



GZ. RV/0273-F/07,  
miterledigt RV/0274-F/07,  
RV/0275-F/07

## Bescheid

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, Adresse, vertreten durch Mag. Kerber Reinhard, Steuerberater, Wirtschaftstreuhänder, 6971 Hard, Hofsteigstraße 11, gegen die Bescheide des Finanzamtes Feldkirch betreffend Umsatz-, Körperschaft- sowie Kapitalertragsteuer 2002 bis 2004 entschieden:

Die angefochtenen Bescheide und die Berufungsverfahrensentscheidungen werden gemäß § 289 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBI Nr. 1961/194 idGf, unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben.

### Begründung

Eingangs wird hinsichtlich der Feststellungen der Betriebsprüfung und deren steuerlichen Auswirkungen, die von der Bw bekämpft werden, auf den beiden Parteien bekannten Schlussbericht vom 3. Juli 2006, ABP.Nr. 123103/05, verwiesen.

Ausgehend von der Rechtsansicht des Finanzamtes in der Begründung zur Berufungsverentscheidung vom 23. Jänner 2007, wonach die von der Bw 1998 angeschaffte Liegenschaft Xstraße 8 als **gewillkürtes Betriebsvermögen** der Bw anzusehen sei, würde die weitere Beurteilung des Finanzamtes, dass der vom VwGH in mehreren Erkenntnissen vertretenen Ansicht folgend, wonach es bei Klein- und Mittelbetrieben nach der Verkehrsauffassung nicht üblich sei, Arbeitnehmern eine Dienstwohnung zur Verfügung zu stellen, angesichts der Umsätze der Bw in den Jahren 2002 bis 2004 die Überlassung der Doppelhaushälfte an den Gesellschafter-Geschäftsführer nicht üblich sei, für Zwecke der Kapitalertragsteuer (!) dazu

führen, dass die Vermietung an A als durch die **Gesellschafterstellung** veranlasst anzusehen wäre. Die Zuordnung zum gewillkürten Betriebsvermögen impliziert, dass es sich um ein Wirtschaftsgut handelt, das nicht eindeutig in den betrieblichen oder privaten Bereich weist. Voraussetzung für ein gewillkürtes Betriebsvermögen ist lediglich, dass das Wirtschaftsgut in irgendeiner Weise dem Betrieb förderlich ist (z.B. durch Vermietung, Betriebsvermögensstärkung etc.).

Nach Ansicht der Referentin ist es allerdings grundsätzlich keineswegs unüblich, **leitenden Angestellten bzw. Geschäftsführern von Gesellschaften** Sachbezüge (u.a. Dienstwohnung, Firmenauto, Zukunftssicherung) als Teil ihrer Tätigkeitsvergütung zu gewähren. Laut Doralt, EStG<sup>7</sup>, § 4 Tz 53 „*Dienstwohnung*“, gibt es von wenigen Branchen abgesehen bei Dienstwohnungen keine Verkehrsauffassung. Ob es für Installationsbetriebe eine derartige „*Verkehrsauffassung*“ (hinsichtlich Unüblichkeit) gibt, hat das Finanzamt nicht festgestellt. Fallbezogen wurde zudem das bisherige Bruttogehalt des Robert Kolbitsch um den Sachbezugswert verringert und der Sachbezugswert der Besteuerung unterzogen, sodass nicht – was auch das Finanzamt nicht unterstellt – von einer kostenlosen zur Verfügung Stellung der Doppelhaushälfte ausgegangen werden kann.

Das Finanzamt hat sich zudem bis dato mit den im Verfahren erhobenen Einwendungen der Bw, wonach **betriebliche Erwägungen für die Einräumung der Nutzungsmöglichkeit** an Teilen der Liegenschaft (laut Betriebsprüfung 104 m<sup>2</sup> der Doppelwohnhaushälfte, 16 m<sup>2</sup> werden laut Prüfer als Büro genutzt) an A als Geschäftsführer maßgebend gewesen seien (vgl. Stellungnahme vom 8. Juni 2006, wonach es im Interesse des Unternehmens sei, wenn der Geschäftsführer A unmittelbar neben dem Betriebsgebäude wohne, um auch außerhalb der üblichen Geschäftszeiten erreichbar zu sein, wovon von den Kunden bei einem Installationsbetrieb dieser Größe häufig Gebrauch gemacht werde bzw. laut Schreiben vom 16. März 2006 die ständige Betreuung und Überwachung des Betriebsgeländes) und sie diesfalls laut VwGH (20.6.2000, 98/15/0169) **betrieblichen Zwecken** dient, nicht auseinandergesetzt. Unter den geschilderten Umständen hält es die Referentin des Unabhängigen Finanzsenates durchaus für denkbar, dass einem fremden **Geschäftsführer** (leitenden Angestellten) auch bei einem Unternehmen dieser Größe eine Doppelhaushälfte (noch dazu) der beschriebenen Art (nach der Aktenlage weder luxuriös noch von hoher Wohnqualität (Lärm-, Geruchsbelästigungen, Staub, beeinträchtigte Lichtverhältnisse durch den unmittelbar angrenzenden Gewerbebetrieb) zur Verfügung gestellt worden wäre. Insofern kann dem steuerlichen Vertreter nicht entgegengetreten werden, wenn er im Schreiben vom 8. Juni 2006 sinngemäß davon ausgeht, es hätte, wäre es darum gegangen, dem **Mitgesellschafter** eine Wohnmöglichkeit zu bieten, attraktivere Standpunkte (gemeint wohl Standorte) gegeben. Dem steuerlichen Vertreter der Bw ist auch darin zu folgen, dass eine Vergleichbarkeit mit

dem dem Erkenntnis des VwGH vom 24.6.2004, 2001/15/0002 zu Grunde liegenden Sachverhalt nicht gegeben ist. Waren aber betriebliche Erwägungen für die Anschaffung und Vermietung an A maßgeblich, wäre davon auszugehen, dass die vom Geschäftsführer als Dienstwohnung bzw. als Büro genutzte Doppelhaushälfte auf Grund ihrer betrieblichen Nutzung zur Gänze **notwendiges Betriebsvermögen** der GmbH darstellt und die Bewertung des geldwerten Vorteils mit dem Sachbezugswert zulässig war.

Da das Finanzamt aber jedenfalls (nach Ansicht der Referentin zu Recht, zumal davon auszugehen ist, dass der Erwerb der Doppelhaushälfte erst die Betriebserweiterung (Zubau des Rohrlagers) ermöglicht hat bzw. auf Grund ihrer äußerlichen Erscheinung) nicht unterstellt, das Wirtschaftsgut stelle **steuerneutrales Vermögen** der GmbH dar (vgl. Begründung zur Berufungsvorentscheidung, wonach gewillkürtes Betriebsvermögen vorliege, bzw. Feststellungen zu Tz 1 des Schlussberichtes zur Bp), würde auch die **begründete** Beibehaltung der Rechtsansicht, die Vermietung an A erfolge aus **gesellschaftsrechtlichen** Gründen, bei der Bw (für Zwecke der Körperschaft- bzw. Umsatzsteuer) nur dann zum Ansatz höherer Erträge bzw. Umsätze führen, wenn tatsächlich von einem **unangemessen niedrigen Mietzins** ausgegangen werden kann (Ansatz fremdüblicher Betriebseinnahmen (Mieterträge)).

Dass die Bw - wie das Finanzamt in der Begründung zur Berufungsvorentscheidung meint - den Feststellungen der Betriebsprüfung zur Ermittlung der fremdüblichen Miete bzw. jenen des Finanzamtes in der Berufungsvorentscheidung im Vorlageantrag an den Unabhängigen Finanzsenat vom 6. Februar 2007 nicht substantiiert entgegengetreten ist, wundert die Referentin insofern nicht, als auch für den Unabhängigen Finanzsenat völlig unklar ist, wie die nach Ansicht des Finanzamtes fremdübliche Miete laut Tz. 1 des Schlussberichtes vom 3. Juli 2006 zur Betriebsprüfung, ABp.Nr. 123103/05, ermittelt wurde. Weder der als „*üblicher Quadratmeterpreis in dieser Wohnlage*“ bezeichnete Betrag von 7 € noch der Abschlag von 15 % wurde nämlich dem Grunde und der Höhe nach begründet. Daran vermag auch der Hinweis im Arbeitsbogen (Aktenvermerk vom 13. Juni 2006), wonach die Berechnung der vgA lt. Rz 921 KStR zu erfolgen habe, nicht zu ändern. Aus dem Bp-Bericht bzw. der Berufungsvorentscheidung ergibt sich weder, welche Grundlagen (z.B. Mietenspiegel, Mietobjekte vergleichbarer Größe, Lage (unmittelbar angrenzend an einen Gewerbebetrieb mit hoher Lärm- und Geruchsbelastung, Abstandsnachsicht, Zubau auf dem Grundstück der Doppelhaushälfte)) für die „*Ermittlung*“ der „*Fremdmiete*“ herangezogen wurden, ob bzw. inwiefern der von der Bw beschriebene Zustand des Gebäudes (äußerst schlecht isolierte Doppelhaushälfte eines WOLF-Hauses ohne Kamin und Keller) bzw. das (nicht festgestellte) Alter des Gebäudes bei der „*Ermittlung*“ des Quadratmeterpreises Berücksichtigung gefunden hat, wie der Abschlag von 15 % wegen der Beeinträchtigung der Wohnqualität ermittelt wurde bzw.

worauf eine allfällige Schätzung dieses Prozentsatzes (so es sich um eine handelt) beruht. Auch der Hinweis in der Begründung zur Berufungsvorentscheidung, eine Alternativanlage (4 % von 228.000 €) erbrächte einen höheren Ertrag, vermag die fehlende Begründung (Berechnung) für den von der Betriebsprüfung zum Ansatz gebrachten „üblichen Quadratmeterpreis“ nicht zu ersetzen. Dass eine „Vergleichsrechnung“ im Sinne der KStR 2001 Rz 921 zu diesem Ergebnis geführt hätte, kann nicht festgestellt werden. Die Ermittlung des angemessenen Mietzinses unter Einbeziehung der sachverhaltsbezogenen gegebenen Umstände wäre dem Bw jedenfalls zwecks Wahrung des Parteiengehörs vorzuhalten.

Damit steht aber derzeit für die Referentin des Unabhängigen Finanzsenates weder fest, dass die tatsächlich verrechnete Miete (in Höhe des Sachbezugswertes) unangemessen niedrig gewesen wäre, noch, dass es sich bei der vom Finanzamt zum Ansatz gebrachten Miete tatsächlich um die für gegenständliches Objekt angemessene (bei fremdüblicher Vermietung erzielbare) Miete handelt. Das Finanzamt hat sich in diesem Zusammenhang auch nicht mit dem nach Ansicht der Referentin berechtigten Einwand der Bw auseinandergesetzt, dass die Mitgesellschafter davon überzeugt seien, dass die Miete in Höhe des Sachbezugswertes (Reduktion des Gehaltes um diesen Betrag) angemessen sei und keine Absicht bestehe, A (als Gesellschafter) einen besonderen Vorteil dadurch zu gewähren (vgl. Stellungnahme vom 8. Juni 2006, auf die bereits in der Berufung vom 24. Juli 2006 verwiesen wurde bzw. Vorbringen im Vorlageantrag an den UFS). Tatsächlich ist es für die Referentin nicht ersichtlich, weshalb die übrigen Gesellschafter (zwei Brüder bzw. Vater des A) auf den Ansatz einer fremdüblichen Miete und damit auf höhere Erträge / Umsätze der GmbH bzw. eine höhere Gehaltsreduktion auf Seiten des A verzichten hätten sollen.

Sollte das Finanzamt weiterhin unter Würdigung aller Umstände des vorliegenden Falles davon ausgehen, dass die zur Verfügung Stellung der Wohnung an den Bw nicht aus betrieblichen, sondern aus gesellschaftsrechtlichen Erwägungen erfolgt sei, kann eine verdeckte Gewinnausschüttung an den Gesellschafter-Geschäftsführer A (für Zwecke der Kapitalertragsteuer) überdies nur dann unterstellt werden, wenn sich tatsächlich eine Differenz zwischen bezahlter und angemessener Miete ergibt und dieser zusätzliche geldwerte Vorteil aus dem Dienstverhältnis dazu führt, dass die **Gesamtausstattung** des Gesellschafter-Geschäftsführers A in den einzelnen Berufungsjahren die Angemessenheitsgrenze überschreitet.

Soweit das Finanzamt in der Begründung zu den Berufungsvorentscheidungen davon ausgeht, dass unter Berücksichtigung der Fremdmiete die Gesamtausstattung (das sind sämtliche Geldvorteile und geldwerte Vorteile, die für die Tätigkeit bezogen werden) des A „wesentlich“ überschritten worden sei, ist festzustellen, dass der vom Finanzamt dazu angestellte Vergleich

mit dem Gehalt des ebenfalls geschäftsführenden Gesellschafters und Bruders des A, B, schon deshalb nicht für einen Fremdvergleich tauglich ist, weil A – wie sich aus dem vom Finanzamt nicht in Abrede gestellten Vorbringen im Vorlageantrag an den Unabhängigen Finanzsenat ergibt – anders als seine Brüder, die ausschließlich als Monteure tätig seien, kaufmännische Agenden wahrnimmt und für Aquisition, Angebotserstellung und Abrechnung verantwortlich sei. Ein grundsätzlich zulässiger (unternehmens)interner Vergleich kann nur dann zu einem zutreffenden Ergebnis führen, wenn die **Tätigkeiten der Geschäftsführer miteinander vergleichbar wären und** der zum Vergleich herangezogene Geschäftsführer **nicht Gesellschafter der Bw wäre.**

Bei Lösung der Frage, ob bzw. inwieweit die Bezüge eines Gesellschafter-Geschäftsführers überhöht sind, ist nach dem **Innen- bzw. Außenvergleich** festzustellen, was für die gleichen (dem Grunde und dem Umfang nach) Leistungen an **gesellschaftsfremde Personen** gezahlt werden müsste. Der Vergleich ist in erster Linie durch einen Vergleich mit den Bezügen von Geschäftsführern zu lösen, die eine mit der Tätigkeit eines Gesellschafter-Geschäftsführers **annähernd vergleichbare Tätigkeit** entfalten, **ohne aber Gesellschafter der von ihnen geleiteten Gesellschaft zu sein.** Besteht keine unternehmensinterne Vergleichsmöglichkeit, so können auch andere (externe) Anhaltspunkte zur Lösung der Frage nach der Angemessenheit der Bezüge des Gesellschafter-Geschäftsführers, wie etwa die vom Verwaltungsgerichtshof zu Vergleichszwecken anerkannte „*Top Management Gehaltsstudie*“ von Dr. Helmut Neumann (VwGH 17.2.1993, 89/14/0248) in der für die Jahre 2002 bis 2004 geltenden Fassung, herangezogen werden.

Im gegenständlichen Fall wird daher aus den dargestellten Gründen, sollte das Finanzamt weiterhin von einer unangemessenen Gesamtausstattung ausgehen, erstmals zu prüfen und zu beurteilen sein, ob die in den Jahren 2002 bis 2004 an A gezahlten Gehälter (unter Einbeziehung einer allfälligen Erhöhung durch den Ansatz einer fremdüblichen Miete) für die gleiche Leistung auch an einen gesellschaftsfremden Geschäftsführer bezahlt worden wären. Was für die gleichen Leistungen an einen fremden Geschäftsführer, der eine mit A (annähernd) vergleichbare Tätigkeit ausübt, in den Jahren 2002 bis 2004 (fremdübliche Gehaltserhöhungen im Berufungszeitraum eingeschlossen) bezahlt worden wäre, kann im Übrigen nur dann festgestellt werden, wenn **Inhalt und Umfang** der vom Geschäftsführer in den Jahren 2002 bis 2004 zu erbringenden Leistungen entsprechend erhoben und festgestellt werden. Bei Bemessung des angemessenen Gehaltes wäre auch auf das Vorbringen der Bw, wonach durch die räumliche Nähe zum Betrieb insofern ein **Mehreinsatz** des A gegeben sei, als dieser auch außerhalb der üblichen Betriebszeiten erreichbar sei, wovon bei einem Installationsbetrieb dieser Größe von den Kunden häufig Gebrauch gemacht werde, Bedacht zu nehmen. Diese bis dato ungewürdigt gebliebene Aussage impliziert nach Ansicht der

Referentin, dass ab 2002 durch die Wohnungnahme auf dem Betriebsgelände gegenüber früheren Jahren eine höhere Leistung erbracht wurde, was sich zutreffendenfalls (auch im Fremdvergleich) in einem höheren Gehalt niederschlagen müsste. Die Ergebnisse bezüglich fremdüblicher Gesamtausstattung und deren Berechnungsgrundlagen wären der Bw jedenfalls zwecks **Wahrung des Parteiengehörs** vorzuhalten.

Dadurch, dass sich das Finanzamt für die Frage der angemessenen Gesamtausstattung ausschließlich auf einen Vergleich mit B gestützt hat, der offensichtlich im Unternehmen eine völlig andere Tätigkeit ausübt und zudem auch Gesellschafter der Bw ist, wurde kein Fremdvergleich angestellt. Aufgrund dieser Vorgangsweise wurden aber wesentliche (obig dargestellte) Ermittlungen unterlassen, die zu einem anders lautenden Bescheid führen hätten können. Dieses Versäumnis im Zusammenhang mit den weiteren (auf Grund mangelnder Auseinandersetzung mit dem Sachverhaltsvorbringen bzw. mangelhafter Begründung) ungeklärten Fragen (betriebliche Erwägungen für die zur Verfügung Stellung der Doppelhaushälfte; fremdübliche Miete) berechtigt den Unabhängigen Finanzsenat zur Aufhebung und Zurückverweisung der Berufung gemäß § 289 Abs. 1 BAO an die Abgabenbehörde erster Instanz.

Zur Ermessensübung bezüglich Aufhebung und Zurückverweisung der Berufung wird darauf hingewiesen, dass es den Anordnungen des Gesetzgebers über ein zweitinstanzliches Verfahren zuwiderlaufen würde, wenn es wegen des Unterbleibens eines Ermittlungsverfahrens in erster Instanz zu einer Verlagerung nahezu des gesamten Verfahrens vor die Berufungsbehörde käme und die Einrichtung von zwei Entscheidungsinstanzen damit zur bloßen Formsache würde. Es ist nicht Sinn des Gesetzes, wenn die Berufungsbehörde, statt ihre (umfassende) Kontrollbefugnis wahrnehmen zu können, jene Behörde ist, die erstmals den entscheidungswesentlichen Sachverhalt ermittelt und einer Beurteilung unterzieht (vgl. VwGH 21.11.2002, 2002/20/0315; Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 289 Tz 5).

Von der Abhaltung der in der Berufung beantragten mündlichen Verhandlung wurde gemäß § 284 Abs. 3 BAO im Hinblick auf die Formalentscheidung gem. § 289 Abs. 1 BAO zwecks Verfahrensbeschleunigung abgesehen.

Feldkirch, am 1. April 2008