

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

17.02.1993

Geschäftszahl

89/14/0248

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Schubert sowie die Hofräte Dr. Hnatek, Dr. Karger, Dr. Baumann und Mag. Heinzl als Richter, im Beisein des Schriftführers Dr. Cerne, über die Beschwerde der B GmbH in W, vertreten durch Dr. R, Rechtsanwalt in K, gegen den Bescheid (Berufungsentscheidung) der Finanzlandesdirektion für Tirol, Berufungssenat II, vom 1. August 1989, ZI 31.067-3/84, betreffend Umsatz-, Körperschaft- und Gewerbesteuer für die Jahre 1979 bis 1981, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführerin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von 3.035 S binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Die Beschwerdeführerin betreibt in der Rechtsform einer Gesellschaft mbH ein Transportunternehmen mit Kraftfahrzeugreparaturwerkstätte. Der alleinige Gesellschafter und Geschäftsführer JB brachte sein Einzelunternehmen zum 1. Jänner 1978 in die Beschwerdeführerin ein. Seit dem Jahr 1980 sind der Beschwerdeführerin die TI Transportgesellschaft mbH (vormals A Fahrzeugfabrikgesellschaft mbH) und die E Transportgesellschaft mbH als Organgesellschaften eingegliedert.

Anlässlich einer die Streitjahre umfassenden abgabenbehördlichen Prüfung stellten die Prüfer unter anderem fest, die Beschwerdeführerin habe an ihren Geschäftsführer verdeckte Gewinnausschüttungen geleistet. Ihm seien einerseits über Verrechnungskonten unverzinsliche Darlehen eingeräumt worden, andererseits sei ihm eine Wohnung im Betriebsgebäude unentgeltlich überlassen worden. Die Höhe der verdeckten Gewinnausschüttungen wurde hinsichtlich der unverzinslichen Darlehen dergestalt ermittelt, daß für jedes der geprüften Jahre ein durchschnittlicher Stand der an den Geschäftsführer überlassenen Beträge geschätzt wurde, auf den - nach Abzug der gegenüber den Organgesellschaften der Beschwerdeführerin bestehenden Darlehensforderungen des Geschäftsführers - ein durchschnittlicher, geschätzter Zinssatz in der Höhe von 9,5 % im Jahr 1979, in der Höhe von 11,5 % im Jahr 1980 und in der Höhe von 13 % im Jahr 1981 angewendet wurde. Hinsichtlich des um rund 8 Mio S umgebauten und eingerichteten Wohnhauses wurden die Aufwendungen der Beschwerdeführerin als verdeckte Gewinnausschüttungen angesetzt.

Das Finanzamt schloß sich den Feststellungen der Prüfer im gemäß § 150 BAO erstatteten Bericht an und erließ dementsprechende Bescheide betreffend Umsatz-, Körperschaft- und Gewerbesteuer für die Jahre 1979 bis 1981, wobei es zur Begründung auf den Bericht verwies.

In der gegen diese Bescheide erhobenen Berufung führte die Beschwerdeführerin - soweit dies für das hg Verfahren von Bedeutung ist - aus:

Bei den an den Geschäftsführer über Verrechnungskonten zur Verfügung gestellten Beträgen handle es sich um Überliquiditäten. Der Zinssatz für Spareinlagen ohne Bindung habe im Prüfungszeitraum 3 % bis 7 % betragen. Bei der Ermittlung der Höhe der verdeckten Gewinnausschüttungen könne somit höchstens ein Zinssatz in der Höhe von 6 % pa angesetzt werden. Keinesfalls könne der Bankzinssatz für Kontokorrentkredite herangezogen werden, weil mit diesem auch andere Dienstleistungen abgegolten werden. Bei einer langfristigen Kreditierung sei vielmehr der Kapitalmarktzins heranzuziehen. Nach dem Dienstvertrag stehe dem Geschäftsführer eine Wohnung im Betriebsgebäude zu. Die 170 m² große Wohnung sei in den Jahren 1980 bis 1982 saniert worden und in diesem Zeitraum daher nur äußerst beschränkt nutzbar gewesen. Die Wohnung sei

keinesfalls luxuriös ausgestattet. Die Beschwerdeführerin habe im Jahr 1982 lediglich die Kücheneinrichtung um ca 200.000 S und Einzeilmöbel um ca 50.000 S beigestellt. Anlässlich einer Lohnsteuerprüfung sei der Bezugswert dieser Wohnung mit monatlich 4.600 S festgestellt worden. Von dieser Feststellung könne nun nicht wiederum abgegangen werden. Die gesamte Entlohnung des Geschäftsführers, bestehend aus Entgelt und Sachbezug, sei als angemessen anzusehen, weshalb verdeckte Gewinnausschüttungen für die Überlassung der Wohnung nicht anzusetzen seien. Die Zurechnung der jeweiligen Kapitalertragsteuer zu den Gewinnen sei zu stornieren, weil sie keine Erklärung abgegeben habe, diese für ihren Geschäftsführer zu übernehmen. In den Jahren 1979 bis 1982 sei weiters das Betriebsgebäude renoviert worden. Die entsprechenden Aufwendungen seien aktiviert worden. (Im Anlageverzeichnis scheint unter der Position "Betriebswohnung und Einrichtung" im Jahr 1980 ein Zugang in der Höhe von rund 3,1 Mio S und im Jahr 1981 ein Zugang in der Höhe von rund 3,9 Mio S auf.) Da die gesamten Aufwendungen Instandsetzungskosten darstellten, seien sie zur Gänze sofort als Betriebsausgaben absetzbar. Bei der Renovierung seien Schäden am Dach, im Keller, an den Grundmauern, an den Böden und an den Fenstern und Türen beseitigt worden. Dabei seien weder die Größe noch die Wesensart des Gebäudes verändert worden. Zu diesen Ausführungen wurde eine Stellungnahme des Baumeisters Ing. TR vom 20. März 1984 vorgelegt, die unter anderem folgendes enthält:

"... Dabei (bei einer umfangreichen Besichtigung) stellte

sich heraus, daß die Grundmauern nicht nur vom ausgeflossenen Dieselöl, sondern auch durch Feuchtigkeit von außen durchtränkt und beschädigt waren.

Überdies war durch eine Grundwasserpumpe in Verbindung mit einem Rohrbruch das nördliche Kellermauerwerk in gesamter Höhe stark durchtränkt. Eine Sanierung dieser Mauern konnte nur durch Ausbaggern und Trockenlegung an den Außenseiten erfolgen, bzw jene mit Dieselöl durchtränkten durch teilweises Abschremmen und Neuerrichten.

Im Zuge der nun folgenden Instandhaltungsarbeiten wurde festgestellt, daß größere Mängel und Bauschäden, die zuerst nicht ersichtlich waren oder auch übergangen wurden, am Gebäude hafteten.

So mußte auch das Dach erneuert werden. Aus Fäulnisgründen und wegen schädlichem Pilzbefall war die Tragfähigkeit desselben nicht mehr gegeben und konnte somit ohne umfangreiche Instandhaltungsarbeiten nicht belassen werden.

Die Kellerräume mußten, wie schon erwähnt, wegen der Ölversickerung weit in das Erdreich hinein ausgebaggert und wieder neu aufgefüllt werden. Auch bei der alten Garage war diese Bodenverschmutzung gegeben. Dasselbe galt auch für die unter der Erde liegenden Außenmauern, die zum großen Teil an Ort und im gleichen Umfang belassend erneuert bzw abschnittsweise händisch abgerissen und neu errichtet wurden. Dazu kam der erhöhte Grundwasserspiegel, dem mit Erneuerung einer Feuchtigkeitsisolierung begegnet wurde.

Im Zuge der Reparaturarbeiten ergaben sich weitere Mängel am Bauwerk oder wurden teils durch diese Arbeiten verursacht. Anzuführen wären hier die Außenisolierung mit neuen, dichten Fenstern, sowie die Türen.

Durch Feuchtigkeit und teils auch Materialermüdung war der Wärme- und Schallschutz der Fußböden sowohl im Keller (Wärme) als auch im Erd- und Obergeschoß (Schall) überhaupt nicht mehr vorhanden. Wahrscheinlich wurde bei der Herstellung des damaligen Gebäudes dem auch zu wenig Sorgfalt beigemessen. Ein Großteil der Böden samt Unterkonstruktion wurde entfernt und nachher ein neuer Fußboden verlegt mit entsprechendem Unterbau und Isolierung.

Alle während der Bauzeit aufgedeckten, ursprünglich nicht sichtbaren Mängel am Gebäude mußten unbedingt behoben werden, um das Haus wieder bewohnbar zu machen.

Diese so aufgedeckten Mängel führten im Rahmen der Regiearbeiten zu einer bedeutenden und nicht vermeidbaren Kostenausweitung.

Wesentliche Veränderungen an der Bausubstanz wurden im Zuge der gesamten Instandhaltungsarbeiten nicht vorgenommen, die Arbeiten dienten ausschließlich der Wiederherstellung bzw Erhaltung der vorhandenen Bausubstanz. Wurden geringfügige Änderungen vorgenommen, war dies aus statischen Gründen notwendig und diente ausschließlich der Sicherheit und Erhaltung des Gebäudes.

Gutes Baumaterial, das für die Reparaturarbeiten verwendet wurde (Isolierungen, Fußböden, Fenster etc), kann Reparaturarbeiten lediglich unterstreichen bzw rechtfertigen, zum Teil wurde dies ja auch im Baugenehmigungsverfahren zwingend vorgeschrieben.

Nordseitig wurde, wie schon erwähnt, das durchnäßte Kellermauerwerk teilweise abgeschremmt, wodurch die Herstellung einer Kellertreppe ermöglicht wurde, somit ein separater Eingang in die der Buchhaltung dienenden Kellerräume geschaffen war.

Ein direkter Ausgang von den bestehenden Büroräumen über die erwähnte Außenkellerstiege in die Kellerräume, die zur Ablage dienen, ist dadurch geschaffen.

Diese Regiearbeiten dienten also wesentlich der Erweiterung des Bürogebäudes, darüberhinaus ist der Großteil des Kellers für Archivzwecke genützt.

Ein nicht unwesentlicher Teil der Aufwendungen wurde für die Sanierung und teilweise Neuherstellung (Anmerkung: die letzten drei Worte wurden händisch gestrichen) der Garage verwendet, darüberhinaus wurden im Bürogebäude Waschräume und Duschen für die Fahrer saniert."

In Ergänzung der Berufung führte die Beschwerdeführerin aus, die auf dem Verrechnungskonto bestehende Forderung gegenüber ihrem Geschäftsführer sei dadurch entstanden, daß dieser Grundstücke mit den betrieblichen Geldern angeschafft habe, welche er an ihre Organgesellschaften vermiete. Die Kosten einer Wohnung, wie sie dem Geschäftsführer zur Verfügung gestellt werde, seien mit monatlich 4.500 bis 5.000 S anzusetzen. Dabei sei zu berücksichtigen, daß sich die Wohnung am Arbeits- und Parkplatz der Beschwerdeführerin befinde und die Wohnlage wegen der damit verbundenen Lärm- und Geruchsbelästigung nicht als gut bezeichnet werden könne. Außerdem legte die Beschwerdeführerin Baupläne, Fotos des Betriebsgebäudes vor bzw nach der Renovierung und Kopien der Konten, auf denen der Reparaturaufwand verbucht wurde, vor. Die Rechnungen über die Instandsetzung des Gebäudes könnten nur mehr insoweit vorgelegt werden, als sich diese in dem noch vorhandenen Bauordner befänden. Alle anderen Rechnungen seien nach Ablauf der Siebenjahresfrist vernichtet worden. Eine Erweiterung des im Jahr 1965 errichteten Wohnhauses sei in den Jahren 1980 und 1981 nicht erfolgt. Die Beschwerdeführerin beantragte schließlich für den Fall der Aktivierung der Reparaturkosten von ca 7 Mio S den niedrigeren Teilwert von ca 2 Mio S anzusetzen, weil bei der Lage des Gebäudes im Veräußerungsfall kein höherer Erlös erzielt werden könne.

Anläßlich einer Vorsprache des Steuerberaters der Beschwerdeführerin bei der belangten Behörde wurde diesem vorgehalten, die Entnahmen des Geschäftsführers seien über das Girokonto der Beschwerdeführerin abgewickelt worden. Es sei daher jener Zinssatz, mit dem dieses Konto belastet gewesen sei, bei der Ermittlung der Höhe der verdeckten Gewinnausschüttungen angesetzt worden. Die Saldierung der Verbindlichkeiten des Geschäftsführers gegenüber der Beschwerdeführerin mit seinen Forderungen gegenüber den Organgesellschaften der Beschwerdeführerin stelle einen unzulässigen Vorteilsausgleich dar. Weiters wurde dem Steuerberater mitgeteilt, daß nach Auskunft zweier Realitätenbüros der Mietwert der dem Geschäftsführer unentgeltlich zur Verfügung gestellten Wohnung monatlich ca 5.000 S netto zuzüglich Betriebskosten betrage. Schließlich wurde diesem die Berechnung der belangten Behörde betreffend ein angemessenes Geschäftsführergehalt nach der Gehaltsstudie von Dr. Neumann zur Kenntnis gebracht. Laut dem anläßlich der Vorsprache des Steuerberaters aufgenommenen Aktenvermerk habe dieser daraufhin gegen den Ansatz von verdeckten Gewinnausschüttungen für die unentgeltliche Zurverfügungstellung der Wohnung an den Geschäftsführer dem Grunde nach keinen Einwand mehr erhoben. Auch die Höhe des Mietwertes habe er als akzeptabel bezeichnet.

Mit Schreiben vom 19. Juni 1989 erklärte sich die Beschwerdeführerin mit dem Ansatz eines Mietwertes in der Höhe von 60.000 S zuzüglich Betriebskosten in der Höhe von 40.000 S, jeweils jährlich, für die ihrem Geschäftsführer zur Verfügung gestellte Wohnung einverstanden. Außerdem zog sie den Antrag, von den allenfalls aktivierten Reparaturaufwendungen eine Teilwertabschreibung vorzunehmen, zurück.

Mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde der Berufung teilweise Folge. Zu den verdeckten Gewinnausschüttungen wurde ausgeführt, die Beschwerdeführerin führe verschiedene Verrechnungskonten für "Entnahmen" ihres Geschäftsführers ("Verrechnungskonto JB", "Sonderausgaben JB", "Steuern JB" und "Verrechnungskonto G"), bei denen dem Geschäftsführer in den Streitjahren keine Zinsen berechnet worden seien. Die auf diesen Verrechnungskonten erfaßten Zahlungen seien über ein Kontokorrentkonto der Beschwerdeführerin bei der BTV in W abgewickelt worden. Es werde nicht bestritten, daß der Verzicht der Beschwerdeführerin auf eine angemessene Verzinsung der Verrechnungskonten verdeckte Gewinnausschüttungen darstelle. Für deren Bewertung sei jener Zinssatz maßgebend, den die Beschwerdeführerin einer gesellschaftsfremden Person verrechnet hätte. Da die Beschwerdeführerin für das Kontokorrentkonto Zinsen in der Höhe von 9,5 % im Jahr 1979, in der Höhe von 11,5 % im Jahr 1980 und in der Höhe von 13 % im Jahr 1981 zu entrichten gehabt habe, seien für die Ermittlung des Ausmaßes der verdeckten Gewinnausschüttungen mindestens diese Sätze heranzuziehen. Die in den Jahren 1980 und 1981 bestehenden Darlehensforderungen des Geschäftsführers gegenüber den Organgesellschaften der Beschwerdeführerin seien jedoch von den durchschnittlichen Kontoständen der Verrechnungskonten nicht in Abzug zu bringen, weil es sich dabei um einen unzulässigen Vorteilsausgleich handle. Der an den Geschäftsführer bezahlte jährliche Bruttobezug in der Höhe von 700.000 S sei angemessen. Das gehe einerseits aus der "Top Management Gehaltsstudie" von Dr. Neumann, andererseits aus dem innerbetrieblichen Vergleich mit dem Prokuristen und Leiter des Rechnungswesens der Beschwerdeführerin, der jährlich 400.000 S brutto erhalte, hervor. Da die Zurverfügungstellung einer Wohnung an leitende Angestellte im Bereich des Gewerbes eher unüblich sei, sei davon auszugehen, daß die Beschwerdeführerin diesen zusätzlichen Vorteil einem gesellschaftsfremden Geschäftsführer nicht gewährt hätte. Die unentgeltliche Überlassung der Wohnung stelle daher verdeckte Gewinnausschüttungen dar, deren Höhe mit dem von der Beschwerdeführerin genannten Mietwert von monatlich 5.000 S zuzüglich der Betriebskosten von jährlich 40.000 S netto anzusetzen seien. Dieser Mietwert sei angemessen, weil die Sanierung der Wohnung in den Streitjahren noch nicht abgeschlossen gewesen und die schlechte Wohnqualität am Firmengelände zu berücksichtigen sei. Bei den von der Beschwerdeführerin durchgeführten Umbau- und Sanierungsmaßnahmen am Betriebsgebäude (Betriebswohnung) handle es sich sowohl um Herstellungs-, als auch um Erhaltungsaufwand. Das Betriebsgebäude habe durch die Sanierung ein völlig geändertes Aussehen erhalten. Bei der Dacherneuerung sei die Firstrichtung geändert worden, ein Teil des Mauerwerkes sei abgebrochen und ein Anbau errichtet sowie der Eingang neu gestaltet worden. Sauna und

Hobbyraum im Keller seien ebenso neu geschaffen worden wie eine Verbindung zum Bürotrakt und Garagen. Aktivierungspflichtiger Herstellungsaufwand liege vor, wenn bauliche Maßnahmen die Wesensart des Gebäudes veränderten; hingegen bildeten die regelmäßig erforderlichen Ausbesserungen an Gebäuden, auch wenn es sich um Großreparaturen handle, sofort absetzbaren Erhaltungsaufwand. Falle gleichzeitig mit einem größeren Herstellungsaufwand auch Erhaltungsaufwand an und ließen sich die Ausgaben nicht einwandfrei trennen, so sei insgesamt Herstellungsaufwand anzunehmen. Im Zweifel sprächen auch hohe Kosten für das Vorliegen von Herstellungsaufwand. Die Kosten für den Abbruch und die Neuerrichtung der Garagen stellten unbestreitbar Herstellungsaufwand dar. Ebenso seien die umfangreichen Bauarbeiten und die bei der Sanierung vorgenommenen baulichen Veränderungen am Wohngebäude dem Herstellungsaufwand zuzuordnen. Einige der im Gutachten des Baumeisters Ing. TR angeführten Ausgaben mögen für sich betrachtet Erhaltungsaufwand darstellen. Diese Ausgaben ließen sich jedoch - wie schon die buchmäßige Behandlung durch die Beschwerdeführerin zeige und was auch von deren Steuerberater bestätigt worden sei - vom Herstellungsaufwand nicht trennen. Der Gesamtaufwand für das Wohngebäude sei daher aktivierungspflichtig.

Gegen diesen Bescheid wendet sich die wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes und Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften erhobene Beschwerde.

Die belangte Behörde legte die Akten des Verwaltungsverfahrens vor und beantragt in ihrer Gegenschrift die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde.

Die Beschwerdeführerin erstattete eine Replik zur Gegenschrift.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Den Ausführungen in der Beschwerde ist zunächst entgegenzuhalten, daß sowohl der Bescheidadressat als auch die an diesen gerichteten Leistungsgebote aus dem Spruch des angefochtenen Bescheides eindeutig hervorgehen. Der angefochtene Bescheid entspricht somit den Erfordernissen des § 288 BAO. Die Ermittlung der Bemessungsgrundlagen ist in der Begründung des angefochtenen Bescheides dargestellt. Der in der Beschwerde erhobene Vorwurf, diese könnten nicht nachvollzogen werden, ist ebenso unverständlich, wie die Behauptung, mit dem angefochtenen Bescheid sei auch über die Berufungen der Organgesellschaften der Beschwerdeführerin abgesprochen worden. Wie die belangte Behörde in der Gegenschrift unter Hinweis auf § 8 Abs 4 KStG 1966 zutreffend ausführt, sind lediglich in den Bemessungsgrundlagen der Beschwerdeführerin auch die Ergebnisse der Organgesellschaften enthalten.

Zu den weiteren Beschwerdepunkten ist folgendes auszuführen:

1. Verdeckte Gewinnausschüttungen

1.1. Zinsen

In der Berufung wandte sich die Beschwerdeführerin ausschließlich gegen die Höhe der auf die durchschnittlichen Kontostände der Verrechnungskonten angewandten Zinssätze. Die belangte Behörde konnte im angefochtenen Bescheid daher zu Recht davon ausgehen, daß das Vorliegen von verdeckten Gewinnausschüttungen weder dem Grunde noch der Höhe der zur Verfügung gestellten Beträge nach strittig ist. Auch aus der Berufungsergänzung geht ein gegenteiliger Standpunkt der Beschwerdeführerin nicht hervor. Das Vorbringen in der Beschwerde, die Zurverfügungstellung des Geldes an den Geschäftsführer sei ALLEIN im Interesse der Beschwerdeführerin gelegen, weil ihr Geschäftsführer damit Liegenschaften erworben habe, die er wiederum der Beschwerdeführerin bzw deren Organgesellschaften zur Verfügung stelle, bedeutet gemäß § 41 VwGG eine im Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof unbeachtliche Neuerung. Bemerkt wird, daß der Ankauf der Liegenschaften wohl eher im Interesse des Geschäftsführers gelegen ist, um so Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielen zu können. Überdies wurden, wie die Beschwerdeführerin ausführt, nicht nur Liegenschaftskäufe, sondern auch die Bezahlung laufender Einnahmen und Ausgaben des Geschäftsführers über das Kontokorrentkonto abgewickelt.

Hinsichtlich der Höhe des Zinssatzes ist die belangte Behörde zutreffend davon ausgegangen, daß die Beschwerdeführerin einer gesellschaftsfremden Person zumindest jenen Zinssatz verrechnet hätte, den sie selbst für die überlassenen Geldmittel bezahlt hat (vgl Wiesner, Verdeckte Gewinnausschüttungen im Steuerrecht, SWK 1984, AI, S 167 und insbesondere S 187). Da der Geschäftsführer das Kontokorrentkonto der Beschwerdeführerin in Anspruch nahm, war der Ansatz der dafür von der Beschwerdeführerin bezahlten Zinsen durch die belangte Behörde gerechtfertigt.

Daß der Ansatz durchschnittlicher Jahreswerte der Kontostände und der Zinssätze zu keinen zutreffenden Ergebnissen führe, wird erstmals in der Beschwerde eingewendet. In der Berufung beantragte die Beschwerdeführerin noch die Anwendung eines durchschnittlichen, wenn auch geringeren, Zinssatzes. Die Höhe der durchschnittlichen Jahreszinssätze wurde laut Niederschrift vom 13. März 1984 von den Prüfern in Zusammenarbeit mit dem Geschäftsführer und dem Prokuristen der Beschwerdeführerin ermittelt. Die Höhe der durchschnittlichen Kontostände schätzten die Prüfer anhand der ihnen vorliegenden Verrechnungskonten. Andere Aufzeichnungen der Beschwerdeführerin lagen nicht vor. Die Beschwerdeführerin behauptete während des gesamten Verwaltungsverfahrens nie, die von den Prüfern und ihnen folgend von der belangten Behörde gewählte Methode sei für die Ermittlung der Höhe der verdeckten Gewinnausschüttungen an sich ungeeignet. Sie legte auch keine eigene Berechnung vor, aus der sich die Unrichtigkeit der von den Prüfern bzw von der

belangten Behörde ermittelten Beträge ergäbe. Fallweise bestehende Guthaben sind bei der Ermittlung der durchschnittlichen Kontostände ohnedies berücksichtigt worden.

Die Ausführungen der belangten Behörde, ein Vorteilsausgleich durch Gegenüberstellung des Zinsvorteils des Geschäftsführers bei den Verrechnungskonten und des Zinsvorteils der Organgesellschaften bei den vom Geschäftsführer gewährten Darlehen sei nicht zulässig, entsprechen der Rechtslage. Nicht nur, daß an den Rechtsgeschäften verschiedene (juristische) Personen beteiligt gewesen sind, fehlt es sowohl an der inneren Beziehung der Rechtsgeschäfte als auch an der ausdrücklichen wechselseitigen Vereinbarung des Vorteilsausgleiches (vgl das hg Erkenntnis vom 19. März 1992, 87/13/0045, 0050, mwA).

1.2. Wohnung

Ob die unentgeltliche Überlassung einer Wohnung zu einer verdeckten Gewinnausschüttung führt, ist unter Heranziehung der gesamten Vergütungen, die ein Gesellschafter erhält, zu beurteilen (vgl in diesem Sinne Putschögl-Bauer-Mayr-Quantschnigg, Die Körperschaftsteuer, § 8, 86, Stichwort "Dienstwohnung"). Dem Geschäftsführer der Beschwerdeführerin wurde in den Streitjahren neben einem Bruttogehalt von - laut Beschwerde (S 14 f) zumindest - jährlich 700.000 S unentgeltlich eine Wohnung im Ausmaß von ca 170 m² in dem an das Werkstattegebäude der Beschwerdeführerin angebauten Wohnhaus zur Verfügung gestellt. Die belangte Behörde hat den Bruttobezug des Geschäftsführers sowohl mit jenem des Prokuristen und Leiters des Rechnungswesens der Beschwerdeführerin (er erhielt im Jahr 1986 ca 400.000 S brutto), als auch mit den in der "Top Management Gehaltsstudie 1988" von Dr. Neumann veröffentlichten Managergehältern verglichen. Sie hat die Ansicht vertreten, der Geschäftsführer der Beschwerdeführerin sei mit 700.000 S jährlich angemessen entlohnt wurden. Die Vergleichsgrundlagen wurden dem Steuerberater der Beschwerdeführerin anlässlich dessen Vorsprache bei der belangten Behörde bekanntgegeben. Der Einwand der Beschwerdeführerin, das ihr zustehende Parteiengehör sei verletzt worden, ist daher nicht zutreffend. Auch dem Einwand der Beschwerdeführerin, der Vergleich mit dem Prokuristen und Leiter des Rechnungswesens sei nicht zielführend, weil dieser wesentlich weniger Verantwortung als der Geschäftsführer der Beschwerdeführerin trage und diesen auch keine persönliche Haftung treffe, kann nicht gefolgt werden. Auf Grund des aufgezeigten beträchtlichen Gehaltsunterschiedes konnte die belangte Behörde durchaus auf die Angemessenheit des Gehaltes des Geschäftsführers schließen.

Anlässlich der Vorsprache bei der belangten Behörde hat der Steuerberater der Beschwerdeführerin dem Ansatz von verdeckten Gewinnausschüttungen für die unentgeltliche Zurverfügungstellung der Wohnung zugestimmt. Über diese Aussage liegt zwar nur ein Aktenvermerk der belangten Behörde vor, doch deckt sich diese Aussage mit dem Inhalt des Schreibens der Beschwerdeführerin vom 19. Juni 1989, worin sie sich mit dem Ansatz eines Mietwertes für die Wohnung in der Höhe von 60.000 S zuzüglich Betriebskosten in der Höhe von 40.000 S, jeweils jährlich, einverstanden erklärt. Die belangte Behörde hat die erklärten Gewinne der Beschwerdeführerin daher zu Recht um diese Beträge mit der Begründung erhöht, im Bereich des Gewerbes sei die Überlassung von Wohnungen an leitende Angestellte unüblich. Einem fremden Gesellschafter hätte die Beschwerdeführerin diesen Vorteil neben einem ohnedies angemessenen Bezug nicht gewährt.

Der Einwand in der Beschwerde, es seien überhaupt keine verdeckten Gewinnausschüttungen für die Zurverfügungstellung der Wohnung anzusetzen, weil deren Zurverfügungstellung vor allem im Interesse der Beschwerdeführerin an der Anwesenheit des Geschäftsführers am Betriebsort gelegen sei, stellt eine gemäß § 41 VwGG im Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof unbeachtliche Neuerung dar.

Die belangte Behörde konnte somit sowohl hinsichtlich der Zinsen als auch der Wohnung zu Recht von verdeckten Gewinnausschüttungen in den von ihr angenommenen Ausmaßen ausgehen.

2. Kapitalertragsteuer

Wie sich aus Tz 26 in Verbindung mit Tz 30 und 33 des gemäß § 150 BAO erstellten Berichtes ergibt, wurde die auf die verdeckten Gewinnausschüttungen entfallende jeweilige Kapitalertragsteuer bei der Gewinnermittlung der Beschwerdeführerin abgezogen. Die jeweilige Kapitalertragsteuer hat somit keinen Einfluß auf die zu versteuernden Gewinne der Beschwerdeführerin, sodaß sie diesbezüglich nicht beschwert sein kann.

3. Abgrenzung von Herstellungs- und Erhaltungsaufwand

Herstellungsaufwand liegt vor, wenn bauliche Maßnahmen die Wesensart des Gebäudes ändern, wie dies zB bei einem Anbau, einem Umbau größeren Ausmaßes oder bei einer Gebäudeaufstockung der Fall ist. Hingegen bilden regelmäßig erforderliche Ausbesserungen auch dann Erhaltungsaufwand, wenn sie den Gebäudewert steigern oder wenn es sich um eine Großreparatur handelt (vgl Schubert-Pokorny-Schuch-Quantschnigg, Einkommensteuer-Handbuch, § 6 Tz 21)

Die belangte Behörde hat im angefochtenen Bescheid im wesentlichen die Ansicht vertreten, es sei neben einem größeren Herstellungsaufwand auch Erhaltungsaufwand angefallen. Der gesamte Aufwand ließe sich nicht trennen, weshalb insgesamt aktivierungspflichtiger Herstellungsaufwand vorliege. Dafür sprächen auch die hohen Kosten.

Mit diesen Ausführungen ist die belangte Behörde im Recht. Wie sich aus den von der belangten Behörde vorgelegten Verwaltungsakten, in denen sich zahlreiche Unterlagen (baupolizeiliche Genehmigung, Baupläne,

Fotos und Rechnungen) über den Umbau des Wohnhauses befinden, ergibt, handelt es sich bei den getätigten Aufwendungen größtenteils um Herstellungsaufwand. Dem Bescheid über die baupolizeiliche Genehmigung ist zu entnehmen, daß das Wohnhaus gemäß den eingereichten Bauplänen erweitert und umgebaut und im Keller eine Sauna bzw ein Hobbyraum eingebaut werden. Die bestehenden Garagen werden abgebrochen und durch einen Neubau ersetzt. Der Umbau betrifft 836,96 m³, der Anbau 572,35 m³. Aus den Bauplänen ist darüber hinaus ersichtlich, daß Stiegen eingebaut, Mauern, Türen und Fenster versetzt und eine Stube sowie ein Gartengeräteabstellraum errichtet wurden. Aus den von der Beschwerdeführerin vorgelegten Fotos ist erkennbar, daß das Aussehen des Wohnhauses durch den Um- und Neubau völlig geändert wurde. Schließlich ergibt sich aus den Rechnungen, daß eine äußerst aufwendige Heizung installiert wurde.

Bei dieser Sachlage kann der belangten Behörde nicht entgegengetreten werden, wenn sie in Anbetracht der in den Jahren 1980 und 1981 aufgewendeten Baukosten von rund 6,4 Mio S und der Tatsache, daß diese zunächst von der Beschwerdeführerin selbst aktiviert wurden, zu dem Schluß gelangt ist, diese nicht trennbaren Aufwendungen stellen in ihrer Gesamtheit aktivierungspflichtigen Herstellungsaufwand dar. Daran vermag auch die Stellungnahme des Baumeisters Ing. TR nichts zu ändern. Dessen Ausführungen "Wesentliche Veränderungen an der Bausubstanz wurden im Zuge der gesamten Instandhaltungsarbeiten nicht vorgenommen, die Arbeiten dienten ausschließlich der Wiederherstellung bzw Erhaltung der vorhandenen Bausubstanz" stehen zu den oben angeführten, von der belangten Behörde gewürdigten Beweismitteln in Widerspruch. Am Ende der Stellungnahme des Baumeisters wird auf die "teilweise Neuherstellung" hingewiesen, wobei diese Worte in der in den Verwaltungsakten befindlichen Ausfertigung gestrichen sind. Hierbei ist nicht erkennbar, wer diese Streichung vorgenommen hat.

Was schließlich die Rüge der Beschwerdeführerin betrifft, die belangte Behörde wäre auf ihren Antrag, von den allenfalls aktivierten Reparaturaufwendungen eine Teilwertabschreibung vorzunehmen, nicht eingegangen, wird auf ihr Schreiben vom 19. Juni 1989 verwiesen, in dem sie diesen Antrag zurückgezogen hat. Der Vorwurf der Verletzung von Verfahrensvorschriften geht daher ins Leere.

Die Beschwerde erweist sich somit insgesamt als unbegründet und war daher gemäß § 42 Abs 1 VwGG abzuweisen.

Die Entscheidung über den Aufwandsersatz stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl Nr 104/1991.