



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Graz
Senat 3

GZ. RV/0390-G/08,
miterledigt RV/0391-G/08

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Wirtschaftstreuhänder, vom 8. Februar 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Umgebung vom 7. Jänner 2008 betreffend Körperschaftsteuer 2003 bis 2005 und Umsatzsteuer 2002 bis 2005 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung, welche mit Notariatsakt (Gz: 3885/2002) am 4. April 2002 gegründet wurde. Der Sitz der Gesellschaft im Gründungszeitpunkt war in Z mit der Geschäftsanschrift Tstr, 2222N . Betriebsgegenstand laut Punkt IV des Betrages sind:

- Unternehmensberatung
- Entwicklung und Optimierung von Produktionssystemen.

Alleiniger Gesellschafter laut Firmenbuch und Gesellschaftergeschäftsführer ist Ing. LL (kurz LL). Im Zuge der steuerlichen Registrierung der Bw. legte diese über Aufforderung des Finanzamtes mit Eingabe vom 1. August 2002 einen ausgefüllten Fragebogen (amtlicher Vordruck Verf 29), ein Unterschriftenprobenblatt, die Eröffnungsbilanz und einen Firmenbuchauszug vor. Der Gesellschaftsvertrag vom 4. April 2002 wurde erst mit Eingabe vom 19. September 2002 *nachgereicht*. Diesem wurde auch ein *Abtretungsvertrag* vom 5. August 2002 angeschlossen. Danach war KK (kurz KK), die Lebensgefährtin von LL, von Beginn wirtschaftliche Eigentümerin der Anteile an der Bw. und hielt LL diese Anteile nur als

Treuhänder. Gemäß diesem Abtretungsvertrag trat KK nunmehr ihre Anteile an der Bw. zur Gänze an MM (MM) ab.

Der Abtretungspreis wurde in Höhe des eingezahlten Nominales (Anmerkung: 17.500,00 Euro) festgesetzt.

Laut Punkt IX des Abtretungsvertrages wurde der Geschäftsführer LL über die Abtretung der Gesellschaftsanteile und die damit verbundene Beendigung des Treuhandverhältnisses mit KK informiert. Gleichzeitig erklärte er sich bereit, die Gesellschaftsanteile ab sofort treuhändig für MM zu halten. Darüber hinaus wurde ein Treuhandvertrag vom 5. August 2002 vorgelegt, wonach LL als Treuhänder der MM fungiere.

Der Treuhandvertrag vom 4. April 2002 (Gz. des Notars 3586/2002) zwischen KK und LL wurde dem Finanzamt nicht im Zuge der Registrierung der Bw., sondern erst über Vorhalt im Verfahren vor dem unabhängigen Finanzsenat (=UFS) vorgelegt.

Laut Kaufvertrag vom 17. Oktober 2002 erwarb die Bw. ein erst zu errichtendes Einfamilienhaus (=kurz EFH) samt einem Grundstück im Ausmaß von 739 m² um 231.046,26 Euro in zzzz.

Abweichend vom Kaufvertrag wurde das EFH nach Fertigstellung mit insgesamt 432.527,33 Euro aktiviert und beträgt die Nutzfläche nunmehr inklusive Keller 221,91 m².

Am *3. April 2004* wurde der Sitz und die Geschäftsanschrift der Bw. nach zzzz verlegt. Die Benützungsbewilligung für das EFH wurde ca. 9 Monate davor am 21. Juni 2003 erteilt. LL hat bereits am 16. Mai 2003 seinen ausschließlichen Wohnsitz an diese Adresse verlegt.

Die Anschaffungskosten des Gebäudes gliedern sich wie folgt:

Anschaffungskosten	Betrag
Grundwert	64.446,26
Gebäude	368.081,07
Gesamt	432.527,33
Betriebs- und Geschäftsausstattung	131.372,12
<i>Davon Einrichtung für private Nutzung</i>	<i>93.133,21</i>

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung stellte die Prüferin fest, dass von der Gesamtnutzfläche des Einfamilienhauses (kurz EFH) von 221,91 m² nur ein Anteil von 29% als Büro genutzt werde, die restlichen Flächen stünden LL für private Wohnzwecke zur Verfügung.

Das Ausmaß der festgestellten Nutzungsaufteilung wurde von der Bw. nicht bestritten.

Die Nutzungsaufteilung stellt sich danach wie folgt dar:

Geschoß	Privat	Büro
Dachgeschoß	62,81 m ²	17,31 m ²
Erdgeschoß	93,85 m ²	0,0 m ²
Keller		47,94 m ²

Am Lohnkonto des LL scheine die Nutzung des EFH für dessen private Wohnzwecke als Sachbezug auf. Die Nutzung des EFH für private Wohnzwecke sei LL auf Grund einer Zusatzvereinbarung zum Geschäftsführervertrag eingeräumt worden. Der Sachbezug sei laut Verordnung mit 3,85 Euro/m², in Summe mit 603,14 Euro pro Monat angesetzt worden.

Die Prüferin aberkannte die Eigenschaft des Gebäudes als steuerliches Betriebsvermögen im Ausmaß von 71% und ordnete diesen Bereich dem steuerneutralen Vermögen der Bw. zu. Dies hätte zur Folge, dass die mit der Anschaffung und Bewirtschaftung dieses steuerneutralen Vermögens im Zusammenhang stehenden Aufwendungen steuerlich keinen Aufwand darstellten und steuerneutral zu behandeln seien.

Die Prüferin führte dazu in der Niederschrift vom 13. November 2007 aus:

„Wirtschaftsgüter einer Körperschaft, deren Anschaffung oder Herstellung rein gesellschaftsrechtlich veranlasst seien und die nicht der Einkommenserzielung der Körperschaft dienten, gehörten nicht zum Betriebsvermögen, sondern zum steuerneutralen Vermögen der Körperschaft. Zu unterscheiden sei zwischen jederzeit im betrieblichen Geschehen einsetzbaren Gebäuden einer Kapitalgesellschaft und Gebäuden, die schon ihrer Erscheinung nach für die private Nutzung durch den Gesellschafter (speziell auf die Wohnbedürfnisse des Gesellschafters abgestelltes Gebäude) bestimmt seien.“

Im vorliegenden Fall sei das EFH als Dienstwohnung für LL steuerlich nicht anzuerkennen, weil der Unternehmensgegenstand der Bw. keine ständige Anwesenheit am Standort erfordere und andererseits eine Dienstwohnung zur Ausübung der Erwerbstätigkeit einen *weiteren Wohnsitz* begründe, der Geschäftsführer aber seit 16. Mai 2003 ausschließlich an der Betriebsadresse, also an der Adresse des EFH gemeldet sei.“

Der Vorsteuerabzug nach § 12 Abs. 1 UStG 1994 setze voraus, dass Leistungen für das Unternehmen ausgeführt würden. Es bestehe kein Recht auf Vorsteuerabzug, wenn der Steuerpflichtige Leistungen nicht für Zwecke seiner wirtschaftlichen (unternehmerischen) Tätigkeit verwende“.

Die Prüferin kürzte in der Folge die Vorsteuern betreffend die Anschaffung der steuerneutralen Gebäudeteile (71%) und die Anschaffung der als Betriebs- und Geschäftsausstattung aktivierten, privaten Zwecken des Geschäftsführers dienenden Einrichtungsgegenstände. Weiters aberkannte sie die Absetzung für Abnutzung (=AfA) und die sonstigen mit diesen Wirtschaftsgütern zusammenhängenden Aufwendungen.

Den Vorteil der Nutzungsüberlassung an LL behandelte die Prüferin als verdeckte Ausschüttung an MM als Gesellschafterin.

Zu diesem Zwecke setzte sie ein monatliches Mietentgelt von 8,00 Euro pro m² plus 10 % Umsatzsatzsteuer an.

Die verdeckte Ausschüttung berechnet sich daher wie folgt:

Jahr	2003	2004	2005
Verdeckte Ausschüttung	9.650,26	16.543,30	16.543,16
Kapitalertragsteuer	2.412,56	4.135,82	4.135,82

Gleichzeitig machte sie die für LL angesetzten Sachbezüge rückgängig.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Prüferin mit den angefochtenen Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheiden.

In der Folge brachte die Bw. dagegen Berufung ein und führte aus, dass LL als Geschäftsführer der Bw. und nicht als Gesellschafter neben seinem Geschäftsführergehalt eine Dienstwohnung am Sitz der Bw. zur Verfügung stehe.

LL sei zwar laut Firmenbuch Anteilsinhaber der Bw., doch halte LL die Anteile nur als Treuhänder für MM.

Nach § 21 BAO sei für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend. § 24 BAO enthalte Aussagen über die Zurechnung von

Wirtschaftsgütern im Abgabenrecht. Das sogenannte wirtschaftliche Eigentum als Ausfluss der wirtschaftlichen Betrachtungsweise gesehen. § 24 BAO sei eine lex specialis zu § 21 BAO.

In der Regel sei der zivilrechtliche Eigentümer auch der wirtschaftliche Eigentümer.

Zivilrechtliches und wirtschaftliches Eigentum könnten aber auch auseinander fallen, wie dies bspw. für Treuhandverhältnisse in § 24 Abs. 1 lit. c BAO geregelt sei.

Das Wesen der Treuhandschaft bestehe darin, dass jemand Rechte übertragen erhalte, die er im eigenen Namen, aber auf Grund einer besonderen obligatorischen Bindung zu einer anderen Person (dem Treugeber) nur in einer bestimmten Weise ausüben soll. Der Treuhänder ist im Besitz des Vollrechts. Er handelt im eigenen Namen, aber auf fremde Rechnung, er übt fremde Rechte aus. Der Treuhänder ist nach außen hin unbeschränkt verfügberechtigt, jedoch im Innenverhältnis dem Treugeber verpflichtet, das ihm übertragene Recht im Interesse des Treugebers auszuüben.

Wird die Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft treuhänderisch gehalten, dann sei in der Regel der Treugeber Gesellschafter. Der Treuhänder sei hingegen dann Gesellschafter, wenn der Treugeber gegen ihn bloß eine Geldforderung und keinen Anspruch auf Herausgabe des Treuhandvermögens habe und der Treuhänder persönliches Unternehmerrisiko trage sowie die Unternehmerinitiative entfalte.

Für die Beurteilung der Gesellschafterstellung des Treugebers bzw. des Treuhänders sei die rechtliche Gestaltung des Treuhandvertrages ausschlaggebend (maßgebliche Kriterien: Weisungsbefugnis, sowie jederzeitige Herausgabeanspruch des Treugebers) und die tatsächliche Durchführung derselben).

Zu diesem Zwecke müssten ernst gemeinte, klare, eindeutige und auch nachweisbare Rechtsbeziehungen vorliegen, die tatsächlich durchgeführt würden.

Ein Treuhandverhältnis könne im Übrigen nur dann als erwiesen angenommen werden, wenn klare vertragliche Abmachungen über Modalitäten des Treuhandvertrages tunlichst in Schriftform beigebracht würden.

Im Berufungsfall verpflichtete sich LL als Treuhänder für sich und seine Rechtsnachfolger:

- a) über seinen treuhändig gehaltenen Geschäftsanteil nicht ohne ausdrückliche Zustimmung des Treugebers zu verfügen;
- b) alle ihm auf Grund dieses oben unter II. genannten Geschäftsanteiles zukommenden Anteile am Reingewinn unverzüglich an den Treugeber auszuzahlen bzw. nach dessen Weisung zu verfügen;
- c) bei Beschlussfassungen der Gesellschafter der Bw. – sei es in Generalversammlungen, sei es bei schriftlichen Abstimmungen im Umlaufwege- nur nach den ihm erteilten Aufträgen des Treugebers das Stimmrecht auszuüben;

-
- d) den Treugeber von allen Verständigungen und Benachrichtigungen, die ihm als Gesellschafter der Gesellschaft zukommen, unverzüglich zu unterrichten;
 - e) den Treugeber überhaupt von allen ihm zur Kenntnis gelangenden Ereignissen zu unterrichten, die geeignet sind, die Interessen der Gesellschaft oder des Gesellschafters zu beeinflussen;
 - f) die ihm nach Gesetz und Gesellschaftsvertrag zukommenden Mitgliedsrechte nur nach den vom Treugeber erteilten Weisungen und unter Wahrung dessen Interessen auszuüben;
- Diese Verpflichtungen seien in einem Notariatsakt festgelegt worden, welcher der Finanzverwaltung offen gelegt worden sei.

Es existierten somit klare vertragliche Abmachungen über Umfang und nähere Modalitäten des Treuhandvertrages. Es liege eine ernst gemeinte, klare, eindeutige und auch nachweisbare Treuhandbeziehung vor, die auch tatsächlich gelebt werde, insbesondere im Punkt III lit. f des Treuhandvertrages komme die Weisungsbefugnis des Treugebers – ein Kernelement der Gesellschafterstellung des Treugebers - klar zum Ausdruck; auch könnte der Treugeber einen Herausgabeanspruch jederzeit rechtlich durchsetzen. Der Treuhänder trage im Gegenstandsfall kein Unternehmerrisiko und entfalte auch keine Unternehmerinitiative. Der Treuhänder sei lediglich in seiner Funktion als Geschäftsführer der Gesellschaft tätig und unterliege als solcher bzw. als Treuhänder den Weisungen des Gesellschafters bzw. Treugebers. Eine ausdrückliche Entgeltlichkeit des Treuhandvertrages sei nicht vereinbart worden, da die Entlohnung als Gesellschafter im vorliegenden Fall auch die Übernahme der Funktion als Treuhänder inkludiere.

Abschließend sei festzuhalten, dass zwischen dem Treuhänder und dem Treugeber **kein Naheverhältnis** bestehe. Im Übrigen sei beabsichtigt, dass LL in absehbarer Zeit aus der Geschäftsführung der Bw. ausscheide und auch seine Funktion als Treuhänder für MM zurücklege.

Auf Grund dieser Ausführungen ergebe sich eine fremdübliche Treuhandbeziehung, weshalb auch die Treugeberin MM wirtschaftliche Eigentümerin der Gesellschaftsanteile und somit der Bw. sei.

Zum Thema Dienstwohnung und steuerneutraler Bereich wurde ausgeführt:

Im Zuge der Gründung der Bw. seien auch Überlegungen hinsichtlich der Büroräumlichkeiten der Gesellschaft angestellt worden. Folgende Möglichkeiten seien zur Auswahl gestanden: Anmietung eines Bürogebäudes, Ankauf eines Bürogebäudes oder Gebäudeleasing. Letztendlich habe man sich zum Ankauf bzw. Bau eines Bürogebäudes entschlossen. Man habe sich dadurch eine höhere Flexibilität hinsichtlich der Abdeckung eines später auftretenden höheren Raumbedarfs erwartet. Darüber hinaus sei es auch möglich, nicht

benötigte Büroräume zwischendurch an Dritte zu vermieten. Ein Ankauf bzw. Neubau sei zum damaligen Zeitpunkt vorteilhafter erschienen als die Anmietung eines Bürogebäudes.

Im Rahmen der Verhandlung über die Geschäftsführerentlohnung des LL habe man sich darauf geeinigt, die für den Betrieb erforderlichen Räumlichkeiten dem Geschäftsführer zur Nutzung zu überlassen und dafür einen Sachbezug anzusetzen. Sollte der Geschäftsbetrieb eine Ausweitung der Räumlichkeiten erfordern, so habe der Geschäftsführer diese der Gesellschaft kurzfristig zur Verfügung zu stellen.

Nach der Judikatur des VwGH (VwGH vom 16.05.2007, 2005/14/0083) sei zwischen jederzeit im betrieblichen Geschehen (zB.: durch Vermietung) einsetzbaren Gebäuden einer Kapitalgesellschaft einerseits und deren Gebäuden, die schon ihrer Erscheinung nach (etwa besonders repräsentative Gebäude oder speziell auf die Wohnbedürfnisse des Gesellschafters abgestellte Gebäude) für die private Nutzung durch den Gesellschafter bestimmt sind, andererseits, zu unterscheiden. Würden erstere Gebäude zwar dem Gesellschafter vermietet, aber zu einem unangemessen niedrigen Mietzins, spreche dies in rechtlicher Hinsicht nicht gegen die Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen, sondern führe - bei Vorliegen der weiteren Voraussetzung einer verdeckten Ausschüttung - zum Ansatz fremdüblicher Betriebseinnahmen (Mieterträge) der Kapitalgesellschaft.

Im Ergebnis sei nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes bei der Beurteilung, ob ein Gebäude der steuerneutralen Sphäre zuzurechnen sei oder nicht, die folgende Fragestellung von Bedeutung:

Ist das Gebäude für die GmbH wirtschaftlich adäquat nutzbar oder ist das Gebäude in Erscheinung und Ausgestaltung im Gesellschafterinteresse? Im ersten Fall zähle das Gebäude zum Betriebsvermögen, im zweiten Fall zur steuerneutralen Sphäre der GmbH. Im berufsgegenständlichen Fall handle es sich um ein "normales" Gebäude, welches nicht repräsentativ sei und auch nicht speziell auf die Wohnbedürfnisse eines Gesellschafters abgestellt sei. Im Übrigen werde im gegenständlichen Fall das Gebäude nicht einmal einem Gesellschafter zur Nutzung überlassen, sondern dem angestellten Geschäftsführer. Darüber hinaus diene das Gebäude der Bw. als Sitz.

Außerdem werde LL in absehbarer Zeit aus der Geschäftsführung der Bw. ausscheiden, die durch das Ausscheiden frei werdende Dienstwohnung solle in der Folge an eine dritte Person vermietet werden.

Auf Grund obiger Ausführungen ergebe sich, dass sich das strittige Gebäude zu 100% im Betriebsvermögen der Bw. befindet. Die aus der betrieblichen Nutzung resultierenden Aufwendungen (AfA, Betriebskosten etc.) stellen zur Gänze abzugsfähige Betriebsausgaben dar. Auf Grund der ausschließlichen unternehmerischen Nutzung des Gebäudes seien alle im

Zusammenhang mit der Errichtung und dem Betrieb des Gebäudes anfallenden Vorsteuern abzugsfähig.

Verletzung von Verfahrensvorschriften:

Die Außenprüfung sei zur Erforschung der materiellen Wahrheit verpflichtet (Untersuchungsgrundsatz). Nach § 115 Abs. 1 BAO seien die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse, soweit sie abgabenrechtlich relevant sind, zu ermitteln. Auf Grund des § 115 Abs. 3 BAO habe die Außenprüfung Angaben des Steuerpflichtigen und amtsbekannte Umstände auch zugunsten der Abgabepflichtigen zu prüfen und zu würdigen. Dass die Außenprüfung keinesfalls nur Umstände, die zu einer höheren Abgabenbelastung führen, zu ermitteln und zu berücksichtigen habe, ergebe sich jedoch bereits aus § 114 und § 115 Abs. 1 BAO. § 115 Abs. 3 BAO betone nochmals jede Absage an einseitig fiskalistische Vorgangsweisen. Auch wenn § 115 Abs. 3 BAO lediglich Angaben des Abgabepflichtigen und amtsbekannte Umstände erwähne, gelte die Verpflichtung, die richtige (und nicht eine möglichst hohe) Abgabenbemessungsgrundlage zu ermitteln, ganz allgemein (vgl Ritz, Bundesabgabenordnung, 3. Auflage, 115 Tz 22 f).

Die von der Außenprüfung im Rahmen der freien Beweiswürdigung (§ 167 BAO) angestellten Erwägungen und Folgerungen müssten schlüssig sein; sie seien in der Bescheidbegründung darzustellen.

Im gegenständlichen Fall habe die Außenprüfung den Untersuchungsgrundsatz verletzt. Die von der Außenprüfung in diesem Zusammenhang "im Rahmen der freien Beweiswürdigung" angestellten Erwägungen und Folgerungen seien nicht schlüssig und würden von der Bescheidbegründung nicht entsprechend dargelegt. Hätte die Außenprüfung den Sachverhalt vollständig und richtig ermittelt, so hätte dieser Umstand zu einem Im Spruch anders lautenden Bescheid geführt.

Darüber hinaus bedürfe die Sachverhaltsgrundlage für eine rechtliche Einstufung des Wohngebäudes als Teil des steuerneutralen Vermögens einer die konkreten Umstände des Einzelfalles würdigenden Begründung im Tatsachenbereich (siehe VwGH vom 16.05.2007, 2005/14/0083), welche im berufungsgegenständlichen Fall nicht erfolgt sei.

Gemäß § 149 Abs. 1 BAO sei nach Beendigung der Außenprüfung über deren Ergebnis eine Besprechung abzuhalten (Schlussbesprechung). Im Abs. 2 würden Gründe genannt, nach denen eine Schlussbesprechung entfallen könne.

Die Schlussbesprechung habe die Besprechung des Prüfungsergebnisses (einschließlich der rechtlichen Würdigung der Ermittlungsergebnisse) zum Gegenstand. Sie diene (auch) dem Grundsatz des Parteiengehörs (*Ritz, aaO., § 149 Tz 2*). Der Grundsatz des Parteiengehörs gehöre zu den fundamentalen Grundsätzen des Rechtsstaates bzw. zu den allgemeinen

Grundsätzen eines geordneten Verfahrens; dieser Grundsatz diene Im Übrigen auch der Verwaltungsökonomie (*Ritz, aaO., § 115 Tz 14*).

Im gegenständlichen Verfahren habe das Prüfungsorgan keine Schlussbesprechung im Sinne des § 149 BAO durchführen, sondern lediglich die Unterschrift des bevollmächtigten Vertreters auf der vorgefertigten Niederschrift einholen wollen. Das Prüfungsorgan habe daher gegen den Grundsatz des Parteiengehörs und somit gegen Verfahrensvorschriften verstoßen. Es handle sich dabei um einen wesentlichen Verfahrensmangel.

Es werde daher beantragt, die strittigen, das Gebäude betreffenden Vorsteuern und die damit verbundenen Aufwendungen anzuerkennen, von der Würdigung dieser Aufwendungen als verdeckte Ausschüttung und der damit verbundenen Inanspruchnahme zur Haftung Abstand zu nehmen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 29. Mai 2008 wies das Finanzamt die Berufung ab.

In der Folge stellte die Bw. den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Die Bw. wiederholte darin, dass das Finanzamt den Sachverhalt im Zusammenhang mit dem Treuhandverhältnis nicht vollständig ermittelt und damit den in § 115 Abs. 1 BAO normierten Untersuchungsgrundsatz, wonach die Abgabenbehörde zur Erforschung der materiellen Wahrheit verpflichtet sei, verletzt habe.

Das Finanzamt habe lediglich das bis 5. August 2002 bestehende Treuhandverhältnis mit KK und nicht das daran anschließende mit MM gewürdigt. Das Finanzamt habe das seit 5. August 2002 bestehende Treuhandverhältnis mit MM völlig negiert. Das Finanzamt baue -in Verkennung des tatsächlichen Sachverhalts- seine gesamte "Begründung" auf das Treuhandverhältnis mit KK auf.

Wenn das Finanzamt vermeine, dass im gegenständlichen Fall keine "Kontrollmöglichkeit" des Geschäftsführers gegeben sei, so verkenne es die Rechtsnatur eines "Treuhandvertrages".

Treuhandverträge würden eben abgeschlossen, um eine Kontrollfunktion zu haben, welche ohne Treuhandvertrag nicht gegeben wäre. Das Wesen von Treuhandverhältnissen bestehe vor allem darin, dass jemand (der Treuhänder) Rechte übertragen erhalte, die er im eigenen Namen, aber auf Grund einer besonderen obligatorischen Bindung zu einer anderen Person (dem Treugeber) nur in einer bestimmten Weise ausüben soll (Zweckbindung). Der Treuhänder sei im Besitz des Vollrechtes, er könne darüber wie ein sonstiger Berechtigter wirksam verfügen. Der Treuhänder handle in eigenem Namen, jedoch für fremde Rechnung, er übe fremde Rechte aus. Der Treuhänder sei nach außen hin unbeschränkt verfügberechtigt, jedoch im Innenverhältnis dem Treugeber obligatorisch verpflichtet, das ihm übertragene Recht im Interesse des Treugebers auszuüben, also von seiner äußereren

Rechtsstellung als voll Verfügungsberechtigter nur dem inneren Zweck entsprechend Gebrauch zu machen (vgl. *Stoll*, BAO Kommentar, 302; *Ritz*, aaO., § 24 Tz 13). Im berufungsgegenständlichen Fall treffen LL auf Grund des notariellen Treuhandvertrages zahlreiche Verpflichtungen, welche ua. im Pkt. III. des Treuhandvertrages angeführt seien (siehe dazu die Ausführungen in der Berufung vom 8. Februar 2008).

Die conclusio des Finanzamtes, "wonach sich die Treuhandschaft nur dadurch erklären lasse, dass die Gesellschafterin gar nicht an der Ausübung der ihr zustehenden Gesellschaftsrechte interessiert sei" verdeutliche ebenfalls, dass sich das Finanzamt mit der Rechtsnatur von Treuhandverträgen nicht auseinandergesetzt hat. Die Ausführungen des Finanzamtes in der Begründung der Berufungsvorentscheidung erwecken den Anschein, dass das Finanzamt Treuhandverträge per se -auch wenn diese gegenüber dem Finanzamt, wie im gegenständlichen Fall, offen gelegt worden seien, offenbar für unüblich und idR missbräuchlich halte. Das Finanzamt verkenne, dass offen gelegte Treuhandverträge nur aus außersteuerlichen Gründen abgeschlossen würden. Treuhandverträge, welche aus steuerlichen Gründen abgeschlossen würden, würden dem Finanzamt gegenüber eben nicht offen gelegt.

Die oben angeführte conclusio des Finanzamtes werde damit begründet, dass das Nichtinteresse der Gesellschafterin an der Ausübung ihrer Gesellschaftsrechte darin begründet sei, dass der Firmenwert der Bw., deren Geschäftsgegenstand die Beratung sei, alleine von der Person des Geschäftsführers abhänge und die Bw. losgelöst vom Geschäftsführer keinen erkennbaren Wert repräsentiere. Diese conclusio und deren Begründung sei weder objektiv nachvollziehbar noch in sich schlüssig.

Entgegen der Vorschrift des § 24 Abs. 1 lit. c BAO vertrete das Finanzamt die Ansicht, dass der Treuhänder (und Geschäftsführer) wirtschaftlicher Eigentümer der Anteile sei.

Vollkommen unverständlich ist deshalb, dass das Finanzamt den Treuhänder zwar als wirtschaftlichen Eigentümer der Anteile betrachte, die Zuwendung eines Vorteils (vGA) aber an eine dem Anteilsinhaber nahe stehende Person für möglich halte, welcher nach Ansicht des Finanzamtes eben der Treuhänder sei. Wenn das Finanzamt schon unrichtigerweise den Treuhänder als wirtschaftlichen Eigentümer betrachte, so hätte es der Rechtsfigur "vGA an eine nahe stehende Person" nicht bedurft. Im gegenständlichen Fall sei der Treuhänder nach Ansicht des Finanzamtes wirtschaftlicher Eigentümer der Anteile und gleichzeitig eine nahe stehende Person des wirtschaftlichen Eigentümers. Diese Schlussfolgerung des Finanzamtes sei denkunmöglich.

Darüber hinaus ergebe sich aus der Begründung der Berufungsvorentscheidung, dass sich das Finanzamt mit den meisten Argumenten der Berufung vom 8. Februar 2008 inhaltlich nicht auseinandergesetzt habe.

Im Übrigen sei angemerkt, dass das Aufwerfen von Fragen durch das Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung („Wie sollte der Geschäftsführer sich selbst in der Funktion des Treuhänders kontrollieren? Wie sollte er sich bei für den Geschäftsführer günstigen, für den Treugeber ungünstigen Geschäften verhalten?“) keine entsprechende Begründung iSd § 93 BAO darstelle.

Nach § 93 Abs. 3 lit. a BAO habe ein Bescheid ua. eine Begründung zu enthalten, wenn ihm ein Anbringen zugrunde liegt, dem nicht vollinhaltlich Rechnung getragen werde. Erst die Begründung mache den Bescheid für den Abgabepflichtigen nachvollziehbar und kontrollierbar und sei somit für das Rechtsstaatsprinzip von zentraler Bedeutung (vgl *Beiser*, Steuern, 3. Auflage, 357). Ein zentrales Begründungselement sei die Anführung des Sachverhaltes, den die Behörde (als Ergebnis ihrer Überlegungen und Beweiswürdigung) als erwiesen annehme (vgl Ritz, aaO. § 93 Tz 11). Aus der Begründung habe weiters hervorzugehen, aus welchen Erwägungen die Behörde zur Ansicht gelange, dass gerade der festgestellte Sachverhalt vorliege. Die Bescheidbegründung habe überdies in der Darstellung der rechtlichen Beurteilung darzulegen, welcher abgabenrechtliche Tatbestand durch den in der Begründung angeführten Sachverhalt für gegeben erachtet werde (Ritz, aaO., § 93 Tz 12). Nach der Judikatur des VwGH führten Begründungsmängel, insbesondere Widersprüche innerhalb der Begründung zur Rechtswidrigkeit des Bescheides infolge der Verletzung von Verfahrensvorschriften (zB. VwGH 5.7.1994, 93/14/0049; 2.7.2002, 2001/14/0029; siehe auch Ritz, aaO., § 93 Tz 16).

Die vom Finanzamt im Rahmen der freien Beweiswürdigung (§ 167 BAO) angestellten Erwägungen und Folgerungen müssten schlüssig sein; sie seien in der Bescheidbegründung darzustellen. Im gegenständlichen Fall habe das Finanzamt jedoch den Untersuchungsgrundsatz verletzt. Die vom Finanzamt in diesem Zusammenhang "im Rahmen der freien Beweiswürdigung" angestellten Erwägungen und Folgerungen insbesondere zum Treuhandvertrag und zur verdeckten Ausschüttung seien (wie oben ausgeführt) nicht schlüssig, würden in der Bescheidbegründung nicht entsprechend dargelegt, widersprächen der Vorschrift des § 24 Abs. 1 lit. c BAO, seien in sich nicht schlüssig und teilweise sogar widersprüchlich bzw. denkunmöglich. Hätte das Finanzamt den Sachverhalt vollständig und richtig ermittelt, so hätte dieser Umstand zu einem im Spruch anders lautenden Bescheid geführt.

Auf Grund obiger Ausführungen ergebe sich, dass die Berufungsvorentscheidung vom 29. Mai 2008 nicht nur inhaltlich sondern auch infolge der Verletzung von Verfahrensvorschriften rechtswidrig sei.

Ergänzend werde auf die Ausführungen in der Berufung vom 8. Februar 2008 verwiesen.

Anlässlich einer Befragung der MM als Zeugin vor dem unabhängigen Finanzsenat am 23. Juli 2009 gab diese an (Fragen *kursiv*):

„Wie ist die Anbahnung zwischen Ihnen und KK betreffend den Erwerb der Anteile der Bw. zustande gekommen?

Ich kenne KK schon seit Jahren. Im Jahr 2002 ist diese nach meiner Scheidung an mich herangetreten und hat mich gefragt, ob ich ihre Anteile erwerben möchte. Es war Geld aus der Scheidung vorhanden und ich wollte dieses Geld anlegen. Die ersten Gespräche mit KK habe ich im Mai/Juni 2002 geführt. Es hat sich sehr verlockend angehört.

Wissen sie über die Motive des Verkaufs von KK Bescheid?

KK wollte sich selbständig machen und hat dann mit ihrem Chef, Herrn B. von der Group, Probleme bekommen.

Wie wurde der Erwerbspreis für den Ankauf der Anteile errechnet?

Das kann ich nicht sagen. KK hat mir den Betrag genannt und ich musste die Entscheidung treffen, ja oder nein. Es wurde nicht darüber geredet, dass ihr ein anteiliger Gewinn für das Jahr 2002 zusteht.

Wie haben sie den Erwerbspreis entrichtet?

Ich habe das Geld bar bezahlt.

Welche Planungen, Unternehmensziele und Renditeprognosen haben sie vor dem Erwerb der Gesellschaftsanteile durchgeführt?

Für mich hat sich die Überlegung gestellt, entweder Aktien zu kaufen oder diese Anteile zu erwerben. Ich habe diesbezüglich keine genauen Berechnungen angestellt. Ich dachte mir es geht oder es geht nicht.

Warum haben sie ihre Anteile treuhändig an LL übertragen?

Er ist der Geschäftsführer.

Aber es ist nicht üblich, dass man mein seine Anteile dem Geschäftsführer überträgt.

Das war einfach so. Ich vertraue KK und ich vertraue LL.

Wie haben sie in der Folge ihren Einfluss auf die Gesellschaft gesichert?

Was ist mit dieser Frage gemeint? Ich bin immerhin die Eigentümerin. Es gibt keine gesonderte Vereinbarung darüber. Es gibt einen Anwalt, es gibt einen Notar und ich habe Einblick in die Bilanz.

Warum wurde keine Entlohnung für die Ausübung der Treuhandschaft vereinbart?

Das war nie ein Thema.

Welche unternehmensstrategischen Vorgaben und Ziele haben sie mit dem Geschäftsführer vereinbart?

Ich habe überhaupt nichts vereinbart. Er hat die Aufgabe, dass die Firma funktioniert.

Welche Verzinsung des von ihnen eingesetzten Kapitals peilen sie an?

Ich habe keine Zielvorgaben.

Welche Vereinbarungen haben sie mit LL hinsichtlich der Gewinnausschüttungen und größerer Anschaffungen getroffen?

Keine Vereinbarungen.

Sind ihnen die Umlaufbeschlüsse der Gesellschaft zugegangen und haben sie diese unterzeichnet?

Ich habe die Umlaufbeschlüsse nicht zu Gesicht bekommen und auch nicht unterzeichnet. Ich habe den Vertrag unterschrieben, dass ich Eigentümerin bin.

Welche Kontrollmaßnahmen haben sie gesetzt?

Keine.

Welche Ausschüttungen haben sie bisher erhalten?

Keine Ausschüttungen.

Warum haben sie keine Ausschüttungen gefordert?

Ich habe lediglich das Geld investiert und angelegt.

Wo liegt der Sinn des Erwerbs der Anteile, wenn ihnen keine Ausschüttungen zugekommen sind. Die Gesellschaft hat Gewinne gemacht, zumindest im Jahr 2002?

Es ist, so wie es ist. Ich sehe das als langfristige Anlage.

Welche betriebliche Notwendigkeit lag im Erwerb eines Einfamilienhauses mit Schwimmbad und gehobener Ausstattung?

Das Unternehmen war zuerst in der Tstr mit einer ziemlich hohen Miete (rd. 2.700 Euro im Monat). Es war dann die Überlegung ein Objekt zu erwerben, dass auch später einmal als normales Haus verkauft werden kann oder als Haus mit Büro. Dies scheint unter dem Blickwinkel des Verkaufs ein besserer Ausgangspunkt zu sein, als ein reines Büroobjekt.

Wann, warum und in welcher Form haben sie ihre Zustimmung zum Erwerb des Hauses zzzz, gegeben?

Hinsichtlich warum, verweise ich auf oben. Ich weiß nicht mehr genau wann ich die Zustimmung gegeben habe, ich glaube es war im Jahr 2003. Ich habe die Zustimmung mündlich erteilt.

Für das Wohnhaus wurden lt. Niederschrift zur Betriebsprüfung vom 13.November 2007 in den Jahren 2002 bis 2005 Anschaffungskosten einschließlich Grund und Boden in Höhe von 432.527,33 Euro und am Konto Betriebs- und Geschäftsausstattung 91.133,21 Euro an Einrichtungskosten für private Einrichtungen aktiviert.

Wie wurden diese Anschaffungen finanziert?

Das weiß LL.

Gemessen am Stammkapital der Bw. und an ihren Umsätzen und Gewinnen und in Anbetracht des Umstandes, dass die Bw. derzeit nur über 4 Mitarbeiter verfügt, stellt sich die Frage, worin die betriebliche Notwendigkeit in der Zurverfügungstellung dieses Wohnhauses für private Wohnzwecke des Geschäftsführers steht?

Das Gebäude wurde nicht für Zwecke einer Wohnstätte für Mitarbeiter, sondern als Anlage und Büro errichtet.

Worin sehen sie den Gewinn für die Gesellschaft in der Anschaffung des Hauses?

Das Ziel ist es, dass das Haus irgendwann verkauft wird.

Wie steht das mit dem Geschäftszweck der Gesellschaft in Einklang?

Ich korrigiere, es ist nicht das Ziel, dass das Haus irgendwann zum Verkauf steht, sondern das Ziel war, die Entstehung eines Büroobjektes entweder in Form eines neuen Mietobjektes oder in Form von Eigentum, wobei letztere Variante die sinnvollere ist.

Worin haben sie die konkrete Einsparung für die Bw. gesehen?

Darüber weiß LL Bescheid.

In dieses Objekt wurden mehr als 500.000 Euro investiert und wird dieses Objekt nur zu rd. 30 % betrieblich genutzt.

Warum wurde dem Geschäftsführer die Möglichkeit eingeräumt, dort privat zu wohnen?

Er kann privat dort wohnen.

Welche betriebliche Notwendigkeit lag darin, dass er dort wohnen darf?

Keine Besondere.

Nach welchen Gesichtspunkten wurde die Errichtung des Wohnhauses in Auftrag gegeben und wer hat das Haus geplant?

Diesbezüglich weiß LL Bescheid.

Wer war Baumeister, welche Professionisten waren beschäftigt?

Wie oben.

Ich weiß weder über die Planung und Errichtung des Wohnhauses Bescheid, noch über die tätigen und ausführenden Unternehmungen.

Haben sie die Zustimmung für die Errichtung eines Schwimmbades gegeben und welche betriebliche Veranlassung lag darin?

LL hat die *Entscheidungsgewalt* und hat das alleine entschieden.

Ursprünglich hatte die Bw. ihr Büro in einem Mietlokal. In der Folge wurde das Büro in das genannte Einfamilienhaus verlegt, für das insgesamt mehr als 500.000 Euro aufgewendet wurden, obwohl die Bw. nicht über eine entsprechende Kapitalausstattung verfügte.

Hatten sie diesbezüglich keine Bedenken hinsichtlich der Erträge für ihr eingesetztes Kapital?

Nein.

Der Geschäftsgegenstand der Bw. lautet

-Unternehmensberatung

-Entwicklung und Optimierung von Produktionssystemen

Was ist unter diesen Geschäftsgegenständen konkret zu verstehen?

Diesbezüglich weiß LL Bescheid.

Welche Aktivitäten werden von der GmbH konkret ausgeführt?

Wer sind die Leistungsempfänger der GmbH?

Diesbezüglich weiß LL Bescheid.

Warum wurde der Dienstvertrag mit LL vom 1. Mai 2002 von ihnen als Gesellschafterin unterfertigt, obwohl sie zu diesem Zeitpunkt die Gesellschaftsanteile noch nicht erworben haben?

Weiß ich nicht.

LL bezog 2008 für eine Teilbeschäftigung rd. 87.000 Euro brutto bei der Bw. Laut Dienstvertrag vom 1.Mai 2002 wurde ein monatliches Entgelt von 3.000,00 Euro brutto für 20 Stunden Normalarbeitszeit vereinbart.

Wie erklärt sich die Verdoppelung der Bezüge des LL bei etwa konstant bleibenden Umsätzen und einem sinkenden Betriebsergebnis?

*Nach welchen Gesichtspunkten und wann wurde die Erhöhung der Bezüge beschlossen?
Wurde dies in schriftlicher Form vorgenommen?*

Diesbezüglich soll LL befragt werden.

Laut Zusatzvereinbarung vom 4.Jänner 2003 zum Geschäftsführervertrag wurde LL die private Nutzung der Immobilie zzzz , eingeräumt.

Wie wurde diese Nutzung bewertet, und in welcher Höhe wurde der diesbezügliche Sachbezug angesetzt?

Diesbezüglich soll LL befragt werden.

Welche Mehrleistung erbringt LL für die Zurverfügungstellung des Wohnhauses?

Das weiß ich nicht.

Unter Punkt 1 der Zusatzvereinbarung vom 4.Jänner 2003 wird festgehalten, dass der Zweck der Immobilieninvestition die werterhaltende Nutzung des künftigen Firmensitzes als Büro und Wohnräumlichkeit sei.

Was ist darunter zu verstehen?

D.h. es kann als Büro und als Wohnraum genutzt werden.

Zusätzlich wurde LL ein Darlehen in Höhe von 80.000 Euro gewährt.

Warum haben sie zusätzlich zur vereinbarten Entlohnung und zur Einräumung der Wohnungsmöglichkeit in zzzz, die Zustimmung zur Einräumung eines Darlehens gegeben?

Weiβ ich nicht.

LL kenne ich seit ca. 15 Jahren und habe ich zu ihm, genauso wie zu KK, ein freundschaftliches Verhältnis.

Über wie viele Angestellte verfügt die Bw. zur Zeit?

Das weiß ich nicht und ich kenne auch nicht deren Aufgabenbereich. Das weiß LL.

Die von der Bw. ausgeübte Tätigkeit wird im wesentlichen von LL alleine ausgeübt und stellen sein Wissen und Können die Grundlagen des Unternehmens dar.

Warum haben sie GmbH-Anteile an einer Gesellschaft erworben deren Erfolg untrennbar vom Können, Wissen und Geschick einer einzigen Person, nämlich von LL abhängig ist und sie auf den Geschäftsablauf keinerlei Einfluss haben?

Ich habe die Anteile erworben.

Sollte das Haus in zzzz, verkauft werden, glauben sie, dass ein Mehrerlös zu erzielen ist?

Weiβ ich nicht.

Welche Ausbildung haben sie genossen im Hinblick auf den Erwerb und die Führung einer GmbH?

Dieser Anteilserwerb hat nichts mit meiner Ausbildung zu tun. Das war eine reine Geldanlage und ich kümmere mich nicht um die Geschäfte.

Welche Möglichkeiten haben sie um den Geschäftsführer abzuberufen?

Ich weiß es nicht. Die Frage stellt sich nicht.

Sie haben 2002 den Erwerbspreis investiert und bis heute keinerlei Verzinsung erhalten – ist das richtig?

Ja.

Welche Möglichkeiten haben sie, die Treuhandschaft zu kündigen?

Weiβ ich nicht.

Hätten sie zum Zeitpunkt des Erwerbes einen anderen Geschäftsführer einsetzen können oder von der Treuhandschaft mit LL Abstand nehmen können?

Es ist nicht zur Diskussion gestanden.“

Zur Person der MM wird ergänzend festgehalten, dass sie in einem Dienstverhältnis mit Dienstort außerhalb der Steiermark steht, ihre Tätigkeit inhaltlich keinerlei Bezug zum Geschäftsgegenstand der Bw. hat und ihre Bruttobezüge rund 20.000,00 jährlich betragen.

Der UFS übermittelte der Bw. die oa. Niederschrift über die Aussagen der MM mit Vorhalt vom 6. August 2009 zur etwaigen Stellungnahme, welche jedoch bis dato unterblieb.

Mit Vorhalt vom 6. August 2009 forderte der UFS MM auf, die oa. Scheidungsurkunde sowie die darauf fußenden Zahlungsflüsse zu belegen. Weiters wurde der Nachweis der

Bankauszahlung zum Zwecke der Entrichtung des Erwerbspreises für den Anteilserwerb an der Bw. und die Bestätigung über den Zahlungsfluss an KK gebeten.

Mit Vorhaltbeantwortung vom 20. August 2009 legte MM den Scheidungsvergleich vom 1. März 2002 vor. Danach erhielt sie eine Ausgleichszahlung in Höhe von 68.312,46 Euro. Weiters legte sie einen Bankbeleg vor, wonach auf ihrem Girokonto am 12. Februar 2002 ein Zufluss von ihrem geschiedenen Ehemann in Höhe von 68.312,46 Euro verbucht wurde. Laut einem weiteren Kontoauszug behob MM bereits am 13. Februar 2002 einen Betrag von 44.000,00 Euro in bar. Dieser Beleg wurde von der Bw. als Nachweis für die Behebung der Mittel für den Erwerb der Anteile im August 2002 beigebracht.

Mit einem weiteren Vorhalt vom 6. August 2009 forderte der UFS KK zum Nachweis der Herkunft der Mittel für die Aufbringung des Stammkapitals auf.

Weiters wurde sie um Darlegung der Gründe für die Errichtung der Bw. und die gleichzeitige treuhändige Übertragung der Anteile an der Bw. an LL und die Veräußerung der Anteile bereits nach vier Monaten sowie die Ermittlung des Verkaufspreis gebeten.

Mit Vorhaltbeantwortung vom 21. August 2009 gab KK bekannt, dass sie sich im Bereich Personalentwicklung persönlich verwirklichen habe wollen und aus diesem Grund die Bw. gegründet habe.

Sie sei zu diesem Zeitpunkt in einem Angestelltenverhältnis gewesen und ihr damaliger Vorgesetzter hätte diese zusätzliche Aktivität nicht unterstützt.

Um ihr Angestelltenverhältnis nicht zu gefährden und um einen langsamem Anlauf zu sichern, habe sie LL, der sie in dieser Angelegenheit unterstützt habe, die Anteile treuhändisch übertragen.

Leider habe sich herausgestellt, dass eine Doppelbelastung in dieser Form dauerhaft nicht funktioniere. Zusätzlich habe ihr Vorgesetzter ihr verständlich gemacht, dass die fehlende Kapazität und flexible Arbeitseinteilung nicht tragbar seien.

Um ihr Angestelltenverhältnis nicht zu gefährden habe sie sich kurzfristig entschlossen, ihre Anteile zu verkaufen. Sie habe bereits Ende April eine Einigung mit MM gefunden und die Zusage zur Anteilsübernahme erhalten.

Die Aufbringung des Stammkapitals sei über Sparbücher, die nicht mehr existierten, erfolgt. Der Verkaufspreis sei ihr am 5. August 2002 bar übergeben worden und habe sie diesen auf diversen Sparbüchern angelegt.

Die Bw. hatte in den Jahren 2002 bis 2005 nachstehende Umsatzerlöse und Bilanzgewinne und stellten sich im Vergleich dazu die Bruttobezüge des LL laut Kennzahl 210 des Lohnzettels wie folgt dar:

Jahr	2002	2003	2004	2005
Erlös	426.776,25	159.956,50	325.028,53	494.500,60
Jahresüberschuss	136.042,27	2.257,45	845,15	57,02
Die Bruttobezüge des LL laut Kennzahl 210 des Lohnzettels betrugen:	32.080,00	61.267,00	57.414,00	57.591,36

Im Streitzeitraum war LL größtenteils alleiniger Dienstnehmer der Bw., 2005 war neben ihm auch seine geschiedene Ehefrau, ML (kurz ML) Dienstnehmerin der Bw.

KK erhielt im Jahr 2002 für den Zeitraum 12. Jänner bis 30. Juni Bezüge in Höhe von 4.578,10 Euro vom Arbeitsmarktservice und für den Zeitraum 1. Februar bis 31. Dezember als Vollbeschäftigte Angestellte der ManagementGmbH (=kurz ATMGmbH) 13.566,97 Euro. Sie war in der Folge bei der ATMGmbH bis zu deren Liquidation im Dezember 2004 vollbeschäftigt. Seit 1. September 2008 ist sie schließlich bei der Bw. angestellt.

KK ist die Lebensgefährtin von LL und wohnt ebenfalls in zzzz.

Seit Jänner 2005 ist ML, die geschiedene Ehefrau des LL, Arbeitnehmerin der Bw. Laut Dienstvertrag vom 10. Jänner 2005 bezieht sie ein monatliches Bruttogehalt von 975,62 Euro 14-mal im Jahr. Die Normalarbeitszeit beträgt 20 Stunden wöchentlich. Ihre Tätigkeit besteht in der *Organisation von Kundenveranstaltungen, Catering und Workshoporganisation*.

Im Jahr 2008 waren laut vorliegenden Lohnzetteln bei der Bw. vier Dienstnehmer beschäftigt. LL mit einem Bezug von 87.131,36 brutto, ML mit 14.176,05 brutto, KK für drei Monate mit 5.538,92 brutto, JG vom 1. Jänner bis 31. Juli 2008 mit 2.107,00 brutto.

LL bezog im Jahr 2002 Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 90.802,46 Euro, Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit von der LVBGmbH (kurz LVBGmbH) für den Zeitraum Jänner bis Februar 2002 in Höhe von 17.627,98 sowie von der Bw. für den Zeitraum Mai bis Dezember in Höhe von 23.593,52 Euro.

LL war in der Zeit vom 28. September 1996 bis 28. Februar 2002 Gesellschaftergeschäftsführer der LVBGmbH. Als Gesellschafter trat er erst am 24. Mai 2002 aus.

Die LVBGmbH war wiederum bis 20. April 2002 zu 80% an der ATMGmbH beteiligt.

LL war auch Geschäftsführer der ATMGmbH (mittlerweile gelöscht), bei der KK von Februar 2002 bis zur Liquidation beschäftigt war. LL war deren Geschäftsführer von deren Gründung am 28. Jänner 1998 weg bis zum Beginn der Liquidation am 21. Dezember 2004, danach bis zur Löschung Liquidator.

LL war vom 20. April 2004 bis zur Löschung der am 12. Jänner 2006 auch zu 80% an der ATMGmbH als Gesellschafter beteiligt.

Der von MM und KK erwähnte Ing.R.B. (kurz B.) war Prokurist der ATMGmbH.

Die ATMGmbH verlegte ihren Sitz am 25. Mai 2002 von Niederösterreich in die Tstr , 2222N. Diese war ab 1. Mai 2002 laut Mietvertrag alleinige Mieterin der Geschäftsräumlichkeiten in der Tstr. Die Bw. hatte von ihrer Gründung an bis zur Sitzverlegung am 3. April 2004 ihre Geschäftsanschrift ebenfalls in der Tstr.

Das Mietentgelt laut genanntem Mietvertrag betrug 1.630,00 Euro plus Umsatzsteuer und Betriebskosten.

Auch eine andere Gesellschaft im Nahbereich des LL, die aaGmbH (kurz *aaGmbH*), hatte in der Zeit vom 23. Mai 2003 bis 17. Februar 2006 ihre Geschäftsanschrift in der Tstr , danach verlegte sie diese nach zzzz.

LL ist daneben auch seit 5. April 2003 selbständiger Geschäftsführer der *aaGmbH* (seit 29. Juni 2005 ihr alleiniger Geschäftsführer). Die *aaGmbH* wurde am 5. April 2003 gegründet. Die Bw. ist seit Gründung der *aaGmbH* zu 50 % und seit dem 29. Juni 2005 zu 90 % an dieser Gesellschaft beteiligt.

Laut Grundsatzvereinbarung vom 1. April 2004, abgeschlossen zwischen der Bw. und der *aaGmbH*, verpflichteten sich die beiden Gesellschaften gegenseitig nicht in Konkurrenz zu treten. Grundsätzlich würden Beratungsprojekte durch die Bw. und Planungsprojekte durch die aaGmbH abgewickelt.

Die Bw. verbuchte im Jahr 2002 Mitaufwand inklusive Nebenkosten in Höhe 18.896,00 Euro, im Jahr 2003 in Höhe von 21.966,15 Euro und im Jahr 2004 in Höhe von 9.142,43 Euro.

Zum Dienstverhältnis mit LL bei der Bw. wird ergänzend ausgeführt:

Der Geschäftsführer-Anstellungsvertrag mit LL vom 1. Mai 2002 wurde bereits von MM unterfertigt, obwohl sie zu diesem Zeitpunkt die Gesellschaftsanteile noch nicht erworben hatte.

Laut diesem Vertrag wurde mit LL eine Normalarbeitszeit von 20 Wochenstunden und ein Gehalt von 3.000,00 Euro pro Monat vereinbart. Es wurde zur Kenntnis genommen, dass LL daneben noch eine Zusatztätigkeit als Selbständiger ausübte.

Laut Lohnzettel für 2008 war LL im Jahr 2008 nach wie vor bei der Bw. nur *teilbeschäftigt* und erhielt Jahresbruttobezüge von rund 87.000 Euro.

Laut Zusatzvereinbarung zum Geschäftsführervertrag vom 4. Jänner 2003 wurde LL das Recht eingeräumt, die für den Betrieb nicht erforderlichen Räumlichkeiten des EFH in zzzz, für private Zwecke unter Berücksichtigung der steuerlichen Erfordernisse zu nutzen. Erfordere der Geschäftsbetrieb eine Ausweitung der Räumlichkeiten, seien diese kurzfristig zur Verfügung zu stellen.

Zusätzlich wurde LL die Möglichkeit der Inanspruchnahme eines Darlehens von 80.000,00 Euro eingeräumt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist die Frage, ob das der Bw. als Sitz dienende EFH in zzzz, das zu 71 % von LL zu eigenen Wohnzwecken genutzt wird, steuerliches Betriebsvermögen der Bw. ist.

Unstrittig ist LL laut Firmenbuch alleiniger Gesellschafter der Bw. und deren alleiniger Geschäftsführer. LL ist auch Gründer der Gesellschaft laut Gesellschaftsvertrag.

Die Bw. behauptet nun, dass LL als Gesellschafter der Bw. lediglich Treuhänder der MM sei und hat dem Finanzamt einen entsprechenden Treuhandvertrag vorgelegt.

Zunächst ist die Glaubwürdigkeit des Treuhandverhältnisses zwischen LL und MM zu prüfen.

Nach § 21 Abs. 1 BAO ist für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend.

Gemäß § 24 Abs. 1 BAO gelten für die Zurechnung der Wirtschaftsgüter bei der Erhebung von Abgaben, soweit in den Abgabenvorschriften nicht anderes bestimmt ist, folgende

Vorschriften:

a)

Wirtschaftsgüter, die zum Zweck der Sicherung übereignet worden sind, werden demjenigen zugerechnet, der die Sicherung einräumt.

b)

Wirtschaftsgüter, die zu treuen Händen übereignet worden sind, werden dem Treugeber zugerechnet.

c)

Wirtschaftsgüter, die zu treuen Händen für einen Treugeber erworben worden sind, werden dem Treugeber zugerechnet.

d)

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

Wie die Bw. selbst in der Berufung ausführt, sind nachstehende Merkmale maßgeblich für die steuerliche Anerkennung eines Treuhandverhältnisses.

Das Wesen der Treuhandschaft besteht darin, dass jemand Rechte übertragen erhält, die er im eigenen Namen, aber auf Grund einer besonderen obligatorischen Bindung zu einer anderen Person (dem Treugeber) nur in einer bestimmten Weise ausüben soll. Der

Treuhänder ist im Besitz des Vollrechts. Er handelt im eigenen Namen, aber auf fremde Rechnung, er übt fremde Rechte aus. Der Treuhänder ist nach außen hin unbeschränkt verfügberechtigt, jedoch im Innenverhältnis dem Treugeber verpflichtet, das ihm übertragene Recht im Interesse des Treugebers auszuüben.

Wird die Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft treuhändisch gehalten, dann ist in der Regel der Treugeber Gesellschafter, hingegen ist der Treuhänder Gesellschafter, wenn ihm gegenüber der Treugeber bloß eine Geldforderung und keinen Anspruch auf Herausgabe des Treuhandvermögens hat und der Treuhänder persönliches Unternehmerrisiko trägt und die Unternehmerinitiative entfaltet.

Für die Beurteilung der Gesellschafterstellung des Treugebers bzw. des Treuhänders ist die rechtliche Gestaltung des Treuhandvertrages ausschlaggebend (maßgebliche Kriterien: Weisungsbefugnis, sowie jederzeitiger Herausgabeanspruch des Treugebers) und die tatsächliche Durchführung derselben.

Aus den Aussagen der MM geht deutlich hervor, dass sie keinerlei Einfluss auf die Geschäftsführung und Gebarung der Gesellschaft nahm und auch keinerlei Kontrolltätigkeit ausübte und dies auch offensichtlich niemals intendiert war.

Sie hatte keinerlei Planungen und Unternehmensziele noch irgendwelche Renditeprognosen angestellt.

Sie habe den Erwerb der Anteile an der Bw. lediglich als langfristige Geldanlage, statt eines Ankaufs von Aktien, betrachtet.

Damit fehlt MM aber jegliche Unternehmerinitiative und jegliches unternehmerische Engagement.

Sowohl KK als auch MM führen aus, dass die Treuhandschaft notwendig gewesen wäre, weil KK zum Zeitpunkt der Gründung der Gesellschaft in einem Angestelltenverhältnis zur ATMGmbH gestanden sei und ihr damaliger Chef diese zusätzlichen Aktivitäten nicht unterstützt hätte. Es habe sich aber in der Folge herausgestellt, dass diese Doppelbelastung dauerhaft nicht möglich sei und die fehlende Kapazität nicht tragbar sei.

Weshalb dann schließlich auch MM, das Treuhandschaftsverhältnis fortgesetzt hat, ist daraus nicht erklärbar und kann MM auch keine Gründe dafür angeben.

Aber auch die Argumente hinsichtlich Treuhandschaft zwischen KK und LL überzeugen nicht. LL, der Lebensgefährte der KK, hatte maßgeblichen Einfluss auf die ATMGmbH als deren Geschäftsführer und mittelbar als Gesellschafter der LVBGmbH.

Der von KK und MM ins Treffen geführte B. war hingegen nur Prokurst und Minderheitsgesellschafter der ATMGmbH. Aus dieser Konstellation *ist zu schließen*, dass KK

von ihrer damaligen Arbeitgeberin, der ATMGmbH, hinsichtlich des von ihr behaupteten „zusätzlichen beruflichen Engagements“ *bei der Bw.* keine Schwierigkeiten zu erwarten hatte.

Im Übrigen ist und war LL als Geschäftsführer und einziger Dienstnehmer im Zeitraum des behaupteten Treuhandverhältnisses mit KK der einzige wesentliche Leistungsträger der Bw. Sein Wissen, sein Können und sein Engagement stellten und stellen die Grundlagen des Unternehmens der Bw. dar. KK hatte keine Funktion bei der Bw. inne. Ein „*zusätzliches berufliches Engagement*“ der KK bei der Bw. ist *nicht* nachvollziehbar.

Es ist danach auch nicht nachvollziehbar, worin die Kollisionen betreffend das Dienstverhältnis liegen sollten.

Vor allem, erklärt sich daraus nicht das Eingehen des Treuhandschaftsvertrages, denn im Halten von Kapitalanteilen liegt für sich kein Kollisionspotenzial.

Auch der Umstand, dass die ATMGmbH ihren Sitz im Mai 2002 an die Adresse der Bw. in Tstr, 2222N, verlegte sowie die mittelbare und vorher unmittelbare Gesellschafterstellung des LL bei der ATMGmbH zeigen die Verquickung dieser Unternehmen über die Person des LL.

Dass KK gerade den alleinigen Geschäftsführer und späteren Hauptgesellschafter ihrer Dienstgeberin, der ATMGmbH, als Treuhänder ihrer Anteile an der Bw. zum Schutz ihres Dienstverhältnisses eingesetzt haben soll, zeigt deutlich die Absurdität dieses Vorbringens in der Berufung. Damit steht aber fest, dass schon zwischen KK und LL kein Treuhandverhältnis vorlag und LL schon bei Gründung der Bw. deren alleiniger wirtschaftlicher und zivilrechtlicher Gesellschafter war.

Da der Auftrag zur Errichtung des strittigen EFH aber erst im Oktober 2002 erteilt wurde, ist für den Berufungsfall die Frage wesentlich, ob ein Treuhandverhältnis zwischen LL und MM vorliegt.

Das Vorbringen der Bw., dass das Treuhandverhältnis zum Schutz der KK eingegangen worden sei, bietet nicht einmal den Ansatz einer Begründung dafür, weshalb auch MM das Treuhandverhältnis weitergeführt haben soll. Über Befragen konnte MM diesen Umstand *auch* nicht begründen, sie habe dies als gegeben hingenommen und nicht weiter hinterfragt.

KK konnte die Kontoflüsse für die Aufbringung des Stammkapitals nicht nachweisen. Sie argumentierte, dass die Mittel von irgendwelchen Sparbüchern stammten, die nicht mehr vorhanden seien. KK legte auch keinen Nachweis über die Einzahlung des in *bar* erhaltenen Abtretungspreises auf ein ihr gehöriges Konto vor.

MM wiederum legte zum Nachweis über den Abfluss des Abtretungspreises von ihrem Girokonto einen Kontoauszug vom Februar 2002 vor. Danach sind ihr am 12. Februar 2002 68.312,46 Euro aus dem Scheidungsvergleich zugeflossen und hat sie bereits am 13. Februar 2002 einen Betrag in Höhe von 44.000,00 in bar behoben. Ein Zusammenhang mit dem Anteilserwerb im August 2002 lässt sich damit nicht belegen. Es entspricht nicht den

Erfahrungen des täglichen Lebens, dass man einen Betrag bar behebt, diesen über sechs Monate als Bargeld ungenutzt aufbewahrt, um ihn dann zu veranlagen.

Es entspricht auch nicht den allgemeinen Gepflogenheiten, dass der Erwerbspreis von Gesellschaftsanteilen in bar erlegt wird. Weiters entspricht die Festsetzung des Abtretungspreises ohne anteilige Berücksichtigung des Jahresgewinnes nicht den realen wirtschaftlichen Abläufen.

MM hatte nach ihren Aussagen keine Kenntnis über das Zustandekommen des Erwerbspreises und sich auch keine Gedanken über die zu erwartenden Rendite gemacht und keine Prognosen eingeholt.

Sie hat den Geschäftsführer nicht kontrolliert und keinerlei Einfluss auf die Geschäftsführung, Gebarung und wirtschaftliche Entwicklung der Bw. ausgeübt. Sie weiß auch nicht über ihre Kontrollrechte Bescheid und kennt auch ihre Rechte als Treuhänderin nicht.

Sie weiß nicht einmal welchen Inhaltes die Geschäfte der Bw. sind, hat mit LL keine unternehmensstrategischen Vorgaben und Ziele vereinbart, weiß nicht wer die Kunden und Geschäftspartner der Bw. sind oder wie viele Dienstnehmer die Bw. hat, bzw. wer diese Dienstnehmer sind.

Sie weiß auch nicht, warum die Treuhandschaft unentgeltlich ausgeübt wird, in der Berufung hingegen wird behauptet, dass im Geschäftsführergehalt eine Komponente dafür enthalten sei. Die Berufung weiß hier offensichtlich mehr als die Treugeberin. Es liegen demnach zu diesem Punkt keine klaren schriftlichen Vereinbarungen vor, wie dies bei einem ernsthaften Treuhandverhältnis üblich ist.

MM hat bislang keine Gewinnausschüttungen in Anspruch genommen, obwohl die Bw. im Jahr 2002 einen Bilanzgewinn von 136.042,27 Euro erwirtschaftet hatte. Sie hat bisher überhaupt keinerlei Vorteile oder Zuflüsse irgendwelcher Art von der Bw. erhalten.

MM gibt an, dass sie im Mai/Juni 2002 die ersten Gespräche mit KK über den Erwerb der Anteile geführt habe, KK wiederum behauptet bereits Ende April 2002 habe es eine Einigung über die Anteilsabtretung gegeben.

Dieser nicht unwesentliche Widerspruch über den Zeitpunkt der Kontaktaufnahme und Verhandlungen bzw. der Willenseinigung, ist ein weiterer Hinweis dafür, dass der behauptete Anteilserwerb der MM nicht stattfand.

MM habe laut eigenen Angaben keine bestimmten Ziele hinsichtlich des zu erwartenden Ertrages des eingesetzten Kapital angepeilt.

MM weiß nicht wie die Anschaffung des strittigen EFH samt Ausstattung und Schwimmbad im Gesamtwert von mehr als 500.000,00 Euro finanziert wurde, wer mit der Planung und

Bauausführung beauftragt war. Über all diese Fragen wisse sie nicht Bescheid und könne nur LL darüber Auskunft geben.

Sie gab einerseits an, dass die Entscheidung zur Anschaffung des EFH von der Überlegung getragen gewesen sei, Mietkosten einzusparen. Auf die Frage worin die konkreten Einsparungen gelegen seien, verwies sie wiederum auf LL, der dies wisse.

Auf die Frage nach der betrieblichen Notwendigkeit der Zurverfügungstellung des EFH an LL für private Wohnzwecke, gab MM an, dass das Gebäude als Anlage und Büro und nicht zum Zwecke einer Wohnstätte für Mitarbeiter, angeschafft worden sei.

Faktum ist jedoch, dass das strittige Gebäude als EFH errichtet und auch eine dementsprechende Benützungsbewilligung erteilt wurde. Das Gebäude hat das typische Erscheinungsbild eines privaten Wohnhauses und wird nur zu 29 % betrieblich genutzt. Für die betriebliche Nutzung steht das Kellergeschoß und zum Teil auch das Dachgeschoß zur Verfügung. Ein typisches Büro- oder Anlageobjekt liegt demnach nicht vor. MM weiß nicht warum sie den Geschäftsführer-Anstellungsvertrag mit LL am 1. Mai 2002 unterschrieben hat, obwohl der Abtretungsvertrag erst im August 2002 abgeschlossen worden war.

Sie weiß nichts über die Grundlagen und das Zustandekommen der Geschäftsführerentlohnung noch, warum LL laut Zusatzvereinbarung zum Geschäftsführervertrag vom 4. Jänner 2003 das strittige EFH für eigene Wohnzwecke zur Verfügung gestellt wurde, auch nicht warum ihm zusätzlich die Inanspruchnahme eines Darlehens in Höhe von 80.000,00 Euro eingeräumt worden war.

Sie weiß auch nicht, wie die Zurverfügungstellung des EFH an LL bewertet wurde.

Zusammengefasst behauptet MM, dass sie mit dem Erwerb der Anteile an der Bw. lediglich Kapital, einem Aktienerwerb vergleichbar, anlegen wollte. Um alle weiteren Vorgänge habe sie sich nicht gekümmert.

Aber gerade damit ist ein wesentliches Merkmal für die Zurechnung des Treuhandvermögens an MM, nämlich die Entfaltung der Unternehmerinitiative nicht erfüllt. MM hatte keinerlei Einfluss und Kontrolle auf die Gesellschaft und LL ausgeübt und keinerlei Informationen über die Belange der Bw. erhalten und auch nicht angefordert. Ihren Aussagen zufolge, hatte sie auch kein Interesse daran, sondern hatte LL unumschränkte, alleinige Entscheidungsgewalt.

MM weiß auch nicht, welche Tätigkeit die Bw. ausübt und wie viele Mitarbeiter diese hat.

Auch wenn im Punkt III. des Treuhandvertrages vom 5. August 2002 die Rechte der MM als Treugeberin formal umschrieben wurden, zeigen die Aussagen der MM klar auf, dass diese Punkte nicht gelebt wurden. Es kommt nämlich nicht nur auf die rechtliche Gestaltung,

sondern auch auf die faktische Umsetzung der Treuhandvereinbarung an. MM übt eindeutig keinerlei Einfluss auf die Bw. aus.

Den Aussagen der MM zufolge, hat sich diese in ***keiner Weise*** mit der Bw. beschäftigt.

Es ist völlig unglaublich, dass man als Kapitalanlage Gesellschaftsanteile an einer GmbH erwirbt, die erst seit ca. einem halben Jahr besteht und keine Kenntnis vom Inhalt der Geschäfte, der Gebarung und den Abläufen dieser Gesellschaft hat sowie in der Folge de facto keinerlei Einfluss auf die Gesellschaft ausübt. Auch die Vorgänge um das strittige EFH und das völlige Unwissen der MM in diesem Zusammenhang zeigen, dass sie nicht wirtschaftliche Anteilsinhaberin der Bw. ist und dem Treuhandvertrag steuerlich keine Bedeutung zukommt. MM konnte nicht einmal die Zahlungsflüsse für den Erwerb der Anteile nachweisen.

Die Ausführungen in der Berufung, dass MM und LL zueinander fremd seien, sind unwahr, da MM mit LL und KK eine langjährige Freundschaft verbindet. Der oben dargestellte Geschehensablauf entspricht keinesfalls den Grundsätzen der Fremdüblichkeit. Der einzige Konnex zwischen der Bw. und MM besteht offensichtlich in der Unterschriftenleistung am Abtretungsvertrag und Treuhandvertrag.

Auch das oa. Firmenflecht rund um die Bw., in dem LL sowohl als Gesellschafter (auch indirekt) und Geschäftsführer eine zentrale Rolle spielt, zeigt deutlich die Eigentümerschaft des LL an der Bw. auf.

Die in diesem Unternehmensverband agierenden Gesellschaften haben im Übrigen ein zum Teil gemeinsames Logo mit dem Hinweis auf das Wort „ttt“, welches auch Bestandteil der Firma der Bw. ist. Es ist durch nichts begründet, warum gerade die wirtschaftliche Eigentümerin der Bw. eine außerhalb dieses Unternehmensverbandes stehende Person sein soll, die keinerlei Konnex zum Unternehmensgegenstand hat.

LL ist die tragende Kraft der Bw. Es widerspricht jeglicher Lebenserfahrung, dass LL seinen persönlichen Einsatz, seine Kenntnisse in einer Einmannsgesellschaft für eine außen stehende Gesellschafterin erbringt, die im Halten der Gesellschaftsanteile eine reine Geldanlage sieht.

Es wurden definitiv auch keine Gründe vorgebracht, warum MM die Anteile an der Bw. ***verdeckt halten sollten.***

Danach steht unter Heranziehung der Bestimmungen des § 21 BAO in Verbindung mit § 24 BAO eindeutig fest, dass MM nicht wirtschaftliche Eigentümerin der Anteile an der Bw. ist und sind diese Anteile LL als zivilrechtlichem Eigentümer auch wirtschaftlich zuzurechnen.

Es ist nun zu klären, ob das strittige EFH in zzzz, dem Betriebsvermögen der Bw. zuzurechnen ist oder ob sich dieses in der steuerneutralen Sphäre der Bw. befindet.

§ 7 Abs. 2 KStG 1988 in der hier maßgeblichen Fassung lautet:

(2) Einkommen ist der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den im § 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) und des Freibetrages für begünstigte Zwecke (§ 23). Wie das Einkommen zu ermitteln ist, bestimmt sich nach dem Einkommensteuergesetz 1988 und diesem Bundesgesetz.

Anzuwenden sind § 2 Abs. 2a des Einkommensteuergesetzes 1988 auf Einkünfte aus einer Beteiligung, wenn das Erzielen steuerlicher Vorteile im Vordergrund steht, sowie § 2 Abs. 2b des Einkommensteuergesetzes 1988.

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 Betriebsvermögenszugehörigkeit von Wirtschaftsgütern bei Körperschaftsteuersubjekten nach den gleichen Grundsätzen zu beurteilen ist wie bei Einkommensteuersubjekten.

Aufgrund der nach § 7 Abs 2 KStG bestehenden Maßgeblichkeit einkommensteuerlicher Gewinnermittlungsvorschriften ist die Betriebsvermögenszugehörigkeit von Wirtschaftsgütern bei Körperschaftsteuerpflichtigen nach denselben Grundsätzen zu beurteilen wie bei Einkommensteuerpflichtigen. Das notwendige Betriebsvermögen schließt nur jene Wirtschaftsgüter ein, die ihrer objektiven Beschaffenheit nach für den unmittelbaren Einsatz im Betrieb bestimmt sind und diesem auch tatsächlich dienen. Als entsprechende Zuordnungskriterien sind "Zweckbestimmung" des Wirtschaftsguts, "allgemeine Verkehrsauffassung" und "betriebliche Spezifika" anzusehen. Zum gewillkürten Betriebsvermögen zählen Wirtschaftsgüter hingegen dann, wenn sie - zB aufgrund des betrieblichen Interesses an fundierter Kapitalausstattung - dem Betrieb förderlich sein können und diesem auch tatsächlich förderlich sind. Letzteres trifft wohl auch auf Grundstücke zu, die - ungeachtet dessen, dass sie bisher noch nicht betrieblich genutzt wurden - für eine künftige Betriebserweiterung besonders geeignet sind. Wirtschaftsgüter, die aber weder im notwendigen Betriebsvermögen noch im gewillkürten Betriebsvermögen Deckung finden, weil sie einer Voluptuartätigkeit dienen oder objektiv erkennbar (ihrer Erscheinung nach) für "private" Zwecke bestimmt sind, stellen nach nunmehr ständiger VwGH-Rechtsprechung (VwGH 20. 6. 2000, 98/15/0169; 24. 6. 2004, 2001/15/0002; 26. 3. 2007, 2005/14/0091; 16. 5. 2007, 2005/14/0083) steuerneutrales Vermögen der Kapitalgesellschaft dar.

Wirtschaftsgüter, die einerseits betrieblich, andererseits nichtbetrieblich genutzt werden, sind - nach Ansicht des VwGH - als "gemischt genutztes Vermögen" der Kapitalgesellschaft zu qualifizieren. Eine Differenzierung zwischen betrieblichem und steuerneutralen Teil sollte allerdings dann unterbleiben, wenn eine der beiden Sphären von untergeordneter Bedeutung ist, was immer der Fall ist, wenn diese weniger als 20 % des Objekts erfasst. Als mögliche

Abgrenzungskriterien kommen bei bebauten Grundstücken zB "Nutzfläche", "Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten" oder "nachhaltig erzielbarer Ertrag" in Betracht.

Es ist davon auszugehen, dass schon ein durchschnittlich ausgestaltetes EFH nach allgemeiner Lebenserfahrung typischerweise der privaten Lebensführung dient.

Die Rechtsfigur des gewissenhaften und sorgfältigen Geschäftsführers, der bemüht ist, sich unternehmens- und steuerrechtlich richtig zu verhalten, dient dem hypothetischen Fremdvergleich im Rahmen einer auf den Erwerbs- bzw. Errichtungszeitpunkt Bezug nehmenden Angemessenheitsprüfung, die sich nicht nur auf den Einsatz des Wirtschaftsguts, dh darauf konzentriert, ob die Nutzungsüberlassung eines Wirtschaftsguts an den Anteilsinhaber zu fremdüblichen Konditionen erfolgt, sondern auch darauf, ob der Anschaffungs- bzw. Herstellungsvorgang in der Gesellschafterosphäre "wurzelt". Die Entscheidung darüber, ob der Erwerb, die Errichtung oder Sanierung einer Immobilie dem Grunde nach betrieblich motiviert ist oder nicht, kann unter diesem Gesichtspunkt unabhängig von der Höhe des bisher vom Anteilsinhaber geleisteten Nutzungsentgelts getroffen werden (siehe Pröll, Außerbetriebliches Vermögen der Kapitalgesellschaft- Ertragsteuerliche Konsequenzen auf Gesellschafterebene, ÖSTZ 2009, 288ff und die dort zitierte Judikatur des VwGH).

Die Bw. bringt vor, dass im Zuge der Gründung der Bw. auch Überlegungen hinsichtlich der Büroräumlichkeiten der Gesellschaft angestellt worden seien. Folgende Möglichkeiten seien zur Auswahl gestanden:

Anmietung eines Bürogebäudes, Ankauf eines Bürogebäudes oder Gebäudeleasing.
Letztendlich habe man sich zum Ankauf bzw. Bau eines Bürogebäudes entschlossen. Man habe sich dadurch eine höhere Flexibilität hinsichtlich der Abdeckung eines später auftretenden höheren Raumbedarfs erwartet. Darüber hinaus sei es auch möglich, nicht benötigte Bürosäume zwischendurch an Dritte zu vermieten. Ein Ankauf bzw. Neubau sei zum damaligen Zeitpunkt vorteilhafter erschienen als die Anmietung eines Bürogebäudes.

Im Rahmen der Verhandlung über die Geschäftsführerentlohnung des LL habe man sich darauf geeinigt, die für den Betrieb erforderlichen Räumlichkeiten dem Geschäftsführer zur Nutzung zu überlassen und dafür einen Sachbezug anzusetzen. Sollte der Geschäftsbetrieb eine Ausweitung der Räumlichkeiten erfordern, so habe der Geschäftsführer diese der Gesellschaft kurzfristig zur Verfügung zu stellen.

Diese Ausführungen der Bw., dass sie sich aus ökonomischen Überlegungen letztendlich zum Ankauf bzw. Bau eines Bürogebäudes entschlossen hätte, sind vollkommen unverständlich. Das strittige Gebäude ist als EFH konzipiert und ausgestaltet (rund 90.000,00 Euro der aktivierten Betriebs- und Geschäftsausstattung von insgesamt 131.372,12 Euro dienen den privaten Wohnzwecken des Geschäftsführers, das Erdgeschoß umfasst einen Wohn-Essraum

sowie Küche und Nebenräumlichkeiten, das Dachgeschoß mit 62,81 m² drei Schlafzimmer und ein Bad, wovon 17,31 m² betrieblich genutzt werden). Die Kellerräumlichkeiten werden betrieblich genutzt. Es war letztlich auch die Errichtung und der Erwerb eines EFH Gegenstand Kaufvertrages vom 4. Oktober 2002. Das Gebäude hat den typischen Charakter eines privaten Wohnhauses. Die Bau- und Benützungsbewilligung wurde ebenfalls für ein EFH erteilt. Die erwartete höhere Flexibilität hinsichtlich der Abdeckung eines später auftretenden, erweiterten höheren Raumbedarfs für Betriebszwecke ist daraus nicht nachvollziehbar. Auch nicht das Vorbringen, dass nicht benötigte Büroräume zwischendurch an Dritte vermietet werden könnten.

Es ist auch nicht nachvollziehbar, worin der Vorteil für die Bw. gegenüber einem Mietobjekt liegen soll, wenn sie ein EFH zu einem Gesamtpreis samt Ausstattung um mehr als 500.000,00 Euro erwirbt, das schließlich nur zu 29% (hauptsächlich in den Kellerräumen) im Ausmaß von rund 65 m² betrieblich genutzt wird.

Auf Grund der geschilderten Umstände ist es erwiesen, dass die Anschaffung des strittigen EFH in der Gesellschaftersphäre wurzelt.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gehören alle Wirtschaftsgüter, die objektiv dem Betrieb zu dienen bestimmt sind, zum notwendigen Betriebsvermögen. Dabei sind die Zweckbestimmung des Wirtschaftsgutes, die Besonderheiten des Betriebes und des Berufszweiges des Abgabepflichtigen sowie die Verkehrsauffassung maßgebend (vgl. das hg. Erkenntnis vom 25. Februar 1997, 93/14/0196 mwN). Stellt der Betriebsinhaber einem seiner Arbeitnehmer für dessen Wohnzwecke eine Wohnung (im Berufungsfall ein EFH) zur Verfügung, so dient dieses dann betrieblichen Zwecken, wenn für die Einräumung der Nutzungsmöglichkeit betriebliche Erwägungen maßgebend sind (vgl. das hg. Erkenntnis vom 17. September 1990, 89/15/0019).

Schafft eine Kapitalgesellschaft ein EFH an oder stellt sie eine solches her, um sie einem Gesellschafter, der auch Arbeitnehmer der Gesellschaft sein mag, zu Wohnzwecken zu überlassen, 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 es sich, dass die Kapitalgesellschaft eine derartige Anschaffung oder Herstellung für einen fremden Arbeitnehmer nicht getätigter hätte, ist daraus zu schließen, dass die tatsächlich getätigte Anschaffung oder Herstellung durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist. Die Wohnung stellt dann kein steuerliches Betriebsvermögen der Kapitalgesellschaft dar.

Im gegenständlichen Fall hält die Anschaffung des EFH dem Fremdvergleich nicht stand. Wie bereits dargelegt ist LL sowohl zivilrechtlicher als auch wirtschaftlicher Alleingesellschafter und

Geschäftsführer der Bw. LL ist zur Bw. nicht fremd. Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes entspricht es nicht der Lebenserfahrung, dass eine Kapitalgesellschaft in der Größenordnung der Bw. (siehe obige Darlegungen hinsichtlich Erlöse, Gewinn und Mitarbeiter) ein EFH im gehobenen Standard mit Schwimmbad für fremde Arbeitnehmer anschafft.

LL war und ist als Gesellschaftergeschäftsführer der *einzig leitende „Dienstnehmer“* einer Einmannsgesellschaft, der Bw. In den *Streitjahren* war er zeitweise der einzige Dienstnehmer, 2005 war neben ihm noch seine geschiedene Ehefrau angestellt.

Nach diesem Gesamtbild hält die Zurverfügungstellung des strittigen EFH an LL, da keine vergleichbaren Dienstverhältnisse vorliegen, auch dem inneren Fremdvergleich nicht stand, sondern ist nur aus soziätären Gründen erklärbar.

Hinsichtlich der Entlohnung des Geschäftsführers ist auszuführen, dass bereits ein Dienstvertrag mit einer vereinbarten Entlohnung seit Mai 2002 bestanden hat und aus der Zusatzvereinbarung vom 4. Jänner 2003 nicht hervorgeht, für welche Mehrleistungen dem Geschäftsführer die Benützung des EFH für private Wohnzwecke eingeräumt wurde. Dass der Vorteil aus der eingeräumten Nutzung ein Gehaltsbestandteil ist, ist damit nicht nachgewiesen und nicht glaubwürdig.

Die Bw. verweist selbst auf VwGH vom 16.05.2007, 2005/14/0083, wonach zwischen einem jederzeit im betrieblichen Geschehen (zB.: durch Vermietung) einsetzbaren Gebäude einer Kapitalgesellschaft einerseits und deren 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, zu unterscheiden ist. Würden erstere Gebäude zwar dem Gesellschafter vermietet, aber zu einem unangemessen niedrigen Mietzins, spreche dies in rechtlicher Hinsicht nicht gegen die Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen, sondern führe - bei Vorliegen der weiteren Voraussetzung einer verdeckten Ausschüttung - zum Ansatz fremdüblicher Betriebseinnahmen (Mieterträge) der Kapitalgesellschaft. Im Ergebnis sei nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes bei der Beurteilung, ob ein Gebäude der außerbetrieblichen (steuerneutralen) Sphäre zuzurechnen sei oder nicht, die folgende Fragestellung von Bedeutung:

Ist das Gebäude für die GmbH wirtschaftlich adäquat nutzbar oder ist das Gebäude in Erscheinung und Ausgestaltung im Gesellschafterinteresse? Im ersten Fall zähle das Gebäude zum Betriebsvermögen, im zweiten Fall zur außerbetrieblichen (steuerneutralen) Sphäre der GmbH.

Gerade mit diesem Vorbringen zeigt die Bw. auf, dass das strittige EFH der außerbetrieblichen (steuerneutralen) Sphäre der Bw. zuzurechnen ist. Dieses Haus ist eindeutig für die private

Nutzung des LL und nicht für die Unterbringung von Büro- und Geschäftsräumlichkeiten konzipiert. Es ist ein EFH, dessen Zuschnitt typisch privaten Wohnbedürfnissen und damit auch den privaten Wohnbedürfnissen des LL als Gesellschafter der Bw. dient. Die Bw. hat übrigens ihren Sitz und die Geschäftsanschrift erst ungefähr 9 Monate nach Erteilung der Benützungsbewilligung für das strittige Objekt als EFH und Wohnsitznahme durch LL an die Adresse zzzz, verlegt, was auch darauf hinweist, dass die private Nutzung durch LL von Beginn an der Hauptzweck des Erwerbes des EFH war.

Ein weiteres Indiz für den Erwerb des Gesamtobjektes zur privaten Nutzung ist die Errichtung eines Schwimmbades. Dass gerade ein EFH mit gehobener Ausstattung und Schwimmbad besonders als Büro geeignet sein soll, entbehrt jeder Logik. Dass im Erwerb dieses Gebäudes, das nur zu 29% betrieblich genutzt wird, eine Ersparnis für die Bw. liegen soll, ist nicht plausibel. LL hat sich durch die Anschaffung des EFH nicht wie ein gewissenhafter und sorgfältiger Geschäftsführer verhalten.

Nach dem Gesamtbild der Verhältnisse hat LL als alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer der Bw. die Errichtung des EFH für überwiegend eigene private Wohnzwecke in Auftrag gegeben.

Aus den dargelegten Umständen ist es offenkundig, dass die private Nutzung des strittigen EFH Anlass für die Errichtung desselben war. Der Bw. ist der Beweis für die betriebliche Notwendigkeit der Anschaffung des EFH und der Zurverfügungstellung einer Dienstwohnung für den Geschäftsführer nicht gelungen. Die Errichtung eines EFH für private Wohnzwecke des Gesellschaftergeschäftsführers dient typischerweise der privaten Lebensführung und nicht dem Betrieb. Auf Grund der Größe der Bw. und der Personalstruktur, hält die von der Bw. gewählte Konstruktion weder dem inneren noch dem äußeren Fremdvergleich stand.

Das Vorbringen der Bw., dass im Berufungsfall das Gebäude nicht einmal einem Gesellschafter, sondern dem angestellten Geschäftsführer zur Nutzung überlassen werde, weshalb es nicht der außerbetrieblichen (steuerneutralen) Sphäre zugerechnet werden könne und auch keine verdeckte Ausschüttung anzunehmen sei, ist durch das offenkundige Nichtvorliegen der behaupteten Treuhandschaft widerlegt.

Dass das Gebäude auch als Sitz der Bw. dient und teilweise betrieblich genutzt wird, ändert nichts an der Zughörigkeit zur außerbetrieblichen (steuerneutralen) Sphäre der privat genutzten Räume. Das Ausmaß der betrieblichen Nutzung im Ausmaß von 29% wurde seitens des Finanzamtes unstrittig steuerwirksam behandelt. Gegen dieses Aufteilungsverhältnis wurden von der Bw. keine Einwendungen vorgebracht.

Laut VwGH 2005/14/0053 umfasst notwendiges Betriebsvermögen jene Wirtschaftsgüter, die objektiv erkennbar zum unmittelbaren Einsatz im Betrieb bestimmt sind und ihm tatsächlich dienen (vgl. auch VwGH vom 24. Oktober 2002, 98/15/0083). Ein Wirtschaftsgut, das objektiv

erkennbar privaten (bzw. gesellschaftsrechtlichen) Zwecken dient oder objektiv erkennbar für solche Zwecke bestimmt ist, stellt notwendiges Privatvermögen dar. Solche Wirtschaftsgüter können nicht zum gewillkürten Betriebsvermögen werden (vgl. auch VwGH vom 18. Dezember 2001, 98/15/0019). Demnach gehören Wirtschaftsgüter einer Körperschaft, deren Anschaffung oder Herstellung rein gesellschaftsrechtlich veranlasst ist und die nicht der Einkommenserzielung der Körperschaft dienen, zu ihrem steuerneutralen Vermögen (vgl. Wiesner/Schneider/Spanbauer/Kohler, KStG 1988, Seite 134; Hofstätter/Reichel, III A, Tz 78 zu § 4 Abs. 1 EStG 1988).

Das strittige EFH ist auf Grund seiner Erscheinungsform und der Nutzung für private Wohnzwecke des Gesellschaftergeschäftsführers im Ausmaß von 71% notwendiges Privatvermögen bzw. steuerneutrales Vermögen der Bw. Dies gilt auch für die den privaten Zwecken des LL dienende Einrichtung.

Zusammengefasst wird festgestellt, dass LL zivilrechtlicher und wirtschaftlicher Alleingesellschafter der Bw. ist.

Die Treuhandverhältnisse mit KK und MM werden nicht anerkannt.

Das EFH im Ausmaß der privaten Nutzung von 71% durch den Gesellschaftergeschäftsführer sowie die Einrichtung für die private Nutzung des LL mit Anschaffungskosten in Höhe von 93.133,21 Euro sind der außerbetrieblichen Sphäre der Bw., also dem steuerneutralen Vermögen zuzurechnen.

Zur Umsatzsteuer ist auszuführen:

Nach § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 in der in den Streitjahren geltenden Fassung kann der Unternehmer, die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuer abziehen.....

Nicht als für das Unternehmen ausgeführt gelten gemäß Abs. 2 Z 2 lit. a dieser Gesetzesstelle Lieferungen, sonstige Leistungen oder Einführen, deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben (Aufwendungen) im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 1 bis 5 des Einkommensteuergesetzes 1988 oder der §§ 8 Abs. 2 und 12 Abs. 1 Z 1 bis 5 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 sind.

Dem privaten Wohnbedarf dienende Wohngebäude können durch zwei Vorsteuerausschlussregelungen des § 12 Abs. 2 UStG 1994 in der für die Streitjahre geltenden Fassung erfasst werden. Sie führen einerseits iSd § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG zu Lieferungen bzw. sonstigen Leistungen, deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben iSd § 20 Abs. 1 Z 1 bis 5 EStG 1988 oder § 8 Abs. 2 und § 12 Abs. 1 Z 1 bis 5 KStG 1988 sind. Der private Wohnraum zählt nämlich, wie etwa die bürgerliche Kleidung, zu den Aufwendungen

der Lebensführung iSd § 20 Abs. 1 Z 1 bzw Z 2 lit a EStG bzw. im Fall der gesellschaftsrechtlich veranlassten Überlassung durch eine Kapitalgesellschaft an ihren Gesellschafter zur Einkommensverwendung iSd § 8 Abs. 2 KStG. Dem privaten Wohnbedarf dienende Wohngebäude sind aber auch der ganz allgemein Gebäude erfassenden Bestimmung des § 12 Abs. 2 Z 1 UStG subsumierbar.

Ruppe führt im UStG-Kommentar, 3. Auflage, § 12 Tz 121, als Beispiel für den Vorsteuerausschluss nach § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG den Fall einer Kapitalgesellschaft an, die eine Wohnung anschafft, welche wegen der Überlassung für den privaten Bedarf des Gesellschafters nicht zum Betriebsvermögen der Kapitalgesellschaft gehört.

In diesem Zusammenhang ist von Bedeutung, dass sowohl § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG als auch § 12 Abs. 2 Z 1 UStG auf einkommensteuerliche Vorschriften verweisen. Aus einkommensteuerlicher Sicht gilt für ein Gebäude, das zum Teil betrieblichen Zwecken und zu einem anderen Teil der Befriedigung des privaten Wohnbedürfnisses dient, Folgendes:

Werden einzelne räumliche Teile eines Gebäudes betrieblich, andere nicht betrieblich genutzt, so ist das Gebäude in einen betrieblichen und einen außerbetrieblichen (steuerneutralen) Teil aufzuteilen.

Vor diesem einkommensteuerlichen Hintergrund normiert § 12 Abs. 2 Z 2 lit a UStG 1994 auf ein nur teilweise für die privaten Wohnbedürfnisse gewidmetes Gebäude übereinstimmend einen Vorsteuerausschluss für die Gebäudeteile (Räume), die ausschließlich oder überwiegend den privaten Wohnbedürfnissen des Unternehmers dienen (siehe dazu ausführlich VwGH 26. März 2007, 2005/14/0091).

In der nunmehrigen Entscheidung vom *28. Mai 2009, 2009/15/0100*, hat der VwGH klar zum Ausdruck gebracht, dass der Vorsteuerausschluss für jene Gebäudeteile, die privaten Wohnzwecken dienen, auf § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 alleine gestützt werden kann. Es bedarf dafür keines Rückgriffs § 12 Abs. 2 Z 1 UStG 1994. § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 ist in Art. 17 Abs. 6 Unterabs. 2 der 6. MwSt-RL gedeckt.

Nach der Bestimmung des § 12 Abs. 1 Z 2 lit. a UStG 1994 erfolgte die Versagung der Abzugsfähigkeit der Vorsteuern betreffend Anschaffung und laufende Aufwendungen der dem außerbetrieblichen (steuerneutralen) Bereich der Bw. zuzurechnenden Wirtschaftsgüter im Streitzeitraum zu Recht.

Entsprechend dieser Rechtsfolgerung war der Ansatz eines Sachbezuges für die Nutzung der Räumlichkeiten und Einrichtungsgegenstände durch LL rückgängig zu machen und eine entsprechende Kürzung der steuerpflichtigen, dem ermäßigten Steuersatz unterliegenden Umsätze vorzunehmen.

Es ist daher nicht rechtswidrig, dass das Finanzamt im angefochtenen Bescheid den Vorsteuerabzug nur hinsichtlich eines Teiles des Gebäudes und der Einrichtung gewährte.

Was die behauptete *Verletzung von Verfahrensvorschriften* vor allem im Hinblick auf die Schlussbesprechung betrifft, so ist auszuführen, dass die Bw. im weiteren Verfahren ausreichend Gelegenheit zur Stellungnahme hatte und daher dem Grundsatz des Parteiengehörs genüge getan wurde. Die Bw. hat die mangelhafte Begründung der erstinstanzlichen Bescheide vorgebracht. Es wird diesbezüglich auf § 289 Abs. 2 BAO verwiesen, wonach die Abgabenbehörde zweiter Instanz sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung ihre Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde erster Instanz setzen kann. Die bemängelte Berufungsverentscheidung ist durch die Einbringung des Vorlageantrages nicht mehr im Rechtsbestand und ersetzt die gegenständliche Begründung jene der erstinstanzlichen Bescheide.

Die Berufung war daher insgesamt, wie im Spruch ersichtlich, abzuweisen.

Graz, am 2. Dezember 2009