



GZ. RV/1381-L/11,
miterledigt RV/1382-L/11,
RV/1384-L/11

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Mag. Bernhard Renner und die weiteren Mitglieder Mag. Susanne Haim, Dr. Ernst Grafenhofer und Leopold Pichlbauer im Beisein der Schriftführerin Tanja Grottenthaler über die Berufung der Bw. GmbH, Adr., vertreten durch Stb., vom 11. Juli 2011 gegen die Bescheide des Finanzamtes ABC, vertreten durch HR Dr. Josef Reiter, vom 9. Juni 2011 betreffend Körperschaftsteuer und Umsatzsteuer für den Zeitraum 2005 bis 2009 und vom 6. Juni 2011 betreffend Haftungsbescheid für Kapitalertragsteuer 2005 bis 2009 nach der am 28. März 2012 in 4020 Linz, Bahnhofplatz 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

- 1) Die Berufung wird hinsichtlich Körperschaftsteuer und Haftungsbescheid für Kapitalertragsteuer als unbegründet abgewiesen.

Die Haftungsbescheide für Kapitalertragsteuer 2005 bis 2009 bleiben unverändert.

Die Körperschaftsteuerbescheide 2005 bis 2009 werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der in den angefochtenen Körperschaftsteuerbescheiden angeführten Abgaben betragen:

| Bemessungsgrundlage | | | Abgabe | |
|----------------------------|------------|--------------|---------------------|---------------------------------|
| Jahr | Art | Höhe | Art | Höhe |
| 2005 | Einkommen | 175.283,02 € | Körperschaftsteuer | 43.820,76 € |
| | | | anrechenbare Steuer | -275,75 € |
| | | | | festgesetzte Körperschaftsteuer |
| | | | | 43.545,01 € |
| Bemessungsgrundlage | | | Abgabe | |
| Jahr | Art | Höhe | Art | Höhe |
| 2006 | Einkommen | 111.116,35 € | Körperschaftsteuer | 27.779,09 € |
| | | | anrechenbare Steuer | -48,93 € |
| | | | | festgesetzte Körperschaftsteuer |
| | | | | 27.730,16 € |
| Bemessungsgrundlage | | | Abgabe | |
| Jahr | Art | Höhe | Art | Höhe |
| 2007 | Einkommen | 455.644,28 € | Körperschaftsteuer | 113.911,07 € |
| | | | | festgesetzte Körperschaftsteuer |
| | | | | 113.911,07 € |
| Bemessungsgrundlage | | | Abgabe | |
| Jahr | Art | Höhe | Art | Höhe |
| 2008 | Einkommen | 18.848,71 € | Körperschaftsteuer | 4.712,18 € |
| | | | anrechenbare Steuer | -1.762,81 € |
| | | | | festgesetzte Körperschaftsteuer |
| | | | | 2949,37 € |
| Bemessungsgrundlage | | | Abgabe | |
| Jahr | Art | Höhe | Art | Höhe |
| 2009 | Einkommen | 0 € | Körperschaftsteuer | 1750 € |
| | | | | festgesetzte Körperschaftsteuer |
| | | | | 1750 € |

Die Berechnung der Bemessungsgrundlagen und der Höhe der Abgaben sind den als Anlage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen, die einen Bestandteil dieses Bescheidspruches bilden.

2) Der Berufung wird hinsichtlich Umsatzsteuer Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der in den angefochtenen Umsatzsteuerbescheiden angeführten Abgaben betragen:

| Bemessungsgrundlage | | | Abgabe | |
|----------------------------|--|----------------|---|---------------------------------|
| Jahr | Art | Höhe | Art | Höhe |
| 2005 | Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Umsätze, Eigenverbrauch und steuerpflichtige innergemeinschaftliche Erwerbe | 5.441.739,65 € | Umsatzsteuer und Erwerbsteuer abziehbare Vorsteuer und Einfuhrumsatzsteuer | 1.083.998,45 € -436.966,84 € |
| festgesetzte Umsatzsteuer | | | | 647.031,61 € |
| Bemessungsgrundlage | | | Abgabe | |
| Jahr | Art | Höhe | Art | Höhe |
| 2006 | Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Umsätze, Eigenverbrauch und steuerpflichtige innergemeinschaftliche Erwerbe | 5.507.311,52 € | Umsatzsteuer und Erwerbsteuer abziehbare Vorsteuer und Einfuhrumsatzsteuer | 1.097.880,34 € -735.537,20 € |
| festgesetzte Umsatzsteuer | | | | 362.343,14 € |

| Bemessungsgrundlage | | | Abgabe | |
|----------------------------|--|----------------|---|-----------------------------------|
| Jahr | Art | Höhe | Art | Höhe |
| 2007 | Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Umsätze, Eigenverbrauch und steuerpflichtige innergemeinschaftliche Erwerbe | 6.027.479,88 € | Umsatzsteuer und Erwerbsteuer abziehbare Vorsteuer und Einfuhrumsatzsteuer | 1.202.075,34 € - 645.874,31 € |
| festgesetzte Umsatzsteuer | | | | 556.201,03 € |
| Bemessungsgrundlage | | | Abgabe | |
| Jahr | Art | Höhe | Art | Höhe |
| 2008 | Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Umsätze, Eigenverbrauch und steuerpflichtige innergemeinschaftliche Erwerbe | 7.774.103,29 € | Umsatzsteuer und Erwerbsteuer abziehbare Vorsteuer und Einfuhrumsatzsteuer | 1.596.745,10 € -1.070.370,91 € |
| festgesetzte Umsatzsteuer | | | | 526.374,19 € |
| Bemessungsgrundlage | | | Abgabe | |
| Jahr | Art | Höhe | Art | Höhe |
| 2009 | Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Umsätze, Eigenverbrauch und steuerpflichtige innergemeinschaftliche Erwerbe | 6.190.801,94 € | Umsatzsteuer und Erwerbsteuer abziehbare Vorsteuer und Einfuhrumsatzsteuer | 1.234.376,23 € - 495.905,86 € |
| festgesetzte Umsatzsteuer | | | | 738.470,37 € |

Die Berechnung der Bemessungsgrundlagen und der Höhe der Abgaben sind den als Anlage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen, die einen Bestandteil dieses Bescheidspruches bilden.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) ist eine GmbH mit Sitz in C. Ihr Betriebsgegenstand ist die Erzeugung von Werkzeugen und Schneidwerkzeugen (Sensen). Sie ermittelt den Gewinn nach § 5 EStG für ein abweichendes Wirtschaftsjahr (1.7. bis 30.6.).

Bei der Bw. fand im Jahr 2011 eine Buch- und Betriebsprüfung gemäß § 147 Abs. 1 BAO für den Prüfungszeitraum 2005 bis 2008 statt (BP-Bericht vom 6.6.2011).

Im Schlussbesprechungsprogramm vom 2.5.2011 finden sich folgende streitrelevante Ausführungen:

„Allgemeines: Gesellschafter der Firma Bw. GmbH ist Herr Leopold B und die S GmbH. Gesellschafter der Fa. S GmbH sind Herr Leopold B, Frau P und die Fa. Se GmbH. An dieser (K GmbH) sind Herr Mag. Dietmar B, Herr Leopold B, Herr Leopold B junior, Herr Franz B, Frau Gertrude B und Frau Karoline B beteiligt. Herr Mag. Dietmar B ist bei der Fa. Bw. GmbH und bei der Fa. S GmbH Geschäftsführer und ist über die Fa. K GmbH indirekt mit 7,66 % an der Bw. GmbH beteiligt. Das Unternehmen befindet sich durch oben angeführte Beteiligungsverhältnisse im Besitz der Familie B.“

(Die Feststellungen zu lit. a und lit. b sind nicht streitgegenständlich)

c) Haus Str.:

1. Sachverhalt:

Hinsichtlich Geschäftsführung und Beteiligungsverhältnisse bei der Fa. Bw. GmbH wird auf den Punkt Allgemeines verwiesen. Weiters wird auf die Niederschrift vom 28.10.2010 mit Herrn Mag. B verwiesen.

Im Jahr 2004 wurde das Zentralbüro der Firmen Bw. GmbH, der U GmbH und der S GmbH, bei allen Firmen ist Herr Mag. Dietmar B Geschäftsführer, von A nach C übersiedelt. In Absprache mit den Gesellschaftern hat die Geschäftsleitung beschlossen, ein Gebäude in W (Str., 1234 W) zu errichten. Zweck der Errichtung dieses Fertigteilhauses war es, dem Geschäftsführer, der vorher in A eine private Eigentumswohnung innehatte, eine Wohnmöglichkeit zu verschaffen. Die Anschaffungs-/Herstellungskosten beliefen sich 2004 bis 2005 auf 366.693,54 € netto (davon Grundkauf 65.000,00 €). Für die Herstellungskosten und

die laufenden Betriebskosten wurde ein Vorsteuerabzug vorgenommen. Bisher wurde für die Baukosten eine AfA in Höhe von 2 % geltend gemacht. Asphaltierungsarbeiten und der Gartenzaun werden auf 10 Jahre abgeschrieben. Für den Bau dieses Gebäudes wurde ein Darlehen in Höhe von 300.000,00 € aufgenommen. Die Betriebskosten werden zur Gänze von der Fa. Bw. bezahlt. Das Haus wurde Ende 2004 dem Geschäftsführer Herrn Mag. Dietmar B für seine privaten Wohnzwecke zur Verfügung gestellt. Es wurden bei der Lohnverrechnung Sachbezugswerte für die Nutzung einer Dienstwohnung angesetzt, wobei diese Sachbezugswerte nur zum Teil (laut Buchhalter versehentlich) der Umsatzsteuer unterworfen wurden.

2. Rechtliche Würdigung:

a) Umsatzsteuer

Der Geschäftsführer Herr Mag. Dietmar B ist indirekt an der Bw. GmbH beteiligt. Der Grund für die Errichtung des Wohnhauses Str. hat darin bestanden, dem Geschäftsführer eine private Wohnmöglichkeit zu bieten. Eine Vermietung der Liegenschaft an einen Dritten war nie beabsichtigt und wurde auch nie versucht. Nicht für das Unternehmen ausgeführt gelten gemäß § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG Lieferungen, sonstige Leistungen oder Einfuhren, deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben (Aufwendungen) im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 1 bis 5 EStG oder der §§ 8 Abs. 2 und 12 Abs. 1 Z 1 bis 5 Körperschaftsteuergesetz sind. Dem privaten Wohnbedarf dienende Gebäude führen im Sinne des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG zu Lieferungen bzw. sonstigen Leistungen, deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 1 bis 5 EStG sind. Der private Wohnraum zählt nämlich, wie etwa die bürgerliche Kleidung, zu den Aufwendungen der Lebensführung im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 1 bzw. Z 2 lit. a EStG bzw. im Fall der gesellschaftsrechtlich veranlassten Überlassung durch eine Kapitalgesellschaft an ihren Gesellschafter zu Einkommensverwendung im Sinne des § 8 Abs. 2 KStG (VwGH 26.3.2007, 2005/14/0091). Ruppe führt im Umsatzsteuerkommentar, § 12 Tz 121 als Beispiel für einen Vorsteuerausschluss nach § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG den Fall einer Kapitalgesellschaft, die eine Wohnung anschafft, welche wegen der Überlassung für den privaten Bedarf des Gesellschafters nicht zum Betriebsvermögen der Kapitalgesellschaft gehört. Das Einfamilienhaus wird zu 100 % zur Befriedigung des Wohnbedürfnisses des Geschäftsführers verwendet und wurde auch nur für Zwecke des privaten Wohnbedarfs des Geschäftsführers errichtet. Mit den für den privaten Wohnbedarf bezahlten Umsatzsteuern soll, der Zielsetzung des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG, nicht nur die Unternehmenssphäre, sondern für die private Lebensführung bestimmte Leistungen vom Vorsteuerabzug auszuschließen, entsprechend jeder Steuerpflichtige belastet sein. Es würde dieser Zielsetzung zuwiderlaufen, könnte ein

Steuerpflichtiger dadurch eine Umsatzsteuerentlastung für den mit seiner Lebensführung verbundenen Aufwand herbeiführen und damit einen Steuervorteil lukrieren, dass er, im Gegensatz zu anderen Letztverbrauchern, die Möglichkeit hat, sein privates Wohnbedürfnis über eine zwischengeschaltete Kapitalgesellschaft zu befriedigen. Durch die Zwischenschaltung einer Gesellschaft und Ansatz eines Sachbezuges verlieren die auf der Befriedigung des Wohnbedürfnisses entfallenden Kosten daher nicht die Eigenschaft als Kosten der Lebensführung. Der abgabensparende Effekt einer solchen Vorgangsweise liegt klar auf der Hand, weil dem sofortigen Abzug der 20 %igen Vorsteuer aus der Anschaffung bzw. Herstellung des Einfamilienhauses bloß eine 10 %ige Umsatzsteuerbelastung aus den angesetzten Sachbezügen bzw. bei einer eventuellen Vermietung der künftigen Mietzahlungen gegenüberstehen. In diesem Fall würde ein jährlicher Sachbezug 10 % in Höhe von ca. 5.500,00 € und ein Sachbezug 20 % für Betriebskosten in Höhe von ca. 890,00 € angesetzt. Alleine die jährlichen Kosten inklusive AfA, Zinsen und Betriebskosten belaufen sich bei der Bw. GmbH auf ca. 15.500,00 € bis 16.500,00 € netto. Mit obiger Vorgangsweise ist ein erheblicher Barwertvorteil verbunden. Eine andere Erklärung für die gewählte Vorgangsweise als der erwähnte Steuervorteil ist vor dem Hintergrund der Tatsache, dass das Einfamilienhaus nur für die Wohnzwecke des Geschäftsführers (indirekt zu 7,66 % Beteigter) bestimmt ist. Die Anschaffung ist auf die konkreten Bedürfnisse des Geschäftsführers, der indirekt an der Bw. GmbH zu 7,66 % beteiligt ist, ausgerichtet. Eine betriebliche Veranlassung war von Vornherein nicht gegeben. Aus den oben angeführten Gründen sind die im Zusammenhang mit der Errichtung bzw. der laufend angesetzten Kosten des Einfamilienhauses geltend gemachten Vorsteuern zu kürzen. Im Gegenzug sind die angesetzten Sachbezugswerte hinsichtlich Umsatzsteuer zu korrigieren. Die steuerlichen Auswirkungen zu dieser Feststellung sind aus den Anlagen C bis E zu diesem Besprechungsprogramm ersichtlich.

b) Verdeckte Ausschüttung/KÖSt/KEST:

Die Tatsache, dass ein Gesellschafter-Geschäftsführer Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezieht, schließt die Annahme von verdeckten Ausschüttungen nicht aus (VwGH 9.12.1980, 1666/79, 2223/79, 2224/79). Wird dem Arbeitnehmer einer Kapitalgesellschaft an der er beteiligt ist, vom Arbeitgeber ein Vorteil zugewendet (zB. Überlassung eines Pkw zur Privatnutzung), gehört dieser Vorteil dann zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, wenn seine Entlohnung (inklusive Sachbezüge) insgesamt angemessen ist. Eine verdeckte Ausschüttung (Einkünfte aus Kapitalvermögen) liegt insoweit vor, als durch die Sachbezugsgewährung in Zusammenschau mit den sonstigen für die Geschäftsführertätigkeit gewährte Vergütungen die angemessene (fremdübliche) Entlohnung überschritten wird. Bezüglich Entlohnung Geschäftsführer wird auf die Niederschrift vom 28.10.2010 verwiesen,

die vollinhaltlich Bestandteil dieses Besprechungsprogrammes ist. Der Geschäftsführerbezug wurde in Anlehnung des Vorgängers 1989 festgelegt und beschlossen. Als Basis dient der Kollektivvertrag Eisen-Metall. Diese für den Geschäftsführer angemessene Entlohnung wurde auch bis dato unter der Berücksichtigung der jährlichen Lohnerhöhung angesetzt und bezahlt. Verträge zwischen Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern bzw. nahestehenden Personen werden an jenen Kriterien gemessen, die für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen entwickelt wurden. Die Vereinbarung muss demnach nach Außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen klaren und eindeutigen Inhalt haben und auch zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen werden. An Verträge, die zwischen Gesellschaftern abgeschlossen werden, die von der gleichen Person vertreten oder wirtschaftlich dominiert werden, sind wegen des in solchen Fällen typischerweise zu besorgenden Wegfalls der sonst bei Vertragsabschlüssen zu unterstellenden Interessensgegensätze aus dem Gebot der Gleichmäßigkeit der Besteuerung die gleichen Anforderungen zu stellen. Bis dato gab es keine nach Außen getretene Vereinbarung über die Zurverfügungstellung des Einfamilienhauses. Die Anschaffung ist auf die konkreten Bedürfnisse des Gesellschafters der indirekt an die Bw. GmbH zu 7,66 % beteiligt ist, ausgerichtet. Eine betriebliche Veranlassung war von Vornherein nicht gegeben. Da bei der Errichtung des Einfamilienhauses nicht eine betriebliche Veranlassung im Vordergrund stand, stellt die Nutzungsüberlassung kein Entgelt für den Betrieb der GmbH erbrachten Dienstleistungen dar. Die Überlassung der Nutzung des Einfamilienhauses an den Geschäftsführer und indirekt Beteiligten stellt bei diesem auch dann eine verdeckte Ausschüttung dar, wenn das Haus nicht zum steuerlichen Betriebsvermögen der GmbH gehört. Bei der gegenständlichen neu errichteten Dienstwohnung handelt es sich um ein Einfamilienhaus bestehend aus Keller mit ca. 80 m², Erd- und Obergeschoss mit Nutzfläche von ca. 154 m² und einer Garage von ca. 31 m². Die Grundstücksfläche beläuft sich auf insgesamt 710 m². Die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten, sowie die laufenden Betriebskosten und Zinsen für ein Darlehen in Höhe von € 300.000,00 wurden von der Bw. getragen. Die Anschaffung bzw. Errichtung eines Einfamilienhauses samt Grundstück und dessen anschließende Nutzungsüberlassung an den GmbH Geschäftsführer-Gesellschafter dient nach der allgemeinen Lebenserfahrung typischerweise der privaten Lebensführung. Die bisherige VwGH-Judikatur lässt erkennen, dass gesellschaftsrechtlich veranlasste Anschaffung bzw. Herstellung einer Immobilie auf Ebene des Gesellschafters eine verdeckte Ausschüttung in Höhe der Differenz zwischen angemessenen und tatsächlich bezahlten Nutzungsentgelt bzw. im Falle der unentgeltlichen Nutzungsüberlassung in Höhe des angemessenen Nutzungsentgelts zur Konsequenz hat. Für die Ermittlung der Bemessungsgrundlage der verdeckten Ausschüttung wird der Mittelwert für Mieten in W laut Immobilienspiegel in Höhe

von 5,50 €/m² herangezogen. Von diesem Wert wird der bereits versteuerte Sachbezug in Abzug gebracht. Die Differenz stellt eine verdeckte Ausschüttung an die Gesellschaft dar. Die KEST wird von der GmbH getragen und mit 33,33 % berechnet. Das Einfamilienhaus wird als steuerneutrales Vermögen der Gesellschaft beurteilt. Die geltend gemachten Aufwendungen abzüglich der bereits durch Sachbezug bzw. verdeckte Ausschüttung angesetzten Beträge sind außerbilanzmäßig dem Gewinn hinzuzurechnen. Die Betriebskosten (Erdgas, Strom, Wasser/Kanal, Versicherung, Zinsen, Grundsteuer) für das Wirtschaftsjahr 2008/2009 sind bis zur Schlussbesprechung bekannt zu geben.“

Die zitierte Niederschrift mit Mag. Dietmar B vom 28.10.2010 enthält folgende Ausführungen:

„Aus welchem Grund wurde 2004 durch die Bw. GmbH ein Einfamilienhaus (Str., W) errichtet? Stellungnahme Mag. B: Von der Gründung weg bis zum Jahr 2004 war unser Zentralbüro der Bw. GmbH, der Fa. S und der Fa. U GmbH in A gelegen. Um Kosten zu sparen und die Entscheidungsprozesse schneller zu machen, wurde beschlossen, das Büro in A zu schließen und die Geschäftsführung gleich in C anzusiedeln. Nachdem der Geschäftsführer in A wohnte, musste eine Wohnmöglichkeit in C/W geschaffen werden. In A stand eine private Eigentumswohnung für Wohnzwecke zur Verfügung.

Wer hat beschlossen dieses Gebäude zu errichten?

Stellungnahme Mag. B: In Absprache mit den Gesellschaftern hat die Geschäftsleitung beschlossen dieses Gebäude zu errichten.

Welche Personen haben in der Gesellschafterversammlung wie viele Stimmrechte?

Stellungnahme Mag. B: Stimmrechte sind prozentuell nach der Beteiligung vergeben. Operative Entscheidungen trifft die Geschäftsführung, größere Anschaffungen wie die Errichtung eines Hauses wird mit den Gesellschaftern besprochen und in diesem Fall bis zur Gesellschaft der Großmutter der Bayerischen Sensen Union. Durch die Schließung des Büros in A konnten die Gesellschafter sehen, dass eine hohe Kosteneinsparung dadurch erfolgt ist.

Gibt es in diesem Gebäude auch Räume die von der Bw. betrieblich genutzt werden (zB. Büro)?

Stellungnahme Mag. B: In dem Gebäude gibt es kein eigens eingerichtetes Büro. Fallweise werden durch mich Computerarbeiten als Geschäftsführer durchgeführt.

Gibt es einen schriftlichen Dienstvertrag zwischen Ihnen und der Bw. GmbH?

Stellungnahme Mag. B: Nein. Ich bin seit 1989 Geschäftsführer und auch gewerberechtlicher Geschäftsführer. Mein Gehalt wurde in Anlehnung meines Vorgängers festgelegt und beschlossen. Als Basis dient der Kollektivvertrag Eisen-Metall.

Werden oder wurden auch für andere Dienstnehmer solche Häuser errichtet bzw. für Wohnzwecke zur Verfügung gestellt?

Stellungnahme Mag. B: Es ist bis jetzt ein einmaliger Fall, dass wir das Büro von A nach C verlegt haben. Solche Fälle werden in Zukunft wahrscheinlich nicht mehr vorkommen. Im Zuge der Firmengeschichte wurden generell Wohngebäude für Dienstnehmer errichtet. Die Errichtung solcher Gebäude war vor meiner Zeit als Geschäftsführer und dürfte vor dem Jahr 1980 liegen.“

Mit Schreiben vom 23.5.2011 reichte die Bw. eine Stellungnahme zu den Feststellungen der Außenprüfung ein und führte unter Punkt c) zum streitgegenständlichen Punkt Haus Str. aus:

Der Ausgangssachverhalt sei im Besprechungsprogramm für die Schlussbesprechung im Wesentlichen richtig wiedergegeben. Ergänzend sollten jedoch noch folgende Aspekte festgehalten werden:

Die Konstellation, dass der Ort der Geschäftsführung der S GmbH sowie weiterer damit verbundenen Gesellschaften in A angesiedelt gewesen sei und nicht direkt beim Produktionswerk in C, sei bereits seit vielen Jahrzehnten so gegeben gewesen und sei nicht etwa durch die persönlichen Lebensumstände des aktuellen Geschäftsführers Mag. B mitbeeinflusst gewesen. Faktum sei, dass die Aufrechterhaltung des Ortes der Geschäftsleitung in A für die S GmbH mit erheblichen Kosten verbunden gewesen sei: Rechne man die Kosten für Miete, Betriebskosten, Sekretärin sowie zusätzliche Fahrtkosten zusammen, so habe dies einem Kostenvolumen von annähernd 100.000,00 € per anno entsprochen. Dazu komme noch, dass Herr Mag. B der einzige operativ tätige Geschäftsführer der S GmbH war (und ist) und es sich nicht als ideal erwiesen habe, dass die Geschäftsführung von der Produktion, aber auch vom Verwaltungs- und Betriebspersonal ständig räumlich getrennt gewesen sei. All diese Gründe seien ausschlaggebend dafür gewesen, dass die Gesellschafter der S GmbH Druck dahingehend ausgeübt haben, dass die Geschäftsleitung der Bw. sowie der mit diesen verbundenen weiteren Gesellschaften nach C verlegt werden sollte. Die Übersiedelung von Herrn Mag. B von A nach W sei aber nicht auf persönlichen Wunsch von Herrn Mag. B erfolgt, sondern ausschließlich im betrieblichen Interesse. Umgekehrt seien die Gesellschafter der Bw. bereit gewesen, Herrn Mag. B die Übersiedelung nach W dadurch schmackhaft zu machen, dass ein Teil der durch die Verlegung der Geschäftsleitung von A nach C erzielten Kosteneinsparungen an Herrn Mag. B

in Form der Zurverfügungstellung einer Dienstwohnung weitergegeben werden sollte. Dies entspreche auch völlig der vom Unternehmen im Verhältnis zu nichtbeteiligten Geschäftsführern oder sonstigen leitenden Angestellten im Allgemeinen geübten Praxis, dass bei Verlegung des Arbeitsorts entsprechende Wohnmöglichkeiten offeriert werden.

Was nun die rechtliche Würdigung anbelangt sei wie folgt auszuführen: Es könne zunächst grundsätzlich wohl nicht bestritten werden, dass es zulässig sei und auch weit geübter Praxis entspreche, dass Dienstnehmern von ihren Arbeitgebern Wohnungen zur privaten Nutzung überlassen werden. Gerade auch bei der S GmbH habe die Überlassung von Wohnungen bzw. Häusern an Dienstnehmer als Sachbezug oder gegen extrem günstige Mietzinse lange Tradition: 2004, also zum Zeitpunkt der Übersiedelung von Mag. B seien es noch 18 Dienstnehmer gewesen und aktuell seien es 9 Dienstnehmer, die mit ihren Familien in Wohnungen oder Häusern leben, die sich im Eigentum der S GmbH befinden. Es könne grundsätzlich aber weiter kein Zweifel daran bestehen, dass die Tatsache, dass ein Dienstnehmer auch an der Gesellschaft seines Arbeitgebers beteiligt sei, die Möglichkeit der Zurverfügungstellung einer Dienstwohnung nicht von Vornherein unmöglich mache. Wäre dies vom Gesetzgeber so gewollt, dann müsse es auch entsprechend normiert sein, wobei allerdings die Verfassungskonformität einer derartigen Regelung wohl massiv zu hinterfragen wäre. Richtig sei jedoch, dass in höchstrichterlicher Judikatur seit einigen Jahren die Linie verfolgt wird, dass unter besonderen Voraussetzungen ein vom Gesellschafter einer Gesellschaft benutztes Wohnhaus als notwendiges Privatvermögen einer Kapitalgesellschaft gesehen werde und zugeordnet werde. Diese Betrachtung sei nach der höchstgerichtlichen Judikatur allerdings nur dann anzustellen, wenn es sich um besonders teure und repräsentative Gebäude oder solche, die auf die besonderen Bedürfnisse des Gesellschafters zugeschnitten sind, handle. Bei der von der Bw. an Herrn Mag. B zur Verfügung gestellten Immobilie handle es sich um ein 710 m² großes Grundstück, auf dem ein Fertigteilhaus mit einer Wohnfläche von 154 m² zuzüglich Keller und Garage errichtet worden sei. Die Anschaffungskosten des Hauses hätten rund 300.000,00 € betragen. Sowohl was die Grundstücksfläche als auch die Wohnnutzfläche betreffe, entspreche das von der Bw. zur Nutzung von durch Herrn Mag. B errichtete Gebäude absolut durchschnittlichen bürgerlichen Verhältnissen, auch die Herstellungskosten würden sich mit rund 2.000,00 € je m² Wohnnutzfläche auf sehr gemäßigten Niveau bewegen. Fertigteilhäuser würden darüber hinaus klassischerweise einem 08/15-Standard entsprechen, sodass die Behauptung, dieses Haus sei in besonderem Maße auf die persönlichen Bedürfnisse von Herrn Mag. B zugeschnitten, schlicht und einfach unzutreffend sei. In Anbetracht des vergleichsweise niedrigen Basisgehalts von Mag. B von rund 100.000,00 € brutto per anno werde auch unter Berücksichtigung der Mag. B eingeräumten Möglichkeit der Privatnutzung eines firmeneigenen

Pkws sowie eben der Benutzung eines Einfamilienhauses eine angemessene Gesamtausstattung (Hinweis auf Randzahl 961 Körperschaftsteuerrichtlinien) sicher nicht überschritten. Hervorzuheben sei in diesem Zusammenhang ja auch, dass Mag. B nur mittelbar und auch das nur mit 7,66 % an der Bw. beteiligt sei. Auch wenn die übrigen Anteile sich überwiegend im Eigentum von Angehörigen von Mag. B befinden, könne nicht davon ausgegangen werden, dass diese bereit wären, ihrem Sohn bzw. Bruder Leistungen und Vorteile zu gewähren, die insgesamt nicht in einem fairen Verhältnis zum Wert der von Mag. B in seiner Funktion als Geschäftsführer der Bw. erbrachten Leistungen stehen. Zusammenfassend zu diesem Punkt lasse sich daher festhalten, dass die Errichtung eines Wohnhauses zur Privatnutzung durch Mag. B aus Sicht der Bw. notwendig gewesen sei, um Mag. B zu einer Übersiedelung an einen Standort des Werkes der Bw. zu bewegen. Die Ausstattung des Hauses entspreche normalen bürgerlichen Standards und sei in keiner Weise auf die besonderen Bedürfnisse von Mag. B zugeschnitten. Es bleibe somit kein Raum für die Behandlung dieses Hauses als außerbetriebliches Vermögen der Bw. und die Versagung des Vorsteuerabzuges für die Errichtungskosten.

In der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 26.5.2011 finden sich sohin zu diesem Haus Str. folgende Ausführungen:

Den Argumenten des steuerlichen Vertreters bei dieser Schlussbesprechung bzw. der Stellungnahme vom 23.5.2011 könne durch das Finanzamt nicht gefolgt werden. Dieser Punkt bleibe daher laut Besprechungsprogramm unverändert aufrecht. Ein Rechtsmittel werde angekündigt.

Im Betriebsprüfungsbericht vom 6. Juni 2011 findet sich folgende Aufstellung:

| | 2004/2005 | 2005/2006 | 2006/2007 | 2007/2008 | 2008/2009 |
|-----------------------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|
| Sachbezug 20 % netto | 524,44 | 899,04 | 899,04 | 899,04 | 899,04 |
| Sachbezug 10 % netto | 3225,56 | 5529,36 | 5529,36 | 5529,36 | 5529,36 |
| Ust 20 % bisher | | 29,96 | 104,86 | 179,79 | 179,76 |
| Ust 10 % bisher | | 92,14 | 322,56 | 552,96 | 552,96 |
| Sachbezug 20 % brutto | 524,44 | 929 | 1.003,9 | 1.078,8 | 1.078,8 |
| Sachbezug 10 % brutto | 3.225,56 | 5.621,5 | 5.851,91 | 6.082,32 | 6.082,32 |

| | | | | | |
|---------------------------|----------------|----------------|-----------------|-----------------|-----------------|
| Summe | 3.750 | 6.550,5 | 6.855,81 | 7.161,12 | 7.161,12 |
| | | | | | |
| Mittelwert Mieten | 5.929 | 10.164 | 10.164 | 10.164 | 10.164 |
| Differenz = BMG VA | 2.179,1 | 3.613,5 | 3.308,19 | 3.002,88 | 3.002,88 |
| Kest 33,33 % | 726,37 | 1.204,5 | 1.102,73 | 1.000,96 | 1.000,96 |
| vA | 2.905,47 | 2.905,47 | 2.905,47 | 2.905,47 | 2.905,47 |

| | | | | | |
|---|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|
| Aufwand K-Straße | 13.570,79 | 17.086,28 | 17.127,36 | 17.719,52 | 18.374,79 |
| Sachbezug K-Straße | -3.749,9 | -6.550,5 | -6.855,81 | -7.161,12 | -7.161,12 |
| BMG vA | -2.179,1 | -3.613,5 | -3.308,19 | -3.002,88 | -3.002,88 |
| Differenz = außerbilanzm. Zurechnung | 7.641,79 | 6.922,28 | 6.963,36 | 7.555,52 | 8.210,79 |

Mit Bescheid vom 6.6.2011 erließ das Finanzamt ABC in der Folge einen Haftungsbescheid für den Zeitraum 2005 bis 2009 und wurde Kapitalertragsteuer in folgender Höhe vorgeschrieben:

| | |
|------|------------|
| 2005 | 726,37 € |
| 2006 | 1.204,50 € |
| 2007 | 1.102,73 € |
| 2008 | 1.000,96 € |
| 2009 | 1.000,96 € |
| | 5.035,52 € |

Begründend wurde auf den Bericht der Betriebsprüfung vom 6.6.2011 verwiesen.

Ebenso wurden mit Bescheiddatum 9.6.2011 Körperschaftsteuer- sowie Umsatzsteuerbescheide für 2005 bis 2009 erlassen, die sich an den Ergebnissen der Betriebsprüfung orientierten.

Mit Schreiben vom 6.7.2011, eingelangt am Finanzamt ABC am 11.7.2011 wurde gegen die Körperschaftsteuer- und Umsatzsteuerbescheide für 2005 bis 2009 und die Haftungs- und Abgabenbescheide Kapitalertragsteuer für 2005 bis 2009 Berufung erhoben und ausgeführt:

Die Berufung richte sich gegen die Nichtanerkennung des Vorsteuerabzuges für die Anschaffungskosten sowie für die laufenden Betriebskosten des Hauses in 1234 W, Str. sowie die Behandlung der Aufwendungen für besagte Liegenschaft als verdeckte Ausschüttung bzw. nicht abzugsfähiger Aufwand für ein steuerneutrales Vermögen. Zur Begründung werde zunächst auf die Ausführungen zu Punkt c) des Schriftsatzes vom 23.5. des Jahres an das Finanzamt ABC, mit dem auf die Ausführungen des Besprechungsprogrammes des Finanzamtes ABC vom 2.5.2011 repliziert werde verwiesen. Beide Schriftsätze seien dem Bericht vom 6.6.2011 über das Ergebnis der Außenprüfung beigeheftet und würden somit

einen Bestandteil desselben darstellen. Ergänzend zu dem Schreiben vom 23.5. des Jahres werde wie folgt ausgeführt:

Soweit ersichtlich habe sich der Verwaltungsgerichtshof in den letzten Jahren insbesondere in den folgenden Erkenntnissen mit grundsätzlich vergleichbaren Sachverhalten auseinandergesetzt.

1. Im Erkenntnis vom 26.5.2007, 2005/14/0091 sei es um eine GmbH gegangen, die eine mit ca. 99 % mittelbar beteiligten Gesellschafter hatte. Die GmbH habe bereits im Jahr 1980 ein 5.164 m² großes Grundstück an einem bekannten See in Österreich erworben und habe es mit einem Bungalow mit einer Nutzfläche von 614,2 m² bebaut. Die bis 31.12.1994 aufgelaufenen Anschaffungs- und Herstellungskosten für die Liegenschaft hätten umgerechnet ca. 1.651.000,00 € betragen. Die beschwerdeführende GmbH habe die Immobilie an den mit 99 % mittelbar beteiligten Geschäftsführer zur privaten Nutzung vermietet gegen Leistung eines vergleichsweise sehr geringen Mietentgelts. Der VwGH habe den Bescheid des UFS bestätigt und die Immobilie einerseits dem notwendigen Privatvermögen der Gesellschaft zugeordnet und andererseits mit der Begründung, dass es sich dabei um einen unternehmensfremden Zweck handle, den Vorsteuerabzug versagt.

2. Im Erkenntnis vom 16.5.2007, 2005/14/0083 habe eine GmbH mit einem Aufwand von etwas über 1 Mio € ein Wohngebäude mit 339 m² errichtet und dieses an den Gesellschafter-Geschäftsführer sowie an Mitglieder seiner Familie zu Wohnzwecken vermietet. Der Gesellschafter-Geschäftsführer sei mit 90 %, seine Ehe-Gattin mit 10 % an der GmbH beteiligt gewesen. Zwar habe der VwGH den angefochtenen Bescheid wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben. Allerdings sei der Begründung dieses Erkenntnisses zu entnehmen, dass darin der VwGH seine Ansicht bekräftige, dass ein Wohngebäude unter bestimmten Voraussetzungen außerbetriebliches Vermögen einer Kapitalgesellschaft darstellen könne und im Fall, dass das Gebäude nicht der wirtschaftlichen Tätigkeit der Gesellschaft zuzuordnen sei, kein Vorsteuerabzug zustehe. Der berufungsgegenständliche Fall unterscheide sich von den Sachverhalten, die den erwähnten VwGH-Erkenntnissen zugrunde liegen würden, in folgenden Punkten ganz wesentlich:

1. Betriebliche Veranlassung: Wie bereits im Schreiben vom 23.5. des Jahres ausführlich dargelegt worden sei, habe die Bw. ein massives betriebliches Interesse daran, den Sitz der Gesellschaft von A nach C zu verlegen und das Büro der Gesellschaft in A, welches seit vielen Jahrzehnten unterhalten worden sei, zu schließen. Voraussetzung dafür sei aber gewesen, dass der Geschäftsführer der Gesellschaft, Herr Mag. Dietmar B seinen Wohnsitz in die Nähe des Produktionswerkes C verlege. Durch die Verlegung des Verwaltungssitzes nach C hätten Kosteneinsparungen in einer Größenordnung von € 70.000,00 bis € 100.000,00 per anno

erzielt werden können, und zwar einerseits wegen des Wegfalls des Erfordernisses der Anmietung eines eigenen Büros samt gesamter Infrastruktur sowie der Anstellung einer eigenen Sekretärin am Standort A und andererseits aufgrund der Möglichkeit der Einsparung von ein bis zwei Fahrten pro Woche des Geschäftsführers von A nach C und retour, welche nicht nur einen entsprechenden Pkw-Aufwand verursacht hätten, sondern außerdem viele Stunden der Unproduktivität des Geschäftsführers bewirkten. Des Weiteren sei die laufende Anwesenheit des Geschäftsführers vor Ort im Produktionswerk als wichtig für die Effizienz der betrieblichen Abläufe und die Steigerung der Motivation der Mitarbeiter erachtet worden. Da Herr Mag. Dietmar B seit mehreren Jahrzehnten in A gelebt habe und sein gesamtes Privatleben hier etabliert gehabt hätte, habe es des Anreizes einer kostenlos zur Verfügung gestellten Dienstwohnung in W bedurft, um ihm eine Übersiedelung schmackhaft zu machen. Solche Anreize seien im Übrigen auch bei nichtbeteiligten Dienstnehmern gängige Praxis, wenn diese zu einem betrieblich gebotenen Ortswechsel motiviert werden sollten. Wenn von der Außenprüfung die Gesamtkosten der Immobilie einschließlich Abschreibung und Zinsen für die Bw. mit rund 18.000,00 € per anno ermittelt worden seien, so erweise sich, dass dies in Anbetracht der damit verbundenen Kosteneinsparungen in Höhe eines Mehrfachen dieses Betrages für die Bw. unterm Strich jedenfalls ein lukratives Investment gewesen sei.

2. Größe und Anschaffungskosten der Immobilie:

Nach der Judikatur des VwGH sei zu unterscheiden zwischen jederzeit im betrieblichen Geschehen einsetzbaren Gebäuden einer Kapitalgesellschaft einerseits und Gebäuden die schon ihrer Erscheinung nach (etwa besonders repräsentatives Gebäude oder speziell auf die Wohnbedürfnisse des Gesellschafters abgestelltes Gebäude) für die private Nutzung durch den Gesellschafter bestimmt sind, andererseits. Das von der Bw. errichtete und ihrem Gesellschafter-Geschäftsführer zur Nutzung überlassene Wohnhaus entspreche sowohl hinsichtlich der Grundstücksfläche als auch der Wohnnutzfläche aber auch was die Baukosten betreffe, durchschnittlichen bürgerlichen Verhältnissen. Es liege daher weder ein besonders repräsentatives Gebäude vor noch weise es Besonderheiten auf, die speziell auf die Wohnbedürfnisse des Gesellschafters zugeschnitten seien (zB. Schwimmbad, Sauna, Weinkeller etc.). Als Fertigteilhaus weise es darüber hinaus auch keine architektonischen Raffinessen auf, sondern sei auch optisch ein einfach gehaltenes bürgerliches Wohnhaus. Die Immobilie sei bewusst eben nicht auf die individuellen Vorlieben oder Bedürfnisse von Mag. B zugeschnitten worden, damit sie bei Bedarf später einmal zB. an einen Nachfolger von ihm oder an einen sonstigen leitenden Angestellten zur Nutzung überlassen werden könne. Auf die Tatsache, dass bei der Bw. die Überlassung von Wohnungen bzw. Einfamilienhäusern an Dienstnehmer lange Tradition habe, sei bereits im Schriftsatz vom 23.5.2011 verwiesen worden.

3. Beteiligungshöhe:

Mag. Dietmar B sei mit 15,78 % an der BT GmbH beteiligt. Diese Gesellschaft sei ihrerseits mit 64,75 % an der S GmbH, C beteiligt und letztere Gesellschaft wiederum sei mit 75 % an der S GmbH beteiligt. Durchgerechnet ergebe sich daher eine mittelbare Beteiligung von Mag. Dietmar B an der Bw von 7,66 %. Auch wenn sich die Bw. beinahe zu 100 % (unmittelbar bzw. mittelbar) in Händen von Mitgliedern der Familie B befindet, könne, speziell im Hinblick darauf, dass Herr Mag. Dietmar B auch drei Geschwister habe, die jeweils im gleichen Ausmaß wie er beteiligt seien, der Besitz einer Immobilie der Bw. nicht einem unmittelbaren Besitz durch Mag. Dietmar B wirtschaftlich gleichgestellt werden. In den oben dargelegten VwGH-Erkenntnissen sei der Sachverhalt hingegen jeweils so gewesen, dass sich (nahezu) sämtliche Geschäftsanteile in Händen eines dominierenden Gesellschafter-Geschäftsführers bzw. allenfalls dessen Ehepartners befunden hätten. In einer derartigen Konstellation könne natürlich viel eher unterstellt werden, dass anstatt einer an sich wohl intendierten Anschaffung der Immobilie durch den Gesellschafter-Geschäftsführer persönlich diese aufgrund welcher Überlegungen auch immer durch eine von diesem beherrschte GesmbH erfolgt sei.

Zu verweisen sei noch auf die Entscheidung des UFS Graz vom 27.1.2011, RV/0242-G/09: Der Ausgangssachverhalt dieser Berufungsentscheidung weise mit dem berufungsgegenständlichen insofern starke Ähnlichkeit auf, als eine GmbH ein Einfamilienhaus erworben und saniert habe, welches hinsichtlich Grundstücksgröße, Wohnfläche und Kosten mit dem von der Bw. angeschafften Einfamilienhaus vergleichbar sei. Dieses Einfamilienhaus sei von einer ursprünglich mit 20 %, später mit 25 % beteiligten Geschäftsführerin ohne Leistung einer gesonderten Miete, aber gegen Versteuerung eines Sachbezugs benutzt worden. Interessant in diesem Fall sei, dass hier bereits die Finanzbehörde erster Instanz körperschaftsteuerlich keine Konsequenz gezogen habe, weil das Wohngebäude nicht besonders luxuriös sei, die Zurverfügungstellung einer Dienstwohnung für den Betrieb dieser Größe nicht unüblich sei und die angemessene Gesamtausstattung nicht überschritten werde. Allerdings würde die Geltendmachung des Vorsteuerabzuges für die Sanierungskosten nicht anerkannt, weil kein Leistungsaustausch vorgelegen sei. Der UFS habe sich jedoch dem Standpunkt der Berufungswerberin angeschlossen, dass die Zurverfügungstellung der Liegenschaft an die Geschäftsführerin zu Wohnzwecken einen Leistungsaustausch begründe und somit auch der Vorsteuerabzug für die von der Gesellschaft getätigten Investitionen zu gewähren sei. An dieser Stelle sei hervorgehoben, dass natürlich auch im berufungsgegenständlichen Fall die Überlassung der Wohnung an Mag. B als umsatzsteuerlicher Leistungsaustausch behandelt worden sei.

Es werde daher wie folgt zusammengefasst:

Die Anschaffung des Grundstückes in 1234 W, Str., durch die Bw. und die nachfolgende Errichtung eines Fertigteilhauses auf diesem Grundstück sei im betrieblichen Interesse der Bw. erfolgt, um Mag. Dietmar B zur Verlegung seines Wohnsitzes von A in die unmittelbare Nähe des Produktionsstandortes in C zu bewegen und im Zusammenhang mit der dadurch möglichen Schließung des Büros A erhebliche Kosteneinsparungen und Effizienzgewinne für die Bw. zu lukrieren. Das Einfamilienhaus in 1234 W, Str., entspreche nach seiner Wohnnutzfläche und den Errichtungskosten durchschnittlichen bürgerlichen Verhältnissen und sei daher keineswegs besonders luxuriös oder auf die besonderen Bedürfnisse des Geschäftsführers Mag. B zugeschnitten. Auch unter Berücksichtigung des Vorteiles der kostenlosen Benützung eines Einfamilienhauses in 1234 W, Str., entspreche die Gesamtausstattung von Mag. B einer fremdüblichen Entlohnung eines de facto Alleingeschäftsführers einer Gesellschaft in einer vergleichbaren Größenordnung. Sollte es bei den von der Außenprüfung gezogenen Schlussfolgerungen bleiben, würde dies in Anbetracht der vorstehenden Überlegungen letztendlich darauf hinauslaufen, dass ein Dienstnehmer, der eine noch so geringe Beteiligung an der Gesellschaft, die sein Arbeitgeber sei, halte grundsätzlich keine Dienstwohnung zugestanden bekommen könne, ohne dass diese Wohnung umsatzsteuerlich der nicht mehr unternehmerischen Sphäre zuzuordnen und ertragsteuerlich als notwendiges Privatvermögen zu qualifizieren wäre. Es gebe aber keinerlei Hinweis darauf dass dies im Sinne des Gesetzgebers oder auch nur der Finanzverwaltung (Hinweis auf Wiesner, RWZ 2007/37, 129 f wonach das Instrument des außerbetrieblichen Vermögens nur in Extremsfällen zur Anwendung kommen könne) wäre, abgesehen davon, dass dies im Lichte des Gleichheitsgrundsatzes auch verfassungsrechtlich höchst fragwürdig wäre. Sowohl die Nichtgewährung des Vorsteuerabzuges für die Kosten im Zusammenhang mit der Errichtung sowie dem Unterhalt des Einfamilienhauses 1234 W, Str., als auch die teilweise Behandlung der im Zusammenhang mit dieser Immobilie stehenden Aufwendungen als nicht abzugsfähig sowie als verdeckte Ausschüttung seien daher rechtswidrig. Weiters werde die Entscheidung über die Berufung durch den gesamten Berufungssenat sowie die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung gemäß § 284 Abs. 1 Z 1 BAO ersucht.

Mit Schreiben vom 4.10.2011, eingelangt am Finanzamt ABC am 10.10.2011, wurde ein ergänzendes Berufungsvorbringen erstattet und ausgeführt:

In einer kürzlich veröffentlichten Entscheidung (UFSW, GZ. RV/2459-W/09 vom 1.6.2011) habe der UFS A über einen Sachverhalt zu entscheiden gehabt, der zahlreiche Parallelen mit dem berufungsgegenständlichen aufweise:

Es sei um ein Einfamilienhaus mit einer Wohnfläche von 140 m² gegangen, das durch die berufungswerbende GmbH errichtet worden sei und in weiterer Folge an die Tochter des

Gesellschafter-Geschäftsführers vermietet worden sei. Im Zuge einer Betriebsprüfung sei dieses Haus dem außerbetrieblichen Vermögen der errichtenden GmbH zugerechnet worden und die Geltendmachung der Vorsteuern für die Errichtung des Hauses versagt worden. Der UFS habe die aufgrund dieser BP-Feststellungen ergangenen Bescheide aufgehoben und klargestellt, dass das strittige Einfamilienhaus dem Betriebsvermögen der berufungswerbenden GmbH zuzuordnen und der Vorsteuerabzug für die Errichtungskosten zu gewähren sei. Besonders erwähnenswert sei in dem besprochenen Erkenntnis, dass der UFS ausdrücklich hervorhebe, dass der VwGH einer exzessiven Auslegung der außerbetrieblichen Sphäre von Gesellschaften entgegengetreten sei, weiters, dass außerbetriebliches Vermögen einer Kapitalgesellschaft nur in Ausnahmefällen angenommen werden könne. Eine Verschiebung in den außerbetrieblichen Bereich komme bei Gebäuden nur dann in Betracht, wenn es sich um Objekte handle, die realistischerweise nicht fremdüblich vermietbar seien, wie zB. eine Luxusvilla mit extravaganter Ausstattung, aber auch andere Luxuswirtschaftsgüter. Zusammen mit der bereits in der Berufungsschrift zitierten Entscheidung vom 27.1.2011, RV/0242-G/09, würden somit nunmehr zwei UFS-Berufungsentscheidungen vorliegen, bei denen, bei mit dem Fall der Bw. absolut vergleichbaren Sachverhalten, der Finanzverwaltung in ihrem Bemühen, von GmbHs angeschaffte bzw. hergestellte einfache Wohnhäuser vom Vorsteuerabzug auszuschließen bzw. bei dem außerbetrieblichen Vermögen zuzuordnen, widersprochen worden sei. Bemerkenswert sei auch, dass gegen beide Entscheidungen keine Amtsbeschwerden eingebracht worden seien. Nach dieser Einschätzung sei daher aufgrund der inzwischen gefestigten Rechtsprechung des UFS nicht daran zu zweifeln, dass im Falle einer Vorlage der gegenständlichen Berufung an den UFS dieser stattgegeben werden würde.

In der Folge wurde seitens der Referentin am 24. Jänner 2012 ein Vorhalt ausgefertigt und ausgeführt:

„Nach den vorgelegten Unterlagen steht folgender entscheidungsrelevanter Sachverhalt fest:
Die Bw. hat in den Jahren 2004 und 2005 ein Fertigteilhaus in der Kinostr. 19, 1234 W, errichtet. Die Gesamtkosten beliefen sich auf € 366.693,54 (davon € 65.000,00 Grundkosten). Aus der Errichtung wurde der Vorsteuerabzug in Anspruch genommen, ebenso für die laufenden Betriebskosten.“

Ende 2004 wurde das Haus dem Geschäftsführer als Dienstwohnung zur Verfügung gestellt (im Zuge der Verlegung des Sitzes der GmbH von A nach C). Der Geschäftsführer, Mag. Dietmar B, ist indirekt an der GmbH beteiligt (mit 7,66% - Darstellung siehe unten).

Im Rahmen der Lohnverrechnung wurde für die Nutzung des Hauses ein Sachbezug angesetzt (bemessen nach der SachbezugsVO).

Das Grundstück hat eine Fläche von 710 m². Das Haus verfügt im Erdgeschoß und im Obergeschoß über eine Wohnfläche von ca. 154 m², einen Keller von ca. 80 m² und eine Garage von 32 m².

Es gibt keinen schriftlichen Dienstvertrag und keine schriftlichen Vereinbarungen über die Zurverfügungstellung bzw. Nutzung des Gebäudes.

Der Geschäftsführerbezug wurde in Anlehnung des Vorgängers 1989 festgelegt. Als Basis dient der Kollektivvertrag Eisen-Metall.

Bitte geben Sie bekannt, ob der Sachverhalt insoweit seine Richtigkeit hat.

Zu diesem Sachverhalt ergeben sich für die Referentin folgende ergänzende Fragen:

Wer hat die konkrete Entscheidung getroffen, welches Fertigteilhaus auf welchem Grundstück errichtet wird?

Zwischen welchen Personen erfolgten die baulichen Absprachen?

Wurde das Haus möbliert als Dienstwohnung zur Verfügung gestellt?

Über welche Sonderausstattungen verfügt das Haus?

Was ist mit dem Haus geplant, falls der Geschäftsführer die Firma verlässt oder in Pension geht?

Rechtlich wird ausgeführt:

Zu unterscheiden sind folgende zwei Fallkonstellationen:

1) Werden im betrieblichen Bereich jederzeit einsetzbare Gebäude dem Gesellschafter unentgeltlich oder zu einem unangemessen niedrigen Mietzins zur Verfügung gestellt, spricht dies nicht gegen deren Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen, sondern führt, bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen zu einer permanenten vA in Höhe der Differenz zum fremdüblichen Mietzins.

2) Gebäude, deren konkrete Ausgestaltung lediglich im Gesellschafterinteresse liegt, sind hingegen der außerbetrieblichen Sphäre zuzuordnen.

Die Annahme von außerbetrieblichen Vermögen kann jedoch nur ausnahmsweise unter restriktiven Bedingungen erfolgen. (Trennungsprinzip bei Kapitalgesellschaften)

Eine verdeckte Ausschüttung liegt nach Ansicht der Referentin aufgrund der fehlenden Fremdüblichkeit der gewählten Vorgangsweise (keine vertragliche Vereinbarung über die Zurverfügungstellung einer Dienstwohnung) jedenfalls vor. Auch die Angemessenheit der Gesamtausstattung des Geschäftsführerbezuges ist zweifelhaft, da nach dem Vorbringen der Bw. die Dienstwohnung im Jahr 2004 zusätzlich zu den bis 2003 angemessenen Bezügen gewährt wurde. Die Berechnung der BP ist lt. Ansicht der Referentin ebenfalls nicht zu beanstanden. (Eine detaillierte Begründung bleibt der Berufungsentscheidung vorbehalten)

Nach den bisherigen Ermittlungsergebnissen geht die Referentin bislang davon aus, dass das Gebäude zum Betriebsvermögen der Berufungswerberin gehört. Der Vorsteuerabzug für die Errichtung würde demnach zustehen. Die Berufungen hinsichtlich Körperschaftsteuer und Kapitalertragsteuer wären abzuweisen.“

Mit Schreiben vom 30.1.2012, eingelangt beim UFS am 2.2.2012, wurde der Vorhalt wie folgt beantwortet:

Zunächst werde bestätigt dass der zusammengefasst wiedergegebene Sachverhalt nicht zu beanstanden sei. Die ergänzenden Fragen seien wie folgt zu beantworten:

Die Entscheidung, welches Grundstück und welches Fertigteilhaus vom Mandanten angeschafft worden sei, habe Herr Mag. Dietmar B in seiner Eigenschaft als Geschäftsführer der Bw. in enger Absprache mit den übrigen Gesellschaftern getroffen. Die baulichen Absprachen seien zwischen dem Lieferanten des Fertigteilhauses, der Fa. Zenker, einerseits und der Betriebsleitung C der Bw. sowie Herrn Mag. B andererseits erfolgt. Das Haus sei Herrn Mag. B unmöbliert als Dienstwohnung zur Verfügung gestellt worden und verfüge über keinerlei Sonderausstattungen. Bei normalem Lauf der Dinge habe Herr Mag. Dietmar B noch ca. zehn Jahre Aktivitätszeit vor sich, die er, soferne nicht unvorhergesehene Entwicklungen einträten, wohl bei der Bw. ableisten werde. Im Hinblick darauf, dass das geplante Ausscheiden aus dem Unternehmen somit noch geraume Zeit in der Zukunft liege, gebe es noch keine konkreten Pläne über die Nutzung des Hauses in der Zeit danach. Grundsätzlich kommen die Anpassung an den Nachfolger von Herrn Mag. B oder an einen anderen Angestellten der Gesellschaft, eine Vermietung oder ein Verkauf in Betracht. Welche der Varianten tatsächlich beschritten werde, werde wohl von der dann vorliegenden Situation abhängen, also insbesondere, ob innerbetrieblich Bedarf an dem Haus bestehe bzw. wie die aktuelle Marktlage im Raum W für die Vermietung bzw. den Verkauf von Einfamilienhäusern in dieser Größe sei. Was die vorläufige rechtliche Einschätzung des Sachverhalts durch den UFS betreffe, könne man nicht nachvollziehen, wieso die Überlassung des Hauses in W an Mag. B den Tatbestand einer verdeckten Ausschüttung erfüllen solle. Als Begründung werde dafür im Wesentlichen ausgeführt, dass aufgrund des Fehlens einer vertraglichen Vereinbarung über

die Zurverfügungstellung einer Dienstwohnung jedenfalls keine Fremdüblichkeit der gewählten Vorgangsweise vorliege. Dazu sei zunächst zuzustehen, dass das Fehlen einer entsprechenden vertraglichen Vereinbarung sicher ein gewisses Manko darstelle. Allerdings sei dadurch, dass von Anfang an die Zurverfügungstellung der Wohnung als Sachbezug der Lohnsteuer unterzogen worden sei und dies in der Gehaltsabrechnung auf dem Lohnkonto und sonstigen Dokumenten seinen entsprechenden Niederschlag gefunden habe, klar nach außen ersichtlich und in einer nachträglich nicht manipulierbaren Weise festgelegt worden, auf welcher Basis die Überlassung des Hauses an Herrn Mag. B erfolgen sollte. Dies in Verbindung mit der Tatsache, dass gemäß § 1 Abs. 2 Z 2 MRG das Mietrechtsgesetz auf Dienstwohnungen nicht anwendbar sei und daher klar sei, dass Herr Mag. B losgelöst von seinem Dienstverhältnis keine Nutzungs- oder sonstigen Rechte an dem ihm überlassenen Haus geltend machen könne, bewirke wohl, dass dem Zweck des Publizitätsgebots für Verträge unter nahen Angehörigen bzw. Gesellschaft und Gesellschafter nämlich zu verhindern, dass nachträglich Vereinbarungen nach Belieben uminterpretiert werden können auch so weitgehend entsprochen worden sei. Weiters sei darauf zu verweisen, dass nach herrschender Literaturmeinung (vgl. insbesondere Wiesner, FS-Bauer, 378 f, Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger, Körperschaftsteuer 1988, § 8 Tz 172/1) formelle Mängel nicht allgemein und automatisch zur Annahme einer verdeckten Ausschüttung berechtigen insbesondere, weil auch bei Vereinbarungen zwischen Fremden häufig Formmängel unterlaufen. Somit werde es wohl entscheidend darauf ankommen, ob die subjektiven Voraussetzungen einer verdeckten Ausschüttung insbesondere das objektive sowie das subjektive Tatbild erfüllt seien: Das objektive Tatbild einer verdeckten Ausschüttung wäre erfüllt, wenn die unentgeltliche Überlassung einer Dienstwohnung an Herrn Mag. B zusammen mit seinen sonstigen Entgeltkomponenten zu einer unangemessen hohen Gesamtausstattung führen würde. Ob dies zutreffe, sei anhand eines Vergleichs mit marktüblich gewährten Vergütungen für Personen in vergleichbarer Stellung zu beurteilen. In einer Internet-Recherche sei man auf den Marktüberblick von Managergehältern des Magazins Format vom 17.11.2008 gestoßen, der diesem Schreiben beigelegt sei. Daraus sei ersichtlich, dass Geschäftsführer im Jahr 2008 (unter Außerachtlassung der obersten und untersten 5 %) zwischen 95.000,00 € und 210.000,00 € verdient hätten und der Gehalt im Durchschnitt 124.000,00 € betragen habe. Aus dem ebenfalls beiliegenden Gehaltskonto von Mag. B für das Jahr 2008 sei ersichtlich dass er in diesem Jahr eine Barvergütung von ca. 99.000,00 € und Sachbezüge für die Benützung der Dienstwohnung sowie eines Pkws von zusammen ca. 14.000,00 € bezogen habe. Insgesamt habe daher laut Lohnkonto die Gesamtausstattung im Jahr 2008 112.792,12 € betragen. Gemessen an der Format-Übersicht liege der Verdienst von Mag. B nicht nur innerhalb der Bandbreite von marktüblichen Entlohnungen sondern fast

10 % unter dem Durchschnitt. Berücksichtige man obendrein die Tatsache, dass Herr Mag. B der einzige operativ tätige Geschäftsführer sei und somit die alleinige Letztverantwortung für die gesamte Produktion, den Vertrieb und die Administration seines Unternehmens mit mehr als 70 Dienstnehmern und 80 % Exportquote trage, sei umso weniger nachvollziehbar, dass seine Vergütung unangemessen hoch sein solle. Auch die Tatsache dass Herr Mag. B durch die Zurverfügungstellung einer Dienstwohnung im Jahr 2008 implizit eine einmalige außertourliche Gehaltserhöhung in einem Ausmaß von rund 7 % seiner Basisbezüge gewährt worden sei, könne im konkreten Fall nicht zur Beurteilung führen, dass seine Gesamtvergütung objektiv unangemessen sei. Dies insbesondere unter dem Gesichtspunkt dass, wie in den bisher im gegenständlichen Verfahren erstatteten Schriftsätze ausführlich dargelegt, die Übersiedelung von Mag. B in unmittelbare Nähe zum Produktionswerk in C nicht aufgrund einer persönlichen Präferenz erfolgt sei, sondern auf Druck der Gesellschaft und im Interesse einer dadurch erzielbaren Kosteneinsparung in einer Größenordnung zwischen 50.000,00 € und 100.000,00 € per anno. Es sei in einer derartigen Situation einerseits auch nichtbeteiligten Geschäftsführern gegenüber weiterhin geübte Praxis, eine im Interesse des Arbeitgebers liegende Übersiedelung durch Gewährung zusätzlicher Vorteile schmackhaft zu machen; andererseits scheine es nur recht und billig, wenn seitens der Bw. von der durch die Übersiedelung möglich gewordenen Kosteneinsparung ein geringer Teil in Form eines zusätzlichen Sachbezugs an Herrn Mag. B weitergegeben werde. Auch für das Vorliegen des subjektiven Tatbilds für eine verdeckte Ausschüttung würden keinerlei Anhaltspunkte vorliegen, da es eben den Gesellschaftern der Bw. nicht darum gegangen sei, Herrn Mag. B einen zusätzlichen Vorteil zu gewähren, sondern primär die durch die Übersiedelung möglich gewordene Kosteneinsparung zu lukrieren. Nicht zuletzt dürfe in diesem Zusammenhang nochmals darauf verwiesen werden, dass Mag. B nur mittelbar und auch das nur mit rund 7,66 % an der Bw. beteiligt sei und nicht unterstellt werden könne, dass die übrigen Gesellschafter, auch wenn sie mit ihm verwandt seien, ihm eine höhere Gesamtausstattung als Gegenleistung für seine Geschäftsführungstätigkeit zugestehen wollten, als einem gesellschaftsfremden Dritten geleistet werden müsste bzw. sich aus der Sicht der Gesellschaft betriebswirtschaftlich vernünftig darstellen ließe.

Die Referentin übermittelte daraufhin den Vorhalt samt Vorhaltsbeantwortung mit Schreiben vom 6. Februar 2012 an die Amtspartei.

Diese führte im Antwortschreiben vom 14. Februar 2012 aus, sie halte an der bisherigen Rechtsansicht fest und rege eine Aussetzung gemäß § 281 BAO an, da zu einem gleichgelagerten Fall gegen die Entscheidung des UFS A (vom 19.10.2011, RV/3252-W/10) Amtsbeschwerde erhoben worden sei.

In der am 28. März 2012 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt:

Der Geschäftsführer gab über Befragung an, dass er die Wohnung in Wien im Zuge der Übersiedlung nach Roßleithen aufgegeben habe. Er sei mit seiner Familie (Partnerin, zwei Kinder) übersiedelt. Es habe Gesellschafterbeschlüsse gegeben, dass das Zentralbüro von A nach C übersiedle, allerdings seien diese nicht schriftlich dokumentiert worden. Aufgrund der familiären Verflechtung sei man ja immer in Kontakt. Der Hausbau sei fremdfinanziert worden. Im Jahr 2012 seien die Kosten für das Haus über die Einsparungen schon zurückgeflossen. Durch die Aufnahme des Sachbezuges in die Lohnverrechnung sei vom ersten Tag an ein nach außen in Erscheinung tretender Manifestationsakt gesetzt worden. Der VwGH sei mit der Annahme von verdeckten Ausschüttungen deshalb streng, damit man nicht zunächst eine Handlung setze und sich einen Spielraum offen lasse, und nach einigen Jahren aus mehreren Alternativen die angenehmste wähle. Das liege aber im gegenständlichen Fall nicht vor, da der Sachbezug vom ersten Tag an deklariert worden sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

Nach den durchgeführten Ermittlungen steht folgender entscheidungsrelevanter Sachverhalt fest: Die Berufungswerberin hat in den Jahren 2004 und 2005 ein Fertigteilhaus in der Straße 19, 1234 W, errichtet. Die Gesamtkosten beliefen sich auf € 366.693,54 (davon € 65.000,00 Grundkosten). Aus der Errichtung wurde der Vorsteuerabzug in Anspruch genommen, ebenso für die laufenden Betriebskosten. Die Errichtung des Hauses wurde von der Bw. fremdfinanziert.

Die Gesellschafterbeschlüsse über die Errichtung und Finanzierung des Hauses sind nicht schriftlich dokumentiert.

Ende 2004 wurde das Haus dem im Jahr 1954 geborenen Geschäftsführer Mag. Dietmar B als Dienstwohnung zur Verfügung gestellt (im Zuge der Verlegung des Sitzes der GmbH von A nach C). Er ist indirekt an der GmbH beteiligt (mit 7,66% - Darstellung siehe Entscheidungsgründe Seite 4). Die Bw. befindet sich mittelbar und unmittelbar zu fast 100% im Besitz der Familie B (Eltern und Geschwister des Geschäftsführers).

Im Rahmen der Lohnverrechnung wurde für die Nutzung des Hauses ein Sachbezug angesetzt (bemessen nach der SachbezugsVO).

Das Grundstück hat eine Fläche von 710 m². Das Haus verfügt im Erdgeschoß und im Obergeschoß über eine Wohnfläche von ca. 154 m², einen Keller von ca. 80 m² und eine

Garage von 32 m². Sowohl die Auswahl des Grundstückes als auch des Fertigteilhauses oblag Mag. B. Das Haus wird vom Geschäftsführer gemeinsam mit seiner Familie (Partnerin, zwei Kinder) bewohnt.

Es gibt keinen schriftlichen Dienstvertrag und keine schriftlichen Vereinbarungen über die Zurverfügungstellung bzw. Nutzung des Gebäudes sowie über die Nutzung des dem Geschäftsführer zur Verfügung gestellten PKW's.

Der Geschäftsführerbezug wurde in Anlehnung des Vorgängers 1989 festgelegt. Als Basis dient der Kollektivvertrag Eisen-Metall. In den Jahren 2003 bis 2009 war die Gesamtvergütung (KZ 210 des Lohnzettels) mit € 78.946,77 (2003), € 78.946,77 (2004), € 103.308,82 (2005), € 106.598,43 (2006), € 109.292,33 (2007), € 112.792,12 (2008) und € 124.054,18 (2009) festgesetzt, inklusive der Möglichkeit der Privatnutzung des firmeneigenen PKW's und die Benützung des streitgegenständlichen Einfamilienhauses (ab Ende 2004).

Strittig ist zunächst, ob dieses Gebäude dem außerbetrieblichen Vermögen der GmbH zuzurechnen ist, wie dies der Rechtsansicht der Amtspartei entspricht, oder ob dieses Gebäude zum gewillkürten Betriebsvermögen gehört.

Weiters ist in der Folge strittig, ob aus diesem Sachverhalt im Hinblick auf die Überlassung des Gebäudes an den Geschäftsführer eine verdeckte Ausschüttung der Bw. an ihn erblickt werden kann.

Dazu wird ausgeführt:

Aus § 5 EStG 1988 iVm. § 4 Abs. 10 Z. 3 lit. b EStG 1988 ergibt sich, dass Unternehmer die gemäß § 189 UGB verpflichtet sind, Bücher zu führen neben notwendigem Betriebsvermögen auch gewillkürtes Betriebsvermögen in die Bilanz aufnehmen dürfen. Da die Bw. eine Kapitalgesellschaft iSd. § 7 Abs. 3 KStG 1988 ist, ist sie zur Buchführung gemäß § 5 EStG 1988 verpflichtet und somit grundsätzlich berechtigt gewillkürtes Betriebsvermögen zu halten.

Das Körperschaftsteuerrecht kennt keinen eigenen Betriebsvermögensbegriff. Es gilt somit grundsätzlich der einkommensteuerrechtliche Betriebsvermögensbegriff, sofern dies für Körperschaften begrifflich möglich ist.

Als gewillkürtes Betriebsvermögen kommen alle Wirtschaftsgüter in Betracht, die weder zum notwendigen Privatvermögen noch zum notwendigen Betriebsvermögen gehören. Gewillkürtes Betriebsvermögen umfasst Wirtschaftsgüter, deren Art nicht eindeutig in den betrieblichen oder privaten Bereich weist, deren Einreihung in den betrieblichen oder privaten Bereich aber auch ihrer Natur nicht widerspricht (BFH 31.5.2001, IV R 49/00, BStBl 2001 II 828).

Voraussetzung für gewillkürtes Betriebsvermögen ist, dass das Wirtschaftsgut in irgendeiner

Weise dem Betrieb förderlich ist - etwa durch ein betriebliches Interesse an einer fundierten Kapitalausstattung oder durch zusätzliche Erträge; als Schulbeispiel für gewillkürtes Betriebsvermögen gelten dabei Liegenschaften (VwGH 12.12.1995, 94/14/0091).

Die Grenze der Entscheidungsfreiheit ist dort gelegen, wo gewillkürtes Betriebsvermögen ausschließlich deshalb aufgenommen wird, um einen steuerlichen Vorteil zu erreichen (und somit gleichsam zum „willkürlichen“ Betriebsvermögen wird), zB. um eine bevorstehende Wertminderung oder einen drohenden Verlust von der einkommensteuerlich unbeachtlichen Privatsphäre in den steuerwirksamen betrieblichen Bereich zu verlagern (VwGH 8.11.1977, 1054/75, 2175/77; VwGH 21.11.1995, 92/14/0152; VwGH 28.5.1997, 92/13/0273).

Grundsätzlich sind bei Körperschaften, die den Gewinn nach § 7 Abs. 3 KStG 1988 ermitteln, alle Einkünfte iSd. § 2 Abs. 3 EStG 1988 den Einkünften aus Gewerbebetrieb zuzurechnen. Alle Wirtschaftsgüter, die der Einkunftszielung dienen, sind dem notwendigen oder dem gewillkürten Betriebsvermögen zuzuordnen. Die in § 7 Abs. 3 KStG 1988 enthaltene Zurechnungsvorschrift schließt jedoch nicht von vornherein aus, dass diese Körperschaften steuerrechtlich einen außerbetrieblichen Vermögensbereich haben können. Dieser umfasst einerseits Wirtschaftsgüter, die nicht der Einkunftszielung dienen (zB. Wirtschaftsgüter, die bei einer Liebhabereitfähigkeit verwendet werden) oder Wirtschaftsgüter, die auf Grund gesetzlicher Bestimmungen als nicht betrieblich veranlasst anzusehen sind (zB. Wirtschaftsgüter, die Repräsentationszwecken dienen). Diese Trennung der Vermögensphären folgt aus dem Grundsatz des Ertragssteuerrechtes, wonach die betriebliche von der betriebsfremden Vermögensphäre zu trennen ist. In diesem Zusammenhang hat der VwGH auch erkannt, dass eine Wohnung, die an den geschäftsführenden Gesellschafter gegen ein geringes Entgelt überlassen wird und die gänzlich auf die persönlichen Bedürfnisse des Gesellschafters zugeschnitten ist, der außerbetrieblichen Sphäre der Gesellschaft zuzuordnen ist (VwGH 20.6.2000, 98/15/0169, 98/15/0170).

Nach dieser Judikatur des VwGH zählen einzelne Wirtschaftsgüter, deren Anschaffung oder Herstellung rein gesellschaftsrechtlich veranlasst ist und die nicht der Einkommenserzielung der Kapitalgesellschaft dienen, nicht zum gewillkürten Betriebsvermögen der Gesellschaft, sondern wegen der Übernahme der einkommensteuerlichen Gewinnermittlungsvorschriften durch § 7 Abs. 2 KStG 1988 in den Körperschaftsteuerbereich als notwendiges Privatvermögen zum "steuerneutralen Vermögen" der Kapitalgesellschaft (VwGH 24.6.2004, 2001/15/0002).

Gerade mit der Frage der Zurechnung von durch Gesellschafter oder ihnen nahestehenden Personen genutzte Wohnungen und Häusern, die im zivilrechtlichen Eigentum der Gesellschaft stehen, zur außersteuerlichen Sphäre der Gesellschaft haben sich der VwGH und die Literatur

in den letzten Jahren mehrfach auseinandergesetzt (VwGH 20.6.2000, 98/15/0169, 98/15/0170; 24.6.2004, 2001/15/0002; 26.3.2007, 2005/14/0091; 19.4.2007, 2005/15/0071; 16.5.2007, 2005/14/0083; *Rauscher*, UFSjournal 2008, 76).

Nach dieser jüngeren Judikatur des VwGH, in der das Höchstgericht einer exzessiven Auslegung der außerbetrieblichen Sphäre von Gesellschaften entgegengetreten ist, ist bei Gebäuden zu unterscheiden zwischen jederzeit im betrieblichen Geschehen (zB. durch Vermietung an Dritte) einsetzbaren Gebäuden einer Kapitalgesellschaft und Gebäuden, die schon ihrer Erscheinung nach (ausschließlich) für die private Nutzung durch den Gesellschafter bestimmt sind und somit de facto an Dritte nicht vermietbar wären (etwa besonders repräsentative Gebäude oder speziell auf die Wohnbedürfnisse des Gesellschafters abgestellte Gebäude). Nur letztere können zur außerbetrieblichen Sphäre einer Gesellschaft gehören. Werden Gebäude, die jederzeit im betrieblichen Geschehen durch Vermietung einsetzbar sind, zwar dem Gesellschafter vermietet, selbst bei einem zu niedrigen Mietzins, spricht dies in rechtlicher Hinsicht nicht gegen deren Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen, sondern führt - bei Vorliegen der weiteren Voraussetzungen zu einer verdeckten Ausschüttung in Bezug auf die Höhe des Mietzinses (*Zorn*, RdW 2007/647, 620).

Generell ist davon auszugehen, dass durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasstes außerbetriebliches Vermögen einer Kapitalgesellschaft nur in Ausnahmefällen angenommen werden kann (vgl. auch Punkt 7 Körperschaftsteuerprotokoll 2005, Erlass des BMF vom 7.10.2005). Eine Verschiebung in den außerbetrieblichen Bereich kommt bei Gebäuden nur dann in Betracht, wenn es sich um Objekte handelt, die realistischerweise nicht fremdüblich vermietbar sind. Darunter fallen vor allem Immobilien wie zB eine Luxusvilla mit extravaganter Ausstattung; aber auch andere Luxuswirtschaftsgüter (Pkt. 2.4 Salzburger Steuerdialog 2008; *Zorn*, RdW 2007/647, 620).

Für die Zuordnung eines Wirtschaftsgutes zum betrieblichen bzw außerbetrieblichen Bereich ist es weiters nicht von Bedeutung, welchen Betriebsgegenstand die Kapitalgesellschaft hat (Pkt. 2.4 Salzburger Steuerdialog 2008).

Im gegenständlichen Fall entspricht das Gebäude durchschnittlich bürgerlichen Verhältnissen. Es verfügt über keinerlei Sonderausstattungen. Der Umstand, dass der Geschäftsführer das Grundstück und das Modell des Fertigteilhauses ausgewählt hat, vermag im gegenständlichen Fall nach Ansicht des Senates zu keiner anderen Beurteilung zu führen, da die Ausführung des Gebäudes nicht auf die persönlichen Bedürfnisse derart zugeschnitten wurde, dass eine anderweitige Vermietung unmöglich wäre. Somit fällt die Auswahl der näheren Details des Gebäudes auch in seinen Aufgabenbereich als Geschäftsführer und somit Organ der Bw. Die Amtspartei hat überdies auch keine weiteren Gründe ins Treffen geführt, welche für den

Wohnsitzwechsel aus privater Veranlassung des Geschäftsführers sprechen würden (etwa dessen besondere Vorliebe auf dem Land zu wohnen).

Das strittige Einfamilienhaus ist daher nach Ansicht des Senates dem Betriebsvermögen der Bw. zuzuordnen.

Gemäß § 12 Abs. Z. 1 UStG 1994 kann ein Unternehmer jene Vorsteuerbeträge für Lieferungen und Leistungen abziehen, die unter Voraussetzung einer formgültigen Rechnung iSd. § 11 UStG 1994 von anderen Unternehmen im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind. Da die strittigen Vorsteuern wie oben dargestellt das im Betriebsvermögen befindliche Einfamilienhaus betreffen und aus den Feststellungen des Finanzamtes bzw. dem Akteninhalt keine anderen Hinderungsgründe (zB. Fehlen einer formgültigen Rechnung) ersichtlich ist, kann der Vorsteuerabzug iZm. der Errichtung nicht verwehrt werden.

Der Berufung ist demnach hinsichtlich Umsatzsteuer stattzugeben.

Es ergeben sich folgende Änderungen der Vorsteuerbeträge:

| | 2005 | 2006 | 2007 | 2008 | 2009 |
|-------------------|------------|------------|------------|------------|------------|
| Vorsteuern bisher | 187.319,26 | 475.168,44 | 396.650,31 | 727.819,77 | 226.380,13 |
| Dazu | | | | | |
| Errichtung VSt. | 59.125,09 | | | | |
| Vorsteuern lfd. | 363,35 | 271,19 | 240,16 | 243,06 | 403,81 |
| Summe | 59.488,44 | 271,19 | 240,16 | 243,06 | 403,81 |
| | | | | | |
| Vorsteuern neu | 246.807,7 | 475.439,63 | 396.890,47 | 728.062,83 | 226.783,94 |

Die durch die Betriebsprüfung vorgenommene Korrektur der angesetzten Sachbezugswerte lt. Seite 3 des Schlussbesprechungsprogramms vom 2.5.2011 (Seite 8 der Berufungsentscheidung) hinsichtlich Umsatzsteuer 2006 bis 2009 war rückgängig zu machen, da das Gebäude nach Ansicht des Senates im Betriebsvermögen der Bw. verbleibt.

| | 2006 | | | 2007 | | |
|--------|--------------|----------|---------------------|--------------|----------|---------------------|
| | nach BP | dazu SB | nach BE | nach BP | dazu SB | nach BE |
| KZ 000 | 4.856.027,40 | 1.071,20 | 4.857.098,60 | 5.374.684,68 | 3.749,90 | 5.378.434,58 |
| KZ 022 | 4.235.226,72 | 149,8 | 4.235.376,52 | 4.763.208,57 | 524,30 | 4.763.732,87 |
| KZ 029 | 34.898,20 | 921,4 | 35.819,60 | 30.980,71 | 3.225,60 | 34.206,31 |
| | 2008 | | | 2009 | | |
| | nach BP | dazu SB | nach BE | nach BP | dazu SB | nach BE |
| KZ 000 | 7.301.065,36 | 6428,4 | 7.307.493,76 | 5.715.170,06 | 6428,4 | 5.721.598,46 |
| KZ 022 | 6.356.196,37 | 899,04 | 6.357.095,41 | 4.838.452,54 | 899,04 | 4.839.351,58 |
| KZ 029 | 30.875,66 | 5529,36 | 36.405,02 | 32.312,18 | 5529,36 | 37.841,54 |

Hinsichtlich Körperschaftsteuer und Kapitalertragsteuer verbleibt sodann strittig, ob hinsichtlich der Zurverfügungstellung des Hauses an den Geschäftsführer in der konkret gewählten Form eine verdeckte Ausschüttung vorliegt.

Bei der Ermittlung des Einkommens bleiben gemäß § 8 Abs 1 KStG 1988 Einlagen und Beiträge jeder Art insoweit außer Ansatz, als sie von Personen in ihrer Eigenschaft als Gesellschafter, Mitglieder oder in ähnlicher Eigenschaft geleistet werden.

Für die Ermittlung des Einkommens ist es nach Abs 2 leg.cit. ohne Bedeutung, ob das Einkommen im Wege offener oder verdeckter Ausschüttungen verteilt oder entnommen oder in anderer Weise verwendet wird.

Die Körperschaft und ihre Anteilseigner sind zivilrechtlich zwar als eigenständige Rechts- und Vermögenssubjekte zu behandeln, sodass aufgrund des Trennungsprinzips zwischen diesen Subjekten bestehende Rechtsbeziehungen möglich und grundsätzlich anzuerkennen sind. Allerdings dürfen auch bei Körperschaften verdeckte Ausschüttungen als gesellschaftsrechtlich motivierte Vorgänge bzw. Einkommensverwendung die Einkommensermittlung selbst dann nicht beeinflussen, wenn sie in die äußere Form schuldrechtlicher Beziehung gekleidet werden und somit den Anschein tatsächlicher Leistungsbeziehungen erwecken (VwGH 28.4.2011, 2007/15/0031; *Renner* in Quatschnigg/Renner/Schellmann/Stöger, Die Körperschaftsteuer, Kommentar, Band II, Tz 108 zu § 8)

Unter verdeckten Ausschüttungen werden alle nicht ohne weiteres als Ausschüttung erkennbaren Vorteile (Zuwendungen) an die an einer Körperschaft unmittelbar oder mittelbar beteiligten Personen angesehen, die zu einer Gewinnminderung bei der Körperschaft führen und dritten, der Körperschaft fremd gegenüberstehenden Personen nicht gewährt werden (vgl. zB. VwGH 14.10.2010, 2008/15/0324; VwGH 23.10.1997, 96/15/0117; 17.2.1988, 86/13/0174; 20.9.1983, 82/14/0273, 0274, 0283; *Wiesner*, Verdeckte Ausschüttungen im Steuerrecht, SWK 1984, A I S. 167), ihre Ursache aber in den gesellschaftsrechtlichen Beziehungen haben (vgl. VwGH 20.3.1974, 1157/72).

Im Folgenden wird zu diesen Kriterien ausgeführt:

a) Anteilseignerschaft

Das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung setzt die Zuwendung eines Vermögensvorteils an einen Anteilseigner voraus. Eine unmittelbare Beteiligung wird jedoch nicht gefordert.

Der Geschäftsführer ist zu 7,66% indirekt an der Bw. beteiligt. Das Unternehmen befindet sich mittelbar und unmittelbar im Besitz der Familie B (Eltern, Geschwister).

Somit ist jedenfalls die erforderliche Anteilseignerschaft des Geschäftsführers gegeben. Was das im gegenständlichen Fall relativ geringe Beteiligungsausmaß betrifft, so spielt dieses keine Rolle bei der Beurteilung der Frage, ob dem Grunde nach eine verdeckte Ausschüttung vorliegt. Diese ist daher auch bei einem Beteiligungsausmaß von bloß 10 % oder sogar noch darunter denkbar (VwGH 9.3.1971, 1920/70).

b) Vermögensverminderung bei der Gesellschaft

Die Bw. stellt dem Geschäftsführer ein Einfamilienhaus zur Verfügung und trägt dafür neben den Errichtungskosten auch sämtliche laufenden Kosten. Schon alleine dadurch entsteht jedenfalls eine Vermögensverminderung. Das Gebäude befindet sich im Betriebsvermögen und könnte zu ortsüblichen Preisen vermietet werden. Durch diese fehlenden Erträge kommt es zu einer weiteren Vermögensminderung bei der Bw. Dass diesen Aufwendungen allenfalls Kosteneinsparungen durch den Wegfall von Infrastruktur in A bzw. Dienstfahrten des Geschäftsführers gegenüberstehen, vermag isoliert gesehen an der konkreten Vermögensverminderung iZm. der Errichtung des strittigen Einfamilienhauses nichts zu ändern.

In der mündlichen Verhandlung wurde vorgebracht, den Aufwendungen für das strittige Einfamilienhaus würden im Jahr 2012 schon Einsparungen in derselben Höhe gegenüber stehen. Dies ist für die Annahme einer verdeckten Ausschüttung aber nicht relevant, da es für einen Vorteilsausgleich nicht ausreichend ist, wenn dem Anteilseigner bloß aufrechenbare

Vorteile der Gesellschaft gegenüberstehen (VwGH 6.2.1990, 8914/0034; 11.3.1992, 87/13/0045). Lediglich offene oder verdeckte Leistungen des Gesellschafters an die Gesellschaft könnten dafür berücksichtigt werden. Ebenso wäre eine eindeutige wechselseitige Vereinbarung zum Zeitpunkt der Vorteilseinräumung notwendig (VwGH 19.9.2007, 2006/13/0106).

c) Vorteilsgewährungsabsicht – Angemessenheit

Die Bw. bringt vor, dass zwar die Anteile überwiegend im Eigentum von Angehörigen von Mag. B stehen würden, jedoch diese nicht bereit wären, ihrem Sohn bzw. Bruder Leistungen und Vorteile zu gewähren, die insgesamt nicht in einem fairen Verhältnis zum Wert der von Mag. B seiner Funktion als Geschäftsführer der Bw. erbrachten Leistungen stehen würden (aus dem Schreiben der Bw. vom 23.5.2011).

Diese Ausführungen widersprechen den Grundsätzen der Angehörigenjudikatur, die unterstellt, dass es bei Verträgen zwischen nahen Angehörigen eben grundsätzlich an dem zwischen Fremden bestehenden Interessengegensatz, der aus dem Bestreben der Vorteilsmaximierung jedes Vertragspartners resultiert, fehlt. Dass es gerade im gegenständlichen Berufungsfall diesen Interessensgegensatz trotz der familiären Verflechtung geben soll, vermag der Senat nicht zu erkennen.

Dafür, dass ein Interessensgegensatz auch im gegenständlichen Fall nicht vorliegt, spricht nach Ansicht des Senates auch der Umstand, dass die Übersiedlung des Zentralbüros nach A und die Errichtung des Einfamilienhauses für den Geschäftsführer zwar von den Gesellschaftern beschlossen wurde, diese Beschlüsse aber nicht schriftlich dokumentiert wurden. Dies spricht dafür, dass man sich darauf auf familiärer Ebene geeinigt hat. Jedenfalls wäre eine solche Vorgangsweise bei einem fremden Geschäftsführer gänzlich unüblich.

Im Berufungsfall wurde dem Geschäftsführer ein Einfamilienhaus zur Verfügung gestellt. Die Lage des Grundstücks und das Modell des Hauses wurden von ihm ausgewählt. Die Zurverfügungstellung des Hauses wurde zwar als Sachbezug einer Lohnbesteuerung unterworfen. Eine darüber hinausgehende vertragliche Grundlage für die Benützung des Hauses ist nicht vorhanden. Im Hinblick auf diesen fehlenden Interessengegensatz müssen eindeutige und objektiv tragfähige Vereinbarungen vorliegen, die eine klare Abgrenzung zwischen der steuerlich beachtlichen Sphäre der Einkommenserzielung und der steuerlich unbeachtlichen Einkommensverwendung zulassen (*Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, EStG 1988, § 20 Tz 44*).

Um auszuschließen, dass eine Leistungsbeziehung zwischen nahen Angehörigen tatsächlich nicht primär durch das familiäre Naheverhältnis veranlasst ist, setzt die steuerliche

Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen demnach voraus, dass sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und einem Fremdvergleich standhalten, d.h., dass sie auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (u.a. VwGH 12.9.1996, 94/15/0019).

Den Nachweis, dass die Zurverfügungstellung des strittigen Einfamilienhauses als Dienstwohnung tatsächlich ausschließlich aus geschäftlichen Gründen erfolgt ist, hätte die Bw. durch eine fremdübliche Gestaltung erbringen müssen. Die bloße Aufnahme in ein Lohnkonto vermag hier nicht die geforderte Publizität zu ersetzen.

Entgegen den Ausführungen des steuerlichen Vertreters in der Berufungsverhandlung kann eine verdeckte Ausschüttung nicht nur dort angenommen werden, wo sich Steuerpflichtige einen Gestaltungsspielraum offen lassen, um nachträglich eine steuerlich günstige Variante zu wählen, sondern auch dann, wenn von Anfang an eine nur durch familiäre Bindungen erklärbare Gestaltung gewählt wurde.

Im gegenständlichen Fall liegt weder ein schriftlicher Dienstvertrag noch ein schriftliches Nutzungsübereinkommen/ein schriftlicher Vertrag über die Zurverfügungstellung einer Dienstwohnung vor.

Es wurden keinerlei Regelungen betreffend Betriebskosten, Reparaturaufwendungen etc. getroffen.

In der Vorhaltsbeantwortung vom 30. Jänner 2012 wurde auf die Nachfrage der Referentin, was mit dem Haus passiere, wenn der Geschäftsführer die Firma ver lasse oder in Pension gehe, ausgeführt, der Geschäftsführer gehe erst in ca. 10 Jahren in Pension daher sei dies noch nicht bekannt. Mit einem fremden Geschäftsführer hätte man jedenfalls geregelt, was mit dem Haus passiert, wenn er aus dem Unternehmen ausscheidet (auch für den Fall einer Krankheit, für den Todesfall, im Fall der Pensionierung). Man hätte Fristen festgesetzt, innerhalb der das Haus (auch durch Angehörige im Todesfall) zu räumen ist. Schon aus dem Fehlen solcher Vereinbarungen ist nach Ansicht des Senates zu erkennen, dass der Anlass für die Zurverfügungstellung des Hauses im privaten Naheverhältnis zu den Gesellschaftern bzw. in der Gesellschafterstellung zu finden ist.

Der VwGH (vgl. VwGH 20.06.2000, 98/15/0169, 98/15/0170; VwGH 26.03.2007, 2005/14/0091) beurteilt weiters die Zurverfügungstellung einer Dienstwohnung danach, ob die Kapitalgesellschaft eine Wohnung dieser Art, Größe und Lage auch zum Zweck der Nutzungsüberlassung an einen fremden Arbeitnehmer hergestellt hätte. Dies ist nach Ansicht des Senates im gegenständlichen Fall jedenfalls zu verneinen.

Es mag sein, dass die Bw. derzeit noch neun Dienstnehmern Dienstwohnungen zur Verfügung stellt, allerdings kaum dieser Art und Größe. Überdies werden fremden Arbeitnehmern in der Regel bestehende Dienstwohnungen zugewiesen und können diese nicht bei den Bauentscheidungen mitbestimmen, insbesondere nicht wie im gegenständlichen Fall sogar das Grundstück und das Fertigteilhausmodell auswählen. Diese Vorgangsweise ist nach Ansicht des Senates jedenfalls nicht fremdüblich.

Die Zurverfügungstellung des gegenständlichen Einfamilienhauses als Dienstwohnung hat demnach nach Ansicht des Senates seine Wurzeln jedenfalls in der Stellung des Geschäftsführers als mittelbarer Gesellschafter und Angehöriger der übrigen mittelbaren und unmittelbaren Gesellschafter.

Die Bw. bringt dagegen vor, die Wohnsitzverlegung des Geschäftsführers von A nach C sei ausschließlich aus beruflichen Gründen und auf Druck der Bw. erfolgt, es seien dadurch auch erhebliche Kosteneinsparungen erzielt worden. Es sei gängige Praxis, dass bei Verlegung des Arbeitsortes entsprechende Wohnmöglichkeiten offeriert würden (aus dem Schreiben vom 23.5.2011).

Es wird seitens des Senates nicht bestritten, dass im gegenständlichen Fall ein Interesse der Bw. an der Wohnsitzverlegung bestand, allerdings hätte man einem fremden Geschäftsführer kein Einfamilienhaus ohne vertragliche Regelungen lediglich mit einer Sachbezugsbesteuerung überlassen, noch dazu selbst ein Grundstück und Hausmodell auswählen lassen. Es besteht ein großer Unterschied zwischen „am Arbeitsort entsprechende Wohnmöglichkeiten offerieren“ und der im gegenständlichen Fall erfolgten Errichtung eines Einfamilienhauses. Noch dazu, wenn man dieses auch noch fremdfinanzieren müsste.

Einem fremden Geschäftsführer hätte man allenfalls bei einer Sitzverlegung mit einer Abberufung „gedroht“, so er nicht zur Wohnsitzverlegung bereit gewesen wäre. Zumindest wäre man einem Dritten gegenüber nicht bereit gewesen, ihm einen Teil der durch die Sitzverlegung verbundenen Kosteneinsparungen zukommen zu lassen.

Dass die Gesellschafter zu solchen Zugeständnissen bereit waren, hat nach Ansicht des Senates seine Wurzel in den familiären Beziehungen und hält einem Fremdvergleich nicht stand.

Dafür spricht auch, dass es keine schriftlichen Gesellschafterbeschlüsse über die Sitzverlegung und die damit verbundene Zurverfügungstellung der Dienstwohnung gibt.

Angemessenheit Gesamtausstattung:

Der Geschäftsführerbezug wurde im Jahr 1989 in Anlehnung an den Bezug des Vorgängers festgelegt. Als Basis dient der Kollektivvertrag Eisen-Metall, es erfolgten jährliche Lohnerhöhungen. Die Betriebsprüfung und wohl auch die Bw. bzw. der Geschäftsführer gingen davon aus, dass diese Entlohnung angemessen war.

So nun im Jahr 2004 zusätzlich ein Einfamilienhaus unentgeltlich zur Verfügung gestellt wird, so ist die angemessene Gesamtausstattung nach Ansicht des Senates überschritten.

Die Bw. bringt dagegen in der Vorhaltsbeantwortung vom 30.1.2012 vor, dass lt. Format-Magazin vom 17.11.2008 Geschäftsführer im Jahr 2008 zwischen € 95.000,00 und € 210.000,00 verdient hätten, im Durchschnitt also € 124.000,--. Herr Mag. B habe im Jahr 2008 € 99.000,-- Barvergütung und Sachbezüge für die Benützung der Dienstwohnung sowie eines PKW's von zusammen ca. € 14.000,-- bezogen. Daher habe lt. Lohnkonto die Gesamtausstattung € 112.792,12 betragen. Dies liege fast 10 % unter dem Durchschnitt. Die Zurverfügungstellung einer Dienstwohnung habe eine einmalige außertourliche Gehaltserhöhung von 7 % dargestellt.

Die angemessene Gesamtausstattung ist nach einem inneren und äußeren Betriebsvergleich festzustellen. Die vorgelegte Aufstellung der Geschäftsführerbezüge lt. Format-Magazin könnte sich grundsätzlich für einen äußeren Betriebsvergleich eignen. Der Geschäftsführer liegt mit seiner Entlohnung in dieser Aufstellung in einem arithmetischen Mittel unter dem Durchschnitt (mit und ohne Einrechnung einer Dienstwohnung). Allerdings sieht man an dieser Aufstellung, dass hinsichtlich der Höhe der Entlohnung große Unterschiede zwischen den Betrieben bestehen. Überdies stellt sie im Einzelnen nicht auf Größe und Ertragssituation der jeweiligen Unternehmen ab. Man kann also nicht beurteilen, inwieweit die Gesellschaften in Bezug auf Mitarbeiterzahlen, Umsatz, Exportquote und anderen wirtschaftlichen Parametern mit der Bw. vergleichbar sind. Es ergibt sich daraus nach Ansicht des Senates kein für den gegenständlichen Berufungsfall und einen äußeren Betriebsvergleich anwendbares Durchschnittsgehalt. Dafür würde man eine Aufstellung der Durchschnittsbezüge der Geschäftsführer von mit der Bw. vergleichbaren Gesellschaften benötigen.

Somit können nach Ansicht des Senates aus der vorgelegten Aufstellung keine allgemeinen Schlüsse auf die Angemessenheit des konkreten Geschäftsführerbezuges, insbesondere in Bezug auf die Kombination von Barbezug sowie Zurverfügungstellung des strittigen Hauses wie auch eines Firmen-PKW's zur uneingeschränkten Privatnutzung gezogen werden.

Würde man der Bw. in der Argumentation folgen, dass demgemäß eine einmalige Lohnerhöhung von 7 % (welche sich durch die Zurverfügungstellung der Dienstwohnung

ergeben habe) angemessen sei, so wären damit aufgrund der großen Bandbreite der in der Aufstellung enthaltenen Bezüge kaum mehr verdeckte Ausschüttungen denkbar.

Der Senat geht demnach im gegenständlichen Fall davon aus, dass der innere Betriebsvergleich zweckmäßiger und aussagekräftiger ist.

Für den inneren Betriebsvergleich ist ein Vergleich mit den Bezügen von Geschäftsführern bzw. leitenden Angestellten, die eine annähernd vergleichbare Tätigkeit innerhalb des Betriebes entfalten, ohne Gesellschafter zu sein, zu ermitteln. Im gegenständlichen Fall kann dafür die Entlohnung des Vorgängers des aktuellen Geschäftsführers herangezogen werden. Die Bezüge des Geschäftsführers wurden ja im Jahr 1989 in Anlehnung an die des Vorgängers mit Orientierung auf den geltenden Kollektivvertrag beschlossen.

Der innere Betriebsvergleich zeigt demnach, dass im konkreten Fall zunächst die Entlohnung des Geschäftsführers ohne Zurverfügungstellung der Dienstwohnung – also bis zum Jahr 2004 - sowohl vom Geschäftsführer als auch von der Bw. selbst als angemessene Gesamtausstattung betrachtet wurde.

Zudem hat sich vom Jahr 2004 auf 2005 ohnehin eine Lohnsteigerung von € 24.362,05 ergeben (Differenz aus den Kennzahlen 210), die durch den Sachbezug betreffend Dienstwohnung alleine nicht erklärbar ist (lt. Aufstellung im BP-Bericht –Seite 13 der BE – im Wirtschaftsjahr 2005/2006 € 6550,50).

Durch die Zurverfügungstellung eines Einfamilienhauses ist nach Ansicht des Senates im gegenständlichen Fall die angemessene Gesamtausstattung überschritten, hat sich doch sprungartig eine nicht unerhebliche Lohnsteigerung ergeben, die sich jedenfalls nicht mehr am – als von den Parteien des Dienstvertrag als „angemessen“ erachteten Kollektivvertrag orientiert. Daran vermag der Umstand, dass die Zurverfügungstellung einer „Dienstwohnung“ grundsätzlich auch aus betrieblichen Erwägungen erfolgt sein mag, nichts zu ändern.

d) Subjektives Tatbild

Neben den objektiven Tatbestandsvoraussetzungen setzt das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung nach der Rechtsprechung des VwGH auch eine subjektive auf Vorteilsgewährung gerichtete Willensentscheidung der Körperschaft voraus. Es muss also ein der Körperschaft zurechenbares Verhalten und andererseits eine Vorteilsgewährungsabsicht vorliegen.

Da die zugrundeliegenden Entscheidungen von den Gesellschaftern bzw. vom Geschäftsführer als gesetzlichen Vertreter der Bw. getroffen wurden, liegt jedenfalls ein der Körperschaft zurechenbares Verhalten vor.

Nach dem Vorbringen in der Vorhaltsbeantwortung vom 30.1.2012 sei es den Gesellschaftern nicht darum gegangen, dem Geschäftsführer einen zusätzlichen Vorteil zu gewähren und könne den Gesellschaftern nicht unterstellt werden, dass sie Mag. B eine höhere Gesamtausstattung als einem Fremden zukommen lassen wollten. Das subjektive Tatbild der verdeckten Ausschüttung liege demnach nicht vor.

Bei diesem Vorbringen wird verkannt, dass beim Instrument der verdeckten Ausschüttung bzw. bei der Angehörigenjudikatur eben doch unterstellt wird, dass sich Angehörige untereinander eher Vorteile zukommen lassen wollen, als Fremde. Daher müssen diese Vereinbarungen auch einem Fremdvergleich standhalten. Dies trifft im gegenständlichen Fall nicht zu.

Wie die Bw. im Schreiben vom 23. Mai 2011 selbst ausführt, waren die Gesellschafter der Bw. bereit, dem Geschäftsführer die Übersiedelung nach W dadurch „schmackhaft“ zu machen, dass ein Teil der Kosteneinsparungen an den Geschäftsführer durch Zurverfügungstellung einer Dienstwohnung weitergegeben werden sollten. Dies erfolgte nach den obigen Ausführungen nicht aus geschäftlichen Gründen, sondern hatte seine Wurzel in den familiären Beziehungen. Dies kann man auch daran erkennen, dass die diesbezüglichen Gesellschafterbeschlüsse nicht schriftlich dokumentiert wurden.

Nach Ansicht des Senates ergibt sich die Vorteilsgewährungsabsicht somit schlüssig aus den objektiven Gesichtspunkten und den Umständen des konkreten Berufungsfalles.

Die Berechnung der verdeckten Ausschüttungen wurde nicht beanstandet und ist nach Ansicht des Senates richtig und nachvollziehbar.

Die Änderung der Körperschaftsteuerbescheide ergibt sich aus der Zurechnung des Gebäudes zum Betriebsvermögen der Bw. Die außerbilanzielle Zurechnung der Aufwendungen für das Gebäude wird daher nicht durchgeführt.

| | 2004/2005 | 2005/2006 | 2006/2007 | 2007/2008 | 2008/2009 |
|--------------------------------|------------|------------|------------|-----------|-----------|
| Bilanzgewinn/verlust lt. BP | 182.924,81 | 118.038,63 | 462.607,64 | 26.404,23 | 670,77 |
| davon ab außerbil. Zurechn. | 7.641,79 | 6.922,28 | 6.963,36 | 7.555,52 | 8.210,79 |
| Bilanzgewinn/verlust lt. BE | 175.283,02 | 111.116,35 | 455.644,28 | 18.848,71 | -7.540,02 |

Die von der Amtspartei angeregte Aussetzung des Berufungsverfahrens gemäß § 281 BAO wird nicht durchgeführt. Begründend wird diesbezüglich ausgeführt, dass die zu RV/3252-W/10 erhobene Amtsbeschwerde (VwGH-Beschwerde Zahl 2011/13/0125) einen anderen Sachverhalt betrifft (Mietvertrag). Die dort getroffene Beurteilung könnte nach Ansicht des Senates nicht unbesehen auf den gegenständlichen Sachverhalt übertragen werden, weshalb eine Aussetzung nicht zweckmäßig erscheint.

Beilage: 10 Berechnungsblätter

Linz, am 18. April 2012