jusline®
»» Recht. Schnell

Sie können die QR Codes nützen um später wieder auf die neuste Version eines Gesetzestexts zu gelangen.

TE Vwgh Erkenntnis 2007/3/26 2005/14/0091

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 26.03.2007

Index

E3L E09301000;
E6J;
10/07 Verwaltungsgerichtshof;
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;
32/04 Steuern vom Umsatz;

Norm

31967L0228 Umsatzsteuer-RL 02te Art11 Abs4;
31977L0388 Umsatzsteuer-RL 06te Art17 Abs6;
31977L0388 Umsatzsteuer-RL 06te;
61997CJ0305 Royscot VORAB;
BAO §167 Abs2;
EStG 1988 §20 Abs1 Z1;
EStG 1988 §20 Abs1 Z2 lita;
EStG 1988 §20 Abs1 Z3;
EStG 1988 §4 Abs1;
KStG 1988 §12 Abs1 Z3;
KStG 1988 §7 Abs2;
KStG 1988 §8 Abs2;
UStG 1972 §12 Abs2 Z2 lita;
UStG 1994 §1 Abs1 Z2 lita;
UStG 1994 §12 Abs2 Z1;
UStG 1994 §12 Abs2 Z2 lita;
UStG 1994 §12 Abs2;
VwGG §41 Abs1;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Steiner und die Hofräte Mag. Heinzl, Dr. Fuchs, Dr. Zorn und Dr. Robl als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. Pfau, über die Beschwerde der E GmbH in P, vertreten durch Mag. Erich Guggi, Wirtschaftsprüfer in 9020 Klagenfurt, Paradeisergasse 10, gegen den Bescheid

des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Klagenfurt, vom 30. Juni 2005, GZ RV/0096-K/02, betreffend Umsatzsteuer 1995 bis 1997, Körperschaftsteuer 1995 bis 1998, Körperschaftsteuervorauszahlungen 1999 und 2000 sowie Kapitalertragsteuer 1995 bis 1997, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführerin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von EUR 381,90 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Gesellschafter der beschwerdeführenden GmbH war die E-KG. Deren Kommanditist mit einem Anteil von DM 500.000,-- war Karl G, deren Komplementärin mit einem Anteil von DM 1.000,-- die K-GmbH. Die Beteiligung des Karl G an der Beschwerdeführerin betrug sohin mittelbar ca. 99 %. Karl G war auch Geschäftsführer der Beschwerdeführerin, der K-GmbH und der E-KG. Die C-AG hatte sich an der Beschwerdeführerin mit einer Einlage von 5 Mio. S als stille Gesellschafterin beteiligt.

Laut Gesellschaftsvertrag ist Geschäftsgegenstand der Beschwerdeführerin der An- und Verkauf von Grundstücken zum Zwecke eigener Verwertung und Benutzung sowie die Beteiligung an Fremdenverkehrsbetrieben und -einrichtungen, deren Ausstattung und "Management".

Die Beschwerdeführerin erwarb im Jahr 1980 das 5.164 m2 große bebaute Grundstück R-Straße 31 und 33, welches unmittelbar an einem bekannten See in Österreich liegt. Das rechteckige Grundstück ist 160 m lang und 30 bis 35 m breit. Mit der südlichen Breitseite grenzt es an den See. An der nördlichen Breitseite grenzt das Grundstück an die R-Straße. An der Nordgrenze liegt das Nebengebäude (Pförtnerhaus) R-Straße 33 mit einer Wohnfläche von rund 55 m2. In der Mitte des Grundstückes befindet sich der Bungalow R-Straße 31, welcher eine Nutzfläche von 614,2 m2 aufweist. Im Süden des Bungalows liegt unmittelbar anschließend eine Terrasse, daran schließt sich eine Gartenanlage an. An der Südgrenze der Liegenschaft liegt direkt am See ein Bootshaus aus Holz mit einem Badesteig samt Plattform. Vom Eingangstor an der Nordseite der Liegenschaft bis zum Bungalow führt ein asphaltierter Zufahrtsweg. Auf der nördlichen Seite des Bungalows ist eine Garage integrierter Bestandteil des Gebäudes. Die restlichen Flächen der Liegenschaft sind Rasen- und Gartenflächen mit Bäumen und Ziersträuchern. Bis zum 31. Dezember 1994 sind an Anschaffungs- und Herstellungskosten für die Liegenschaft S 22.719.884,82 angefallen.

Seit Mai 1980 vermietet die Beschwerdeführerin den Großteil des Bungalows und der restlichen Liegenschaft an den Geschäftsführer Karl G und dessen Gattin zum Zwecke der privaten Nutzung um den Mietzins von S 20.000,-- pro Monat. Seit 1993 beträgt der Mietzins S 25.000,-- pro Monat plus Umsatzsteuer. Folgende Nutzungsmöglichkeiten sind dem Geschäftsführer und seiner Ehefrau im Vertrag eingeräumt: Nutzung je eines Schlafzimmers mit Bad oder Dusche (möbliert), Mitbenutzung der Halle und der Wohnräume im Parterre, Benützung des Gartens, des Bootshauses, der Küche und des Hallenbades (das Hallenbad ist allerdings seit 1980 nicht in Funktion). Im Preis inbegriffen sind die Kosten für Heizung, Strom und Wasser sowie die Reinigung und Instandhaltung des gesamten Objektes.

Mit dem angefochtenen Bescheid hat die belangte Behörde im Instanzenzug Umsatzsteuer 1995 bis 1997, Körperschaftssteuer 1995 bis 1998, Körperschaftsteuervorauszahlungen für 1999 und 2000 sowie Kapitalertragsteuer (Haftung) für 1995 bis 1997 festgesetzt. In der Bescheidbegründung wird ausgeführt, es sei strittig, ob die entgeltliche Überlassung eines Großteiles der Liegenschaft an Karl G und dessen Ehefrau aus der Sicht der Beschwerdeführerin betrieblich veranlasst gewesen sei und ob (bzw. in welchem Ausmaß) die Liegenschaft Betriebsvermögen der Beschwerdeführerin darstelle, weiters ob (bzw. in welchem Ausmaß) die im Zusammenhang mit den Gebäuden angefallenen Vorsteuern abzugsfähig seien und ob die Miete, die der Geschäftsführer und seine Ehefrau zahlten, fremdüblich sei oder zu einer verdeckten Gewinnausschüttung führe.

Es sei nicht strittig, dass ein geringer Teil des Bungalows den betrieblichen Zwecken der Beschwerdeführerin diene. Es handelt sich dabei um folgende Nutzungen:

-

Vermietung eines Arbeitszimmers (Obergeschoß Zimmer 9) seit 1996 an die C-AG (die Beschwerdeführerin habe trotz eines entsprechenden Vorhaltes nicht bekannt gegeben, wer die Aktien der C-AG halte), allerdings nur im Ausmaß von 50 %, zumal die Mieterin nur "mitbenützen" habe dürfen (Mieteinnahmen ca. S 90.000,-- pro Jahr).

-

Nutzung des Raumes Untergeschoss Nr. 6 für betriebliche Zwecke der Beschwerdeführerin als Archiv und als Raum für ein Telefaxgerät.

-

Nutzung des Raumes Untergeschoss Nr. 7 für betriebliche Zwecke in Form eines Archives für die Jahresabschlüsse.

Die Beschwerdeführerin habe von 1988 bis 1998 durchschnittlich jährlich Verluste von S 427.000,-- erwirtschaftet. Den Feststellungen der belangten Behörde zufolge habe die Beschwerdeführerin folgende Erträge erklärt: Mieterträge, Zinserträge, Erträge aus der Veräußerung von Wertpapieren. Sie habe ferner auch Erträge aus "Management- und Verwaltungstätigkeiten" erklärt, wobei jedoch für die Behörde nicht feststellbar gewesen sei, worin diese Management- und Verwaltungstätigkeiten konkret bestanden hätten. Die Beschwerdeführerin habe zudem auch Erträge aus Versicherungsentschädigungen im Zusammenhang mit der streitgegenständlichen Liegenschaft erzielt.

Bei der Veranlagung zur Umsatz- und Körperschaftssteuer 1995 bis 1997 habe das Finanzamt die aus der Vermietung der Liegenschaft an den Geschäftsführer (und seine Ehefrau) resultierenden Verluste nicht anerkannt und in dieser Höhe einen Eigenverbrauch angesetzt. In gleicher Höhe habe es eine verdeckte Gewinnausschüttung angenommen und hiefür Kapitalertragsteuer vorgeschrieben. Das Finanzamt sei davon ausgegangen, auf Grund der geringen Tätigkeit der Beschwerdeführerin, deren Haupteinnahmen aus der Vermietung an den Geschäftsführer und aus Zinserträgen resultierten, seien die Aufwendungen für den Bungalow mit Bootshaus für den unternehmerischen Bereich der Beschwerdeführerin unnötig und nur auf die persönlichen Bedürfnisse des Geschäftsführers abgestellt. Bei der Veranlagung zur Körperschaftsteuer 1998 habe das Finanzamt keine Verlustvorträge berücksichtigt, weil diese bereits zur Gänze bei der Veranlagung 1995 aufgebraucht worden seien. Das Finanzamt habe auch Körperschaftsteuervorauszahlungen für die Jahre 1999 und 2000 festgesetzt.

Die Beschwerdeführerin habe gegen die vorgenannten Bescheide Berufung erhoben. Sie habe eingewendet, dass die Vermietung der Liegenschaft dem Betriebszweck entspreche und eine verdeckte Gewinnausschüttung nicht vorliege.

Auf Vorhalt habe die Beschwerdeführerin die mit der Liegenschaft unmittelbar im Zusammenhang stehenden jährlichen Aufwendungen bekannt gegeben (zwischen S 700.480,60 und S 888.550,21).

Am 9. Juni 2004 sei ein Ortsaugenschein im Gebäude R-Straße 31 und eine Vernehmung des Geschäftsführers der Beschwerdeführerin durch den Referenten der belangten Behörde durchgeführt worden. Es seien die Räume des Gebäudes besichtigt worden, soweit sie nicht den Angaben des Geschäftsführers zufolge seinen privaten Wohnzwecken bzw. den Wohnzwecken seiner Ehefrau dienten. Insbesondere seien der Raum Erdgeschoss Nr. 2/5 (Raum mit einem Klavier und einer Sitzgruppe), der Raum Obergeschoss Nr. 2/3 (ein Zimmer, das vom Geschäftsführer als Fremdenzimmer bezeichnet worden sei), die Küche, der Raum Keller Nr. 6 (Büro) samt einem daneben gelegenen Kellerraum (Raum Keller Nr. 7) und der Raum Obergeschoss Nr. 9 (Büro) besichtigt worden. Eine Besichtigung der privaten Wohnräume habe der Geschäftsführer nicht gestattet.

Der Geschäftsführer habe bei seiner Befragung angegeben, der Raum Erdgeschoss Nr. 2/5 (im Ausmaß von ca. 60 m2) sei von der E-KG gemietet und werde von dieser als Arbeitsraum benützt. Dieser Raum werde vom Geschäftsführer und seiner Ehefrau nicht privat verwendet. Für private Zwecke verwende der Geschäftsführer den daneben liegenden Raum Erdgeschoss Nr. 8/9 (die Besichtigung des Raumes Erdgeschoss Nr. 8/9 habe der Geschäftsführer nicht gestattet). Der Geschäftsführer habe angegeben, im Raum Erdgeschoss Nr. 2/5 fänden auch Filmaufnahmen statt. In diesem Raum hätte die Moderation einer Fernsehsendung stattgefunden. In diesem Raum fänden auch geschäftliche Besprechungen statt. Ferner sei dieser Raum auch zum Vorsingen von Personen benutzt worden, die sich für die Mitwirkung an einer Musiksendung beworben hätten, welche die E-KG produziere. Das in diesem Raum befindliche Fernsehgerät werde zum Betrachten von Sendungen benutzt, welche von der E-KG produziert worden seien, um zu überprüfen, ob Änderungsbedarf in Bezug auf die produzierte Sendung bestehe. Die Tätigkeit der E-KG bestehe nämlich darin, Fernsehstudios und das dafür nötige Ausrüstungsmaterial gegen Miete zur Verfügung zu stellen. Die E-KG produziere - so die Angaben des Geschäftsführers - auch Fernsehsendungen.

Der Geschäftsführer habe bei seiner Vernehmung zunächst angegeben, er wisse nicht, ob ein Vertrag zwischen der Beschwerdeführerin und der E-KG geschlossen worden sei. Im späteren Verlauf der Vernehmung habe der Geschäftsführer diese Angabe modifiziert und zum Ausdruck gebracht, dass ein schriftlicher Vertrag zwischen der Beschwerdeführerin und der E-KG bestehe.

Im Raum Erdgeschoss Nr. 2/5 hätten sich eine Sitzgruppe, die Attrappe eines offenen Kamins, ein Fernsehgerät mit Videorecorder und SAT-Receiver sowie ein Klavier, ein Sekretär und ein Laptop befunden. Zur Einbauküche im Erdgeschoss habe der Geschäftsführer angegeben, sie werde sowohl zu privaten Zwecken als auch zur Bewirtung von Geschäftsfreunden benutzt. Eine Betrachtung des Inhaltes der Aktenordner im Raum Obergeschoss Nr. 9 sowie im Raum Kellergeschoss Nr. 6 und Kellergeschoss Nr. 7 habe der Geschäftsführer nicht zugelassen.

In der Folge sei die Beschwerdeführerin aufgefordert worden, ihre Angaben über Tätigkeiten auf der in Rede stehenden Liegenschaft zu konkretisieren. Sie sei ersucht worden, darzulegen, wann im Streitzeitraum betrieblich veranlasste Zusammenkünfte auf der Liegenschaft stattgefunden hätten. Sie sei ersucht worden, alle Verträge vorzulegen, die mit der Tätigkeit der E-KG auf der Liegenschaft in Zusammenhang stünden. Die Beschwerdeführerin sei all diesen Aufforderungen nicht nachgekommen.

Die Beschwerdeführerin sei auch ersucht worden, den Mietvertrag zwischen ihr und der E-KG vorzulegen und die Entrichtung der Mieten durch die E-KG nachzuweisen. Die Beschwerdeführerin sei auch dieser Aufforderung nicht nachgekommen.

In Bezug auf die Küche sei die Beschwerdeführerin ersucht worden, bekannt zu geben, wer zu welchem betrieblichen Zweck zu welchen Zeitpunkten im Haus in der R-Straße 31 bewirtet worden sei. Die Beschwerdeführerin habe diese Frage nicht beantwortet.

In Bezug auf den Raum Obergeschoss Nr. 2/3 sei die Beschwerdeführerin ersucht worden, bekannt zu geben, wer zu welchem betrieblichen Zweck zu welchem Zeitpunkt in diesem Zimmer beherbergt worden sei. Die Beschwerdeführerin habe diese Frage nicht beantwortet. Aus einer ihrem Schreiben vom 9. September 2004 beigelegten Skizze ergebe sich, dass dieser Raum ein unbenützter Schlafraum gewesen sei.

Am 27. August 2004 sei der Geschäftsführer zu einer erneuten Vernehmung samt Ortsaugenschein auf der Liegenschaft R-Straße 31 geladen worden, um weitere Feststellungen über die Nutzung der Räumlichkeiten im Parterre vorzunehmen. Der Vertreter der Beschwerdeführerin habe am 18. August 2004 und am 2. September 2004 telefonisch mitgeteilt, dass der Geschäftsführer zu einer neuerlichen Vernehmung an Ort und Stelle nicht bereit sei.

Mit Schreiben vom 9. September 2004 habe der steuerliche Vertreter der Beschwerdeführerin eine "eidesstatliche Erklärung" vorgelegt, in welcher er das Aussehen des Raumes Erdgeschoss Nr. 8/9 wie folgt beschreibt:

"Der oben angeführte Raum ist als Ess- bzw. Wohnzimmer eingerichtet. Auf Grund seiner Ausstattung und Größe ist dieser Raum objektiv geeignet, als privates Wohn- und Esszimmer zu dienen.

Dieser Raum ist mit einem offenen Kamin, einer Sitzgruppe, TV-Anschluss, Hausbar sowie einem großen Speisetisch samt Bestuhlung eingerichtet. Die Wände sind mit Holz vertäfelt. In diesem Raum befinden sich - in eingebauter Glasvitrine - auch persönliche Gegenstände der Familie (des Beschwerdeführers) ...".

Mit Vorhalt vom 3. Jänner 2005 teilte der Referent der belangten Behörde der Beschwerdeführerin unter Übersendung einer entsprechenden Berechnung mit, die belangte Behörde könne vorbehaltlich weiterer Beweisergebnisse davon ausgehen, dass die in Rede stehende Liegenschaft zu 87,51 % privaten Zwecken des Geschäftsführers und seiner Ehefrau gedient hätten. Die Anschaffung, Errichtung, Erhaltung und Vermietung der Wohnung des Geschäftsführers seien nicht durch den Betrieb der Beschwerdeführerin veranlasst.

In der mündlichen Berufungsverhandlung vom 22. Juni 2005 brachte die Beschwerdeführerin vor, sie habe ursprünglich ein Industrieunternehmen betrieben. Dieser Betrieb sei lange vor dem Berufungszeitraum (im Jahr 1980) verkauft worden. Dass "Realisat" aus dem Verkauf des Industrieunternehmens sei Großteils zum Ankauf der streitgegenständlichen Liegenschaft verwendet worden.

Die belangte Behörde traf die Feststellung, dass der Raum Erdgeschoss Nr. 2/5 sowie der Raum Obergeschoss Nr. 2/3 und die Küche überwiegend privat genutzt seien. Aus der Einrichtung dieser Räume werde auf die private Nutzung geschlossen. Es bestehe kein Nachweis dafür, dass diese Räume überwiegend betrieblich genutzt worden seien. Auch

die behauptete Vermietung des Raumes Erdgeschoss Nr. 2/5 an die E-KG sei bis auf den Umstand, dass in der Bilanz der Beschwerdeführerin ein entsprechender Ertrag ausgewiesen sei, unbewiesen.

Der Raum Obergeschoss Nr. 2/3 sei ein nicht benutztes Schlafzimmer samt Bad und WC. Dieser Raum (21 m2) enthalte folgende Einrichtungsgegenstände: Doppelbett, Sitzgruppe, Teppichboden, Teppiche und Bilder. Dieser möblierte Raum sei im Streitzeitraum benutzbar gewesen, aber nicht benutzt worden. Dieser Raum zähle zur außerbetrieblichen Sphäre der Beschwerdeführerin.

Der Raum Erdgeschoss Nr. 2/5 weise in der nordwestlichen Ecke eine Vorrichtung auf, die wie ein offener Kamin aussehe, aber nicht funktionsfähig sei. Auf der Kaminattrappe stehe eine Vase mit künstlichen Rosen. An der nördlichen Wand in der westlichen Hälfte des Zimmers stehe eine gepolsterte Dreieck-Sitzbank. In der Mitte der westlichen Hälfte des Zimmers stünden ein ovaler, kniehoher Holztisch, darum herum gruppiert ein weiß-beiger Fauteuil, ein Zweier-Fauteuil, sowie zwei gepolsterte Sessel. In der nordwestlichen Ecke des Zimmers befinde sich ein brauner Sekretär, dahinter an der Wand ein Internetanschluss. Vor dem Sekretär stehe ein gepolsterter Sessel. Neben dem Sekretär befinde sich ein Telefon. Rechts davon stehe ein Hocker. Wiederum rechts davon stehe ein kleiner Glastisch mit einer Vase, die eine Rose enthalte. In der Mitte der südlichen Wand dieses Zimmers befinde sich ein Fernsehgerät mit Videorecorder und SAT-Receiver. In der östlichen Hälfte des Zimmers befinde sich ein Flügel Yamaha mit zwei Hockern, an der südlichen Wand ein Fauteuil, in der südöstlichen Ecke eine braune Kommode, an der nördlichen Wand ein brauner Tisch mit zwei Sesseln. Im Süden des Zimmers grenze der Garten an, der südlich durch das Ufer des Sees begrenzt werde. Das Zimmer sei vom Garten durch eine Glastüre getrennt. Das Zimmer habe im Streitzeitraum weitaus überwiegend der privaten Nutzung durch Karl G und dessen Ehefrau gedient. Gelegentlich, ohne dass feststellbar sei, wie oft, habe dieses Zimmer auch betrieblichen Zwecken der E-KG gedient, oder auch der Beschwerdeführerin (z.B. geschäftliche Besprechungen, Bearbeitung geschäftlicher Unterlagen), wobei allerdings die E-KG für die Nutzung dieses Zimmers kein Entgelt entrichtet habe.

Die Nutzung des Zimmers durch den Geschäftsführer auf Grund des Mietvertrages zähle zum außerbetrieblichen Bereich. Da diese Nutzung weitaus überwiege, zähle dieses Zimmer nicht zum Betriebsvermögen. Die gelegentliche Nutzung des Zimmers zu betrieblichen Zwecken der E-KG sei nicht gegen Entgelt erfolgt; insoweit sei die Verwendung dieses Raumes durch die E-KG (durch deren Geschäftsführer Karl G) somit aus Gründen erfolgt, die vom Gesellschaftsverhältnis herrührten und daher auf Seiten der Beschwerdeführerin nicht betrieblich veranlasst seien. Die gelegentliche Nutzung des Raumes zugunsten des Betriebes der Beschwerdeführerin sei vom zeitlichen Ausmaß nicht klar feststellbar.

Die belangte Behörde stützte ihre Feststellung darauf, dass das Zimmer als Wohnzimmer nutzbar sei und die meisten der darin befindlichen Gegenstände für private Wohnzwecke verwendbar seien und sich als typische Einrichtungsgegenstände eines Wohnzimmers erwiesen. Der Betrieb einer GmbH benötige üblicherweise keinen Raum, der wie ein Wohnzimmer aussehe.

Dass es im Bungalow zwei Zimmer gegeben habe, die auf Grund ihrer Einrichtung als Wohnzimmer verwendbar gewesen seien (Erdgeschoss Raum Nr. 2/5 sowie Raum Nr. 8/9), sei ein Indiz dafür, dass der Geschäftsführer und seine Ehefrau beide Zimmer weitaus überwiegend zur Befriedigung ihres privaten Wohnbedürfnisses verwendet hätten.

Der Geschäftsführer habe zwar vorgebracht, dass der Raum Erdgeschoss Nr. 2/5 an die E-KG vermietet gewesen sei. Trotz eines entsprechenden Vorhaltes habe er jedoch weder einen Mietvertrag vorgelegt noch den wesentlichen Inhalt eines solchen Vertrages bekannt gegeben. Er habe auch keinen Nachweis für die Zahlung einer Miete durch die E-KG erbracht. Es könne daher nicht festgestellt werden, dass die E-KG diesen Raum tatsächlich gemietet gehabt habe. Die Beschwerdeführerin sei erfolglos aufgefordert worden, alle Unterlagen betreffend die Management- und Verwaltungserlöse vorzulegen, alle in diesem Zusammenhang abgeschlossenen vertraglichen Vereinbarungen bekannt zu geben und darzulegen worin die Management- und Verwaltungstätigkeiten der Beschwerdeführerin bestanden hätten und in welchen Räumlichkeiten diese Tätigkeiten ausgeführt worden seien. Bei der Vernehmung vom 9. Juli 2004 sei der Geschäftsführer gefragt worden, worum es sich bei den Erlösen aus dem Management gehandelt habe. Der Beschwerdeführer habe angegeben, dies nicht zu wissen. Später habe die Beschwerdeführerin die Managementerlöse 1995 bis 1999 in Mieterträge E-KG betreffend den Raum Erdgeschoss Nr. 2/5 einerseits und Verwaltungserträge E-KG aufgeteilt. Die Beschwerdeführerin habe jedoch trotz entsprechender Gelegenheit nicht dargelegt und nachgewiesen, worin die erklärten Verwaltungstätigkeiten bestanden hätten. Die Angaben der

Beschwerdeführerin zum Thema "Management" und "Verwaltung" seien somit insgesamt unergiebig gewesen. Daher sei nicht feststellbar, worin diese Managementtätigkeiten und Verwaltungstätigkeiten konkret bestanden hätten. Der Beschwerdeführer habe auch nicht dargelegt, dass solche Tätigkeiten im Raum Nr. 2/5 ausgeübt worden seien. Der Geschäftsführer der Beschwerdeführerin habe zwar angegeben, dieses Zimmer sei für die E-KG für Vertragsbesprechungen, Besuche von Künstlern, die sich für die Mitwirkung an Fernsehsendungen, welche die E-KG produziert habe, beworben hätten, und für Besprechungen mit Medienvertretern benutzt worden; das Zimmer sei auch für Filmaufnahmen genutzt worden; die E-KG vermiete Fernsehstudios und dazugehörige Ausstattungen an Filmproduzenten; der Geschäftsführer der Beschwerdeführerin benütze den Fernseher samt Videoanlage für betriebliche Zwecke der E-KG, in dem er sich Sendungen ansehe, die von der E-KG koproduziert worden seien, oder dafür, um sich Filmmaterial anzusehen, das für die Produktion von Fernsehsendungen hilfreich sein könne. Die belangte Behörde stelle allerdings fest, dass der Beschwerdeführer alle konkreten Anfragen der belangten Behörde, die dazu gedient hätten, das konkrete Ausmaß der Tätigkeit der E-KG und der Beschwerdeführerin im Medienbereich während des Streitraumes festzustellen, nicht beantwortet habe, und dass er in diesem Zusammenhang angeforderte Unterlagen nicht vorgelegt habe. Die Beschwerdeführerin sei ersucht worden, alle Verträge vorzulegen, die im Zusammenhang mit der Einflussnahme der E-KG oder der Beschwerdeführerin auf die inhaltliche Gestaltung, die Herstellung und die Verbreitung von Fernsehfilmen etc. während des Zeitraumes 1995 bis 1998 gestanden seien. Die Beschwerdeführerin sei auch ersucht worden, die in diesem Zusammenhang lukrierten Erlöse nachzuweisen. Die Beschwerdeführerin sei diesen Aufforderungen nicht nachgekommen. Daher sei ein erhebliches und konkretes Ausmaß an Tätigkeiten der E-KG oder der Beschwerdeführerin auf dem Gebiete der Medienproduktion, und sei es auch nur in Verbindung mit der Vermietung von Räumen zur Medienproduktion, nicht feststellbar. Dies sei ein weiteres Indiz dafür, dass ein erhebliches und konkretes Ausmaß von Tätigkeiten der E-KG und der Beschwerdeführerin im Raum Erdgeschoss Nr. 2/5 nicht feststellbar sei.

Die Beschwerdeführerin sei erfolglos aufgefordert worden, Verträge vorzulegen, die im Zusammenhang mit Tätigkeiten stünden, welche die E-KG auf der in Streit stehenden Liegenschaft ausgeführt habe. Die Beschwerdeführerin sei weiters erfolglos aufgefordert worden, samt geeigneten Nachweisen bekannt zu geben, wann Künstler die in Rede stehende Liegenschaft betreten hätten, um hier vorzusingen, und wann im Streitzeitraum betrieblich veranlasste Besprechungen stattgefunden hätten. Die Beschwerdeführerin sei trotz gegebener Gelegenheit nicht bereit gewesen, genaue Informationen über ein konkretes Ausmaß der angeblichen Tätigkeit der E-KG und der Beschwerdeführerin bekannt zu geben.

Der gegenständliche Bungalow sei bis Ende 1994 nur an Karl G und dessen Ehefrau vermietet gewesen. Bis 1994 habe es keine anderen Mieter für die Liegenschaft gegeben. In der Mietvereinbarung finde sich daher keine Ausnahme bestimmter Räume von der Wohnnutzung im Parterre. Nach den Behauptungen der Beschwerdeführerin solle es erstmals ab 1995 Mieterträge auf Grund eines angeblichen Mietvertrages mit der E-KG betreffenden den Raum Parterre Nr. 2/5 gegeben haben. Dennoch sei die Mietvereinbarung zwischen der Beschwerdeführerin und dem Geschäftsführer nicht geändert worden. Dies sei daraus ableitbar, dass die Beschwerdeführerin trotz einer entsprechenden Aufforderung mit Ausnahme der bereits bekannten Mietvereinbarungen vom 11. Jänner 1982 und vom 15. November 1992 keine ergänzenden Vereinbarungen dargetan habe.

Der Geschäftsführer habe auch angegeben, den Raum Erdgeschoss Nr. 2/5 für Besprechungen zu nutzen, welche im Zusammenhang mit seiner ehrenamtlichen Tätigkeit für die Musikschule in P gestanden seien. Dies sei ein weiteres Indiz dafür, dass der Raum vom Geschäftsführer privat verwendet worden sei. Die ehrenamtliche Tätigkeit für eine Musikschule sei der privaten Sphäre des Geschäftsführers zuzuordnen.

Der Raum Erdgeschoss Nr. 3 (Küche) sei weiters überwiegend vom Geschäftsführer und seiner Ehefrau zur Befriedigung des privaten Wohnbedürfnisses verwendet worden. Gelegentlich, ohne dass feststellbar sei, wie oft, sei diese Küche auch zur Bewirtung von Geschäftsfreunden verwendet worden.

Die mit der Küche im Zusammenhang stehenden Aufwendungen seien nicht abzugsfähig (§ 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 in Verbindung mit § 12 Abs. 1 Z 3 KStG 1988). Die Überlassung der Küche zur privaten Nutzung an den Geschäftsführer und seine Ehefrau sei eine außerbetriebliche Tätigkeit der Beschwerdeführerin.

Der Geschäftsführer habe ausgesagt, die Küche werde nicht nur für private Zwecke, sondern auch zur Bewirtung von Geschäftsfreunden verwendet. Auf Vorhalt habe er aber nicht gesagt, an welchen Tagen und zu welchen betrieblichen

Zwecken eine Verwendung stattgefunden habe. Dieser Umstand lege die Annahme nahe, dass die Bewirtung von Geschäftsfreunden nur in untergeordnetem, nicht näher feststellbaren Ausmaß erfolgt sei.

Die belangte Behörde gelangte daher - auf Grund einer dem Beschwerdeführer vorgehaltenen Berechnung - zum Ergebnis, dass 87,51 % des Hauses R-Straße 31 auf Räume entfielen, die der Befriedigung des privaten Wohnbedürfnisses des Geschäftsführers und seiner Ehefrau dienten oder die zwar verwendbar gewesen wären, aber nicht verwendet worden seien.

Jener Teil der Liegenschaft, der als Wohnung des Geschäftsführers und seiner Ehefrau verwendet werde, gehöre nicht zum Betriebsvermögen. Die Einnahmen und Ausgaben seien daher bei der Gewinnermittlung nicht anzusetzen. Auch jener Teil der Liegenschaft, der betrieblichen Zwecken diene (12,49 %), stehe wegen des untergeordneten Ausmaßes der betrieblichen Nutzung nicht im Betriebsvermögen. Daher sei der Investitionsfreibetrag nicht zu gewähren. Der Raum Obergeschoss Nr. 2/3 sei nicht verwendet worden, und gehöre daher ebenfalls zur außerbetrieblichen Sphäre der Beschwerdeführerin. Die Beschwerdeführerin sei ein "kleiner Betrieb", ihr durchschnittlicher Jahresverlust betrage S 427.456,-- . Ein kleiner Betrieb stelle üblicherweise einer für ihn regelmäßig tätigen Person keine Wohnung in einem Bungalow am See, deren Anschaffung und Herstellung Kosten von rund 19,8 Mio. S verursacht hätten, nicht zur Verfügung. Dies gelte insbesondere, wenn die Anschaffung und Herstellung der betrieblich genutzten Liegenschaftsteile dem Betrieb um ein Vielfaches geringere Kosten (hier rund 2,8 Mio. S) verursacht habe. Was die Tätigkeit der Beschwerdeführerin anlange, falle auf, dass sie nur an den Geschäftsführer und seine Ehefrau Wohnräume zur Verfügung gestellt habe. Die Beschwerdeführerin habe anderen Personen keine Wohnräume vermietet, sie habe überdies ungewöhnlich hohe Kosten auf sich genommen, um dem Geschäftsführer und seiner Ehefrau die Wohnräume vermieten zu können. Wesentlich sei ferner, dass der Mietzins, den der Geschäftsführer und seine Ehefrau zu bezahlen hatten, deutlich geringer gewesen sei, als Personen ohne gesellschaftsrechtliches Naheverhältnis untereinander vereinbart hätten. Wenn ein Unternehmer eine Liegenschaft erwerbe um sie zu vermieten, werde er in die Kalkulation des Mietzinses neben dem ortsüblichen Mietzins auch die Kosten, die die Liegenschaft verursacht habe, einschließlich einer Absetzung für Abnutzung, sowie eine angemessene Rendite für den Kapitaleinsatz einfließen lassen. Dies habe die Beschwerdeführerin jedoch nicht in ausreichendem Ausmaß getan. Aus diesen Umständen folge, dass die Beschwerdeführerin die Wohnung zum Zwecke der Vermietung um einen derart geringen Mietzins an eine Person, zu der sie kein gesellschaftsrechtliches Naheverhältnis gehabt hätte, nicht erworben und diese Wohnung einer solchen Person auch nicht vermietet hätte.

Bei der Festsetzung der Körperschaftsteuervorauszahlung für 1999 und 2000 sei zu berücksichtigen gewesen, dass der Geschäftsführer und seine Ehefrau die Liegenschaft ab 1999 im selben Ausmaß genutzt hätten wie im vorangegangenen Zeitraum.

Vorsteuern, die im Zusammenhang mit Leistungen an die Beschwerdeführerin stünden, die im Zusammenhang mit der Anschaffung, Errichtung, Erhaltung von Gebäuden der Beschwerdeführerin stünden, seien gemäß § 12 Abs. 2 Z 1 UStG nicht abzugsfähig, soweit die Entgelte für diese Leistungen nach ertragsteuerlichen Vorschriften keine abzugsfähigen Aufwendungen seien. Dem gegenüber seien die Vorsteuern im Zusammenhang mit Gartenanlagen voll abzugsfähig (kein Gebäude). Die nichtabzugsfähigen Vorsteuern betrügen sohin 1995: S 25.045,06; 1996: S 33.651,83; 1997: S 121.867,18. Im Ausmaß der privaten Verwendung der Gartenanlagen durch den Geschäftsführer und seine Ehefrau sei ein Verwendungseigenverbrauch nach § 1 Abs 1 Z 2 lit a UStG 1994 anzusetzen (Bemessungsgrundlage: anteilige Kosten).

Hätten einander fremd gegenüberstehende Personen für die Wohnung des Geschäftsführers und seiner Ehefrau einen Mietzins vereinbart, hätten sie eine Vereinbarung geschlossen, welche die Kosten der Anschaffung, Herstellung und Nutzung der Wohnung, eine angemessene Rendite für den Kapitaleinsatz sowie den in dieser Gegend "ortsüblichen Mietzins" (Hinweis auf den Vorhalt vom 28. Jänner 2004) angemessen berücksichtigt hätte. Der auf der Grundlage dieser Parameter errechnete fremdübliche Mietzins hätte für 1995: S 622.000,--, 1996: S 579.000,-- und 1997: (erstes Halbjahr) S 316.000,-- betragen. Die Beschwerdeführerin habe ein Gutachten des Sachverständigen Ing. GD vorgelegt, das die angemessene Monatsmiete mit EUR 2.750,-- ausweise, aber nicht anführe, wie der Sachverständige zu diesem Wert gekommen sei. Das Gutachten sei daher nicht nachvollziehbar.

Durch Gegenüberstellung mit den tatsächlich gezahlten Mietzinsen ergäben sich verdeckte Gewinnausschüttungen von S 322.000,-- für 1995, S 300.000,-- für 1996 und S 166.000,-- für 1997.

Gegen diesen Bescheid wendet sich die Beschwerde, über die der Verwaltungsgerichtshof nach Aktenvorlage und Erstattung einer Gegenschrift durch die belangte Behörde erwogen hat:

In der Beschwerde wird vorgebracht, die Beschwerdeführerin habe bis Ende 1980 einen Gewerbebetrieb geführt und diesen sodann noch im Jahr 1980 verkauft. Der Veräußerungserlös sei für den Erwerb der in Rede stehenden Liegenschaft verwendet worden. Zweck des Erwerbes sei die Werterhaltung und die Vermietung gewesen. Die Beschwerdeführerin habe die Liegenschaft in ihr Betriebsvermögen aufgenommen, die Aufwendungen als Betriebsausgaben geltend gemacht, die damit zusammenhängenden Einnahmen als Betriebseinnahmen erklärt, Vorsteuern geltend gemacht und Umsatzsteuern an das Finanzamt abgeführt. Durch Mietvereinbarungen seien Teile der Liegenschaft dem Geschäftsführer und seiner Frau vermietet worden. Als Mietzins sei ab 1982 ein Pauschalbetrag von S 20.000,-- plus Umsatzsteuer pro Monat vereinbart worden. In den Jahren 1995 bis 1997 habe die monatliche Miete S 25.000,-- plus Umsatzsteuer betragen. Der Geschäftsführer habe für seine Tätigkeit keine Vergütungen bezogen, die Gesellschaft habe Erträge zwischen S 130.000,-- und S 250.000,-- pro Jahr ("Management- und Verwaltungserträge") erzielt. Der Geschäftsführer und seine Ehefrau erbrächten noch folgende Tätigkeiten ohne Entgelt: Pflege und Erhaltung des Gartens, Vornahme der Enteisungsmaßnahmen am See, Schneeräumung und Streuung im Winter und Pflege, Reinigung des leerstehenden Pförtnerhauses sowie die Verwaltung der gesamten Liegenschaft. Die vom Geschäftsführer und seiner Ehefrau geleisteten Mietzinse seien angemessen, dies ergebe sich auch aus einem der belangten Behörde vorgelegten Schätzungsgutachten des Ing. GD.

Der Raum Obergeschoss Nr. 2/3 sei vollkommen ungenutzt gewesen. Es sei rechtswidrig, diese Räume dem außerbetrieblichen Bereich zuzuordnen. Der Raum Parterre Nr. 2/5 sei der E-KG mit Sitz in Deutschland gegen Entgelt vermietet. Zwangsläufig ergebe sich daraus, dass eine Nutzung dieses Raumes für private Zwecke des Geschäftsführers und seiner Ehefrau nicht vorliege. Die belangte Behörde begründe die Zuordnung dieses Raumes zur außerbetrieblichen Sphäre unter anderem damit, dass in der Berufung vom 10. September 1999 angeführt sei, dem Geschäftsführer sei auch die Nutzung der Räumlichkeiten im Parterre eingeräumt. Das von der Behörde wiedergegebene Zitat der Berufung sei zwar korrekt, übernehme jedoch eine Aktenwidrigkeit aus der Berufung in den Bescheid. In der Mietvereinbarung vom 11. Jänner 1982 sei nämlich Folgendes vereinbart: "Im Rahmen dieser Vermietung haben Sie das Recht der Mitbenutzung der Halle und der Wohnräume im Parterre, die Gartenbenutzung ...". Es werde sohin ausdrücklich auf die Mitbenützung von Wohnräumen verwiesen, nicht jedoch auf die Mitbenutzung von geschäftlich genutzten Räumen.

Im Verwaltungsverfahren sei durch die Vorlage von Beweismitteln (eidesstattliche Erklärung des steuerlichen Vertreters der Beschwerdeführerin und Vorlage von Fotos) bewiesen worden, dass die Räume 8 und 9 im Parterre sämtliche Funktionen erfüllten, die von einem privaten Wohnzimmer üblicherweise erwartet würden. Im gesamten Verwaltungsverfahren sei seitens der belangten Behörde keine Frage nach einem Fernsehgerät gestellt worden, sonst wäre ihr mitgeteilt worden, dass sich im Raum Nr. 8/9 ein Fernseher in einem Einbauschrank befunden habe. Nach Ansicht der Beschwerdeführerin müsse das Aufteilungsverhältnis richtig folgendermaßen lauten: vermietete Räumlichkeiten 57/5 %, eigengenutzte Räumlichkeiten 42,3 %. Auf Grund der Rechtsform der Beschwerdeführerin seien allerdings ohnedies sämtliche Räumlichkeiten dem notwendigen Betriebsvermögen zuzurechnen.

Gerügt werde auch, dass die belangte Behörde von einer "ortsüblichen Miete" in Höhe von S 240.000,-- pro Jahr ausgehe. Sie nehme aber andererseits an, dass jährlich um ca S 300.000,-- mehr an Miete zu zahlen gewesen wäre.

Die Beschwerdeführerin habe die Liegenschaft ihrem unternehmerischen Bereich zugeordnet. Aus diesem Grund stehe ihr der ungekürzte Vorsteuerabzug zu, dies auch dann, wenn das Gebäude teilweise für außerbetriebliche Zwecke genutzt worden sein sollte. Widersprüchlich sei auch, dass die belangte Behörde für Gartenanlagen - im Gegensatz zum Gebäude - den Vorsteuerabzug zur Gänze gewährt habe. Nach Ansicht der Beschwerdeführerin sei der Vorsteuerabzug insgesamt zu gewähren, andererseits seien die Mieterlöse der Umsatzsteuer zu unterwerfen. Die Versteuerung eines Eigenverbrauchs komme nicht in Betracht, da eine Verwendung der Liegenschaft für unternehmensfremde Zwecke nicht vorliege.

Bei der Ermittlung des körperschaftsteuerpflichtigen Einkommens sei die belangte Behörde davon ausgegangen, dass 87,51 % der Liegenschaft dem außerbetrieblichen Bereich der Beschwerdeführerin zuzurechnen seien. Durch die Nichtanerkennung der AfA für 87,51 % sowie die Außerachtlassung der stillen Reserven komme es zu einer gesetzwidrigen Doppelbesteuerung. Weiters habe die belangte Behörde im Zuge der Ermittlung des

körperschaftsteuerpflichtigen Ergebnisses auch den Ergebnisanteil des echten stillen Gesellschafters korrigiert. Spätere Änderungen in der steuerlichen Gewinnermittlung könnten aber nicht zu einer Änderung des handelsrechtlichen Gewinnanteils des stillen Gesellschafters führen.

Bei Berechnung der Bemessungsgrundlage für die Kapitalertragsteuer sei gemäß § 15 Abs. 2 EStG der ortsübliche Mietpreis anzusetzen. Nachdem die tatsächlich entrichtete Miete über diesem Wert liege, hätte sich für die Festsetzung der Kapitalertragsteuer keine Bemessungsgrundlage ergeben dürfen.

Mit diesem Vorbringen zeigt die Beschwerdeführerin eine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides nicht auf.

Die Beweiswürdigung der belangten Behörde unterliegt insoweit der Kontrolle des Verwaltungsgerichtshofes, als zu beurteilen ist, ob der Sachverhalt genügend erhoben ist und ob die bei der Beweiswürdigung vorgenommenen Erwägungen schlüssig sind, sie also den Denkgesetzen und dem allgemeinen menschlichen Erfahrungsgut bzw. den Erfahrungen des täglichen Lebens entsprechen. Hingegen ist der Verwaltungsgerichtshof nicht berechtigt, eine Beweiswürdigung der belangten Behörde, die einer Überprüfung unter diesen Gesichtspunkten standhält, auf ihre Richtigkeit hin zu beurteilen, d.h. ihr mit der Begründung entgegenzutreten, dass auch ein anderer Ablauf der Ereignisse bzw. ein anderer Sachverhalt schlüssig begründbar wäre (vgl das hg Erkenntnis vom 21. September 2006, 2004/15/0080).

Die Beschwerde vermag einen Fehler in der Beweiswürdigung der belangten Behörde betreffend die Sachverhaltsfeststellungen zur Nutzung des in Rede stehenden Gebäudes nicht aufzuzeigen. Die belangte Behörde konnte sich dabei insbesondere darauf stützen, dass die Beschwerdeführerin einen Nachweis für einen Mietvertrag mit der E-KG nicht erbracht hat. Entgegen dem Beschwerdevorbringen ist es auch nicht als unschlüssig zu erkennen, wenn sich die belangte Behörde im Rahmen der gesamten Umstände u.a. darauf gestützt hat, dass auch die Beschwerdeführerin in ihrer Berufung vorgebracht hat, dem Geschäftsführer sei die Nutzung der Räumlichkeiten im Parterre überlassen worden. Daran ändert nichts, wenn im Mietvertrag zwischen der Beschwerdeführerin und ihrem Geschäftsführer von den "Wohnräumen" im Parterre die Rede ist, kommt doch dem Raum Nr. 2/5 von seiner Einrichtung her durchaus der Charakter eines Wohnraumes zu. Gegen die Beweiswürdigung der belangten Behörde spricht auch nicht, dass zusätzlich dem Raum Nr. 8/9 im Erdgeschoss die Funktion eines Wohnzimmers zugekommen ist.

Ausgehend von diesen Feststellungen ist die belangte Behörde zum Ergebnis gelangt, dass 87,51% des Gebäudes Wohnzwecken des Geschäftsführers der Beschwerdeführerin und seiner Ehefrau dienten. Die Beschwerde wendet sich zwar auch gegen diesen Prozentsatz, unterlässt dazu aber jegliches konkretes Vorbringen. Sie bringt lediglich vor, der Raum Obergeschoss Nr. 2/3 sei als "vollkommen ungenutzter" Raum eines gemischt genutzten Gebäudes dem betrieblichen Teil zuzurechnen, zeigt aber nicht auf, in welcher Weise für diesen Raum eine objektiv nachvollziehbare Widmung für betriebliche Zwecke gegeben gewesen sei.

Das Beschwerdevorbringen, durch die Nichtanerkennung der AfA für 87,51 % sowie die Außerachtlassung der stillen Reserven komme es zu einer gesetzwidrigen "Doppelbesteuerung", ist nicht nachvollziehbar.

Auch die Frage der Höhe einer angemessenen Miete (für die Frage der kapitalertragsteuerpflichtigen verdeckten Ausschüttung) stellt eine Tatfrage dar. Die diesbezüglichen Feststellungen der belangten Behörde stellen das Ergebnis schlüssiger Beweiswürdigung dar. Es erweist sich als im Einklang mit der allgemeinen Lebenserfahrung stehend, wenn die belangte Behörde die Höhe einer angemessenen Miete ausgehend vom Kapitaleinsatz und einer üblichen Rendite ermittelt hat. Die belangte Behörde hat aus der auf diesem Wege ermittelten angemessenen Miete einerseits und einem niedrigeren Betrag, den sie als "ortsübliche Miete" bezeichnete, das arithmetische Mittel errechnet. Die Heranziehung der "ortsüblichen Miete" hat sich sohin zu Gunsten der Beschwerdeführerin ausgewirkt. Der Beschwerdeführerin ist zuzubilligen, dass die Verwendung des Ausdruckes "ortsübliche Miete" verwirrend ist; aus dem angefochtenen Bescheid, insbesondere aus dem dort enthaltenen Hinweis auf den Vorhalt vom 28. Jänner 2004 ergibt sich aber, dass die belangte Behörde damit jenen Wert gemeint hat, den der Geschäftsführer der Beschwerdeführerin in der Vergangenheit tatsächlich gezahlt hat (nämlich S 20.000,-- pro Monat) und den die Beschwerdeführerin von sich aus als ortsüblichen Preis angegeben hat, dass sie aber nicht davon ausgegangen ist, bei der fremdüblichen Vermietung der konkreten Immobilie wäre lediglich ein Mietzins in dieser Höhe erzielbar gewesen. Die belangte Behörde hat sich auch mit dem Gutachten des Ing. GD auseinander gesetzt und konnte darauf verweisen, dass aus diesem nicht nachvollziehbar hervorgeht, wie es zum Wert für eine angemessene Miete gekommen ist.

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 Betriebsvermögenseigenschaft von Wirtschaftsgütern bei Körperschaftsteuersubjekten nach den gleichen Grundsätzen zu beurteilen ist wie bei Einkommensteuersubjekten (vgl. das hg. Erkenntnis vom 20. Juni 2000, 98/15/0169).

Notwendiges Betriebsvermögen umfasst jene Wirtschaftsgüter, die objektiv erkennbar zum unmittelbaren Einsatz im Betrieb bestimmt sind und ihm tatsächlich dienen (vgl. etwa das hg. Erkenntnis 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. das hg. Erkenntnis vom 18. Dezember 2001, 98/15/0019).

Wirtschaftsgüter einer Körperschaft, deren Anschaffung oder Herstellung rein gesellschaftsrechtlich veranlasst ist und die nicht der Einkommenserzielung der Körperschaft dienen, gehören nicht zum Betriebsvermögen der Körperschaft, sondern 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).

Werden einzelne räumliche Teile eines Gebäudes betrieblich, andere nicht betrieblich genutzt, so ist das Gebäude in einen betrieblichen und einen außerbetrieblichen Teil aufzuteilen. Die Aufteilung eines gemischt genutzten Gebäudes unterbleibt nach der hg. Rechtsprechung, wenn einer der beiden Gebäudeteile nur von untergeordneter Bedeutung ist, was anzunehmen ist, wenn dieser Teil weniger als ca. 20 % des Objektes umfasst (vgl. das hg. Erkenntnis vom 7. Oktober 2003, 2001/15/0025).

Gemäß § 12 Abs. 1 Z 3 KStG 1988 iVm § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 sind Repräsentationsaufwendungen - darunter fallen auch Aufwendungen anlässlich der Bewirtung von Geschäftsfreunden - nicht abzugsfähig. Nach der hg. Rechtsprechung erfasst die Bewirtung auch die Unterkunftsgewährung (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 27. Mai 1998, 97/13/0031). Die Verwendung eines Gebäudes für die Unterkunftsgewährung an Geschäftsfreunde vermag die Betriebsvermögenseigenschaft des Gebäudes nicht zu begründen (vgl. das hg. Erkenntnis vom 5. Juli 1994, 91/14/0110).

Im Beschwerdefall ist die steuerliche Behandlung eines unmittelbar an einem touristisch beliebten See gelegenen Bungalows, welcher dem Charakter eines repräsentativen Wohnhauses entspricht, strittig. Vor dem Hintergrund des äußeren Eindruckes des in Rede stehenden Gebäudes als privates Wohnhaus in einer Urlaubslandschaft, welches vom Geschäftsführer der Beschwerdeführerin und seiner Ehefrau zu Wohnzwecken verwendet wird, ist die belangte Behörde zu dem Ergebnis gelangt, dass - hinsichtlich der zu Wohnzwecken verwendeten weitaus überwiegenden Gebäudeteile - keine Widmung für betriebliche Zwecke der Beschwerdeführerin vorliege. Sie hat dabei darauf Bedacht genommen, dass die Vermietung an den Geschäftsführer und seine Ehefrau zu einem Mietzins erfolgt ist, der im Hinblick auf die exorbitant hohen Investitionskosten laufend zu Verlusten führt, dass der tatsächliche Geschäftsgegenstand der Beschwerdeführerin im Übrigen nicht die Vermietung zu Wohnzwecken umfasst, und dass die Beschwerdeführerin keinen Nachweis erbracht hat, überhaupt betriebliche Aktivitäten entfaltet zu haben. Im Berufungsverfahren hat die Beschwerdeführerin konkrete Nachweise insbesondere über eine betriebliche Nutzung des Gebäudes nicht erbracht, zumal das Bestehen eines Mietvertrages mit der E-KG nicht nachgewiesen worden ist (die belangte Behörde hat "Mieten" der E-KG aus den Betriebseinnahmen der Beschwerdeführerin ausgeschieden) und nicht dargetan worden ist, welche Aktivitäten im Dienst des Betriebes der Beschwerdeführerin (von der nicht zwingend im Konnex mit einem Betrieb stehenden Lagerung von Unterlagen der Beschwerdeführerin abgesehen) im Gebäude entfaltet worden sind. Was die von der Beschwerdeführerin behauptete, aber ebenfalls nicht näher nachgewiesene Gästebewirtung anlangt, ist darauf zu verweisen, dass diese steuerlich unbeachtliche Repräsentation darstellte, zumal die Beschwerdeführerin den Werbecharakter bzw. die weitaus überwiegende betriebliche Veranlassung der Gästebewirtung nicht behauptet hat. Im angefochtenen Bescheid hat die belangte Behörde dennoch eine betriebliche Nutzung von ca 12,49 % des Gebäudes anerkannt. Hinsichtlich der weiteren Gebäudeteile hat sie eine betriebliche Widmung ausgeschlossen.

Die Vermietung zu Wohnzwecken gehört nicht zum Kreis der tatsächlich von der Beschwerdeführerin ausgeübten Geschäfte, wobei im Beschwerdefall zudem für die belangte Behörde nicht feststellbar gewesen ist, dass die Beschwerdeführerin überhaupt betriebliche Aktivitäten (gegebenenfalls von der entgeltlichen Überlassung der

Mitbenutzung eines Raumes im Obergeschoss an die C-AG abgesehen) entfaltet habe. Zudem ist die Vermietung der repräsentativen Wohnimmobilie zu Konditionen erfolgt, die in keiner Weise zu den bei der Immobilienvermietung üblichen Renditen, sondern kontinuierlich zu Verlusten geführt hat.

Ausgehend von dem im angefochtenen Bescheid festgestellten Sachverhalt ist zumindest ein räumlicher Teil des Gebäudes im Ausmaß von ca 88 % des Gebäudes mit dem Erscheinungsbild eines Einfamilienhauses tatsächlich durch den Gesellschafter G bzw. seine Familie genutzt worden und daneben allenfalls für Repräsentationszwecke zum Einsatz gekommen. Eine Widmung für betriebliche (nicht die Repräsentation betreffende) Zwecke ist nicht substantiiert dargetan worden. Bei dieser Sachlage ist in rechtlicher Hinsicht davon auszugehen, dass das Gebäude - im Hinblick auf die jedenfalls nicht über ein untergeordnetes Ausmaß hinausgehende betriebliche Nutzung - kein Betriebsvermögen darstellt (vgl dazu das hg Erkenntnis vom 24. Juni 2004, 2001/15/0002).

Die Beschwerdeführerin rügt auch, dass die belangte Behörde im Zuge der Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Körperschaftsteuer den Ergebnisanteil des echten stillen Gesellschafters korrigiert habe.

Wie die belangte Behörde zutreffend in ihrer Gegenschrift ausführt, wurde im angefochtenen Bescheid dem echten stillen Gesellschafter für 1995 ein geringerer Betrag an Verlusten zugewiesen als dies die Beschwerdeführerin vorgenommen hatte. Für die Jahre 1996, 1997 und 1998 wurden im angefochtenen Bescheid dem stillen Gesellschafter Gewinnanteile zugewiesen, während die Beschwerdeführerin Verlustanteile zugewiesen hatte. Durch diese Vorgangsweise wurde der Verlust der Beschwerdeführerin - im Vergleich zu der von ihr vorgenommenen Verlustzuweisen an den stillen Gesellschafter - erhöht. Solcherart konnte die Beschwerdeführerin dadurch nicht in ihren Rechten verletzt worden sein.

§ 12 Abs 2 UStG 1994 lautet in der für die Streitjahre geltenden Stammfassung auszugsweise:

"Lieferungen und sonstige Leistungen sowie die Einfuhr von Gegenständen gelten 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. Hievon bestehen folgende Ausnahmen, die sinngemäß auch für die Einfuhr von Gegenständen gelten:

1. Lieferungen oder sonstige Leistungen im Zusammenhang mit der Anschaffung, Errichtung oder Erhaltung von Gebäuden gelten insoweit als für das Unternehmen ausgeführt, als die Entgelte hiefür nach den einkommensteuerrechtlichen Vorschriften Betriebsausgaben oder Werbungskosten sind.

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,

b) ..."

Dem privaten Wohnbedarf dienende Wohngebäude können durch zwei Vorsteuerausschlussregelungen des § 12 Abs 2 UStG 1994 in der für die Streitjahre geltenden Stammfassung 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-Kommentar3, § 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 Teil aufzuteilen. Für Zwecke dieser Aufteilung des Gebäudes ist zunächst jeder Raum (von gemeinschaftlichen Zwecken dienenden Gebäudeteilen, wie etwa Stiegenhaus, abgesehen) als betrieblicher oder privater Raum einzustufen; dies erfolgt nach der ausschließlichen oder zeitlich überwiegenden betrieblichen oder privaten Nutzung dieses Raumes (vgl Hofstätter/Reichel, § 4 Abs 1 EStG 1988, Tz 58; Doralt, EStG7, § 4 Tz 85).

Vor diesem einkommensteuerlichen Hintergrund normieren § 12 Abs 2 Z 1 und § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG 1994 in der für die Streitjahre geltenden Stammfassung in Bezug 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.

Art 11 Abs 4 der Zweiten MwSt-Richtlinie lautete:

"Bestimmte Gegenstände und bestimmte Dienstleistungen können vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen werden, und zwar insbesondere die Gegenstände und Dienstleistungen, die ganz oder teilweise für den privaten Bedarf des Steuerpflichtigen oder seines Personals verwendet werden können."

Gemäß Art 37 der Sechst

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

© 2026 JUSLINE
JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.
www.jusline.at