

TE Vwgh Erkenntnis 2012/4/26 2008/15/0315

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 26.04.2012

Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;
32/04 Steuern vom Umsatz;

Norm

BAO §167 Abs2;

BAO §21 Abs1;

BAO §21;

BAO §22 Abs1;

BAO §22;

BAO §23 Abs1;

BAO §23;

KStG 1988 §8 Abs2;

UStG 1994 §12 Abs2 Z2 lit a;

1. BAO § 167 heute

2. BAO § 167 gültig ab 01.01.1962

1. BAO § 21 heute

2. BAO § 21 gültig ab 01.01.1962

1. BAO § 21 heute

2. BAO § 21 gültig ab 01.01.1962

1. BAO § 22 heute

2. BAO § 22 gültig ab 15.08.2018 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 62/2018

3. BAO § 22 gültig von 01.01.1962 bis 14.08.2018

1. BAO § 22 heute

2. BAO § 22 gültig ab 15.08.2018 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 62/2018

3. BAO § 22 gültig von 01.01.1962 bis 14.08.2018

1. BAO § 23 heute

2. BAO § 23 gültig ab 01.01.1962

1. BAO § 23 heute

2. BAO § 23 gültig ab 01.01.1962

1. KStG 1988 § 8 heute
 2. KStG 1988 § 8 gültig ab 30.07.2026 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 62/2026
 3. KStG 1988 § 8 gültig von 31.12.2021 bis 29.07.2026 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 227/2021
 4. KStG 1988 § 8 gültig von 01.01.2017 bis 30.12.2021 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 28/2017
 5. KStG 1988 § 8 gültig von 31.12.2016 bis 31.12.2016 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 117/2016
 6. KStG 1988 § 8 gültig von 01.01.2016 bis 30.12.2016 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 163/2015
 7. KStG 1988 § 8 gültig von 01.01.2016 bis 31.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 34/2015
 8. KStG 1988 § 8 gültig von 01.01.2016 bis 31.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 160/2015
 9. KStG 1988 § 8 gültig von 30.12.2014 bis 31.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 105/2014
 10. KStG 1988 § 8 gültig von 01.03.2014 bis 29.12.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 13/2014
 11. KStG 1988 § 8 gültig von 31.12.2009 bis 28.02.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 151/2009
 12. KStG 1988 § 8 gültig von 24.05.2007 bis 30.12.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 24/2007
 13. KStG 1988 § 8 gültig von 05.06.2004 bis 23.05.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 57/2004
 14. KStG 1988 § 8 gültig von 25.11.1994 bis 04.06.2004 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 922/1994
 15. KStG 1988 § 8 gültig von 01.12.1993 bis 24.11.1994 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 818/1993
 16. KStG 1988 § 8 gültig von 31.12.1991 bis 30.11.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 699/1991
 17. KStG 1988 § 8 gültig von 30.07.1988 bis 30.12.1991
-
1. UStG 1994 § 12 heute
 2. UStG 1994 § 12 gültig ab 01.01.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 113/2024
 3. UStG 1994 § 12 gültig von 01.04.2022 bis 31.12.2024 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 10/2022
 4. UStG 1994 § 12 gültig von 01.01.2020 bis 31.03.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 103/2019
 5. UStG 1994 § 12 gültig von 01.01.2017 bis 31.12.2019 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 117/2016
 6. UStG 1994 § 12 gültig von 31.12.2016 bis 31.12.2016 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 117/2016
 7. UStG 1994 § 12 gültig von 01.01.2016 bis 30.12.2016 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 118/2015
 8. UStG 1994 § 12 gültig von 15.08.2015 bis 31.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 118/2015
 9. UStG 1994 § 12 gültig von 01.01.2013 bis 14.08.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012
 10. UStG 1994 § 12 gültig von 15.12.2012 bis 31.12.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012
 11. UStG 1994 § 12 gültig von 01.04.2012 bis 14.12.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 22/2012
 12. UStG 1994 § 12 gültig von 16.06.2010 bis 31.03.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 34/2010
 13. UStG 1994 § 12 gültig von 29.12.2007 bis 15.06.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 99/2007
 14. UStG 1994 § 12 gültig von 24.05.2007 bis 28.12.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 24/2007
 15. UStG 1994 § 12 gültig von 31.12.2004 bis 23.05.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 180/2004
 16. UStG 1994 § 12 gültig von 28.04.2004 bis 30.12.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 27/2004
 17. UStG 1994 § 12 gültig von 31.12.2003 bis 27.04.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 134/2003
 18. UStG 1994 § 12 gültig von 21.08.2003 bis 30.12.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 71/2003
 19. UStG 1994 § 12 gültig von 14.08.2002 bis 20.08.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 132/2002
 20. UStG 1994 § 12 gültig von 27.06.2001 bis 13.08.2002 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 59/2001
 21. UStG 1994 § 12 gültig von 01.06.2000 bis 26.06.2001 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 29/2000
 22. UStG 1994 § 12 gültig von 15.07.1999 bis 31.05.2000 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 106/1999
 23. UStG 1994 § 12 gültig von 19.06.1998 bis 14.07.1999 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 79/1998
 24. UStG 1994 § 12 gültig von 10.01.1998 bis 18.06.1998 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 9/1998
 25. UStG 1994 § 12 gültig von 31.12.1996 bis 09.01.1998 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 756/1996
 26. UStG 1994 § 12 gültig von 01.05.1996 bis 30.12.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 201/1996
 27. UStG 1994 § 12 gültig von 06.01.1995 bis 30.04.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 21/1995
 28. UStG 1994 § 12 gültig von 01.01.1995 bis 05.01.1995

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Höfinger und die Hofräte Dr. Zorn, Dr. Büsser, MMag. Maislinger und Dr. Sutter als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Zaunbauer, über die Beschwerde der D GmbH in T, vertreten durch Dr. Horst Prasthofer, Wirtschaftstreuhänder in 8700 Leoben, Am Glacis 18, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Graz, vom 2. Oktober 2008,

Zl. RV/0739-G/06, miterledigt RV/0740-G/06, RV/0741-G/06, RV/0742-G/06, betreffend Wiederaufnahme der Verfahren und Sachbescheide hinsichtlich Umsatz- und Körperschaftsteuer 2000 bis 2004, in der Fassung des Berichtigungsbescheides vom 5. November 2008, Zl. RV/0739-G/06, miterledigt RV/0740-G/06, RV/0741-G/06, RV/0742-G/06, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführerin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von 610,60 EUR binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Die beschwerdeführende GmbH betreibt ein technisches Büro (Geotechnik, Tunnelbau). Im Streitzeitraum waren an ihr die Ehegatten DI B und M zu 25% bzw. 75% beteiligt. DI B war zugleich alleiniger Geschäftsführer und einzig durchgehend vollbeschäftigter Dienstnehmer der Beschwerdeführerin.

Im Jahr 1998 erwarb das Gesellschafterehepaar ein sanierungsbedürftiges Haus in T samt Grundstück mit einer Fläche von 1.844 m² und der Option zum Kauf eines angrenzenden Grundstückes, welches in der Folge von der Beschwerdeführerin erworben wurde, um darauf ein Bürogebäude zu errichten.

Mit Nutzungsvereinbarung vom 1. Jänner 1999 überließ das Gesellschafterehepaar der Beschwerdeführerin die in ihrem Privatvermögen befindliche erstgenannte Liegenschaft mit der darauf stehenden unsanierten Villa. Die Nutzungsvereinbarung wurde auf 20 Jahre geschlossen und lautet in ihren wesentlichen Bestimmungen:

"...

II.römisch zwei.

Der gegenständliche Nutzungsvertrag wird beginnend mit 01.01.1999 für einen Zeitraum von 20 Jahren abgeschlossen.

Die Vertragsteile kommen überein, dass eine Verlängerung der Nutzungsvereinbarung über den dargestellten Zeitraum möglich ist, dies jedoch einer gesonderten, schriftlichen von sämtlichen Vertragsteilen ordnungsgemäß gefertigten Vereinbarung bedarf.

III.römisch drei.

Die (beschwerdeführende GmbH) ist in der Art der Nutzung der zu übergebenden Liegenschaft vollkommen frei und ist sie auch berechtigt, das (Objekt), oder Teile hiervon, auf eigene Rechnung in Bestand zu geben.

IV.römisch vier.

Die Nutzungsberechtigte ist allerdings verpflichtet, nicht nur sämtliche Kosten der Adaptierung des (Objektes) aus eigenem zu tragen, sondern hat sie auch während der aufrechten Vertragsdauer alle anfallenden Erhaltungs- und Betriebskosten, dies mit Ausnahme der von den Liegenschaftseigentümern selbst zu tragenden Grundsteuer, zu übernehmen und die Liegenschaftseigentümer diesbezüglich vollkommen schad- und klaglos zu halten.

Weiters wird festgehalten, dass auch sämtliche gebrauchsbbezogenen Kosten der Nutzung des (Objektes) von der Nutzungsberechtigten selbst zu tragen sind.

V.römisch fünf.

Die Nutzungsberechtigte verpflichtet sich, bei Auflösung des gegenständlichen Vertrages aus welchen Gründen immer, die Gesamtliegenschaft, insbesondere das (Objekt), in einem ordnungsgemäßen, gebrauchsfertigen und guten Erhaltungszustand zurückzustellen.

Ein Ersatz von jedweden Aufwendungen in die Liegenschaft seitens der Liegenschaftseigentümer an die Nutzungsberechtigte findet nicht statt. Fahrnisse die der Nutzungsberechtigten eigentümlich sind, gehen bei der Zurückstellung der Liegenschaft an die Liegenschaftseigentümer, nicht in das Eigentum letzterer über und bedarf es allenfalls diesbezüglich einer gesonderten Vereinbarung. Im Übrigen ist die Nutzungsberechtigte verpflichtet, die Liegenschaft vor Rückstellung an die Liegenschaftseigentümer von ihren Fahrnissen zu räumen. Die Liegenschaftseigentümer sind ihrerseits nicht berechtigt, irgendwelche Rückbauten von Investitionen, die die Nutzungsberechtigte in die Liegenschaft getätigt hat, zu begehren.

VI.römisch sechs.

Im Hinblick auf die in die Liegenschaft zu tätigen Investitionen der Nutzungsberechtigten entfällt die Bezahlung eines Nutzungsentgelts an die Liegenschaftseigentümer.

VII.römisch sieben.

Der gegenständliche Vertrag kann während aufrechter Vertragsdauer aus wichtigen Gründen zur Auflösung gebracht werden. Als wichtige Gründe werden solche angesehen, die einem der Vertragspartner die Aufrechterhaltung der Vertragsbeziehung unzumutbar machen.

Aufgrund einer gerechtfertigten Auflösung des gegenständlichen Vertrages hat die Nutzungsberechtigte die vertragsgegenständliche Liegenschaft mit dem der gerechtfertigten Auflösung übernächstfolgenden Monatsletzten an die Liegenschaftseigentümer zu übergeben bzw. haben diese die Liegenschaft zu übernehmen.

..."

Den unstrittigen Ausführungen im angefochtenen Bescheid zufolge nahm die Beschwerdeführerin Investitionen in Höhe von insgesamt 278.088 EUR zuzüglich Umsatzsteuer von 55.617 EUR vor. Diese Investitionen wurden als "Investitionen in ein fremdes Gebäude" verbucht und die darauf entfallende Umsatzsteuer als Vorsteuer in Abzug gebracht.

Mit Vereinbarung vom 1. August 2001 stellte die Beschwerdeführerin die neu adaptierte und sanierte Villa mit einer Wohnfläche von insgesamt 185 m² samt Garten dem Gesellschafter-Geschäftsführer unentgeltlich als Dienstwohnung zur Verfügung.

Nach Ankündigung einer abgabenbehördlichen Prüfung erstattete der steuerliche Vertreter der Beschwerdeführerin am 28. November 2005 Selbstanzeige betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 2002 bis 2004. Darin wurde ausgeführt, dass in den Bilanzen der Beschwerdeführerin Rückstellungen für Mietaufwendungen in Höhe von 11.627 EUR (2002) bzw. 8.720 EUR (für 2003 und 2004) zu Unrecht gebildet worden seien, weil sich nachträglich herausgestellt habe, dass die Beschwerdeführerin keine Mietentgelte für die Nutzungsüberlassung der streitgegenständlichen Villa zu leisten habe. Stattdessen sei beim Geschäftsführer ein entsprechender Sachbezug zu versteuern.

Der Prüfer schloss sich der Rechtsansicht der Beschwerdeführerin zum Vorliegen einer Dienstwohnung nicht an, sondern schied die im Anlagevermögen der Beschwerdeführerin erfassten und auf zehn Jahre abgeschriebenen Investitionen aus dem Betriebsvermögen aus und versagte den damit zusammenhängenden Mehrwertsteuerbeträgen die Anerkennung als Vorsteuer. Es liege eine verdeckte Ausschüttung vor. Die Investitionen in das Gebäude der Gesellschafterehegatten seien nicht betrieblich, sondern gesellschaftsrechtlich veranlasst.

Das Finanzamt folgte den Prüfungsfeststellungen und erließ - nach Wiederaufnahme der Verfahren - entsprechend geänderte Umsatz- und Körperschaftsbescheide für die Jahre 2000 bis 2004.

In ihrer gegen die genannten Bescheide erhobenen Berufung wies die Beschwerdeführerin darauf hin, dass DI B über besondere Qualifikationen verfüge. Derart qualifiziertes Personal sei ausschließlich in Großstädten zu finden. Um eine solche Person "zur Übersiedlung an den Firmensitz, egal wo sich dieser befindet, bewegen zu können, (sei) die Überlassung einer Dienstwohnung, auch nach Art der in Rede stehenden, durchaus üblich bzw. Grundvoraussetzung". Obwohl es sich bei der Beschwerdeführerin um ein kleines bzw. mittleres Unternehmen handle, folge aus diesem Umstand die existenzielle Notwendigkeit, eine Dienstwohnung zur Verfügung zu stellen. Auch einem Fremdgeschäftsführer hätte daher eine Dienstwohnung bereitgestellt werden müssen. Die Adaptierungsarbeiten seien demzufolge zwingend aus dem Betrieb der Beschwerdeführerin erfolgt und nicht durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst. Die "Dienstwohnung" stelle notwendiges Betriebsvermögen der Beschwerdeführerin dar, zumal vorliegende Berechnungen eine durchschnittliche Rendite der Investition in Höhe von 5% jährlich ergäben.

Mit Berufungsvorentscheidungen vom 4. und 5. September 2006 gab das Finanzamt der Berufung lediglich in einem nicht beschwerdegegenständlichen Punkt Folge. Zur Frage der Dienstwohnung hielt das Finanzamt den Berufungsausführungen entgegen, dass die Beschwerdeführerin ihre Tätigkeit im Prüfungszeitraum weiterhin von ihrem Wiener Sitz aus ausgeübt habe und die in die beschwerdeführende GmbH ausgegliederten Planungsarbeiten grundsätzlich unabhängig vom jeweiligen Baustellenort erfolgen könnten. Die gegenständliche Sitzverlegung nach T

möge zu einer Verkürzung der Anfahrtszeiten zu den Baustellen von ca. eineinhalb Stunden geführt haben. Doch stünde dieser Zeitgewinn in keinem vernünftigen Verhältnis zum dafür getätigten Aufwand. Auch widerspreche es der Lebenserfahrung, dass Zivilingenieure ihren Firmensitz ständig den zu betreuenden Baustellen anpassten.

Die Anschaffungsvorgänge in Bezug auf die Villa verdeutlichten, dass die Wohnraumschaffung des Gesellschafterehepaares für die Entscheidung zur Sitzverlegung der Beschwerdeführerin im Vordergrund gestanden sei. Die Villa sei von den Gesellschaftern im unsanierten Zustand angeschafft worden und befinde sich in deren Privatvermögen. Für das Nachbargrundstück, auf dessen Fläche in weiterer Folge das Bürogebäude der Beschwerdeführerin errichtet worden sei, hätten nur die Gesellschafter, nicht die Beschwerdeführerin eine Kaufoption besessen. Von Anfang an habe die Villa somit der Vermögensbildung der Gesellschafter gedient bzw. sei deren Wohnraumschaffung in Verbindung mit hoher Wohnqualität im Vordergrund gestanden. Auch der Nutzungsvertrag zielen eindeutig auf eine Vermögensbildung der Gesellschafter ab und wäre unter Fremden in dieser Form nicht geschlossen worden.

In ihrem Vorlageantrag und einer ergänzenden Stellungnahme entgegnete die Beschwerdeführerin den Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung, dass sie neben dem Gesellschafter-Geschäftsführer auch eine Putzfrau, einen Büroangestellten und einen freien Dienstnehmer beschäftige. Auch sei DI B, der ein Einzelunternehmen führe, nicht einziger Auftraggeber der Beschwerdeführerin. Lediglich in den ersten Jahren nach Gründung der Beschwerdeführerin habe DI B der GmbH bestehende Aufträge zur Bearbeitung übertragen, damit die Beschwerdeführerin entsprechende Referenzen habe sammeln können, welche unabdingbar zur Erlangung eigener Aufträge im Zuge von Ausschreibungen seien.

Die Dienstwohnung sei DI B nicht unentgeltlich zur Verfügung gestellt worden, weil der Umstand der Beistellung einer Dienstwohnung bei Bemessung des Gehaltes berücksichtigt worden sei. Dieses liege deutlich unter demjenigen, das einer Person mit entsprechender beruflicher Qualifikation zustünde. DI B habe der Beschwerdeführerin auch niemals ein Objekt vermietet. Bei den Rückstellungen für Mietaufwand handle es sich um Fehlbuchungen des früheren Steuerberaters. Weiters verwies die Beschwerdeführerin erneut auf eine vorgelegte Renditeberechnung, die zeige, dass die Bezahlung eines angemessenen Gehaltes für einen entsprechend qualifizierten Geschäftsführer ohne Beistellung einer Dienstwohnung zu höheren Kosten geführt hätte.

Der Schwerpunkt der Tätigkeit der Beschwerdeführerin liege nicht in Wien, sondern am Firmensitz in T. Dass DI B in Wien ein Zivilingenieurbüro betreibe, sei für die Tätigkeit der Beschwerdeführerin nur insoweit relevant, als das Einzelunternehmen der GmbH in den ersten Jahren Aufträge übertragen habe. Planungsarbeiten könnten wohl grundsätzlich unabhängig vom Baustellenort erfolgen, doch forderten Auftraggeber von Großprojekten häufig, dass Planungsarbeiten im Nahebereich des Baugeschehens durchgeführt werden müssten, um bei anstehenden Problemen rasch vor Ort einschreiten zu können. Aus diesem Grund würden fast alle namhaften Ingenieurbüros Zweigniederlassungen in Baustellennähe errichten. Überdies hätten die Gesellschafter vor dem Umzug nach T in Wien eine schöne Wohnung in einer Gegend mit hervorragender Infrastruktur und sehr guten Ausbildungsmöglichkeiten für die Kinder bewohnt, sodass aus privaten Gründen keine Veranlassung bestanden habe, Wien zu verlassen und in die "Provinz" zu übersiedeln. Das Vorkaufsrecht auf das Nachbargrundstück sei nur deshalb den Ehegatten und nicht der beschwerdeführenden GmbH eingeräumt worden, weil die GmbH zu diesem Zeitpunkt noch gar nicht bestanden habe. Die Verlegung des Firmensitzes nach T biete überdies Gelegenheit, das Unternehmen zu relativ günstigen Preisen erweitern zu können.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung im Umfang der Berufungsvorentscheidung ab. Begründend vertrat die belangte Behörde die Ansicht, dass "die Anschaffung der Investition" auf der dem Gesellschafterehepaar gehörenden Liegenschaft dem Fremdvergleich nicht standhielte. Investitionen in eine Villa der gegebenen Art und Größe würden von einer Kapitalgesellschaft der vorliegenden Größe nicht getätigt. Bei DI B handle es sich um den einzigen durchgehend vollbeschäftigten Dienstnehmer. Die Kosten der Wohnversorgung der Gesellschafter seien deren Privatbereich zuzuordnen und könnten nicht durch die im Beschwerdefall gewählte Konstruktion in den betrieblichen Bereich verlagert werden. Dass sich im Nahbereich von T einige Baustellen der Beschwerdeführerin befänden, ändere daran nichts, weil auch Tunnel und Baustellen außerhalb dieses Einzugsgebietes zum Aufgabenbereich der Beschwerdeführerin gehörten. Der gesamte Geschehensablauf vom Erwerb der stark sanierungsbedürftigen Villa durch die Gesellschafter und der Nutzungsüberlassung an die Beschwerdeführerin bis zur Überlassung der sanierten Villa an die Eigentümer für deren Wohnzwecke, zeige deutlich,

dass die strittigen Investitionen in die Villa nur für private Wohnzwecke getätigt worden seien.

Unglaublich sei, dass die Rückstellung von Mieten für die Überlassung der Villa lediglich irrtümlich erfolgt sei. Dass durch Jahre hindurch ein derart gravierender Irrtum weder dem ursprünglichen noch dem nachfolgenden steuerlichen Vertreter und auch nicht dem Geschäftsführer selbst aufgefallen sei, sei gerade bei einem Betrieb in der Größenordnung der Beschwerdeführerin nicht nachvollziehbar. Vielmehr lasse die Rückstellung von Mieten darauf schließen, dass diese Vorgangsweise ursprünglich gewollt gewesen sei. Offenkundig habe erst das Erkennen, dass eine derartige Konstruktion steuerlich nicht anerkannt werde, vor Beginn der abgabenbehördlichen Prüfung zur Umdeutung geführt. Faktum sei, dass die Beschwerdeführerin für die behauptete Nutzungsberechtigung an der strittigen Villa bis zum Prüfungsbeginn ein Miet- bzw. Nutzungsentgelt rückgestellt habe. Der Verwaltungsgerichtshof habe in Fällen, in denen Gesellschafter ein Wohnobjekt an eine ihnen gehörende Gesellschaft vermieten und die Gesellschaft nachfolgend dieses Wohnobjekt wiederum an die Gesellschafter zu Wohnzwecken überlasse, eine missbräuchliche Vorgangsweise iSd § 22 BAO erblickt. Unglaublich sei, dass die Rückstellung von Mieten für die Überlassung der Villa lediglich irrtümlich erfolgt sei. Dass durch Jahre hindurch ein derart gravierender Irrtum weder dem ursprünglichen noch dem nachfolgenden steuerlichen Vertreter und auch nicht dem Geschäftsführer selbst aufgefallen sei, sei gerade bei einem Betrieb in der Größenordnung der Beschwerdeführerin nicht nachvollziehbar. Vielmehr lasse die Rückstellung von Mieten darauf schließen, dass diese Vorgangsweise ursprünglich gewollt gewesen sei. Offenkundig habe erst das Erkennen, dass eine derartige Konstruktion steuerlich nicht anerkannt werde, vor Beginn der abgabenbehördlichen Prüfung zur Umdeutung geführt. Faktum sei, dass die Beschwerdeführerin für die behauptete Nutzungsberechtigung an der strittigen Villa bis zum Prüfungsbeginn ein Miet- bzw. Nutzungsentgelt rückgestellt habe. Der Verwaltungsgerichtshof habe in Fällen, in denen Gesellschafter ein Wohnobjekt an eine ihnen gehörende Gesellschaft vermieten und die Gesellschaft nachfolgend dieses Wohnobjekt wiederum an die Gesellschafter zu Wohnzwecken überlasse, eine missbräuchliche Vorgangsweise iSd Paragraph 22, BAO erblickt.

Die "Investitionen auf fremde Gebäude" seien nicht betrieblich veranlasst. Es liege Einkommensverwendung iSd §§ 8 Abs. 2 und 12 Abs. 1 Z 1 bis 5 KStG 1988 vor. Nach § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 gälten derartige Aufwendungen als nicht für das Unternehmen ausgeführt, sodass auch die darauf entfallenden Vorsteuern nicht abzugsfähig seien. Die "Investitionen auf fremde Gebäude" seien nicht betrieblich veranlasst. Es liege Einkommensverwendung iSd Paragraphen 8, Absatz 2 und 12 Absatz eins, Ziffer eins, bis 5 KStG 1988 vor. Nach Paragraph 12, Absatz 2, Ziffer 2, Litera a, UStG 1994 gälten derartige Aufwendungen als nicht für das Unternehmen ausgeführt, sodass auch die darauf entfallenden Vorsteuern nicht abzugsfähig seien.

Da das Finanzamt den streitgegenständlichen Sachverhalt aus den vorliegenden Unterlagen nicht habe entnehmen können (die eingangs angeführten Vereinbarungen seien dem Finanzamt nicht angezeigt worden), lägen neu hervorgekommene Tatsachen iSd § 303 Abs. 4 BAO vor. Dass die Würdigung dieser Tatsachen zu im Spruch anders lautenden Bescheiden führe, habe die belangte Behörde zu den Sachbescheiden ausführlich dargelegt. Da das Finanzamt den streitgegenständlichen Sachverhalt aus den vorliegenden Unterlagen nicht habe entnehmen können (die eingangs angeführten Vereinbarungen seien dem Finanzamt nicht angezeigt worden), lägen neu hervorgekommene Tatsachen iSd Paragraph 303, Absatz 4, BAO vor. Dass die Würdigung dieser Tatsachen zu im Spruch anders lautenden Bescheiden führe, habe die belangte Behörde zu den Sachbescheiden ausführlich dargelegt.

In der gegen diesen Bescheid erhobenen Beschwerde werden als Beschwerdepunkte "die Nichtanerkennung der in das Gebäude (der Liegenschaft ...) getätigten Investitionen als Betriebsvermögen und die Streichung der damit in Verbindung stehenden Vorsteuerbeträge" geltend gemacht.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die Beschwerde nach Aktenvorlage und Erstattung einer Gegenschrift durch die belangte Behörde erwogen:

Verdeckte Ausschüttungen sind Vorteile, die eine Gesellschaft ihren Gesellschaftern aus ihrem Vermögen in einer nicht als Gewinnausschüttung erkennbaren Form unter welcher Bezeichnung auch immer gewährt, die sie anderen Personen, die nicht ihre Gesellschafter sind, nicht oder nicht unter den gleichen günstigen Bedingungen zugestehen würde. Entscheidendes Merkmal einer verdeckten Ausschüttung ist die Zuwendung von Vermögensvorteilen, die ihrer äußeren Erscheinungsform nach nicht unmittelbar als Einkommensverteilung erkennbar sind und ihre Ursache in den gesellschaftsrechtlichen Beziehungen haben. Diese Ursache wird an Hand eines Fremdvergleiches ermittelt (vgl. das hg. Erkenntnis vom 25. November 2009, 2008/15/0039). Verdeckte Ausschüttungen sind Vorteile, die eine Gesellschaft

ihren Gesellschaftern aus ihrem Vermögen in einer nicht als Gewinnausschüttung erkennbaren Form unter welcher Bezeichnung auch immer gewährt, die sie anderen Personen, die nicht ihre Gesellschafter sind, nicht oder nicht unter den gleichen günstigen Bedingungen zugestehen würde. Entscheidendes Merkmal einer verdeckten Ausschüttung ist die Zuwendung von Vermögensvorteilen, die ihrer äußeren Erscheinungsform nach nicht unmittelbar als Einkommensverteilung erkennbar sind und ihre Ursache in den gesellschaftsrechtlichen Beziehungen haben. Diese Ursache wird an Hand eines Fremdvergleiches ermittelt vergleiche , das hg. Erkenntnis vom 25. November 2009, 2008/15/0039).

Das zwischen dem Gesellschafter einer GmbH und der GmbH bestehende Naheverhältnis gebietet es, behauptete Vereinbarungen an jenen Kriterien zu messen, welche für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen entwickelt wurden. Die Vereinbarung muss demnach nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen werden. Diese Kriterien haben - so die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes - ihre Bedeutung im Rahmen der Beweiswürdigung (vgl. das hg. Erkenntnis vom 29. Jänner 2002, 2001/14/0074). Das zwischen dem Gesellschafter einer GmbH und der GmbH bestehende Naheverhältnis gebietet es, behauptete Vereinbarungen an jenen Kriterien zu messen, welche für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen entwickelt wurden. Die Vereinbarung muss demnach nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen werden. Diese Kriterien haben - so die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes - ihre Bedeutung im Rahmen der Beweiswürdigung vergleiche , das hg. Erkenntnis vom 29. Jänner 2002, 2001/14/0074).

Die Beschwerdeführerin bringt vor, die belangte Behörde unterstelle zu Unrecht, dass ihre Gründung lediglich zur Durchführung von Adaptierungsarbeiten am Wohnhaus ihrer Gesellschafter in T erfolgt sei. Dagegen spreche die in der Beschwerde näher dargestellte Geschäftsentwicklung der Beschwerdeführerin. Der Betriebserfolg sei überwiegend den fachlichen Qualifikationen und dem hohen Arbeitseinsatz des Geschäftsführers zu verdanken, dem daher auch ein angemessenes Gehalt zustünde. In der Vereinbarung vom 1. August 2001 sei festgehalten worden, dass dem Geschäftsführer anstelle eines angemessenen Gehaltes eine Dienstwohnung bei einem entsprechend reduziertem Gehalt als Vergütung überlassen werde. Der Geschäftsführer habe in den Jahren 2002 bis 2004 lediglich monatliche Bruttobezüge von 1.172,21 EUR erhalten, während ein angemessenes Gehalt jedenfalls 3.000 EUR brutto betragen hätte. Die Differenz werde durch die zur Verfügung gestellte Dienstwohnung ausgeglichen. Auf die Dauer von 20 Jahren gerechnet, erwachse der Beschwerdeführerin daraus ein "deutlicher finanzieller Vorteil von EUR 391.817,36". Aus dieser Wirtschaftlichkeitsrechnung sei abzuleiten, dass die Vereinbarung bezüglich der Dienstwohnung fremdüblich sei und wesentlich zum betrieblichen Erfolg der Beschwerdeführerin beitrage. Die Übernahme der Adaptierungskosten durch die Beschwerdeführerin sei daher nicht - wie die belangte Behörde fälschlich annehme - kostenintensiv, sondern rechne sich auf die Laufzeit der Nutzungsvereinbarung eindeutig zu Gunsten der Beschwerdeführerin.

Im angefochtenen Bescheid wurden die Investitionen der Beschwerdeführerin in das Wohnhaus ihrer Gesellschafter als durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst beurteilt und die in diesem Zusammenhang geltend gemachten Betriebsausgaben als verdeckte Ausschüttungen dem Gewinn der Beschwerdeführerin zugerechnet. Unter dem Gesichtspunkt des anzustellenden Fremdvergleichs stellt sich im Beschwerdefall daher die Frage, ob die Beschwerdeführerin die Nutzungsvereinbarung vom 1. Jänner 1999, die Grundlage der von der Beschwerdeführerin getätigten Aufwendungen war, auch mit einem Außenstehenden in der vorliegenden Form geschlossen hätte.

Die Beschwerde versucht dies unter Hinweis auf eine auf 20 Jahre bezogene Rentabilitätsrechnung aufzuzeigen. Darin werden die Kosten der gegenständlichen Entlohnung des Gesellschafter-Geschäftsführers (Übernahme der Investitionskosten und "auszuzahlender Gehalt Geschäftsführer") jenen einer angemessenen laufenden Barentlohnung mit dem Ergebnis gegenübergestellt, dass bereits im elften Jahr der so genannte Break-even-Punkt und nach 20 Jahren ein "deutlicher finanzieller Vorteil von EUR 391.817,36" erreicht würde. Diese von der Beschwerdeführerin angestellte "Wirtschaftlichkeitsberechnung" überzeugt nicht, geht sie doch von einem (dauerhaften) Vorteilsausgleich aus, der in den vorliegenden Vereinbarungen tatsächlich nicht zum Ausdruck kommt. Die Nutzungsvereinbarung vom 1. Jänner 1999 wurde zwar auf einen Zeitraum von 20 Jahren geschlossen, lässt aber auch eine frühere Beendigung aus "wichtigen Gründen" zu. Als wichtige Gründe seien solche anzusehen, die einem der

Vertragspartner die Aufrechterhaltung der Vertragsbeziehung unzumutbar machen würden. Ob eine derartige Bestimmung als hinreichend "klar" angesehen werden kann, kann dahinstehen. Entscheidend ist in diesem Zusammenhang nämlich, dass für jeden Fall der (vorzeitigen) Auflösung der Nutzungsvereinbarung, selbst wenn diese gegen die (betrieblichen) Interessen der Beschwerdeführerin erfolgen sollte, ein (anteiliger) Ersatz der von der Beschwerdeführerin in das Wohnhaus ihrer Gesellschafter getätigten Aufwendungen ausdrücklich ausgeschlossen wird.

Das Fehlen einer vertraglichen Absicherung der Investitionen für den Fall der vorzeitigen Vertragsauflösung trägt die Schlussfolgerung der belangten Behörde, das Vorgehen sei insgesamt durch gesellschaftsrechtliche Überlegungen bestimmt. Zieht man in Betracht, dass es sich bei den Eigentümern des von der Beschwerdeführerin sanierten Gebäudes um ihre (einzigen) Gesellschafter handelte, wird die mangelnde Sorge um das Schicksal der Investitionen verständlicher. Dass der Nutzungsvertrag nach Ansicht der Abgabenbehörde "auf eine Vermögensbildung der Gesellschafter (abziele), und ... unter Fremden nicht in dieser Form abgeschlossen worden" wäre, wurde der Beschwerdeführerin in der Berufungsvorentscheidung ausdrücklich vorgehalten. Gründe dafür, dass gleichartige Vereinbarungen auch mit außenstehenden Liegenschaftseigentümern getroffen worden wären, hat die Beschwerdeführerin im Verwaltungsverfahren ungeachtet der Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung nicht vorgebracht. Auch die Beschwerde geht darauf nicht ein.

Schon deshalb kann der belangten Behörde nicht mit Erfolg entgegen getreten werden, wenn sie in freier Beweiswürdigung davon ausgegangen ist, dass die streitgegenständlichen Investitionen in das Wohnhaus des Gesellschafter-Geschäftsführers causa societatis erfolgten. Auf die Ungereimtheiten im Zusammenhang mit der Rückstellung von Mietzahlungen und die Frage der Üblichkeit der Beistellung von Dienstwohnungen durch Betriebe in der Größenordnung der Beschwerdeführerin, auf die die Beschwerde im Übrigen auch nicht substantiiert eingeht, kam es nach dem Gesagten nicht mehr an.

Stellten die Investitionen in das Wohnhaus der Gesellschafter Einkommensverwendung iSd § 8 Abs. 2 KStG 1988 dar, stand der Geltendmachung damit in Zusammenhang stehender Vorsteuern die Bestimmung des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 entgegen. Ein gesondertes Vorbringen zur Frage des Vorsteuerabzuges enthält die Beschwerde nicht. Stellten die Investitionen in das Wohnhaus der Gesellschafter Einkommensverwendung iSd Paragraph 8, Absatz 2, KStG 1988 dar, stand der Geltendmachung damit in Zusammenhang stehender Vorsteuern die Bestimmung des Paragraph 12, Absatz 2, Ziffer 2, Litera a, UStG 1994 entgegen. Ein gesondertes Vorbringen zur Frage des Vorsteuerabzuges enthält die Beschwerde nicht.

Die Beschwerde erweist sich daher insgesamt als unbegründet und war infolgedessen gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen. Die Beschwerde erweist sich daher insgesamt als unbegründet und war infolgedessen gemäß Paragraph 42, Absatz eins, VwGG abzuweisen.

Die Kostenentscheidung stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. II Nr. 455/2008. Die Kostenentscheidung stützt sich auf die Paragraphen 47, ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung Bundesgesetzblatt Teil 2, Nr. 455 aus 2008,.

Wien, am 26. April 2012

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2012:2008150315.X00

Im RIS seit

30.05.2012

Zuletzt aktualisiert am

08.01.2016

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at