

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

25.09.2002

Geschäftszahl

97/13/0175

Beachte

Miterledigung (miterledigt bzw zur gemeinsamen Entscheidung verbunden):

97/13/0192

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Bernard und die Hofräte Dr. Hargassner, Dr. Fuchs, Dr. Büsser und Dr. Mairinger als Richter, im Beisein der Schriftführerin MMag. Sellner, über die Beschwerden der W Ges.m.b.H. in W, vertreten durch Dr. Friedrich Valzachi, Rechtsanwalt in 1090 Wien, Prechtlgasse 9, gegen die Bescheide

1. der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland (Berufungssenat III A) vom 10. Juli 1997, Zl. GA 11- 91/2207/02, betreffend Körperschaft- und Gewerbesteuer für 1984 bis 1987, Umsatzsteuer für 1984 bis 1988, Einheitswert des Betriebsvermögens, Vermögensteuer und Erbschaftssteueräquivalent ab dem 1.1.1984, 1.1.1985, 1.1.1986, 1.1.1987 und 1.1.1988, (hg. Zl. 97/13/0175) und

2. der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 29. Juli 1997, Zl. GA 11- 91/2207/3/02, betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer für 1984, 1986 und 1987, (hg. Zl. 97/13/0192)

zu Recht erkannt:

Spruch

Der erstangefochtene Bescheid wird, soweit er Umsatzsteuer für 1984 und 1986 bis 1988 und Körperschaft- und Gewerbesteuer für 1984 bis 1987 betrifft, wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben; im Übrigen wird die Beschwerde gegen den erstangefochtenen Bescheid (soweit er Umsatzsteuer für 1985 und Einheitswert des Betriebsvermögens, Vermögensteuer und Erbschaftssteueräquivalent betrifft) als unbegründet abgewiesen.

Der zweitangefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben.

Der Bund hat der Beschwerdeführerin Aufwendungen in der Höhe von 2.179,36 EUR binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

An der beschwerdeführenden Wirtschaftstreuhandgesellschaft waren KS zu 25 % und bis 23. Oktober 1985 zwei weitere Gesellschafter, vom 23. Oktober 1985 bis 26. Mai 1987 lediglich ein weiterer Gesellschafter und seit 26. Mai 1987 dieser weitere Gesellschafter und SS, die Ehefrau des KS, letztere mit 245.000 S des Stammkapitals von 500.000 S, beteiligt. KS war zum Geschäftsführer der beschwerdeführenden Gesellschaft bestellt worden.

Bei der beschwerdeführenden Gesellschaft wurden für die Jahre 1984 bis 1987 (hinsichtlich Kapitalertragsteuer auch für 1988) eine Buch- und Betriebsprüfung und u.a. für 1988 eine "USt-Nachscha" durchgeführt.

Mit Schreiben vom 18. Mai 1990 lud das Finanzamt die beschwerdeführende Gesellschaft zur Teilnahme an der Schlussbesprechung am "7.6.1990 oder 8.6.1990 8.30 Uhr" ein. Dabei könne sie sich zu den von der Betriebsprüfung getroffenen Feststellungen äußern.

Die Anschaffung der am 24. August 1984 gekauften Lautsprecherboxen sei in der Gesellschaftersphäre des Geschäftsführers begründet, der Anlagenzugang werde storniert und als verdeckte Gewinnausschüttung behandelt.

Bei dem im Juli 1986 in das Anlagevermögen aufgenommenen PKW Mini samt Autoradio habe es sich um einen zum Zeitpunkt des Anlagenzuges bereits über 14 Jahre alten Austin Mini 1000 gehandelt, den die beschwerdeführende Gesellschaft vom Gesellschafter-Geschäftsführer KS um 30.000 S erworben habe. Das Fahrzeug sei vom 7. Juli 1986 bis 19. März 1987 für die beschwerdeführende Gesellschaft zugelassen gewesen. An Treibstoffkosten seien in diesem Zeitraum insgesamt lediglich rund 1.100 S über Aufwand verbucht worden. Außerdem sei am 31. Juli 1986 ein Autoradio um 9.980 S gekauft worden. Der von KS der beschwerdeführenden Gesellschaft angelastete Betrag für den Kaufpreis des Fahrzeugs sei überhöht. Der tatsächliche Verkehrswert des Fahrzeuges werde mit 10.000 S geschätzt, worin sämtliche Zusatzausstattungen (wie Metalllackierung, Armaturenbrett aus Holz usw.) eingeschlossen seien. Der geschätzte Wert orientiere sich auch nach dem Höchstpreis, der sich für ein derartiges Fahrzeug bei Anschaffung eines Neufahrzeuges als Rabatt erzielen ließe. Der über diesen Schätzwert hinausgehende Kaufpreis (20.000 S) und das im Interesse des Gesellschafters angeschaffte Autoradio (9.980 S) würden als verdeckte Gewinnausschüttung an den Gesellschafter KS behandelt.

Die beschwerdeführende Gesellschaft habe auf Grund eines mit KS und Mitbesitzer abgeschlossenen schriftlichen Mietvertrages ab dem 1. Mai 1986 ein Einfamilienhaus samt Garten in Wien, R-Gasse, angemietet. Bei Abschluss des Mietvertrages sei das Einfamilienhaus im Eigentum des KS (zu 75 %) und dessen minderjährigen Sohnes (zu 25 %) gestanden. Mit Kaufvertrag vom 3. Juli 1987 sei KS Alleineigentümer der Liegenschaft geworden. Die Miete habe 20.000 S monatlich zuzüglich Umsatzsteuer betragen. Ab September 1987 sei "ein Großteil des Mietgegenstandes (rund 80 %)" dem Gesellschafter-Geschäftsführer KS als Dienstwohnung zur Verfügung gestellt worden. Diese Gestaltung werde nicht anerkannt. Der Mietaufwand der Jahre 1986 (176.000 S brutto) und 1987 (264.000 S brutto) werde als verdeckte Gewinnausschüttung an den Gesellschafter KS hinzugerechnet.

Die geltend gemachten Vorsteuerbeträge für die Lautsprecherboxen und die Mietaufwendungen würden nicht anerkannt.

Mit Schreiben vom 29. Mai 1990 beantragte die beschwerdeführende Gesellschaft eine Verlegung der Schlussbesprechung auf einen Termin nach dem 14. Juli 1990, weil die - mit Einlangen der Einladung am 22. Mai 1990 beginnende - 14- tägige Frist für die Stellungnahme zu erstmals zur Kenntnis gebrachten Feststellungen eine unbillige Härte darstelle.

Dem gegenüber hielt das Finanzamt in einem Aktenvermerk vom 8. Juni 1990 fest, dass KS am 6. Juni 1990 fernmündlich darüber informiert worden sei, dass das Finanzamt einer Verlegung der Schlussbesprechung nicht zustimme und KS daraufhin erklärt habe, an der Schlussbesprechung nicht teilnehmen zu wollen. Im Bericht über die Betriebsprüfung wurde auf das Schreiben vom 18. Mai 1990 verwiesen.

Das Finanzamt setzte mit Bescheiden vom 5. Juli 1990 die Umsatz-, Körperschaft- und Gewerbesteuer 1984 bis 1986 nach Wiederaufnahme der betreffenden Verfahren neu fest. Mit Bescheid vom selben Tag setzte das Finanzamt die Umsatz-, Körperschaft- und Gewerbesteuer für 1987 - von den eingereichten Erklärungen abweichend - fest, weiters setzte es mit Bescheid vom selben Tag die Umsatzsteuer für 1988 gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig fest. Mit Bescheiden vom 4. Juli 1990 über den Einheitswert, die Vermögensteuer und das Erbschaftssteueräquivalent ab dem 1. Jänner 1984, 1. Jänner 1985, 1. Jänner 1986, 1. Jänner 1987 und 1. Jänner 1988 setzte das Finanzamt (hinsichtlich des Zeitraums ab dem 1. Jänner 1986 nach Wiederaufnahme des Verfahrens) den Einheitswert des Betriebsvermögens jeweils negativ fest, schrieb die Vermögensteuer nach dem Mindestvermögen (§ 6 Abs. 1 Z 2 Vermögensteuergesetz) fest und setzte das Erbschaftssteueräquivalent jeweils mit 0 S fest. Schließlich zog das Finanzamt die beschwerdeführende Gesellschaft mit Bescheid vom 4. Juli 1990 zur Haftung für Kapitalertragsteuer "über den Prüfungszeitraum 1.1.1984 bis 31.12.1987" heran. In sämtlichen Bescheiden verwies das Finanzamt auf den Betriebsprüfungsbericht.

Nach antragsgemäßer Verlängerung der Rechtsmittelfrist erhob die beschwerdeführende Gesellschaft mit Schriftsatz vom 30. November 1990 Berufung u.a. gegen die Körperschaft- und Gewerbesteuerbescheide 1984 bis 1987, gegen die Umsatzsteuerbescheide 1984 bis 1988, gegen die Bescheide über den Einheitswert, Vermögensteuer und das Erbschaftssteueräquivalent "zum 1. Jänner 1984, 1985, 1986, 1987 und 1988" und gegen den Bescheid "über den Prüfungszeitraum 1.1.1984 bis 31.12.1987 hinsichtlich Kapitalertragsteuer".

Die beschwerdeführende Gesellschaft brachte u.a. vor, dass sie die wesentlichen Feststellungen der Betriebsprüfung erst mit der Einladung zur Schlussbesprechung zur Kenntnis erhalten habe und durch die fernmündliche Ablehnung des Antrages um Verschiebung der Schlussbesprechung Verfahrensvorschriften betreffend das Parteiengehör verletzt seien.

Hinsichtlich der Lautsprecherboxen führte die beschwerdeführende Gesellschaft an, dass die Anschaffung und Absetzung von Stereoboxen nicht anders behandelt werden dürfe als das im Betriebsvermögen befindliche Radiogerät, welches nur mit funktionierenden Boxen betrieben werden könne. Demzufolge habe nach Beschädigung der vorhandenen Boxen Ersatz beschafft werden müssen. Das Radiogerät sei nicht dem Privatvermögen zugeordnet worden.

Der Kaufpreis für das Fahrzeug Austin Mini 1000 von 30.000 S sei nicht überhöht, denn das Fahrzeug sei generalüberholt gekauft worden, habe Sonderausstattungen wie Metalliclackierungen, Armaturenbrett aus Holz, Mittelkonsolen, Stereoverkabelung, Nackenstützen, Seitenablagen, getönte Scheiben und Aluminiumfelgen aufgewiesen. Am 30. Mai 1990 habe es um 10.000 S veräußert werden können (eine Ablichtung des Zahlungsbeleges wurde der Berufung angeschlossen).

Das Autoradio gehöre zum Betriebsvermögen der beschwerdeführenden Gesellschaft. Zu den Aufgaben eines Wirtschaftstreuhanders zähle auch die Sammlung von Informationen für die Beratung seiner Mandanten, weshalb die Aufnahme von Informationen aus Radiosendungen, insbesondere von wirtschaftlichen und politischen Nachrichten, dazuzähle.

Zum Mietverhältnis betreffend die Liegenschaft in Wien, R-Gasse, führte die beschwerdeführende Gesellschaft aus, dass sie nach Abschluss des Mietvertrages ihre Kanzlei von Wien, W-Gasse, auf die gemietete Liegenschaft übersiedelt und im September 1986 das Mietverhältnis betreffend die Liegenschaft Wien, W-Gasse, aufgekündigt habe. Bereits am 15. Juli 1986 sei der Kammer der Wirtschaftstreuhande die Meldung der Geschäftssitzverlegung von Wien, W-Gasse, nach Wien, R-Gasse, gemeldet worden. Mit 1. September 1987 habe der Geschäftsführer der beschwerdeführenden Gesellschaft die Dienstwohnung in Wien, R-Gasse, bezogen. Der Mietvertrag sei unter dem Gesichtspunkt der nach Umbau zur Verfügung stehenden Nutzfläche abgeschlossen worden, weshalb darin das Ausmaß der Nutzfläche von 260 m² angeführt sei, während im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses das Nutzflächenmaß tatsächlich 130 m² betragen habe. Zum Zeitpunkt der Berufungserhebung seien 52,5 m² als Kanzleiräume genutzt worden. Der Mietvertrag sei nicht von KS abgeschlossen worden, weil dieser bei Vertragsabschluss lediglich zu drei Vierteln Eigentümer der Liegenschaft gewesen sei. Die außersteuerlichen Gründe für die Vertragserrichtung lägen im Raumbedarf der beschwerdeführenden Gesellschaft unter Berücksichtigung von Standorterfordernissen, der Erfüllung von Ansprüchen aus dem Dienstverhältnis des Geschäftsführers und dem Kündigungsschutz unter dem Gesichtspunkt einer möglichen Insolvenz der Hauseigentümer.

Am 2. April 1997 nahm die belangte Behörde einen Augenschein in Wien, R-Gasse, vor und vernahm den Geschäftsführer KS als Zeugen. Dabei wurde in einer Niederschrift festgehalten, dass das betreffende Haus Wien, R-Gasse, einstöckig sei und insgesamt 300 m² umfasse. Durch die beschwerdeführende Gesellschaft würden laut Angaben des Geschäftsführers der Eingangsbereich, der Vorraum (Garderobe), die Toilette, ein Büroraum von etwa 16 m², nach Umbau 13,5 m², ein Besprechungs- und Seminarraum (42 m²) sowie die Küche (zum Kaffeekochen u.ä.) betrieblich (mit)genutzt. Im ersten Stock befinde sich ein Arbeitsraum mit 11 m², jetzt auch ein Arbeitsraum mit 14,7 m², welcher im Berufszeitraum als Schlafzimmer des Sohnes gedient habe. Der im Erdgeschoß befindliche Arbeitsraum sei mit einer Regalwand mit je zur Hälfte betrieblichem und belletristischem Schrifttum, das Besprechungszimmer u.a. mit zwei Regalen mit Belletristik, einem Fernsehapparat, einem Videorecorder und einem Vitrinenschrank mit Geschirr ausgestattet und werde der Aussage des KS zufolge zu 75 % betrieblich genutzt.

Mit dem erstangefochtenen Bescheid wurde die Berufung hinsichtlich Umsatzsteuer 1984 bis 1987, Körperschaft- und Gewerbesteuer 1984 und 1985 sowie Einheitswert des Betriebsvermögens, Vermögensteuer und Erbschaftssteueräquivalent zum 1. Jänner 1984, 1. Jänner 1985 und 1. Jänner 1986 abgewiesen. Der Berufung hinsichtlich Körperschaft- und Gewerbesteuer 1986 und 1987 sowie Einheitswert des Betriebsvermögens, Vermögensteuer und Erbschaftssteueräquivalent zum 1. Jänner 1987 und 1. Jänner 1988 wurde teilweise Folge gegeben, ebenso der Berufung hinsichtlich Umsatzsteuer 1988.

Zu den Lautsprecherboxen hielt die belangte Behörde fest, dass deren Anschaffung in der Gesellschaftssphäre gegründet und im Privatinteresse des Gesellschafter-Geschäftsführers erfolgt sei. Aus der Zugehörigkeit des Radios könne nicht die Zugehörigkeit der Boxen zum Betriebsvermögen abgeleitet werden, weil die Anschaffung des Radios außerhalb des Prüfungszeitraumes für die Betriebsprüfung gelegen sei.

Hinsichtlich der Anschaffung des PKW Austin Mini nahm die belangte Behörde einen fremdunüblich überhöhten Kaufpreis an. Sie hielt einen Kaufpreis von 10.000 S für angemessen und ging von der Eurotaxliste, in welcher der Wert für ein so altes Fahrzeug wie das gegenständliche gar nicht mehr enthalten sei und von den Werten von fünf Jahre jüngeren Fahrzeugen mit einem Einkaufspreis von 8.500 S und einem Verkaufspreis von 14.000 S, unter Berücksichtigung der Sonderausstattungen, aus. Dabei habe sich die belangte Behörde am Höchstpreis orientiert, der für ein solches Fahrzeug unter fremdüblichen Bedingungen zu erzielen sei. Der Verweis der beschwerdeführenden Gesellschaft auf den Verkauf des Fahrzeuges am 30. Mai 1990 um 10.000 S an einen ihrer Klienten ändere daran nichts, im Zeitpunkt des Verkaufs habe sich auch ein neuwertiges Autoradio mit Anschaffungskosten von 9.980 S darin befunden.

Die Anschaffung des Autoradios sei - wie die der Lautsprecherboxen - ebenfalls in der Gesellschaftssphäre gegründet und im Privatinteresse des Gesellschafter-Geschäftsführers erfolgt.

Daher folgte die belangte Behörde hinsichtlich der Aufwendungen für die Lautsprecherboxen und das Autoradio und der Ablehnung entsprechender Vorsteuerbeträge sowie hinsichtlich des ihrer Ansicht nach überhöhten Kaufpreises für das Fahrzeug Austin Mini 1000 dem Finanzamt.

Zur Miete der Liegenschaft, Wien R-Gasse, vertrat die belangte Behörde die Ansicht, dass ein Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts vorliege. KS habe als Geschäftsführer und Gesellschafter der beschwerdeführenden Gesellschaft dieser ein überwiegend (ab Juli 1987 zur Gänze) ihm selbst gehöriges Einfamilienhaus vermietet und dann von dieser den Großteil des Hauses als Dienstwohnung wieder zur Verfügung gestellt bekommen. Die Zwischenschaltung der beschwerdeführenden Gesellschaft sei angesichts der Miteigentümerstellung des KS, soweit es um die Befriedigung seines Wohnbedürfnisses gegangen sei, nicht erforderlich gewesen. Der mit der gewählten rechtlichen Gestaltung beabsichtigte Steuervorteil ergebe sich vorwiegend aus der Geltendmachung von Verlusten aus Vermietung und Verpachtung, welche insbesondere aus Umbau und Reparaturaufwendungen, Abschreibungen und Bankzinsen stammten, weiters aus der Geltendmachung von auf den Umbau zurückzuführenden Vorsteuerüberhängen für 1986 und 1987. Die Aufgabe des früheren Standortes der beschwerdeführenden Gesellschaft in Wien, W-Gasse, könne lediglich für die zur wirtschaftstreuhanderischen Tätigkeit genutzten Räume ins Treffen geführt werden, nicht jedoch für die Erfüllung von Ansprüchen aus dem Dienstverhältnis.

Insoweit die beschwerdeführende Gesellschaft tatsächlich Räume der gemieteten Liegenschaft für ihre betriebliche Tätigkeit genutzt habe, seien das Mietverhältnis und die damit im Zusammenhang stehenden von der beschwerdeführenden Gesellschaft entrichteten Aufwendungen anzuerkennen. Im Jahr 1986 sei ein Büroraum im Erdgeschoß von 16 m², ab dem Jahr 1987 der selbe Büroraum nach Umbau mit einer Größe von 13,5 m² sowie ein Arbeitsraum im 1. Stock mit 11 m² Nutzfläche betrieblich genutzt worden. Unter Zugrundelegung einer Gesamtnutzfläche des Hauses im Jahr 1986 von 130 m² sowie im Jahr 1987 von 260 m² werde von betrieblich genutzten Räumen im Jahr 1986 von 12,5 % und im Jahr 1987 von 10 % der Gesamtnutzfläche ausgegangen und der anteilige Mietaufwand als Betriebsausgabe anerkannt. Der Eingangsbereich und der Vorraum würden überwiegend Durchgangszimmer zu Privaträumen darstellen; bezüglich Bad, Küche und Toilette sei von einer nahezu ausschließlichen privaten Nutzung auszugehen und eine Abgrenzung gegenüber der Privatsphäre sei nicht möglich. Das Besprechungszimmer sei im Umbauplan als Wohnzimmer bezeichnet und werde auf Grund der Einrichtung mit einem Vitrinenschrank mit Geschirr, belletristischem Schrifttum, einem Fernsehgerät und einem Videorecorder als solches genutzt. Im Besichtigungszeitpunkt darin befindliche Gegenstände wie Notebook, Flipchart, Overheadprojektor und Leinwand würden auf fallweise Besprechungen hinweisen, könnten jedoch eine nahezu ausschließliche und gegenüber dem Privatbereich abgrenzbare betriebliche Nutzung nicht ableiten lassen.

Da mit Bescheiden des zuständigen Finanzamtes die Umsatzsteuer 1986 und 1987 für KS und Mitbesitzer nicht festgesetzt worden sei, sei auf Grund der Bindungswirkung dieser Bescheide mangels Unternehmereigenschaft des Rechnungsausstellers (Vermieters) ein Vorsteuerabzug hinsichtlich der Mietaufwendungen zur Gänze verwehrt. Die Umsatzsteuer 1988 sei für den nunmehrigen Vermieter KS mit Bescheid des zuständigen Finanzamtes vorläufig laut Erklärung festgesetzt worden, weshalb sich eine umsatzsteuerliche Unternehmereigenschaft des Rechnungsausstellers ergebe. Der Vorsteuerabzug sei jedoch nur im Zusammenhang mit den anerkannten Mietaufwendungen im Ausmaß von 10 % zuzulassen.

Mit dem zweitangefochtenen Bescheid wurden die Berufung betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer für 1984 abgewiesen, für 1986 und 1987 teilweise Folge gegeben und der bekämpfte Bescheid - hinsichtlich 1987 zu Ungunsten der beschwerdeführenden Gesellschaft - abgeändert. In der Begründung wurde auf den im erstangefochtenen Bescheid wiedergegebenen Sachverhalt verwiesen. Die Abänderung betreffend das Jahr 1987 sei darauf zurückzuführen, dass von der Betriebsprüfung (zu ergänzen wohl: und deren Ergebnisse übernehmend vom Finanzamt) irrtümlich 204.000 S anstatt laut dem Prüfungsergebnissen richtig 264.000 S der Haftung für Kapitalertragsteuer unterworfen worden seien.

Gegen den erstangefochtenen Bescheid richtet sich die unter hg. Zl. 97/13/0175 protokollierte Beschwerde, worin die beschwerdeführende Gesellschaft als Beschwerdepunkt anführt, dass sie dadurch in ihren subjektiven Rechten verletzt sei, dass das Mietverhältnis bezüglich des Objektes Wien, R-Gasse, zu Unrecht als Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten gemäß § 22 BAO beurteilt, die geleisteten Mietaufwendungen als verdeckte Gewinnausschüttung an den Geschäftsführer angesehen, der Vorsteuerabzug zu Unrecht versagt und letztlich die Aufwendungen für Boxen, das Autoradio und einen Teil des Kaufpreises von 20.000 S als Betriebsausgaben nicht anerkannt worden seien.

Mit der unter hg. Zl. 97/13/0192 protokollierten Beschwerde bekämpft die beschwerdeführende Gesellschaft den zweitangefochtenen Bescheid.

Der Verwaltungsgerichtshof hat wegen des persönlichen und sachlichen Zusammenhanges der beiden Beschwerden deren Verbindung zur gemeinsamen Beratung und Entscheidung beschlossen und über die Beschwerden erwogen:

Mit dem erstangefochtenen Bescheid wurden im Instanzenzug u. a. der Einheitswert des Betriebsvermögens negativ festgestellt, die Vermögensteuer nach dem Mindestvermögen gem. § 6 Abs.1 Z 1 des im Beschwerdefall noch anzuwendenden Vermögensteuergesetzes 1954 von 1.000 S und das Erbschaftssteueräquivalent mit 0 S festgesetzt. Dadurch wurde die beschwerdeführende Gesellschaft in den von ihr im Beschwerdepunkt geltend

gemachten subjektiven Rechten nicht verletzt. Die von der belangten Behörde nicht anerkannten Vorsteuern betrafen die im Jahr 1984 angeschafften Lautsprecherboxen und die ab 1986 anfallenden Mietaufwendungen. Durch die Abweisung der Berufung gegen den Bescheid über die Festsetzung der Umsatzsteuer für 1985 wurde die beschwerdeführende Gesellschaft in den von ihr im Beschwerdepunkt geltend gemachten subjektiven Rechten nicht verletzt. Die Beschwerde gegen den erstangefochtenen Bescheid war daher insoweit (soweit sie die Umsatzsteuer für 1985 und die Feststellung des Einheitswertes des Betriebsvermögens, die Vermögensteuer und das Erbschaftssteueräquivalent betrifft) gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

Verdeckte Gewinnausschüttungen im Sinne des im Beschwerdefall noch anzuwendenden § 8 Abs. 1 KStG 1966 sind alle außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung gelegenen Zuwendungen einer Körperschaft an Anteilshaber, welche das Einkommen der Körperschaft vermindern und ihre Wurzel in der Anteilshaberschaft haben. Die Zuwendung eines Vorteils an einen Anteilshaber kann auch darin gelegen sein, dass eine dem Anteilshaber nahe stehende Person begünstigt wird (vgl. jüngst das hg. Erkenntnis vom 27. Februar 2002, 98/13/0053 und 0054).

Gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 des im Beschwerdefall noch anzuwendenden UStG 1972 konnte ein Unternehmer die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuer abziehen. Nach § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a leg. cit. galten nicht als für das Unternehmen ausgeführt u.a. Lieferungen und sonstige Leistungen, deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben (Aufwendungen) im Sinne des § 8 Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes 1966 waren.

Hinsichtlich der Lautsprecherboxen und des Autoradios ist zu beachten, dass es im Bereich der verdeckten Gewinnausschüttung auf die Frage des Aufteilungsverbotens im Sinne der zu § 20 EStG 1972 ergangenen Rechtsprechung nicht entscheidend ankommt. Vielmehr ist darauf abzustellen, ob einem Anteilshaber oder einer ihm nahe stehenden Person ein Vorteil zugewendet worden ist. Die belangte Behörde traf aber keinerlei Feststellungen über die Verwendung der Lautsprecherboxen oder des Gerätes, dessen Zubehör sie darstellen, weshalb es dem Gerichtshof nicht möglich ist, das von der belangten Behörde gefundene Ergebnis, es läge eine verdeckte Gewinnausschüttung vor, auf seine Rechtmäßigkeit zu überprüfen.

Die Anschaffung der Lautsprecherboxen sei nach Ansicht der belangten Behörde im Privatinteresse des Gesellschafter-Geschäftsführers erfolgt. Aus der Zugehörigkeit des Radios zum Betriebsvermögen könne nicht die Zugehörigkeit der Boxen zum Betriebsvermögen abgeleitet werden, weil die Anschaffung des Radios außerhalb des Prüfungszeitraumes für die Betriebsprüfung gelegen sei. Damit bietet die zum erstangefochtenen Bescheid belangte Behörde keine taugliche Begründung, welche die Annahme tragen könnte, die Anschaffung der Boxen sei im Privatinteresse des Gesellschafter-Geschäftsführers erfolgt und nicht betrieblich veranlasst.

Ähnlich verhält es sich mit dem Autoradio, dessen Anschaffungskosten die belangte Behörde als verdeckte Gewinnausschüttung gesehen hat. Dieses Autoradio wurde offenbar in den streitgegenständlichen PKW Austin Mini eingebaut. Wer das - von der belangten Behörde zugestanden - betrieblich angeschaffte und später wieder mit dem Autoradio verkaufte Fahrzeug und damit das eingebaute Autoradio verwendet hat, wurde von der belangten Behörde nicht festgestellt.

Hinsichtlich des PKW Austin Mini hat die zum erstangefochtenen Bescheid belangte Behörde den von der beschwerdeführenden Gesellschaft ihrem Gesellschafter-Geschäftsführer bezahlten Kaufpreis mangels Fremdüblichkeit nicht anerkannt und die Anschaffungskosten geschätzt. Ob eine Rechtsbeziehung auch unter Fremden in gleicher Weise zu Stande gekommen und abgewickelt worden wäre, ist eine Tatfrage, weswegen diese Frage auf Grund entsprechender Erhebungen von der belangten Behörde in freier Beweiswürdigung zu lösen ist. Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist die Beweiswürdigung der belangten Behörde, die gemäß § 167 Abs. 2 BAO unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen hat, welche Tatsachen als erwiesen anzunehmen sind, vom Verwaltungsgerichtshof insoweit zu überprüfen, als es sich um die Feststellung handelt, ob der Denkvorgang bei der belangten Behörde zu einem den Denkgesetzen und der Lebenserfahrung entsprechenden Ergebnis geführt hat und ob der Sachverhalt, der im Denkvorgang gewürdigt worden ist, in einem ordnungsgemäßen Verfahren ermittelt worden ist (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 22. Mai 2002, 99/15/0059). Die belangte Behörde ging "unter Berücksichtigung der Sonderausstattungen des KFZ von einem angemessenen Kaufpreis von 10.000 S" aus und orientierte sich dabei "am Höchstpreis, der für ein solches Fahrzeug unter fremdüblichen Bedingungen erzielbar wäre". Sie hat weder Feststellungen getroffen, woraus die Sonderausstattungen bestanden haben, noch woraus der "Höchstpreis für ein solches Fahrzeug unter fremdüblichen Bedingungen" ableitbar wäre. Der Hinweis, dass in der Eurotaxliste der Wert "für ein so altes Fahrzeug wie das gegenständliche gar nicht mehr enthalten war", erforderte ein Abstellen auf den Zustand des Fahrzeuges.

Das Fehlen von Feststellungen bewirkt zwar einen Begründungsmangel des erstangefochtenen Bescheides, doch legt die Beschwerde gegen den erstangefochtenen Bescheid nicht dar, welchen Zustand das Fahrzeug tatsächlich gehabt hätte (Kilometerstand, Art der Instandsetzungsarbeiten im Zuge der "Generalüberholung"). Allein mit dem Hinweis auf den Verkauf des Fahrzeugs am 30. Mai 1990 um 10.000 S und dem damit offenbar verbundenen Schluss, der Ankaufspreis müsse höher liegen, kann die beschwerdeführende Gesellschaft schon deshalb nichts für sich gewinnen, weil das Fahrzeug - von der beschwerdeführenden Gesellschaft unbestritten -

nur bis 19. März 1987 für sie zugelassen war, weshalb eine Wertminderung durch den Gebrauch von diesem Zeitpunkt bis zum Verkauf wohl ausscheidet, und weil sich - wie die belangte Behörde im erstangefochtenen Bescheid zu Recht bemerkt und die beschwerdeführende Gesellschaft nicht in Abrede stellt - im verkauften Fahrzeug das 1986 um 9.980 S angeschaffte Autoradio befunden hat. Dem Vorbringen, das Fahrzeug habe einen "weitaus höheren Wert als der in der Eurotaxliste aufgelistete Preis" besessen, fehlt es an der erforderlichen Bestimmtheit. Die Beschwerde erweist sich in diesem Punkt als unbegründet.

Die zum erstangefochtenen Bescheid belangte Behörde hat das Mietverhältnis über die gesamte Liegenschaft in Wien, R-Gasse, wegen Missbrauchs von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts nicht anerkannt. Sie hat lediglich "das Mietverhältnis, soweit die Räumlichkeiten von der Beschwerdeführerin für ihre betriebliche Tätigkeit genutzt wurden" anerkannt.

Gemäß § 22 BAO kann durch den Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts die Abgabepflicht nicht umgangen oder gemindert werden und sind die Abgaben bei Vorliegen eines Missbrauchs so zu erheben, wie sie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen rechtlichen Gestaltung zu erheben wären.

Der Verwaltungsgerichtshof vertritt in ständiger Rechtsprechung (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 14. Dezember 2000, 95/15/0111, m.w.N.) zu § 22 BAO die Auffassung, der Steuerpflichtige sei grundsätzlich nicht gehindert, Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts so einzusetzen, dass er die geringste Steuerbelastung erzielt. Das gilt auch dann, wenn er bestimmte rechtliche Wege ausschließlich zum Zweck der Steuerersparnis einschlägt. Zum Missbrauch bedarf es einer rechtlichen Gestaltung, die im Hinblick auf den angestrebten wirtschaftlichen Erfolg ungewöhnlich und unangemessen ist und ihre Erklärung nur in der Absicht findet, Steuer zu vermeiden. Es ist zu prüfen, ob der gewählte Weg noch sinnvoll erscheint, wenn der abgabenersparende Effekt weggedacht wird, oder ob er ohne das Ergebnis der Steuererminderung unverständlich wäre. Können daher beachtliche Gründe für eine - auch ungewöhnliche - Gestaltung angeführt werden, ist ein Missbrauch auszuschließen.

Die zum erstangefochtenen Bescheid belangte Behörde hat es für ungewöhnlich angesehen, dass KS als Geschäftsführer und Gesellschafter der beschwerdeführenden Gesellschaft dieser ein überwiegend (ab Juli 1987 zur Gänze) ihm selbst gehöriges Einfamilienhaus vermietet und dann von dieser den Großteil des Hauses als Dienstwohnung wieder zur Verfügung gestellt bekommen hat. Die Steuerersparnis sah die belangte Behörde vorwiegend in der Geltendmachung von Verlusten aus Vermietung und Verpachtung von (für 1986 bis 1992 zusammen) rund 3,5 Millionen S, insbesondere aus Umbau- und Reparaturaufwendungen, Abschreibungen und Bankzinsen, sowie in der Geltendmachung von auf den Umbau zurückzuführenden Vorsteuerüberhängen (für 1986 und 1987) von rund 1,4 Millionen S. Außersteuerliche Gründe für die gewählte rechtliche Gestaltung sah die belangte Behörde nicht. Die Zwischenschaltung der beschwerdeführenden Gesellschaft sei, soweit es um die Befriedigung von Wohnbedürfnissen des Gesellschafters ging, nicht erforderlich gewesen.

Die von der belangten Behörde vorgenommene Beurteilung ist nicht für rechtswidrig zu befinden. Dass ein Vorgang, bei welchem ein Arbeitnehmer ein ihm gehörendes Einfamilienhaus oder eine ihm gehörende Eigentumswohnung dem Arbeitgeber vermietet und er diese(s) vom Arbeitgeber wieder als Dienstwohnung zur Verfügung gestellt erhält, den Missbrauchstatbestand i.S.d. § 22 BAO erfüllt, hat der Verwaltungsgerichtshof bereits mehrfach ausgesprochen (vgl. etwa die hg. Erkenntnisse vom 13. Oktober 1999, 96/13/0113, und vom 29. November 1988, 87/14/0200).

Der Einwand der beschwerdeführenden Gesellschaft, im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses sei KS nicht Alleineigentümer der vermieteten Liegenschaft gewesen, verfängt nicht, war der Miteigentümer doch sein minderjähriger Sohn und bestand die von der belangten Behörde angesprochene Steuerersparnis doch bei den Miteigentümern. Dass KS im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses des Mietvertrages lediglich zu 25 % Gesellschafter der beschwerdeführenden Gesellschaft gewesen sei und keine ihm nahe stehende Person zu diesem Zeitpunkt weiterer Gesellschafter gewesen sei, hat auf die Prüfung, ob das streitgegenständliche Mietverhältnis ein Missbrauch i.S.d. § 22 BAO ist, keinen Einfluss.

Die beschwerdeführende Gesellschaft wendet sich gegen die Annahme eines Missbrauchs, weil die Anmietung der gesamten Liegenschaft dazu diene, dem Geschäftsführer eine Dienstwohnung zur Verfügung zu stellen, wodurch sie in der Lage gewesen sei, Gehaltsansprüche des Geschäftsführers in der Form eines Sachbezugs zu befriedigen. In der Beschwerde wird jedoch weder dargelegt, wie hoch diese Gehaltsansprüche in Geld gewesen wären, noch auf welcher Grundlage (Dienstvertrag odgl.) sie entstanden wären, noch dass die Gehaltsansprüche in Form des geltend gemachten Sachbezugs und nicht in Geld abzugelten gewesen seien (der Geschäftsführer hat - unbestritten - Geschäftsführerbezüge erhalten). Soweit die Beschwerde gegen den erstangefochtenen Bescheid vorbringt, die Höhe der Geschäftsführerbezüge sei im Berufungsverfahren nicht erhoben worden, entfernt sich die beschwerdeführende Gesellschaft von dem von der belangten Behörde festgestellten Sachverhalt, wonach KS Bezüge von 300.000 S (1984), 420.000 S (1985), 703.200 S (1986), 672.100 S (1987) und 415.000 S (1988) erhalten habe. Soweit die beschwerdeführende Gesellschaft den (vom Vermieter) geltend gemachten Vorsteuern und damit einer Steuerersparnis die Umsatzsteuer aus den Mietentgelten gegenüberstellen möchte und nach mehreren Jahren "einen Steuerausgleich" sieht, vernachlässigt sie, dass bei Anerkennung der behaupteten Rechtsgestaltung gerade die Umsatzsteuer aus den von ihr ins Treffen geführten Mietentgelten bei der beschwerdeführenden Gesellschaft selbst wieder als Vorsteuer anfällt.

Die ertragsteuerliche Betrachtung der beschwerdeführenden Gesellschaft, die Mietzahlungen seien steuerneutral (Aufwand der Gesellschaft, Einnahmen der Hausgemeinschaft), vernachlässigt zunächst, dass der Aufwand zu einer Steuerverminderung bei der Gesellschaft führen kann, während die Einnahmen der Hausgemeinschaft angesichts der dort erzielten Verluste nicht so sehr ins Gewicht fallen. Mit dem Argument, der Sachbezugswert von 15.000 S monatlich erhöhe die Lohnsteuerbemessungsgrundlage, widerspricht sich die beschwerdeführende Gesellschaft selbst, welche bei Wegfall des Sachbezuges einen (in die Lohnsteuerbemessungsgrundlage einzubeziehenden) Geldanspruch des Geschäftsführers vorgebracht hat.

Zu Recht rügt die beschwerdeführende Gesellschaft allerdings den von der belangten Behörde eingenommenen Standpunkt, bei einer angemessenen rechtlichen Gestaltung wären lediglich ein Arbeitsraum im ersten Stock und ein Büroraum im Erdgeschoß zu mieten gewesen und bei der Benutzung des Vorraumes und sonstiger Nebenräumlichkeiten wäre von einer nahezu ausschließlich privaten Nutzung auszugehen. Tatsächlich wäre eine angemessene, den wirtschaftlichen Gegebenheiten entsprechende Gestaltung in der Miete der Arbeitsräume unter Einräumung eines Mitbenutzungsrechtes der "allgemein zugänglichen" Räume wie Vorraum, WC und allenfalls des Bades gelegen. Dies würde auch die unter "Kündigungsschutz gemäß § 29 MRG unter dem Gesichtspunkt einer möglichen Insolvenz der Hauseigentümer" vorgetragenen Bedenken der beschwerdeführenden Gesellschaft ausräumen, bei Veräußerung des Mietobjektes (insbesondere im Gefolge einer allfälligen Insolvenz) wäre eine tatsächliche Benützung der Arbeitsräume ohne Benützung des Vorraumes und sonstige Nebenräumlichkeiten nicht denkbar.

Diesfalls hat aber die von der belangten Behörde vorgenommene Aufteilung des Mietentgelts in einen anzuerkennenden Teil für die Arbeitsräume und einen als verdeckte Gewinnausschüttung gesehenen nicht anzuerkennenden Teil zu Unrecht darauf abgestellt, dass die Arbeitsräume lediglich 12,5 bzw. 10 % der Gesamtnutzfläche ausmachen. Jedenfalls hätte zu einer sich auf Flächenangaben gründenden Schätzung einer angemessenen Miete die Fläche der gemieteten Arbeitsräume zur Fläche der im Haus ausschließlich für "private" Zwecke verwendeten Räume ohne allgemein nutzbare Flächen wie Vorraum, WC und allenfalls Bad herangezogen werden müssen (zur Nichteinbeziehung "neutraler Flächen" in die Aufteilung vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 2. August 2000, 97/13/0019).

Die Beweiswürdigung der belangten Behörde, auf Grund der Bezeichnung im Umbauplan und der bei der Besichtigung vorgefundenen Einrichtung sei davon auszugehen, dass das "Besprechungszimmer" als Wohnraum genutzt werde, begegnet keinen Bedenken des Gerichtshofes.

Die Verfahrensrüge der beschwerdeführenden Gesellschaft, die von der belangten Behörde aus dem Augenschein auf der in Rede stehenden Liegenschaft getroffenen Feststellungen und Schlussfolgerungen seien ihr weder zur Kenntnis gebracht worden noch sei ihr Gelegenheit zur Stellungnahme eingeräumt worden, verfängt nicht, wurde dem Augenschein doch der Geschäftsführer der beschwerdeführenden Gesellschaft zugezogen.

Inwieweit der auf der Liegenschaft befindliche Garten mitvermietet und mit der "Dienstwohnung" mit zur Verfügung gestellt wurde und inwieweit er bei der Aufteilung des Mietentgelts zu berücksichtigen wäre, entzieht sich mangels Feststellungen der belangten Behörde der Prüfung durch den Gerichtshof.

Zur Verweigerung des Vorsteuerabzugs betreffend den Mietaufwand für die Liegenschaft in Wien, R-Gasse, soweit er im von der zum erstangefochtenen Bescheid belangten Behörde anerkannten Ausmaß der Vermietung für betriebliche Zwecke anfällt, ist zu bemerken, dass die belangte Behörde für 1986 und 1987 den Vorsteuerabzug zur Gänze versagt hat, weil in den Bescheiden des zuständigen Finanzamtes die Umsatzsteuer für diese Jahre für KS und Mitbesitzer nicht festgesetzt worden sei. Auf Grund einer von der belangten Behörde angenommenen Bindungswirkung dieser Bescheide sei mangels Unternehmereigenschaft des Rechnungsausstellers ein Vorsteuerabzug zur Gänze zu verwehren. Abgesehen davon, dass Bescheide an die rechnungsausstellende, vermietende Hausgemeinschaft, mit denen ausgesprochen wird, dass die Umsatzsteuer nicht festgesetzt wird, keine Bindungswirkung im Hinblick auf die von der als Mieterin auftretenden beschwerdeführenden Gesellschaft geltend gemachten Vorsteuerbeträge entfalten, übersieht die belangte Behörde, dass die Liegenschaft mit Kaufvertrag vom 3. Juli 1987 in das Alleineigentum des KS übertragen wurde.

Durch die aufgezeigten Mängel hat die belangte Behörde den erstangefochtenen Bescheid betreffend Umsatz-, Körperschaft- und Gewerbesteuer (ausgenommen Umsatzsteuer für 1985) mit Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften belastet, weshalb er in diesem Umfang gemäß § 42 Abs. 2 Z 3 VwGG aufzuheben war.

Mit dem Beschwerdevorbringen, der zweitangefochtene Bescheid begnüge sich damit, auf den erstangefochtenen Bescheid zu verweisen, führt die beschwerdeführende Gesellschaft ihre Beschwerde nicht zum Erfolg. Gegen den von der beschwerdeführenden Gesellschaft bemängelten Verweis besteht kein Einwand, weil beide Bescheide an denselben Bescheidadressaten ergangen sind (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 12. September 2001, 96/13/0043 und 0044, und Ritz, Bundesabgabenordnung², Rz 15 zu § 93).

Aus den Ausführungen zur Beschwerde gegen den erstangefochtenen Bescheid betreffend die verdeckte Gewinnausschüttung ergibt sich aber die Rechtswidrigkeit des zweitangefochtenen Bescheides infolge

Verletzung von Verfahrensvorschriften, weshalb auch dieser Bescheid gemäß § 42 Abs. 2 Z 3 VwGG aufzuheben war.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG i. V.m. der Verordnung BGBl. II Nr. 501/2001. Gemäß § 3 Abs. 2 Z 2 Eurogesetz BGBl. I Nr. 72/2000 waren die Beträge in Euro auszudrücken.

Wien, am 25. September 2002