

GZ. RV/402-W/02  
GZ. RV/403-W/02

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw. gegen die Bescheide des Finanzamtes für Körperschaften betreffend Umsatz-, Körperschaft- und Kapitalertragsteuer jeweils für die Jahre 1992 bis 1996 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### Rechtsbelehrung

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

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

### Entscheidungsgründe

Die B wurde 1991 von F, H, L, Dr. GH, JV und M gegründet. Das Beteiligungsverhältnis war wie folgt:

	Betrag	in %
F	185.000,00 ATS	37,00%
H	125.000,00 ATS	25,00%
L	125.000,00 ATS	25,00%
Dr. GH	25.000,00 ATS	5,00%
JV	20.000,00 ATS	4,00%
M	20.000,00 ATS	4,00%
	500.000,00 ATS	100,00%

Gegenstand des Unternehmens war

- a) der Handel mit Waren aller Art,
- b) die Erbringung von Dienstleistungen in der automatischen Datenverarbeitung und Informationstechnik,
- c) die Beteiligung an anderen Unternehmungen,
- d) die Errichtung, der Ankauf und die Vermietung von Liegenschaften.

Geschäftsführer war zunächst F, K-Gasse. Ab 23. März 1994 bestand eine gemeinsame Vertretung der Gesellschaft durch F und V, ab 30. Juni 1999 eine selbständige Vertretung durch V.

Laut Gesellschafterliste vom 10. Feber 1993 änderten sich die Beteiligungsverhältnisse wie folgt:

	Betrag	in %
F	310.000,00 ATS	62,00%
H	125.000,00 ATS	25,00%
V	40.000,00 ATS	8,00%
Dr. GH	25.000,00 ATS	5,00%
	500.000,00 ATS	100,00%

Am 29. März 1994 wurden neue Beteiligungsverhältnisse beim Firmenbuch vermerkt:

	Betrag	in %
F	118.750,00 ATS	23,75%
V	118.750,00 ATS	23,75%
H	118.750,00 ATS	23,75%
L	118.750,00 ATS	23,75%
EV	25.000,00 ATS	5,00%
	500.000,00 ATS	100,00%

Am 13. März 1997 wurden neue Beteiligungsverhältnisse beim Firmenbuch vermerkt:

	Betrag	in %
F	208.333,34 ATS	41,67%
H	125.000,00 ATS	25,00%
V	125.000,00 ATS	25,00%
EV	41.666,66 ATS	8,33%
	500.000,00 ATS	100,00%

Mit Verschmelzungsvertrag vom 28. Juli 1999 wurde die B als übertragende Gesellschaft mit der MD als aufnehmender Gesellschaft verschmolzen. Die MD änderte ihren Firmenwortlaut auf BM.

Die BM wurde ihrerseits als übertragende Gesellschaft mit der Y, nunmehr X mit Verschmelzungsvertrag vom 30. August 2000 verschmolzen.

Mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom 2. März 2001 wurde über das Vermögen der X der Konkurs eröffnet eröffnet.

Die Bw. wird durch den Masseverwalter Dr. H (Stellvertreter: Mag. K) vertreten.

Bei der Bw. wurde 1996 und 1997 eine ua. die Umsatz- und Körperschaftsteuer 1992 bis 1994 sowie die Gewerbesteuer 1992 und 1993 und die Kapitalertragsteuer 1992 bis 1994 umfassende Betriebsprüfung und eine den Zeitraum 1 bis 12/1995 umfassende Umsatzsteuer-Revision durchgeführt.

Im Zuge dieser Betriebsprüfung bzw. Umsatzsteuer-Revision wurde ua. Folgendes festgestellt:  
Die Bw. hat ihren Gesellschaftern, F und H, Dienstwohnungen zur Verfügung gestellt. Dabei wurde wie folgt vorgegangen:

- a) Per 30. Juni 1992 wurde von der Bw. ein Betrag von 1.430.000,00 ATS als Mietrecht aktiviert. Laut vorläufiger Bilanz 1995 wurde die Bilanzierung dieses Mietrechtes und der damit in Zusammenhang stehenden Refinanzierungskredite rückgängig gemacht. (Laut Eingabe der Bw. vom 20. April 1998 an das Finanzamt wurde die Dienstwohnung H-Weg Mitte 1995 privat von F übernommen). Die Aktivierung des Mietrechtes bezieht sich auf einen Kleingarten mit der Adresse H-Weg. Die Liegenschaft besteht aus einer Fläche von 435 m<sup>2</sup> und wird durch eine Mauer und einen Gitterzaun begrenzt. Die beiden Gartentore werden mittels Kette und Vorhängeschloss abgeschlossen. Das auf der Liegenschaft befindliche Haus ist ca. 5 x 4 Meter groß, aus Holz gefertigt und mit Dachpappe eingedeckt. Die Liegenschaft ist nur über einen schmalen Gehweg und nicht mit dem Fahrzeug erreichbar. Die Liegenschaft wurde vom Generalpächter ab 1992 an die Mutter des Gesellschafter-Geschäftsführers der Bw., MF unterverpachtet und wird von F als Dienstwohnung benutzt. Der als Mietrecht aktivierte Betrag von 1.430.000,00 ATS entspricht einer Investitionsabkömmling an die Vorpächterin des Kleingartens. Die Ablösezahlung wurde durch Kredite refinanziert. Die Finanzierungsaufwendungen, sowie die auf den Kleingarten entfallenden Aufwendungen einschließlich der AfA wurden als Betriebsausgaben geltend gemacht, wobei 1992 keine Energiekosten als Betriebsaufwand geltend gemacht wurden.
- b) Mit Kaufvertrag vom 6. März 1992 erwarb die Bw. um 1.450.000,00 ATS das Wohnungseigenum an einer Wohnung mit der Adresse E-Gasse. Per 30. Juni 1992 wurde die Wohnung einschließlich der darauf entfallenden Kaufnebenkosten mit einem Betrag von 1.598.635,08 ATS aktiviert. Die Wohnung wurde H als Dienstwohnung zur Verfügung gestellt. H hatte seinen Wohnsitz bei der Gründung der Bw. im Jahr 1991 in P-Gasse. Laut Aussage von F wurde die Wohnung fallweise auch von MF genutzt. Auf dem Unterpachtvertrag betreffend den Kleingarten H-Weg gibt MF ihre Wohnadresse mit E-Gasse an. Die Finanzierungsaufwendungen, sowie die auf die Wohnung entfallenden Betriebskosten und die AfA wurden als Betriebsausgaben geltend gemacht.

Da es bei Betrieben mittlerer Größe nach der Verkehrsauffassung unüblich sei, Arbeitnehmern Dienstwohnungen zur Verfügung zu stellen (die Bw. hatte im Jahr der Anschaffung der beiden Dienstwohnungen einen Umsatz von ca. 9,6 Millionen ATS und einen Bilanzverlust von rund 1,6 Millionen ATS) und angesichts der finanziellen Situation der Bw. ging die Betriebsprüfung

davon aus, dass es sich bei der Überlassung fremdfinanzierter Wohnmöglichkeiten an die Gesellschafter um keine fremdüblichen Vorteile aus dem Dienstverhältnis handelte. Die Betriebsprüfung sah daher die Bruttoaufwendungen der Bw. für die Dienstwohnungen als verdeckte Ausschüttungen an die Gesellschafter F und H an. Diese seien daher zuzüglich der darauf entfallenden Kapitalertragsteuer dem Gewinn der Bw. zuzurechnen.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Betriebsprüfung und erließ entsprechende Bescheide betreffend Umsatzsteuer 1992 bis 1996 und Körperschaftsteuer 1992 bis 1996 sowie Kapitalertragsteuer 1992 bis 1996, wobei hinsichtlich der Jahre 1992 bis 1994 auf die durchgeführte Betriebsprüfung sowie auf den Betriebsprüfungs-Bericht und die angeschlossene Niederschrift verwiesen wurde. Betreffend die Abgaben der Jahre 1995 und 1996 legte das Finanzamt der Beurteilung die Rechtsauffassung der Betriebsprüfung zugrunde. (Die Gewerbesteuer wurde für die Jahre 1992 und 1993 aufgrund der Verlustsituation mit 0,00 ATS festgesetzt).

Im einzelnen wurden die Abgaben wie folgt festgesetzt:

Jahr	AbgA	Datum	Betrag	Eink. aus Gewerbeb.	v/ e
1992	U	14.03.1997	209.796,00 ATS		e
	K	14.03.1997	- ATS	- 1.277.243,00 ATS	e
1993	U	14.03.1997	1.004.363,00 ATS		e
	K	14.03.1997	- 1.304,00 ATS	472.149,00 ATS	e
1994	U	14.03.1997	673.359,00 ATS		e
	K	14.03.1997	13.526,00 ATS	716.742,00 ATS	e
1992-1994	KEST	07.03.1997	363.264,00 ATS		
1995	U	27.04.1998	1.104.676,00 ATS		v
	U	19.06.1998	1.104.676,00 ATS		e
	K	27.04.1998	79.879,00 ATS	385.814,00 ATS	v
	K	19.06.1998	79.879,00 ATS	385.814,00 ATS	e
	KEST	04.05.1998	83.255,00 ATS		
1996	U	27.04.1998	621.944,00 ATS		v
	U	19.06.1998	621.944,00 ATS		e
	K	27.04.1998	145.600,00 ATS	479.640,00 ATS	v

	K	19.06.1998	145.600,00 ATS	479.640,00 ATS	e
	KESt	04.05.1998	64.961,00 ATS		
Zeichenerklärung: v = vorläufig, e = endgültig					

Gegen diese Bescheide hat die Bw. berufen und beantragt, die Aufwendungen für die Dienstwohnungen H-Weg und E-Gasse als abzugsfähige Betriebsausgaben anzuerkennen und die Vorsteuern bei der Festsetzung der Umsatzsteuer zu berücksichtigen. Weiters beantragte die Bw., die vorhandenen Verlustvorträge im Jahr 1995 veranlagungsgemäß zu berücksichtigen und die Kapitalertragsteuer-Bescheide aufzuheben.

Begründend führte die Bw. aus, bei der Dienstwohnung H-Weg handle es sich um ein winterfestes Gebäude mit allen erforderlichen Installationen und Anschlüssen (einschließlich ISDN-Anschluss für Datenübertragungen). Die vor Bezug dieser Dienstwohnung von F genutzte Wohnung in der K-Gasse sei vom Standard her vollkommen unzureichend gewesen, weshalb die Zurverfügungstellung der in einer Grünruhezone befindlichen Dienstwohnung H-Weg erfolgt sei. Diese Wohnung sei von F als Dienstwohnung tatsächlich genutzt worden und habe neben der Ruhelage auch eine ausreichende Infrastruktur für Programmerstellungen und Computerarbeit mittels Laptop geboten. Der Abschluss des Pachtvertrages durch MF sei nur deshalb treuhändig für die Gesellschaft erfolgt, **weil aus rechtlichen Gründen sowohl der ursprünglich geplante Kauf des Objekts durch die Bw. als auch eine direkte Verpachtung an die Gesellschaft nicht möglich gewesen wäre**. Die Dienstwohnung E-Gasse sei H aus betrieblichen Gründen zur Verfügung gestellt worden, nachdem dieser sein bisheriges Untermietzimmer in der (Studenten-)Wohnung in der P-Gasse habe räumen müssen, weil eine Weiterbenützung nach Beendigung des Studiums durch den Hauptmieter nicht möglich gewesen sei. Die Wohnung sei seither durch H als Dienstwohnung benutzt worden und sei der einzige, am Betriebsort bestehende Wohnsitz von H. **MF habe die Wohnung nicht benutzt**. Die Angabe im Pachtvertrag sei nur deshalb erfolgt, weil für den Vertragsabschluss ein Wiener Wohnsitz erforderlich gewesen sei und ein solcher zu diesem Zeitpunkt noch nicht gegeben gewesen sei. Die unentgeltliche Überlassung einer Dienstwohnung führe nur dann zu einer verdeckten Ausschüttung, wenn die Gesamtvergütungen, die ein Gesellschafter-Geschäftsführer erhalte, die Angemessenheitsgrenze überschritten. Im gegenständlichen Fall sei die Zurverfügungstellung der Dienstwohnungen betrieblich veranlasst gewesen. Die Gesellschaft habe Interesse an der

Anwesenheit des Geschäftsführers und des hauptverantwortlichen Technikers und Spitzenprogrammierers am Betriebsort gehabt. Beide Personen "stammen aus Oberösterreich" und sei ein Wohnsitz in Wien Voraussetzung für die Arbeitsverhältnisse gewesen.

Abschließend stellte die Bw. die Bezüge des Geschäftsführers und des Gesellschafters H dar, wobei den Jahresbezügen des Geschäftsführers ein Sachbezug von 21.449,00 ATS hinzugerechnet wurde, den Monatsbezügen von H ein Sachbezug von 2.520,00 ATS (1992) bzw. 2.772,00 ATS (1993 bis 1996). Die Gesamtleistungen an die Gesellschafter seien keinesfalls als überhöht anzusehen, sondern bewegten sich im Rahmen der für eine derartige Geschäftsführertätigkeit bzw. Tätigkeit als leitender Techniker und Spitzenprogrammierer in der Branche bezahlten Gehälter.

Das Finanzamt erließ eine abweisende Berufungsvorentscheidung. In dieser wurde begründend ua. ausgeführt, die Bw. habe im Jahr der Anschaffung der Dienstwohnung H-Weg einen Umsatz von 9,4 Millionen ATS gehabt, einen Bilanzverlust von 1,6 Millionen ATS und über fünf Angestellte verfügt. Sie sei daher als Mittelbetrieb einzustufen. Die Zurverfügungstellung von zwei Dienstwohnungen an die beiden Gesellschafter sei nicht üblich. Der Vorteil sei vielmehr in der Gesellschafterstellung begründet und stelle eine verdeckte Ausschüttung dar. Die Angemessenheit des Gesellschafter-Geschäftsführer-Bezuges sei nicht nachvollziehbar dargestellt worden. Die angegebenen Sachbezügestellten lediglich die für die Bemessung der Lohnsteuer relevanten Beträge dar. Der Dienstgeber müsse jedoch prüfen, welche Leistungen insgesamt für die Leistung des Dienstnehmers erbracht wurden. Die vom Dienstgeber aufgewendeten Beträge hätten daher das Ausmaß der Angemessenheit überschritten. Ein ISDN-Anschluss könne in jeder Wohnung installiert werden und sei weder für die Arbeit am Laptop noch den Anschluss an das Internet erforderlich. Es sei nicht ersichtlich, weshalb eine Dienstwohnung über eine ausreichende Infrastruktur verfügen müsse, wenn diese doch am Arbeitsplatz jedenfalls gegeben sei. Dass befristete Mietverhältnisse enden sei dem Mieter von Anfang an bewusst und begründe keine betriebliche Veranlassung für den Arbeitgeber, eine Dienstwohnung zur Verfügung zu stellen. Vielmehr handle es sich bei der Wohnraumschaffung um einen typischen Teil privater Lebensführung. Dass die Wohnung nicht allzuweit vom Arbeitsplatz entfernt sei, liege vor allem im Interesse des Arbeitnehmers. Im Übrigen seien beide Gesellschafter bereits in Wien wohnhaft gewesen. Zur Dienstwohnung E-Gasse führte das Finanzamt dieselben Argumente ins Treffen.

Die Bw. stellte einen Vorlageantrag und erklärte, die Behörde sei "zur amtswegigen Ermittlung aller entscheidungsrelevanten Umstände" verpflichtet. Die Behörde kehre die Beweislast für das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung um, wenn sie vom Abgabepflichtigen verlange,

---

dass dieser nachweise, dass keine verdeckte Ausschüttung vorliege. Darüber hinaus beantragte die Bw. die Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

Den Akten sowie dem Arbeitsbogen der Betriebsprüfung ist ferner Folgendes zu entnehmen:

H-Weg:

Laut Eingabe des steuerlichen Vertreters vom 2. Mai 1994 hat MF "Eigentum" an der Liegenschaft H-Weg erworben und in Höhe des Kaufpreises eine einmalige Mietvorauszahlung in Rechnung gestellt. Da MF mit diesem Vorgang keinen geldlichen Vorteil erworben habe, sei das Geschäft steuerlich nicht zu erfassen gewesen. Laut einer Kopie des Überweisungsbeleges wurde die Mietzinsvorauszahlung von der Bw. an F überwiesen. Wie dem in Kopie vorliegenden Unterpachtvertrag zwischen dem Zentralverband der Kleingärtner, Siedler und Klein-tierzüchter Österreichs zu entnehmen ist, wurde dieser Vertrag mit MF abgeschlossen. Das Datum der Unterfertigung ist unleserlich, die Unterfertigung soll 1992 erfolgt sein. Laut Punkt 7 b des Unterpachtvertrages bedarf die entgeltliche oder unentgeltliche Überlassung des Ge-brauches des Kleingartens an einen Dritten der vorhergehenden schriftlichen Zustimmung des Verpächters. Gemäß Punkt 8 ist die Unterverpachtung der Kleingartenparzelle, die Unterver-mietung der Baulichkeiten, die vertragliche Begründung einer Teilhaberschaft an der Klein-gartenparzelle oder an Baulichkeiten auf derselben usw. untersagt. Der Unterpachtvertrag er-lischt gemäß Punkt 14 b des Vertrages im Falle des Todes des Unterpächters, soferne nicht binnen zwei Monaten nach seinem Ableben der Ehegatte, Verwandte in gerader Linie oder Wahlkinder des Verstorbenen oder eine andere Person, die an der Bewirtschaftung des Klein-gartens in den letzten fünf Jahren maßgeblich mitgewirkt hat, schriftlich die Bereitschaft er-klären, den Unterpachtvertrag fortzusetzen. Zu den Honoraren F führte der steuerliche Ver-treter laut Aktenvermerk vom 29. April 1996 aus, in den Jahren 1992 bis 1994 habe die Ge-sellschaft monatliche Akonti an F geleistet. In manchen Monaten seien auch andere Beträge direkt gezahlt worden. Dies sei bei der nächsten Abrechnung mindernd berücksichtigt worden. Einmal im Jahr sei eine Endabrechnung über die Akonti gemacht worden. Dies habe zu der verbuchten Rückverrechnung geführt. Maßgeblich für das Honorar seien folgende Kriterien gewesen, die mit den Gesellschaftern mündlich abgesprochen worden waren: Geschäfts-führerfunktion, operative Tätigkeit (Akquirierung und Betreuung von Kunden, wobei der Deckungsbeitrag das maßgebliche Kriterium sei), Gesamtergebnis der Gesellschaft. Spätestens bei der Bilanzerstellung für das abgelaufene Jahr würden die Kriterien bekannt und nach den oben angeführten Grundsätzen die Endabrechnung erstellt, nachdem eine Einigung zwischen den Gesellschaftern und F hergestellt werde. Diese Einigung erfolge in einer mündlich abgehaltenen Besprechung, wobei die erwähnten Kriterien als Grundlage herangezogen

würden. Eine Abrechnung in Honorarform erfolgte ua. deshalb, weil F laut Eingabe des steuerlichen Vertreters vom 20. März 1996 in wirtschaftlicher Betrachtungsweise über mehr als 25 % des Gesellschaftskapitals besessen habe. Deshalb wurden die monatlichen Honorarnoten als Einkünfte aus selbständiger Arbeit im Sinne des § 22 EStG versteuert. Laut Eingabe des steuerlichen Vertreters vom 14. Mai 1997 (Berufung gegen den Bescheid vom 8. April 1997 über den Prüfungszeitraum vom 1. Jänner 1991 bis 31. Dezember 1994 über die Festsetzung eines Dienstgeberbeitrages gemäß § 41 Abs. 1 FLAG 1967 (DB) sowie eines Zu- schlages zum Dienstgeberbeitrag gemäß § 57 Abs. 4 und 5 Handelskammergesetz (DZ)) be- zog F seine Geschäftsführerhonorare aufgrund eines mündlichen Werkvertrages mit der Ge- sellschaft. Die Höhe der Honorare bemasse sich ausschließlich aufgrund des von F im Rahmen seiner Vertriebstätigkeit bewirkten Erfolges. Bei Erfolglosigkeit werde auch kein Honorar bezahlt. F trage allein das Unternehmerwagnis. Er sei weder an eine feste Arbeitszeit noch an einen Arbeitsplatz gebunden und habe auch keinen Anspruch auf Entlohnung bei Verhinde- rung. Auch lägen sonstige wesentliche Merkmale eines Dienstverhältnisses im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG, wie insbesondere die persönliche Gebundenheit und Leistungspflicht und die erfolgsunabhängige Entlohnung im konkreten Fall nicht vor.

#### E-Gasse:

Die Eigentumswohnung (Buchwert im Zeitpunkt des Ausscheidens: 1.466.764,00 ATS) wurde 1997 um 1,5 Millionen ATS verkauft. Der Verkauf erfolgte an H, der die Wohnung vorher als Dienstwohnung innehatte.

Zur Angemessenheit der Bezüge/Honorare gab die Bw. in den Berufungen folgende Beträge bekannt:

Bezüge/Honorare laut Berufung

Jahr	Honorare F	Sachbezug	Gesamt
1992	536.234,80 ATS	- ATS	536.234,80 ATS
1993	402.200,60 ATS	21.449,00 ATS	423.649,60 ATS
1994	525.184,72 ATS	21.449,00 ATS	546.633,72 ATS
1995	592.475,57 ATS	21.449,00 ATS	613.924,57 ATS

Jahr	Bezüge H		pro Monat
1992	24.249,00 ATS	2.520,00 ATS	26.769,00 ATS
1993	24.820,00 ATS	2.772,00 ATS	27.592,00 ATS
1994	23.500,00 ATS	2.772,00 ATS	26.272,00 ATS
1995	24.840,00 ATS	2.772,00 ATS	27.612,00 ATS
1996	25.240,00 ATS	2.772,00 ATS	28.012,00 ATS

Die auf die Dienstwohnungen entfallenden Brutto-Aufwendungen wurden wie folgt bekannt gegeben:

Jahr	Aufwand H-Weg	Aufwand E-Gasse
1992	118.951,00 ATS	219.599,00 ATS
1993	203.752,00 ATS	216.048,00 ATS
1994	177.332,00 ATS	214.374,00 ATS
1995	86.042,09 ATS	209.135,74 ATS
1996		194.883,54 ATS

H hat vom 22. Jänner 1994 bis zum 30. April 1994 Arbeitslosengeld bezogen und vom 3. Oktober 1994 bis zum 2. Juni 1995 den Grundwehrdienst abgeleistet.

Die Bw. hat keine weiteren Dienstwohnungen vergeben, obwohl sie 1998 22 Angestellte beschäftigte.

Über Vorhalt, in welchem die Bw. ua. ersucht wurde um Vorlage allfälliger weiterer Unterlagen, insbesondere des Dienstvertrages von H samt allfälliger Abänderungen und Zusätze für die berufungsgegenständlichen Jahre erklärte der Masseverwalter Dr. H, der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung werde von ihm nicht aufrecht erhalten. Es liegen ihm keine weiteren Unterlagen vor, sodass eine weitere Stellungnahme zum Sachverhalt nicht möglich sei. Er ersuchte darum, die Entscheidung auf Grund der Ergebnisse des bisherigen Berufungsverfahrens zu treffen.

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

**Zu den Berufungen betreffend Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer:**

Gemäß § 8 Abs. 2 KStG 1988 (Körperschaftsteuergesetz 1988, BGBI. Nr. 1988/401 idgF) ist es für die Ermittlung des Einkommens ohne Bedeutung, ob das Einkommen im Wege offener oder verdeckter Ausschüttungen verteilt oder entnommen oder in anderer Weise verwendet wird.

Gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1972 (Umsatzsteuergesetz 1972, BGBI. Nr. 1972/223 idgF) kann der Unternehmer, der im Inland Lieferungen und sonstige Leistungen ausführt oder im Inland seinen Sitz oder eine Betriebsstätte hat, die folgenden Vorsteuerbeträge abziehen:

Die von anderen Unternehmen in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt ausgeführt worden sind.

Gemäß § 12 Abs. 2 gelten Lieferungen oder sonstige Leistungen sowie die Einfuhr von Gegenständen als für das Unternehmen ausgeführt, wenn sie überwiegend für Zwecke des Unternehmens erfolgen. Hierzu bestehen folgende Ausnahmen, die sinngemäß auch für die Einfuhr von Gegenständen gelten:

...

2. Nicht als für das Unternehmen ausgeführt gelten Lieferungen oder sonstige Leistungen, a) 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.

Gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 (Umsatzsteuergesetz 1994, BGBI. Nr. 1994/663 idgF) kann der Unternehmer die folgenden Vorsteuerbeträge abziehen:

Die von anderen Unternehmen in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind.

Gemäß § 12 Abs. 2 gelten Lieferungen und sonstige Leistungen sowie die Einfuhr von Gegenständen als für das Unternehmen ausgeführt, wenn sie für Zwecke des Unternehmens erfolgen. Nicht als für das Unternehmen ausgeführt gelten Lieferungen, sonstige Leistungen und Einfuhren, die nicht zu mindestens 10 % unternehmerischen Zwecken dienen. Hierzu bestehen folgende Ausnahmen, die sinngemäß auch für die Einfuhr von Gegenständen gelten:

...

2. Nicht als für das Unternehmen ausgeführt gelten Lieferungen oder sonstige Leistungen,  
a) deren Entgelt 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.

Der Verwaltungsgerichtshof hat in einem Rechtssatz zu seinem Erkenntnis Zl. 95/15/0181, 0182 und 0183 vom 10. Juli 1996 zum Vorliegen von verdeckten Ausschüttungen wie folgt ausgeführt:

Verdeckte Gewinnausschüttungen sind Vermögensminderungen oder verhinderte Vermögensmehrungen einer Kapitalgesellschaft, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst sind, sich auf die Höhe des Einkommens auswirken und in keinem Zusammenhang mit einer offenen Ausschüttung stehen. Verdeckte Gewinnausschüttungen sind somit alle außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung gelegenen Zuwendungen einer Körperschaft an ihre Anteilsinhaber, die das Einkommen der Körperschaft - zu Unrecht - vermindern und ihre Wurzel in der Anteilsinhaberschaft haben. ... Nur Aufwendungen und Erträge, die durch den Betrieb veranlasst sind, dürfen das Einkommen der Körperschaft beeinflussen. Verdeckte Gewinnausschüttungen sind aber nicht durch den Betrieb veranlasst, sondern durch das Gesellschaftsverhältnis. Vorteile, die eine Gesellschaft ihren Gesellschaftern zuwendet, die sie aber anderen Personen, die nicht ihre Gesellschafter sind, nicht oder nicht unter den gleichen günstigen Bedingungen zugestehen würde, sind durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst.

Der Verwaltungsgerichtshof hat in seinem Erkenntnis vom 29. März 2001, 97/14/0076 ausgeführt, dass es bei Klein- und Mittelbetrieben nach der Verkehrsauffassung nicht üblich sei, Arbeitnehmern eine Dienstwohnung zur Verfügung zu stellen und daher eine betriebliche Veranlassung fehle.

Die Bw. hat im gegenständlichen Verfahren eine gegenteilige Verkehrsauffassung weder nachgewiesen noch glaubhaft gemacht.

Mit der Frage, ob überhaupt eine Dienstwohnung vorliege, hat sich der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 20. Juni 2000, 98/15/0169 befasst. Dabei ist der Verwaltungsgerichtshof von folgenden Grundsätzen ausgegangen: Bei Anschaffung oder Herstellung einer Eigentumswohnung durch eine Kapitalgesellschaft zum Zwecke der Überlassung an einen Gesellschafter, der auch Arbeitnehmer der Gesellschaft sein mag, 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 getätigt 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. Die Überlassung der Nutzung der Wohnung einer GmbH an den Gesellschafter-Geschäftsführer kann bei diesem auch dann eine verdeckte Ausschüttung darstellen, wenn die Wohnung nicht zum steuerlichen Betriebsvermögen der GmbH gehört (unter Hinweis auf Bauer/Quantschnigg/Schellmann/ Werilly, KStG, § 8 Tz 66, Stichwort "Dienstwohnung"). Wenn die Eigentumswohnung zu Recht nicht zum steuerlichen Betriebsvermögen der GmbH gerechnet wird, weil nicht die betriebliche Veranlassung im Vordergrund steht, stellt die Nutzungsüberlassung kein Entgelt für an den Betrieb der Gesellschaft m.b.H. erbrachte Dienstleistungen dar.

Zu berücksichtigen ist auch, dass an die Anerkennung von Vereinbarungen zwischen der Gesellschaft und ihren Gesellschaftern ebenso strenge Maßstäbe wie an die Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen anzulegen sind. Solche Abmachungen müssen von vornherein ausreichend klar sein und einem Fremdvergleich standhalten. Erforderlich ist insbesondere eine klare, nach außen in Erscheinung getretene Vereinbarung hinsichtlich der Beistellung der Dienstwohnung (vgl. Verwaltungsgerichtshof vom 31. Juli 2002, 98/13/0011 und vom 29. März 2001, 97/14/0076).

Berücksichtigt man die angeführten Grundsätze im vorliegenden Fall, so ergibt sich Folgendes:

#### Zur Wohnung H-weg:

Bei dieser handelt es sich um ein Haus in einem Kleingarten, der mittels Unterpachtvertrag von der Mutter des Gesellschafter-Geschäftsführers gepachtet und von diesem benutzt wurde. Eine Weitergabe an Dritte war vertraglich ohne vorhergehende schriftliche Zustimmung des Verpächters nicht zulässig, laut Bw. erfolgte eine treuhändige Zwischenschaltung von MF. Eine Aufhebung der Treuhandschaft wäre nicht möglich gewesen. Sogar im Falle eines Ablebens von MF wäre ein Eintritt der Bw. in den Vertrag nicht in Frage gekommen. Die Überweisung der "Mietvorauszahlung" erfolgte auch nicht an die Vor-Unterpächterin, ja nicht einmal an die Mutter von F, sondern an diesen persönlich. Die rechtliche Position der Bw. war daher nicht gesichert.

Mit F wurde kein schriftlicher Vertrag abgeschlossen. Die Bestimmung seines Honorares erfolgte nach dem Gutdünken der Gesellschafter im Nachhinein. Zur betrieblichen Bedingtheit der sogenannten Dienstwohnung führt die Bw. aus, die Gesellschaft habe ein Interesse an der

Anwesenheit des Geschäftsführers am Betriebsort gehabt, F "stamme" aus Oberösterreich. Dem ist nicht zu entnehmen, dass F in Oberösterreich einen Wohnsitz gehabt hätte. Da F bereits in Wien gewohnt hat, war es nicht notwendig, diesem eine Wohnung zur Begründung eines Wohnsitzes in Wien zur Verfügung zu stellen. Dass die Wohnung, die F ursprünglich innehatte, "vom Standard" her vollkommen unzureichend gewesen sei und die sogenannte Dienstwohnung in einer "Grünruhezone" gelegen ist, deutet auf ein Interesse zur Verbesserung der Wohnsituation von F hin, zumal die Bw. zu den Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung, wonach ein ISDN-Anschluss in jeder Wohnung installiert werden könne und überdies zur Arbeit auf dem Laptop und für den Anschluss an das Internet nicht notwendig gewesen sei und dass F auch in den Betriebsräumlichkeiten der Bw. hätte arbeiten können, nicht Stellung genommen hat.

Die konkrete Gestaltung des Vertragsverhältnisses zwischen F und der Bw. kann daher nicht als fremdüblich betrachtet werden. Es fehlt eine klare, eindeutige nach außen in Erscheinung getretene und von vornherein festgelegte Vereinbarung über die Entlohnung, ebenso eine derartige Vereinbarung über die gegenständliche Wohnung. Diese diente v.a. der Befriedigung des Wohnbedürfnisses von F. Die Wohnung wurde im Übrigen bereits Mitte 1995 von F persönlich übernommen und findet sich ab diesem Zeitpunkt nicht mehr in der Bilanz der Bw..

Es war daher nicht notwendig, die Angemessenheit der Entlohnung von F zu überprüfen, weil die Wohnung nicht der betrieblichen Sphäre der Bw. zuzurechnen war. Ein derartiger Vorteil wäre einem Gesellschaftsfremden nicht eingeräumt worden. Es liegt daher eine verdeckte Ausschüttung an den Gesellschafter vor. Der Vorteil von F bestand darin, dass sämtliche Aufwendungen für die Wohnung von der Gesellschaft getragen wurden. Die im Zusammenhang mit der Wohnung H-Weg geltend gemachten Aufwendungen sind daher nicht abzugsfähig, ebenso wenig die darauf entfallende Vorsteuer.

#### Zur Wohnung E-Gasse:

Diese Eigentumswohnung wurde am 6. März 1992 von der Bw. um 1.450.000,00 ATS erworben und per 30. Juni 1992 samt den darauf entfallenden Kaufnebenkosten mit einem Betrag von 1.598.635,08 ATS aktiviert. 1997 wurde die Wohnung, die zum damaligen Zeitpunkt einen Buchwert von 1.466.764,00 ATS hatte, um einen Betrag von 1.500.000,00 ATS an H verkauft.

Die Zeiten, in denen H im Berufungszeitraum bei der Bw. beschäftigt war und die auf die gegenständliche Eigentumswohnung entfallenden Kosten sind der nachstehenden Tabelle zu entnehmen:

Jahr	Beschäftigung von H	Aufwand E-Gasse
1992	durchgehend	219.599,00 ATS
1993	durchgehend	216.048,00 ATS
1994	1.1. bis 21.1.94  <b>22.1. bis 30.4.94 arbeitslos</b>  1.5. bis 2.10.94  <b>3.10. bis 31.12.94</b>  <b>Grundwehrdienst</b>	214.374,00 ATS
1995	<b>1.1. bis 2.6.95 Grundwehrdienst</b>  5.6.95 bis 31.12.95	209.135,74 ATS
1996	durchgehend	194.883,54 ATS

Die Bw. erklärte, H habe sein Untermietzimmer in einer Studentenwohnung nach Beendigung des Studiums durch den Hauptmieter aufgeben müssen. Die Gesellschaft habe Interesse an der Anwesenheit des hauptverantwortlichen Technikers und Spitzenprogrammierers am Betriebsort gehabt, H "stamme" aus Oberösterreich. Diesen Ausführungen der Bw. ist nicht zu entnehmen, dass H einen Wohnsitz in Oberösterreich gehabt hätte.

Die konkrete Gestaltung des Vertragsverhältnisses zwischen H und der Bw. kann nicht als fremdüblich betrachtet werden. Es konnte keine klare, eindeutige, nach außen in Erscheinung getretene und von vornherein festgelegte Vereinbarung einer Überlassung der gegenständlichen Wohnung vorgelegt werden. Da H offenbar zuvor lediglich ein Untermietzimmer innehatte, ist die Notwendigkeit, eine Eigentumswohnung anzuschaffen und diese aus betrieblichen Gründen zur Verfügung zu stellen, fraglich, weil diese v.a. der Befriedigung des Wohnbedürfnisses von H diente, der zum Zeitpunkt der Überlassung der Wohnung den Präsenzdienst noch nicht abgeleistet hatte. Obwohl die Bw. H als hauptverantwortlichen Techniker und Spitzenprogrammierer bezeichnete, war dieser vom 22. Jänner 1994 bis zum 30. April 1994 arbeitslos und war vom 3. Oktober 1994 bis 2. Juni 1995 zum Grundwehrdienst eingezogen. Er ist der Bw. daher während eines Zeitraumes von über elf Monaten nicht zur Verfügung gestanden.

Die Kosten der sogenannten Dienstwohnung wurden während dieser Zeit weiterhin durch die Bw. bestritten und es ist auch nicht ersichtlich, dass die Wohnung in der Zwischenzeit von jemand anderem genutzt wurde. Die Beibehaltung des Wohnsitzes in Wien und die Übernahme der Wohnung ins Eigentum durch H um einen lediglich geringfügig über dem ursprünglichen Kaufpreis bzw. über dem Buchwert liegenden Preis (dieser lag unter den ursprünglichen Anschaffungskosten samt Anschaffungsnebenkosten) nach der gegenständlichen Betriebsprüfung im Jahr 1997 sprechen dafür, dass der Aufwand für die Wohnungsbeschaffung durch H auf die Bw. ausgelagert wurde. Die Bw. hat auch keine weiteren Dienstwohnungen vergeben, obwohl sie 1998 bereits 22 Angestellte hatte. H war Gründungsgesellschafter der Bw. und zunächst mit 25 % am Gesellschaftskapital beteiligt. Die Gesellschafterverhältnisse wurden mehrmals verändert. Von den Gründungsgesellschaftern waren nur F und H durchgehend am Gesellschaftskapital beteiligt.

Es ist aus diesen Gründen nicht glaubhaft, dass H tatsächlich eine Dienstwohnung zur Verfügung gestellt wurde, sondern es ist davon auszugehen, dass versucht wurde, private Aufwendungen im Rahmen der Bw. geltend zu machen. Die gewählte Gestaltung diente der steueroptimalen Anschaffung der Eigentumswohnung, weil einem geringen, mit dem Gehalt von H versteuerten Sachbezug der volle Abzug der AfA und der Umsatzsteuer bei der Bw. gegenüberstand.

Es war daher nicht notwendig, die Angemessenheit der Entlohnung von H zu überprüfen, weil die Wohnung nicht der betrieblichen Sphäre der Bw. zuzurechnen war. Ein derartiger Vorteil wäre einem Gesellschaftsfremden v.a. auch deshalb nicht eingeräumt worden, weil die Bw. zum Zeitpunkt der Anschaffung der Wohnung Verluste erwirtschaftete. Es liegt demzufolge eine verdeckte Ausschüttung an den Gesellschafter vor. Der Vorteil von H bestand darin, dass sämtliche Aufwendungen für die Eigentumswohnung von der Gesellschaft getragen wurden. Die im Zusammenhang mit der Wohnung E-Gasse geltend gemachten Aufwendungen sind daher nicht abzugsfähig, ebenso wenig die darauf entfallende Umsatzsteuer.

**Die Berufungen betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer 1992 bis 1996 waren daher abzuweisen.**

**Zu den Berufungen betreffend Kapitalertragsteuer:**

Gemäß § 93 Abs. 1 EStG 1988 (Einkommensteuergesetz 1988, BGBl. 1988/400 idgF) wird bei inländischen Kapitalerträgen die Einkommensteuer durch Abzug vom Kapitalertrag erhoben (Kapitalertragsteuer).

Gemäß § 93 Abs. 2 Z 1 lit. a EStG 1988 liegen inländische Kapitalerträge vor, wenn der Schuldner der Kapitalerträge Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz im Inland hat und es sich um folgende Kapitalerträge handelt:

Gewinnanteile (Dividenden), Zinsen und sonstige Bezüge aus Aktien, Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung.

Gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 ist Schuldner der Kapitalerträge der Empfänger der Kapitalerträge. Die Kapitalertragsteuer ist durch Abzug einzubehalten. Der zum Abzug Verpflichtete (Abs. 3) haftet dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer.

Strittig ist gegenständlich nicht, wem die verdeckte Ausschüttung zuzurechnen ist, noch die Höhe des Kapitalertragsteuer-Satzes, strittig ist vielmehr, ob überhaupt eine verdeckte Ausschüttung stattgefunden hat (diese Auffassung wurde im angefochtenen Bescheid vertreten) oder ob es sich lediglich um ein angemessenes Honorar des Gesellschafter-Geschäftsführers bzw. eines Dienstnehmers der Bw. handelt.

Bezüglich des Vorliegens einer verdeckten Ausschüttung wird auf die Ausführungen zu den Berufungen betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer verwiesen.

Im Hinblick auf das Vorliegen von verdeckten Ausschüttungen an den Gesellschafter-Geschäftsführer und an H erfolgte die Heranziehung der Bw. zur Haftung für die Kapitalertragsteuer zu Recht.

**Die Berufungen betreffend Kapitalertragsteuer 1992 bis 1996 waren daher abzuweisen.**

Es war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 22. Juli 2003