

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R. über die Beschwerde der Bf., vertreten durch Vertr. vom 28.6.2013 gegen die Bescheide des Finanzamtes Neunkirchen Wr. Neustadt vom 31.05.2013 betreffend Umsatzsteuer 9-12/2012 und 1-4/2013 sowie vom 24.6.2013 betreffend Umsatzsteuer 5/2013 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide zur Festsetzung der Umsatzsteuer werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Die beschwerdeführende Gesellschaft mbH. (Bf.) wurde mit Erklärung vom 13.9.2012 durch den einzigen Gesellschafter A. für die Tätigkeit eines Bilanzbuchhalters errichtet. Als Geschäftsführer fungiert GF .

In der Niederschrift vom 29.5.2013 über das Ergebnis einer **Umsatzsteuersonderprüfung** für September 2012 – April 2013 hielt das Finanzamt folgendes fest:

Die Gesellschaft habe derzeit keine Arbeitnehmer beschäftigt und entfalte keine unternehmerische Tätigkeit. Die Gewerbeberechtigung werde der Geschäftsführer zur Verfügung stellen. Ein Businessplan liege vor.

Die Bf errichte auf einem 4.123 m² großen Grundstück in X. ein Gebäude mit einem Bürotrakt (93,79 m²) und zwei Wohnungen (209,53 m²) und einem Keller (159,24 m²). Das Büro soll später für die Geschäftstätigkeit der Bf genutzt, eine Wohnung soll dem Geschäftsführer und seiner Familie (drei Kinder) als Dienstwohnung zur Verfügung gestellt werden. Die Nutzung der zweiten Wohnung sei noch offen. Die Liegenschaft habe die Gattin des Geschäftsführers am 30.3.2012 gekauft. Zwischen der Gattin und der Bf

bestehe ein Baurechtsvertrag vom 15.11.2012, in dem der Gattin auch ein Vorkaufsrecht für das Gebäude eingeräumt worden sei.

Die Tätigkeit der Bf bestehe derzeit in der Errichtung des Gebäudes bzw. in der Planung und Überwachung der Gebäudeerrichtung. Der Bauvertrag sei am 13.11.2012 namens der Bf durch GF unterzeichnet worden.

Die Bf habe für die Zeiträume 9-12/2012 und 1-4/2013 Umsatzsteuervoranmeldungen mit Vorsteuerguthaben abgegeben.

Der VwGH beurteile die Zurverfügungstellung einer Dienstwohnung danach, ob die Kapitalgesellschaft eine vergleichbare Wohnung auch für die Nutzungsüberlassung an einen fremden Arbeitnehmer hergestellt hätte. Der zukünftige Bewohner GF wirke bei der Errichtung, Planung und Gestaltung der Dienstwohnung eigentümergeleich mit. Die Tatsache, dass das Grundstück der Gattin und zukünftigen Mitbewohnerin der Dienstwohnung gehöre, und die Einräumung des Vorkaufsrechts seien nicht fremdüblich.

Nicht für das Unternehmen ausgeführt gelten nach § 12 Abs. 2 Z 2 lit a UStG 1994 Leistungen, deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben iSd § 20 Abs. 1 Z 1 bis Z 5 EStG 1988 bzw § 8 Abs. 2 und § 12 Abs. 1 Z 1 bis Z 5 KStG 1988 sind. Der EuGH habe die Vorsteuerabzugsberechtigung bei gemischt genutzten Gegenständen einer juristischen Person bei Zusammenhang mit einer nicht unternehmerischen Tätigkeit versagt (EuGH 12.2.2009, C-515/07, VNLTO).

Da Aufwendungen für privaten Wohnraum zu den Aufwendungen der Lebensführung zählen, sei die fremdunübliche Zurverfügungstellung von Wohnraum eine Einkommensverwendung im Sinne des § 8 Abs. 2 KStG, was nach § 12 Abs. 2 Z 2 lit a UStG 1994 eine Versagung des Vorsteuerabzuges zur Folge habe. Die Vorsteuer, die auf die Errichtung der Dienstwohnungen entfalle (65,28%), sei daher nicht anzuerkennen.

Entsprechend dieser Ergebnisse der abgabenbehördlichen Prüfung ergingen **Bescheide** zur Festsetzung von Umsatzsteuer für 9-12/2012, 1-4/2013 und 5/2013.

In der **Beschwerde** vom 28.6.2013 wandte die Bf gegen diese Bescheide ein, dass alle die spätere Berufsausübung vorbereitenden Tätigkeiten bereits zur unternehmerischen Sphäre zählen, auch die Errichtung des Betriebsgebäudes. Das aus einem Büro- und einem Wohnteil bestehende Gebäude sei ein einheitlich errichtetes Betriebsgebäude der Gesellschaft und werde von dieser auch betrieblich genutzt. Die Art der Nutzung liege in der Ermessensentscheidung des Gesellschafters. Das Gebäude sei so konzipiert, dass der Büroteil jederzeit aufgestockt werden könne und die beiden Wohneinheiten jederzeit separat vermietet werden können.

Es gehe auch der Einwand des § 8 Abs. 2 KStG ins Leere, da der typische Anteilsinhaber einer GmbH die Gesellschafter seien. Von einer Einkommensverteilung im Sinne des § 8 Abs. 2 KStG könne nur gesprochen werden, wenn sie gesellschaftsrechtlich motiviert ist, dh. wenn der Empfänger ein Anteilsinhaber ist oder eine eigentümerähnliche Position besitzt. Der Alleingesellschafter habe nicht die Absicht, einen Teil des Betriebsgebäudes

selbst zu Wohnzwecken zu nutzen. Er werde der Bf ausschließlich in beratender Funktion zur Verfügung stehen.

Die angefochtenen Bescheide mögen daher erklärungsgemäß abgeändert werden.

Der Betriebsprüfer führte in einer **Stellungnahme** vom 17.7.2013 aus, dass die Bf ihre Geschäftstätigkeit noch nicht begonnen habe und noch keine Dienstnehmer beschäftige.

Der Vorsteuerabzug für die Wohnungserrichtungskosten sei wegen der fehlenden Fremdüblichkeit versagt worden. Der Geschäftsführer GF werde mit seiner Familie mindestens eine Wohnung als Dienstnehmer bewohnen.

In einem Vorvertrag im Absatz „Präambel“ sei die Absicht bekundet, die Unternehmen des Gesellschafters A. und des Geschäftsführers in das gemeinsame Unternehmen (eben die Bf) einzubringen. Es sei die Abtretung der Geschäftsanteile an den Geschäftsführer vorgesehen, dieser sei dann Gesellschafter der Bf.

In einem „Businessplan 2013“ sei unter Punkt 8 angeführt, dass der Geschäftsführer mit absolvierter Steuerprüfung nach der Pensionierung des A. in der nächsten Generation dessen Steuerberatungskanzlei übernehmen werde.

Der Geschäftsführer habe 15.000 € zu den Baukosten dazugezahlt, um den Baufortschritt in Gang zu halten. Dazu sei zu bemerken, dass der Geschäftsführer kein Gesellschafter sei, sondern zukünftiger Dienstnehmer der Bf und zukünftiger Bewohner des Gebäudes. Fraglich sei, ob ein fremder Dienstnehmer ohne vertragliche Absicherung Zahlungen leisten würde.

Nach Ansicht des Finanzamtes sei keine Fremdüblichkeit gegeben und sei die Schaffung von Wohnraum für den Geschäftsführer und zukünftigen Gesellschafter nicht dem betrieblichen Bereich der Bf zuzurechnen. Die auf die Errichtungskosten von Wohnraum entfallende Vorsteuer sei nicht abzugsfähig.

In einer **Gegenäußerung** vom 12.8.2013 erläuterte der steuerliche Vertreter der Bf, wirtschaftlicher Hintergrund der Gründung der Bf sei vor Allem die Übernahme der Klientel der Steuerberatungskanzlei des Gesellschafters sowie die Sicherung der Ablösezahlung und somit die Alterssicherung des Gesellschafters.

Berufsrechtlich sei derzeit die Gründung einer Steuerberatungsgesellschaft nicht möglich, da der Geschäftsführer nicht über die notwendige Befähigung verfüge. Diese werde er voraussichtlich in zwei bis drei Jahren erlangen. Danach stehen einer berufsrechtlichen Übergabe der Klientel nur formalrechtliche Voraussetzungen entgegen.

Erfahrungsgemäß würden sich übernehmenswillige Kanzleinachfolger nicht immer an die vorherigen Vereinbarungen halten und gründen mit einem Teil der betreuten Klientel eine unabhängige Kanzlei, ohne die vereinbarte Ablöse zu bezahlen. Dieser Gefahr wolle der Alleingesellschafter durch die starke Einbindung des Geschäftsführers mit einer Dienstwohnung entgegen.

Es werde zu einem noch nicht festgelegten Zeitpunkt zu einer Verschiebung der Geschäftsanteile vom jetzigen Alleingesellschafter zum jetzigen Geschäftsführer kommen. Eine private Nutzung eines Gebäudeteiles durch den Alleingesellschafter sei nicht geplant.

Grundlage für steuerliche Sachverhalte seien die tatsächlichen und bestehenden wirtschaftlichen Verhältnisse und nicht zukünftig geplante Ereignisse. Bei einer Änderung der wirtschaftlichen Verhältnisse habe der Gesetzgeber entsprechende Regelungen getroffen.

Zur Abzugsfähigkeit der Vorsteuer für Betriebsgebäude gebe es zahlreiche Judikate. Zu verweisen sei auf den zusammenfassenden Artikel von *Mayr*, SWK 18/2013, 831ff, in welchem als *Conclusio* festgestellt werde, dass nach der Rechtslage ab 1.1.2011 bei einer Änderung der Verhältnisse eine Vorsteuerberichtigung nach § 12 Abs. 10a UStG 1994 (Zwanzigstelberichtigung) vorzunehmen sei.

Hinsichtlich der Zahlung des Geschäftsführers in Höhe von 15.000 € sei festzuhalten, dass dieses Darlehen ohne Wissen und Willen des Gesellschafters gegeben worden sei.

Auf einen **Vorhalt des Bundesfinanzgerichts** gab der Geschäftsführer der Bf ergänzend folgendes bekannt:

Die Bf habe ihre Bilanzbuchhaltertätigkeit im Juli 2013 begonnen.

Die Errichtungskosten des Wohn-/Bürogebäudes von insgesamt 740.680,90 € seien durch ein Darlehen des Gesellschafters sowie ein Darlehen von dessen Steuerberatungsgesellschaft finanziert worden. Die beiden Wohnungen seien weder besonders repräsentativ noch auf spezielle Bedürfnisse des Geschäftsführers abgestimmt und entsprechen fremdvergleichbaren Wohneinheiten. Eine der Wohnungen diene ihm als Hauptwohnsitz. Er versteuere dafür einen Sachbezug in Höhe von 633,78 €. Die zweite Wohnung stehe derzeit leer, da die finanziellen Mittel zum Ausbau fehlen. Einer derzeit im Werkvertrag tätigen Bilanzbuchhalterin sei aber die Wohnung – nach Fertigstellung – zugesagt worden.

Hinsichtlich der geplanten Einbringung der vom ihm betriebenen Bilanzbuchhalterkanzlei in die Bf lege der Geschäftsführer dar, dass es mit den Hausbanken Verhandlungen gebe, um den Ankauf des Klientenstocks zu finanzieren, da er keinen Ratenkauf abschließen wolle. Die Abtretung solle noch in diesem Jahr durchgeführt werden. Sollte es zu keiner Fremdfinanzierung kommen, sei eine Teilfinanzierung durch die Steuerberatungs GmbH des Gesellschafters der Bf angedacht.

Der Gesellschafter A. plane in naher Zukunft keine teilweise Abtretung der Geschäftsanteile, da er die Ablegung der Steuerberaterprüfung durch den Geschäftsführer abwarten wolle, was erst in drei bis vier Jahren zu schaffen sei.

Übermittelt wurden der Geschäftsführer-Dienstvertrag und die Bilanz 2014.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Sachverhalt :

Die beschwerdeführende Gesellschaft wurde am 13.9.2012 von einem Alleingesellschafter für die Tätigkeit eines Bilanzbuchhalters gegründet. Im Anschluss errichtete die Bf aufgrund eines Baurechtsvertrages auf einem Grundstück, das im Eigentum der Gattin des Geschäftsführers steht, ein Gebäude mit Bürotrakt und zwei Wohnungen. Das Gebäude wurde in das Betriebsvermögen der Gesellschaft aufgenommen. Der - an der Bf nicht beteiligte - Geschäftsführer wurde mit Dienstvertrag vom 13.10.2012 bestellt. Die Bf hat ihre Tätigkeit ab Juli 2013 im neu errichteten Büro aufgenommen, das vom Geschäftsführer und zwei weiteren Dienstnehmern genutzt wird.

Eine der Wohnungen mit einer Wohnnutzfläche von 108 m² steht in Verwendung des Geschäftsführers, der an dieser Adresse seit 4.9.2014 seinen Hauptwohnsitz gemeldet hat. Laut Dienstvertrag wird die Wohnung dem Geschäftsführer als Sachbezug – neben einem Bruttomonatsbezug von 1.000 € - überlassen. Im Falle der Beendigung des Dienstverhältnisses hat der Geschäftsführer die Wohnung zu räumen. Die zweite Wohnung ist noch nicht ausgebaut und soll gemäß dem Parteienvorbringen künftig einer Mitarbeiterin zur Verfügung gestellt werden.

Aktenkundig ist die Absicht, die Steuerberatungskanzlei des Alleingesellschafters und die Bilanzbuchhalterkanzlei des Geschäftsführers in die Bf einzubringen und die Gesellschaftsanteile an der Bf an den Geschäftsführer abzutreten.

Gemäß einem ergänzenden Schriftsatz vom 12.8.2013 durch den Gesellschafter A liegt der wirtschaftliche Hintergrund der Gründung der Bf darin, dass der Kundenstock der Steuerberatungskanzlei A nach dessen Pensionierung bzw. nach Ablegung der Steuerberaterprüfung durch den Geschäftsführer der Bf an diesen übergeben werden soll. Die starke Einbindung des Geschäftsführers durch die Dienstwohnung dient der Sicherung der vorgesehenen Ablösezahlung.

Das Finanzamt ging davon aus, dass der Geschäftsführer als (zukünftiger) Gesellschafter der Bf anzusehen sei und dass die Errichtung des Gebäudes – was die beiden Wohnungen betrifft – mangels Fremdüblichkeit nicht als für das Unternehmen ausgeführt gilt, sodass die auf die Errichtungskosten der Wohnungen entfallende Vorsteuer nicht abzugsfähig sei.

Rechtslage :

Nach der Bestimmung des § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 kann der 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.

Gemäß § 12 Abs. 2 Z 2 lit a UStG 1994 gelten nicht als für das Unternehmen ausgeführt Lieferungen, sonstige Leistungen oder Einfuhren, deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben (Aufwendungen) im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 1 bis 5 EStG 1988 oder der § 8 Abs. 2 KStG 1988 und § 12 Abs. 1 Z 1 bis 5 KStG 1988 sind.

Die Aufwendungen einer Kapitalgesellschaft für die Errichtung von Wohnraum sind in diesem Sinn dann nicht abzugsfähig, wenn die Zurverfügungstellung des Wohnraums als verdeckte Ausschüttung an einen Gesellschafter anzusehen ist. Eine verdeckte Ausschüttung kann nach allgemeiner Rechtsansicht auch verwirklicht werden, wenn der Vorteilsempfänger nicht der Gesellschafter selbst, sondern eine ihm nahestehende Person ist.

Ein als verdeckte Ausschüttung zu qualifizierender Vermögensvorteil kann auch in Hinblick auf ein zukünftiges Gesellschafterverhältnis erfolgen. Die Leistungen der Kapitalgesellschaft müssen aber in einem engen zeitlichen oder sachlichen Zusammenhang mit dem späteren Gesellschafterverhältnis stehen (*Achatz/Kirchmayer*, KStG, § 8 Tz 245; *Raab/Renner in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock*, KSt, § 8 Tz 148/1).

In einem Fall, in dem eine Grundstücksveräußerung zu fremdunüblichen Konditionen an den Geschäftsführer erfolgte, dem noch am selben Tag sämtliche Gesellschaftsanteile übertragen wurden, hat der Verwaltungsgerichtshof einen solchen engen zeitlichen Zusammenhang gesehen, der zur Annahme einer verdeckten Ausschüttung führt (VwGH 15.9.2011, 2008/15/0256).

Erwägungen:

Im vorliegenden Fall steht fest, dass der Geschäftsführer, der eine der Wohnungen in dem von der Bf errichteten Gebäude nutzt, an der Bf nicht beteiligt ist. Nach der Aktenlage gibt es auch keine Anhaltspunkte dafür, dass der Geschäftsführer eine dem Alleingesellschafter „nahestehende Person“ ist. Eine private Nutzung des Gebäudes durch den Gesellschafter erfolgt nicht.

Soweit eine spätere Gesellschafterstellung des Geschäftsführers beabsichtigt ist, so ist jedenfalls bis September 2015 keine Übertragung von Gesellschaftsanteilen erfolgt und ist laut den Angaben des Geschäftsführers die Übertragung nicht in naher Zukunft geplant. Ein enger zeitlicher Zusammenhang der Wohnraumerrichtung mit einer zukünftigen Gesellschafterstellung im Sinne der genannten Rechtsprechung und Literatur kann bei dieser Sachlage nicht erkannt werden. Die Tatsache allein, dass das gegenständliche Grundstück im Eigentum der Ehegattin des Geschäftsführers steht und dieser ein Vorkaufsrecht für das Gebäude eingeräumt wurde, reicht für die Annahme eines engen Zusammenhangs mit der geplanten Übertragung von Gesellschaftsrechten nicht aus.

Die Abgabenbehörde hat von der Gelegenheit einer Stellungnahme zu diesen Überlegungen nicht Gebrauch gemacht und hat auch nicht dargestellt, ob und inwiefern dem Geschäftsführer der Bf durch die Nutzung der Wohnung überhaupt ein unangemessener Vorteil zukommt. In Hinblick auf die zweite, leerstehende Wohnung, die einer Mitarbeiterin zugedacht ist, kommt die Annahme eines Vorteils für den Geschäftsführer von vorneherein nicht in Betracht.

Seitens der Bf wurde der wirtschaftliche Hintergrund für die Gesellschaftsgründung und die Zurverfügungstellung der Dienstwohnung an den Geschäftsführer plausibel dargestellt.

Die Errichtung des Gebäudes ist daher zur Gänze dem Unternehmensbereich der Bf zuzurechnen. Der Vorsteuerabzug ist somit auch für den Teil der Errichtungskosten anzuerkennen, der auf die Dienstwohnungen entfällt. Gegen die Höhe der beantragten Vorsteuerbeträge hat das Finanzamt keine Einwendungen vorgebracht.

Der Beschwerde ist daher Folge zu geben.

Berechnung:

	USt für 9-12/2012	USt für 1-4/2013	USt für 5/2013
Steuerbarer Umsatz	0,00	0,00	0,00
Vorsteuern	26.979,07	15.374,55	25.849,46
Umsatzsteuerfestsetzung	-26.979,07	-15.374,55	-25.849,46

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG i. V. m. § 25a Abs. 1 VwGG die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Gegen diese Entscheidung ist eine Revision unzulässig. Im vorliegenden Fall waren Sachverhaltselemente bzw. die Beweiswürdigung strittig. Im Übrigen folgte das Bundesfinanzgericht in rechtlicher Hinsicht der in der Entscheidung dargestellten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes.

Wien, am 5. November 2015