt keine Betriebsausgabe dar.
3. Der bisher als Betriebseinnahme verbuchte Mietzins iHv. brutto S 3.300,-- stellt keine Betriebseinnahme dar. Betriebseinnahmen sind Geldeingänge, die dem Steuerpflichtigen im Rahmen seines Betriebes zufließen und durch den Betrieb veranlasst sind (VwGH vom 18.1.1983, 82/14/0076). Folglich stellen die Zahlungen des Gesellschaftergeschäftsführers für die Nutzung eines nicht zum Betrieb gehörenden Einfamilienhauses keine Betriebseinnahmen dar.
4. Mangels Zugehörigkeit der Dienstwohnung zum Betriebsvermögen ist die Inanspruchnahme eines Investitionsfreibetrags nicht zulässig. Aus diesem Grund ist daher die Berufung in

diesem Punkt als unbegründet abzuweisen.

Ergänzend ist noch folgendes auszuführen: Unbestritten wird die Dienstwohnung von Herrn MTH (Gesellschafter-Geschäftsführer) und seiner Frau STH und ihren Kindern bewohnt.

Frau STH ist seit dem 1. März 1994 mit 20 Wochenstunden als Büroangestellte bei der Berufungswerberin beschäftigt. Von Juni 1994 bis August 1996 wurde das Beschäftigungsverhältnis durch Karenz unterbrochen. Ab 8. August 1996 wurde das Beschäftigungsverhältnis wieder mit einem Monatsbezug in Höhe von brutto 8.000 S (bei 20 Wochenstunden) fortgesetzt.

Ein Investitionsfreibetrag von den Gebäudeherstellungskosten kann nur insoweit geltend gemacht werden, als das Gebäude unmittelbar dem Betriebszwecke dient oder für Wohnzwecke betriebszugehöriger Arbeitnehmer bestimmt ist. Die Zurverfügungstellung einer Dienstwohnung an eine Halbtagskraft (zeitweise in Karenz) hält bei dieser Betriebsgröße (Umsatz zwischen 5 und 7 Millionen Schilling) einem Fremdvergleich nicht stand. Es wurde auch keine diesbezügliche schriftliche Vereinbarung vorgelegt.

Da auch der Geschäftsführer Herr MTH als Alleingesellschafter nicht die Stellung eines Arbeitnehmers im Sinne des § 25 Abs. 1 Z 1 lit. b EStG 1988 besitzt ist das Gebäude auch aus diesem Grund nicht als für Wohnzwecke betriebszugehöriger Arbeitnehmer bestimmt anzusehen. Im Übrigen gelten auch bezüglich MTH die gleichen Überlegungen hinsichtlich des Fremdvergleiches zur Überlassung einer Dienstwohnung.

Der Investitionsfreibetrag für das Gebäude wäre auch aus diesem Grund nicht zulässig.

5. Die Differenz von S 4.400,-- auf die ortsübliche Miete von S 7.700,-- monatlich stellt zwar im Hinblick auf die dadurch verursachte Vorteilszuwendung an den Gesellschaftergeschäftsführer eine verdeckte Gewinnausschüttung im Hinblick auf die von der Berufungswerberin abzuführende Kapitalertragsteuer dar. Jedoch stellt dies ebenso wie die oben angeführte Miete von S 3.300,-- keine Betriebseinnahme dar, da die Geldeingänge der Berufungswerberin nicht im Rahmen ihres Betriebes zufließen und nicht durch den Betrieb veranlasst sind.

Das Einfamilienhaus wird zu 18 % betrieblich genutzt.

Dies führt zur Anwendung der so genannten 80-20 %-Regel. Dies bedeutet, dass bei untergeordneter betrieblicher Nutzung eines insgesamt im privaten Bereich befindenden Gebäudes, wobei die untergeordnete Nutzung bei einer Nutzung unter 20 % angenommen wird, das gesamte Gebäude im Privatvermögen sich befindet.

Bei untergeordneter Bedeutung des betrieblich genutzten Teiles des Gebäudes oder der Eigentumswohnung, welcher zur Gänze zum Privatvermögen gehören, bilden die auf den betrieblichen Teil entfallenden AfA sowie die anteiligen Finanzierungskosten Betriebsausgaben (Nutzungseinlage, vgl. VwGH vom 13. Dezember 1989, 85/13/0041; VwGH vom 18. März 1997, 93/14/0235).

Die betrieblich genutzten Gebäudeteile gehören, wie im konkreten Fall einer untergeordneten betrieblichen Nutzung, nicht zum Betriebsvermögen, sodass Investitionsbegünstigungen nicht geltend gemacht werden können (vgl. die obigen Ausführungen zum IFB).

Im konkreten Fall ergibt sich somit, dass 18 % der AfA und ebenfalls 18 % der Zinsen für die Finanzierungskosten als Betriebsausgabe bei der Berufungswerberin abgesetzt werden können.

Zur Höhe der unmittelbar dem gegenständlichen Gebäude zuzurechnenden Zinsen ist Folgendes auszuführen:

Trotz ausdrücklicher Aufforderung wurde die Höhe der konkret der Anschaffung des Gebäudes zuzurechnender Zinsen nicht bekannt gegeben. Die Unterlagen seien nach Ablauf der Aufbewahrungsfrist entsorgt worden.

Gemäß § 132 Abs. 1 BAO sind Bücher und Aufzeichnungen sowie die zu den Büchern und Aufzeichnungen gehörigen Belege sieben Jahre aufzubewahren; darüber hinaus sind sie noch so lange aufzubewahren, als sie für die Abgabenerhebung betreffende anhängige Verfahren von Bedeutung sind, in denen diejenigen Parteistellung haben, für die auf Grund von Abgabenvorschriften die Bücher und Aufzeichnungen zu führen waren oder für die ohne gesetzliche Verpflichtung Bücher geführt wurden.

Die Aufbewahrungsfrist verlängert sich somit, solange die Unterlagen und Aufzeichnungen für ein offenes Berufungsverfahren (wie im vorliegenden Fall) von Bedeutung sind (vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, 2.Auflage, Rz. 7 zu § 132).

Wenn, wie im vorliegenden Fall, die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, hat sie diese zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind. Gemäß Abs. 3 leg. cit. ist insbesondere zu schätzen, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt.

Die Berufungswerberin hat unter Hinweis auf die bereits vernichteten Unterlagen (trotz Aufbewahrungspflicht) keine konkreten Zahlen hinsichtlich der das gegenständliche Gebäude betreffenden Zinsen genannt.

In der Vorhaltsbeantwortung vom 13. Februar 2003 wird darauf hingewiesen, dass zum einen zum 1. Jänner 1994 Bankschulden von 1.182.951 S bestanden hätten und zum anderen, da der Bau zwischen März und Dezember 1994 errichtet worden sei, nach der Lebenserfahrung sich auch die Baukosten, je nach Baufortschritt und Zahlungsziel auf diese Zeit verteilen müssten. Zum 31. Dezember 1994 bestanden lt. Bilanz Bankschulden von 2.777.050,44 S. Es erscheint daher unbedenklich die Erhöhung der Bankschulden um 1.594.099 S während des Jahres der Errichtung des Gebäudes zuzurechnen. Somit sind ca. 57% der Bankschulden zum Jahresende dem gegenständlichen Gebäude direkt zuzurechnen. Jedenfalls ist damit grundsätzlich davon auszugehen, dass Fremdkapitalzinsen angefallen sind, was auch von der Berufungswerberin nicht in Abrede gestellt wird.

Berücksichtigt man bei einer Schätzung der Höhe der dem Bau zuzurechnender Zinsen auch, dass – wie die Berufungswerberin richtig ausführt – die Zahlungen nach der Lebenserfahrung erst gegen Beendigung der Herstellung des Gebäudes geleistet werden, so muss davon ausgegangen werden, dass die Schulden und somit auch die Zinsen, die das Gebäude betreffen, erst gegen Jahresende entstanden sind.

Grundsätzlich ist somit im Schätzungswege davon auszugehen, dass die Erhöhung der Schulden auf Grund der Anschaffung und Bezahlung des Gebäudes eher erst in den beiden letzten Monaten des Jahres erfolgt ist; in den ersten zehn Monaten des Jahres sind die Zinsen jedenfalls nicht dem Gebäude zuzurechnen. Somit sind grundsätzlich ein Sechstel der gesamten Aufwandszinsen des Jahres 1994 von 163.816 S dem Gebäude direkt zuzurechnen. Dies ergibt einen Betrag von 27.302,66 S. Da jedoch auch in den beiden letzten Monaten ein Teil der Zinsen nicht das Gebäude betrifft, werden die dem Gebäude zurechenbaren Zinsen mit 57% von 27.302,66 S, das sind **15.562,52 S** geschätzt.

Da das gegenständliche Gebäude zu 18% betrieblich genutzt wird sind 18% der das Gebäude betreffenden Zinsen (2.801,25 S) und 18% der AfA (5.820,42 S) als Betriebsausgabe absetzbar.

Jeder Schätzung ist eine gewisse Ungenauigkeit immanent. Wer zur Schätzung Anlass gibt und bei der Ermittlung der materiellen Wahrheit nicht entsprechend mitwirkt, muss die mit

jeder Schätzung verbundenen Ungewissheit hinnehmen (vgl. Ritz, BAO-Kommentar, 2. Auflage, Rz. 3 zu § 184 und die dort angeführte Rechtsprechung).

Das Einkommen der Berufungswerberin errechnet sich für das Jahr 1994 wie folgt: (Beträge in Schilling)

Einkünfte lt. angefochtenem Bescheid	-177.324
plus AfA für Gebäude	+ 32.335,72
plus Zinsen für Gebäude	+ 15.562,52
minus Miete (netto)	-3.000
minus Mieterhöhung (netto)	-4.000
minus 18% der AfA, da betrieblich	-5.820,42
minus 18% der Zinsen, da betrieblich	-2.801,25
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	-145.047
nichtausgleichsfähige Verluste	11.499
Gesamtbetrag der Einkünfte	-133.548

Im Schreiben vom 18. März 2003 führte die Berufungswerberin aus, dass entgegen § 117 BAO eine geänderte Rechtsansicht des VwGH rückwirkend Anwendung finden solle.

§ 117 BAO i. d. Fassung BGBl 2000/142 lautet:

" Liegt eine in Erkenntnissen des Verfassungsgerichtshofes oder des Verwaltungsgerichtshofes oder in als Richtlinien bezeichneten Erlässen des Bundesministeriums für Finanzen vertretenen Rechtsauslegung dem Bescheid einer Abgabenbehörde, der Selbstberechnung von Abgaben, einer Abgabentrachtung in Wertzeichen (Stempelmarken), einer Abgabenerklärung oder der

Unterlassung der Einreichung einer solchen zu Grunde, so darf eine spätere Änderung dieser Rechtsauslegung, die sich auf ein Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes oder des Verwaltungsgerichtshofes oder auf einen Erlass des Bundesministeriums für Finanzen stützt, nicht zum Nachteil der betroffenen Partei berücksichtigt werden."

Die gegenständliche Entscheidung beruht in keiner Weise auf eine spätere Änderung einer Rechtsauslegung, die sich auf ein Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes oder des Verwaltungsgerichtshofes oder auf einen Erlass des Bundesministeriums für Finanzen stützt.

In einem entscheidungserheblichen Punkt stützt sich die gegenständliche Berufungsentscheidung auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 20.6.2000, 98/15/0169. Darin hat der Verwaltungsgerichtshof im Fall einer zu einem fremdunüblich niedrigen Mietzins an den Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH überlassenen Penthousewohnung entschieden, dass diese Wohnung nicht zum steuerlichen Betriebsvermögen gehört.

Soweit ersichtlich, wurde die gegenteilige Meinung, dass eine zu einem fremdunüblich niedrigen Mietzins an den Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH überlassenen Penthousewohnung zum Betriebsvermögen der GmbH gehört, weder in einem als Richtlinie bezeichnetem Erlass des Bundesministeriums für Finanzen noch in einem Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes oder Verwaltungsgerichtshofes vertreten.

Daher kann sich die bisher im angefochtenen Bescheid vertretene Rechtsauslegung auf keine in einem als Richtlinie bezeichnetem Erlass des Bundesministeriums für Finanzen oder in einem Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes oder Verwaltungsgerichtshofes vertretene Rechtsauslegung stützen.

Auch die in der gegenständlichen Berufungsentscheidung vertretene Rechtsauslegung stützt sich somit auf keine geänderte Rechtsauslegung des Verwaltungsgerichtshofes. Dies ergibt sich auch daraus, dass der Verwaltungsgerichtshof nicht in einem verstärkten Senat entschieden hat, was er bei Abgehen von einer bisherigen Rechtsprechung jedoch tun müsste (§ 13 Abs. 1 VwGG).

Insgesamt war die Berufung daher abzuweisen und der Bescheid abzuändern.

Zur Berechnung der Körperschaftsteuer für das Jahr 1994 wird auf das beiliegende Berechnungsblatt verwiesen.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Linz, 11. Juli 2003