



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat (UFS) hat über die Berufung der Berufungsverberin, nunmehr (Geschäftsführernachname) GmbH (FN-xxxx), (PLZ) (Betriebsort) , vertreten durch Wolf & Partner, Wirtschaftstreuhänder, Steuerberatung, Unternehmensberatung, 8200 Gleisdorf, Weizer Straße 35/1 , gegen die Bescheide des Finanzamtes X . betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für 2002 - 2004 nach durchgeföhrter mündlicher Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Strittig ist im anhängigen Verfahren die betriebliche Veranlassung der Errichtung und anschließenden Vermietung eines Einfamilienhauses durch eine GmbH & Co KG an einen der beiden Geschäftsführer der Komplementär-GmbH.

Aufgrund der Feststellungen bei einer abgabenbehördlichen Außenprüfung (AP) für 2002 - 2004 gelangte das Finanzamt X (FA) zur Ansicht, das Mietverhältnis mit dem Geschäftsführer der Komplementär-GmbH sei mangels fremdüblicher Gestaltung nicht als betrieblichen Vorgang zu beurteilen sondern privat veranlasst gewesen. Entsprechend eliminierte es in den angefochtenen Bescheiden die mit der Errichtung des Gebäudes im Zusammenhang stehenden Kostenpositionen aus dem betrieblichen Rechenwerk und kürzte die daraus begehrten Vorsteuern bzw. behandelte den Aufwand für die aus dem

Warenbestand der GmbH & Co KG stammende Einrichtung des Hauses ertragsteuerlich als Entnahme und beurteilte den Vorgang umsatzsteuerlich als Eigenverbrauch der GmbH & Co KG.

Das FA stützte seinen Standpunkt, neben einer rechtsgrundlosen, vorzeitigen Auflösung des Mietverhältnisses durch die Vermieterin, in erster Linie auf eine unüblich niedrige Miethöhe, die seiner Ansicht nach unter Fremden nicht vereinbart worden wäre, zumal Miete und Betriebskosten nicht einmal die halbe jährliche Absetzung für Abnutzung (AfA) von den Anschaffungskosten des Mietobjekts (ohne Einrichtung) abdecken würden. Unter diesen Umständen sei zudem ein positives Gesamtergebnis aus der Vermietung innerhalb von 20 Jahren nicht erzielbar, sodass selbst bei Anerkennung der Fremdüblichkeit der Vermietung an den Geschäftsführer von einer Voluptuarbetätigung auszugehen sei.

Das geprüfte Unternehmen habe im Verfahren weder geeignete Vergleichsmieten bekanntgegeben noch mittels ordnungsgemäßer Prognoserechnung dargelegt, dass ein Gesamtgewinn binnen 20 Jahren erzielbar sei. Vielmehr sei die GmbH & Co KG in der vorgelegten Berechnung einnahmenseitig von einer überhöhten Indexsteigerung ausgegangen und habe in den prognostizierten Einnahmen überdies auch die (ausgabenseitig nicht enthaltenen) Betriebskosten erfasst. Bei den Aufwendungen hätten Ansätze für Instandhaltungen/Instandsetzungen sowie eine AfA für die Einrichtung gänzlich gefehlt, während zugleich die berücksichtigte AfA mit einheitlich 1,5% p.a. zu niedrig angesetzt worden sei.

Selbst bei Berücksichtigung des unmittelbar nach der Schlussbesprechung im verfahrensgegenständlichen AP-Verfahren neu abgeschlossenen Folgemietverhältnisses mit einer Fremdmieteterin sei weiterhin zwingend von Liebhaberei auszugehen, zumal auch die darin vereinbarte Miete nur knapp die Hälfte der Jahres-AfA erreiche.

Die Komplementär-GmbH habe das Wohnhaus ihrem Geschäftsführer nicht als Dienstwohnung überlassen sondern (nicht fremdüblich) vermietet. Eine Überlassung als Dienstwohnung wäre nach Ansicht des FA aufgrund der Betriebsgröße der GmbH, die lediglich die beiden Geschäftsführer beschäftigt und ansonsten keine Umsätze tätigt, allerdings ebenfalls nicht fremdüblich gewesen. Für den Fall eines fremden Dienstnehmers sei die Errichtung eines neuen Wohnhauses auch deshalb auszuschließen, weil das Möbelhaus am Standort der Unternehmensleitung im 8 km entfernten (Betriebsort) bereits vor der Errichtung des Hauses geschlossen worden sei und das Unternehmen seither nur noch Verkaufslokale in A. und B. betreibe. Eine betriebliche Nutzung, etwa als Lagerraum, sei für das neu errichtete Wohnhaus nicht behauptet worden. Der Gesellschaftsvertrag der GmbH & Co KG sehe die Vermietung von Liegenschaften als Geschäftszweck nicht vor (allerdings führt das Unternehmen – aus Sicht des FA primär als Folge der Schließung des Möbelhauses in

(Betriebsort) – tatsächlich Vermietungen durch). Selbst bei einer Gestaltung als Dienstwohnung hätte das Gebäude daher kein Betriebsvermögen der Körperschaft darstellen können, vielmehr hätte die Nutzungsüberlassung an den Gesellschafter-Geschäftsführer zu einer verdeckten Gewinnausschüttung geführt (Verweis auf KStR 2001 Rz. 613).

In der direkt beim UFS eingebrachten Berufung verwies die GmbH & Co KG (Berufungswerberin/Bw) darauf, dass sie seit Jahren Vermietungen durchführt, und zwar sowohl Wohnungsvermietungen an Privatpersonen als auch Geschäftsraumvermietungen an gewerblich tätige Unternehmen. In den Jahren 2003/2004 habe sie auf Basis einer entsprechenden Grundbenützungsregelung vom Juni 2003 auf einer im Eigentum einer ihrer Kommanditistinnen stehenden Liegenschaft ein Einfamilienhaus in Fertigteilbauweise errichtet und dieses in der Folge ihrem gewillkürten Betriebsvermögen gewidmet. Das Gebäude sollte einerseits als Dienstwohnung für die geschäftsführende Komplementär-GmbH und andererseits Vermietungszwecken dienen. Bereits im Juli 2003 habe man deshalb in einer Vereinbarung mit der Komplementär-GmbH festgelegt, dieser das Objekt zu fremdüblichen Konditionen zu überlassen. In der Folge habe die GmbH das Fertigteilhaus mit Vereinbarung vom Dezember 2004 einem ihrer beiden Geschäftsführer für drei Jahre zur entgeltlichen Nutzung überlassen, wobei der Geschäftsführer aus verwaltungsökonomischen Gründen (vereinfachte Verrechnung) ermächtigt worden sei, direkt mit der Bw einen dreijährig befristeten Mietvertrag zu fremdüblichen Bedingungen abzuschließen. Diese Vereinbarung sei mittels Mietvertrag vom 10.Jänner 2005 zwischen dem Geschäftsführer NameA (Geschäftsführernachname) und der Bw für den Zeitraum 1.1.2005 – 31.12.2007 vollzogen worden. Da der Mieter tatsächlich bei seiner Lebensgefährtin wohne, habe er das Haus allerdings nur fallweise benutzt. Die Bw habe daher zwischenzeitig „*das Mietverhältnis*“ mit ihrer Geschäftsführer-GmbH „*auch tatsächlich*“ beendet und das Wohnhaus mit Mietvertrag vom 30.Okttober 2006 an Familie Dr. NameD (Miternachname) fremdvermietet.

Wenn die Abgabenbehörde nunmehr aufgrund der Feststellungen im AP-Bericht die Aufwendungen für die Errichtung und Einrichtung des Fertigteilhauses mit Verweis auf § 20 EStG als Kosten des Haushalts und der Lebensführung des Mieters betrachte und den Abzug der darauf entfallenden Vorsteuern verwehre, sei der Sachverhalt einseitig und unter Außerachtlassung seines wahren wirtschaftlichen Gehalts (§ 21 (1) BAO) gewürdigt worden. Der Wille der KG-Gesellschafter sei es gewesen, dem Geschäftsführer ihrer Komplementär-GmbH und zugleich Kommanditisten der KG das neue Einfamilienhaus für dessen Wohnzwecke zur Verfügung zu stellen. Dazu sei die KG gemäß § 110 iVm § 161 (2) UGB verpflichtet gewesen (*Ersatzansprüche* der Komplementär-GmbH für *Aufwendungen in Gesellschaftsangelegenheiten*).

Weiters habe es die Abgabenbehörde unterlassen zu untersuchen, ob ein dem Geschäftsführer der Komplementär-GmbH überlassenes Fertigteilhaus dem gewillkürten Betriebsvermögen der KG angehören könne. Den Einkommensteuerrichtlinien (EStR) sei die Zulässigkeit einer derartigen Widmung für Wirtschaftsgüter im zivilrechtlichen oder wirtschaftlichen Eigentum einer Personengesellschaft klar zu entnehmen (EStR, Rz 600, Rz 5909ff).

Für die auf der Grundlage eines zu niedrigen Mietentgelts angenommene, fehlende Fremdüblichkeit der Vermietung an den Geschäftsführer der Komplementär-GmbH habe die Abgabenbehörde – im Gegensatz zur Bw – keine Vergleichsmieten festgestellt. Zudem lege die Sachbezugswerteverordnung BGBl II 2001/416 für Wohnraum in Einfamilienhäusern Werte fest, die mit der Miete im strittigen Mietvertrag vergleichbar seien.

Eine einvernehmliche, vorzeitige Auflösung von Mietverhältnissen – wie hier wegen des mangelnden Wohnbedarfs des Mieters - sei auch unter Fremden durchaus üblich.

Abweichungen zwischen dem Mietverhältnis mit dem Geschäftsführer und dem Mietverhältnis mit der Nachmieterin seien im Wesentlichen darauf zurückzuführen, dass die KG die Mietverträge ohne Inanspruchnahme einer rechtlichen Beratung an Hand eines Mustervertrages erstellt habe. Tatsächlich hätten die Mieter in beiden Mietverhältnissen die Betriebskosten selbst bezahlt, was – bei entsprechender Ermittlung durch die Abgabenbehörde - an fehlenden Kostenpositionen in der Buchhaltung der Vermieterin (Bw) zu ersehen gewesen wäre.

Mit der Nachmieterin sei der gleich hohe Mietzins wie zuvor mit dem Geschäftsführer vereinbart worden. Beim Neuabschluss sei es aber gelungen, ein zusätzliches Mietentgelt von 25,- € monatlich für die mitvermietete Einrichtung zu vereinbaren. Damit sei einerseits dem seit Anfang 2005 gestiegenen Verbraucherpreisindex (monatlicher Wertverlust lt. VPI 1986 3,9 Prozentpunkte oder € 8,22) entsprochen worden. Anderseits würden durch dieses zusätzliche Entgelt - auf Basis einer 15jährigen Nutzungsdauer für die Möbel - Anschaffungskosten von 3.020,40 € amortisiert, womit sich zugleich die Teilwertschätzung der Abgabenbehörde für die Einrichtungsgegenstände als unrichtig erweise.

Die Liebhabebeurteilung der Abgabenbehörde lasse außer Acht, dass die Beurteilungseinheit bei der Voluptuarfrage, unabhängig von der Rechtspersönlichkeit oder Rechtsform des Abgabepflichtigen, der einzelne Betrieb, Teilbetrieb oder Nebenbetrieb, nicht aber kleinere Einheiten, zu sein hätten. Aufgrund der Widmung des Fertigteilhauses als gewillkürtes Betriebsvermögen der KG sei es daher unzulässig, auf die einzelne Wohneinheit abzustellen. Zudem habe es die Abgabenbehörde unterlassen, den theoretischen Veräußerungsgewinn für das Fertigteilhaus in ihre Liebhabebeurteilung einzubeziehen, was zu einem Gesamtgewinn geführt hätte.

Im zweitinstanzlichen Ermittlungsverfahren wurden vom UFS die Dienstverträge der beiden GmbH-Geschäftsführer angefordert, die persönlichen Lebensverhältnisse der beteiligten Gesellschafter und der angegebenen Nachmieterin des Mietobjekts überprüft, Auskünfte über die meldebehördlichen Daten und den Strombezug zum Mietobjekt eingeholt und in die Unterlagen zur Umgründung der Bw im Jahr 2007, insbesondere in das aus diesem Anlass erstellte Verkehrswertgutachten eines Sachverständigen für Liegenschaftsbewertung betreffend die Betriebsliegenschaften des Unternehmens in (Betriebssort) Einsicht genommen.

In der am 11. Dezember 2012 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung nahm die Bw den in der Berufung gestellten Antrag auf eine Erledigung durch den gesamten Berufungssenat zurück und stimmte einer Entscheidung durch die Referentin als Einzelorgan zu.

In der Sache ergänzte der steuerliche Vertreter der Bw in der Berufungsverhandlung sein bisheriges Vorbringen zum Thema „fremdübliche Miethöhe“ durch Vorlage einer Übersichtsliste zu den von der Bw aus ihrer Vermietungstätigkeit im Zeitraum 2004 – 2006 erzielten Mieterlösen („Mietenspiegel“), an denen sich auch die im strittigen Mietvertrag mit dem GmbH-Geschäftsführer festgelegte Miethöhe orientiert habe. Zugleich verwies er auf die dem Verkehrswertgutachten aus dem Jahr 2007 zu Grunde gelegten Miethöhen und gab zu bedenken, dass die Sachbezugswerteverordnung keinen Unterschied zwischen dem Wert für Wohnungen und Wohnhäuser macht. Zu berücksichtigen sei auch die Lage des Mietobjekts im „Niemandsland“, aus welcher nur sehr begrenzte Vermietungsperspektiven resultierten. Im Übrigen ließen die Herstellungskosten des Hauses noch keinen Schluss auf dessen besondere Qualität zu. Ebenso sei bei der Einrichtung zu beachten, dass es sich durchwegs um Ausstellungsstücke mit entsprechender Wertminderung gehandelt habe.

Da keinesfalls von einem luxuriös ausgestatteten Haus auszugehen sei, komme die inzwischen gefestigte Judikatur des VwGH zum gewillkürten Betriebsvermögen bei Kapitalgesellschaften zum Tragen. Auch die „Durchreichung“ von der KG über die GmbH an den Geschäftsführer sei nach der VwGH-Judikatur zu akzeptieren.

Dass FA verwies zur Mietenhöhe darauf, dass ein fremder Investor, der ein Haus zu Vermietungszwecken errichtet, bei der Festlegung der Mietenhöhe auf eine Rendite von zumindest 3,5% - 4% abziele. Bei dem im Mietvertrag mit NameA (Geschäftsführernachname) vereinbarten Nutzungsentgelt, das auch die Betriebskosten enthalten habe, sei gar keine Rendite erzielbar gewesen.

Da der Kaufpreis für das Haus dessen sehr gute Qualität belege und die Vermietung zudem das Haus samt Einrichtung umfasst habe, fehle es an einer direkten Vergleichbarkeit mit den Miethöhen aus dem Verkehrswertgutachten 2007.

Zur Beurteilung des Mietobjekts als gewillkürtes Betriebsvermögen der Bw verwies das FA auf die von der angesprochenen VwGH-Judikatur abweichende Entscheidungspraxis des UFS.

Der steuerliche Vertreter der Bw betonte in der Berufungsverhandlung neuerlich, dass das Mietobjekt von der Bw als Dienstwohnung des NameA (Geschäftsführernachname) errichtet worden sei. Zwar sei die Nutzungsüberlassung nicht Teil einer schriftlich vereinbarten Geschäftsführerentlohnung gewesen, doch habe im Familienverband Einigkeit darüber geherrscht, dass die Vermietung im Rahmen einer angemessenen Entlohnung für die Geschäftsführertätigkeit erfolge. Für die Beurteilung der Angemessenheit dieser Entlohnung sei ein Vergleich mit dem Geschäftsführerbezug der zweiten, ebenfalls familienzugehörigen Geschäftsführerin der GmbH nicht zweckmäßig. Wesentlich sei vielmehr, dass ein fremder Geschäftsführer zum Gehalt des NameA (Geschäftsführernachname) ohne Dienstwohnung „nicht zu bekommen gewesen wäre“.

Zur Frage der Liebhabereibeurteilung legte der Vertreter der Bw in der Berufungsverhandlung zwei Varianten einer berichtigten Prognoserechnung für den Zeitraum ab 2004 vor, aus welchen sich, abhängig von der berücksichtigten Höhe des AfA-Satzes (1,5% bzw. 2%) ein Gesamtüberschuss (ohne Veräußerungsgewinn) ab dem Jahr 2016 bzw. ab 2024 ergibt. Beide Varianten gehen von einer Beendigung des Mietverhältnisses mit NameD (Miernachname) Ende 2012 und ab 2013 von Einnahmen aus einer Vermietung an NameA (Geschäftsführernachname) in Höhe des Sachbezugswertes aus. Ein Aufwand für Reparaturen ist in der Berechnung jeweils ab dem Jahr 2013, ein Leerstehungsrisiko gar nicht berücksichtigt.

Das FA brachte gegen die neue Prognoserechnung neben dem Fehlen eines Ansatzes für das Mietausfallsrisiko (trotz Lage des Mietobjekts im „Niemandsland“) auch fehlende Finanzierungskosten vor (tatsächlich hoher Fremdmitteleinsatz der Bw im Zeitraum der Errichtung des Mietobjekts). Im Fall der Berücksichtigung eines Veräußerungsgewinns komme vor dem Hintergrund der durchgeföhrten Vermietungen einem entsprechend niedrigen Ertragswert besondere Bedeutung zu. Zudem sei der Veräußerungserlös ohne Umsatzsteuerkomponente anzusetzen, da von einer Option zur Regelbesteuerung nicht auszugehen sei.

Zum strittigen Entnahmewert für die Einrichtungsgegenstände (2002) verwies der steuerliche Vertreter der Bw in der Berufungsverhandlung darauf, dass Ausstellungsstücke generell zum Einstandspreis verkauft würden. Den üblichen Rohaufschlag der Bw gab er mit 40% des Verkaufspreises bzw. den durchschnittlichen „Rohertrag I“ des Unternehmens mit 38% an.

Über die Berufung wurde erwogen:

I.) Rechtslage:

Gemäß § 20 Abs 1 Einkommensteuergesetz 1988 (EStG) dürfen bei den einzelnen Einkünften unter anderem nicht abgezogen werden:

- 1. Die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge.*
- 2. a) Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen.*

Bezieht sich eine Tätigkeit auf ein Wirtschaftsgut, wie dies bei der Vermietung eines Gebäudes der Fall ist, so kann sie nur dann der betrieblichen Sphäre zugerechnet werden, wenn das Wirtschaftsgut selbst zum Betriebsvermögen gehört oder - falls es nicht im Eigentum des Betriebsinhabers steht - zum Betriebsvermögen gehören würde, wenn der Betriebsinhaber Eigentümer wäre. Dies gilt für Betriebe jeder Rechtsform, somit auch für Mitunternehmerschaften.

Im Gegensatz zu Kapitalgesellschaften ist das Betriebsvermögen bei Mitunternehmerschaften nicht der Gesellschaft zuzurechnen sondern den beteiligten Gesellschaftern nach Maßgabe ihrer Beteiligung am Gesellschaftsvermögen bzw. allenfalls nach Maßgabe abweichender Eigentumsverhältnisse an einzelnen Wirtschaftsgütern (Sonderbetriebsvermögen).

Betriebe, die gemäß § 189 UGB verpflichtet sind Bücher zu führen, können neben notwendigem Betriebsvermögen auch gewillkürtes Betriebsvermögen in die Bilanz aufnehmen (§ 5 EStG iVm § 4 Abs 10 Z 3 lit b EStG).

Notwendiges Betriebsvermögen umfasst jene Wirtschaftsgüter, die objektiv erkennbar zum unmittelbaren Einsatz im Betrieb bestimmt sind und ihm tatsächlich dienen.

Zum notwendigen Privatvermögen gehören Wirtschaftsgüter, die objektiv erkennbar privaten Zwecken dienen oder objektiv erkennbar für solche Zwecke bestimmt sind.

Für den Bereich körperschaftlich organisierter Betriebe hat der Verwaltungsgerichtshof (VwGH) in seiner jüngeren Judikatur klargestellt, dass zu deren notwendigem Privatvermögen Wirtschaftsgüter gehören, die schon nach ihrer Beschaffenheit bzw. ihrer Erscheinung für eine betriebliche Nutzung nicht bestimmt sind (z.B. VwGH 16.5.2007, 2005/14/0083). Wirtschaftsgüter des notwendigen Privatvermögens können nicht dem gewillkürten Betriebsvermögen zugeordnet werden.

Als gewillkürtes Betriebsvermögen kommen nur Wirtschaftsgüter in Betracht, die weder zum notwendigen Betriebsvermögen noch zum notwendigen Privatvermögen gehören. Gewillkürtes

Betriebsvermögen umfasst Wirtschaftsgüter, deren Art nicht eindeutig in den betrieblichen oder privaten Bereich weist, deren Einreihung in den betrieblichen oder privaten Bereich aber auch ihrer Natur nicht widerspricht und die dem Betrieb in irgendeiner Weise, sei es direkt oder indirekt, förderlich sind. Diese wirtschaftliche Beziehung zum Betrieb ist nach Ansicht des VwGH prinzipiell weit zu sehen. Demnach genügt für die Betriebsvermögensberechnung etwa eine Stärkung des Betriebes durch das Erzielen zusätzlicher Erträge. Nicht geeignet sind dagegen Wirtschaftsgüter, deren Bewirtschaftung den Betrieb dauernd belasten, da es hier am Merkmal des Dienens fehlt.

Bei Körperschaften sind nach der zuvor erwähnten VwGH-Judikatur jene Wirtschaftsgüter dem gewillkürten Betriebsvermögen zurechenbar, die ihrer Art nach jederzeit für den Betrieb einsetzbar sind. Jederzeit vermietbare Wohnobjekte können daher dem gewillkürten Betriebsvermögen von Körperschaften grundsätzlich zugeordnet werden. Ein allenfalls durch die Gesellschafterstellung eines Mieters begründetes, zu geringes Nutzungsentgelt bei der Vermietung ist im Wege einer verdeckten Gewinnausschüttung (vGa) in Höhe der Differenz zu einer fremdüblichen Miethöhe zu korrigieren.

Da das Instrument der vGa bei Personengesellschaften nicht anwendbar ist, kommt diese Form der Berücksichtigung privat veranlasster Nutzungen von Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens hier nicht in Betracht. Die Korrektur hat vielmehr bei dauernder Privatnutzung im Wege einer Entnahme des Wirtschaftsgutes aus dem Betriebsvermögen zu erfolgen bzw. bei nur vorübergehender Privatnutzung durch Ansatz einer Nutzungsentnahme. Wird ein Wirtschaftsgut von Anfang an für private Zwecke genutzt, handelt es sich, wie erwähnt, um notwendiges Privatvermögen, sodass dessen Zuordnung zum Betriebsvermögen von vorne herein nicht in Frage kommt.

Grundsätzlich können auch Wirtschaftsgüter, die eine dem Betrieb dienende Funktion erst für die Zukunft erwarten lassen, gewillkürtes Betriebsvermögen darstellen. Dabei ist es unmaßgeblich, ob bereits in naher Zeit mit einer unmittelbaren betrieblichen Nutzung zu rechnen ist. Der Absicht, ein Wirtschaftsgut erst künftig unternehmerisch nutzen zu wollen, kommt außerhalb des Bereichs körperschaftlich organisierter Betriebe allerdings dann keine Bedeutung zu, wenn es bis dahin für schädliche (private) Zwecke verwendet wird. Da eine der betrieblichen Nutzung zeitlich vorgelagerte Privatnutzung eines neu erworbenen Wirtschaftsgutes dessen Zugehörigkeit zum notwendigen Privatvermögen bewirkt, eröffnet sich erst mit der Beendigung der schädlichen Nutzung die Möglichkeit einer Zuordnung zum (allenfalls gewillkürten) Betriebsvermögen, sofern es dann die Merkmale von (notwendigem oder gewillkürtem) Betriebsvermögen erfüllt. Umso mehr ist für diesen Bereich das Augenmerk darauf zu legen, ob im Zeitpunkt der Zuordnung eines Wirtschaftsgutes zum Betriebsvermögen objektive Umstände für dessen betriebliche Nutzung sprechen.

Als Schulbeispiel für gewillkürtes Betriebsvermögen gelten Liegenschaften. Wohnungen/Häuser, die der Haushaltsführung des Betriebsinhabers bzw. - bei mitunternehmerisch organisierten Betrieben - eines Gesellschafters dienen, gehören infolge ihrer Nutzung für nichtbetriebliche Zwecke nicht zum Betriebsvermögen des Unternehmens sondern stellen notwendiges Privatvermögen dar. Die für Kapitalgesellschaften bestehende Möglichkeit der Zuordnung zum Betriebsvermögen und Ausgleich der privaten Nutzungskomponente über das Instrument der vGa besteht hier, wie erwähnt, nicht.

Bei Nutzung eines Gebäudes, das als Superädifikat einer Personengesellschaft zugerechnet ist, für Wohnzwecke eines Gesellschafters, scheidet dieses - da bei Personengesellschaften jeder Gesellschafter Mitunternehmer des ganzen Unternehmens ist – in dem dieser Nutzung entsprechenden (vollen) Umfang aus dem betrieblichen Bereich des (ganzen) Unternehmens aus (vgl. VwGH 13.5.1992, 90/13/0057).

Wurde das Gebäude von vorne herein für diese Zwecke angeschafft, kommt eine Widmung als gewillkürtes Betriebsvermögen der Gesellschaft jedenfalls solange nicht in Frage, als diese Nutzung beibehalten wird. Eine Einlage in das Betriebsvermögen ist frühestens mit Beendigung der Privatnutzung möglich.

Rechtsverhältnisse zwischen Gesellschaften und ihren Gesellschaftern unterliegen aufgrund des Naheverhältnisses zwischen den Beteiligten bei der steuerlichen Beurteilung den Grundsätzen der so genannten „Angehörigenjudikatur“. Behauptete Vereinbarungen sind daher an jenen Kriterien zu messen, welche für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen entwickelt wurden. Die Vereinbarungen müssen nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und üblicher Weise zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen werden.

Die Zuordnung eines von einem Mitunternehmer genutzten Wohnobjekts zum Betriebsvermögen einer Personengesellschaft ist für den Sonderfall einer GmbH & Co KG - mit einem Gesellschafter der Personengesellschaft als Geschäftsführer der Komplementär-GmbH - geboten, wenn die Wohnversorgung des Gesellschafter-Geschäftsführers Teil einer angemessenen Entlohnung für dessen Geschäftsführertätigkeit ist.

Da § 110 Abs 1 UGB die KG zum Ersatz aller Aufwendungen eines Gesellschafters in Gesellschaftsangelegenheiten verpflichtet, die dieser den Umständen nach für erforderlich halten durfte, bildet die Angemessenheit des Geschäftsführerentlohnung der Komplementär-GmbH auch aus unternehmensrechtlicher Sicht einen geeigneten Maßstab für die Grenze der Ersatzpflicht der KG.

Im Lichte der erwähnten Angehörigen-Judikatur erfordert die Überlassung einer Dienstwohnung als Teil der Geschäftsführerentlohnung daher entsprechend klare Festlegungen im Dienstvertrag. Sie ist steuerlich ggfs. im Wege einer Sachbezugsbesteuerung zu berücksichtigen. Für das betroffene Wohnobjekt ergibt sich dadurch eine betriebliche Nutzung, die seine Zugehörigkeit zum (notwendigen) Betriebsvermögen der Gesellschaft begründen kann.

Steht dem Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH & Co KG aus seinem Dienstvertrag kein Anspruch auf Wohnversorgung zu oder erweist sich die entsprechende Bestimmung im Dienstvertrag aufgrund der Umstände des Einzelfalls als unangemessen und damit als nach den Kriterien der Angehörigenjudikatur nicht fremdüblich ausgestaltet, ist davon auszugehen, dass sie ihre Ursache nicht im Dienstverhältnis sondern in der Gesellschafterstellung des Geschäftsführers hat.

In diesem und allen anderen Fällen einer durch die Gesellschafterstellung veranlassten Anschaffung und/oder Nutzung eines Wohnobjekts für die Haushaltsführung eines Gesellschafters, fehlt es an einem Erwerb bzw. einer Nutzung der Immobilie zum Zwecke der Einkommenserzielung und damit für betriebliche Zwecke. Das Objekt kann daher nicht dem gewillkürten Betriebsvermögen gewidmet werden sondern stellt notwendiges Privatvermögen dar. Bei einem dem Betriebsvermögen bereits zugehörigen Gebäude, liegt eine Entnahme des Gesellschafters vor (vgl. VwGH 22.12.2011, 2008/15/0227 m.w.H.).

Ebenso liegt, mangels Bewirtschaftung zum Zwecke der Einkünftezielung, kein (gewillkürtes) Betriebsvermögen vor, wenn die Nutzungsüberlassung eines Gebäudes als Voluptuarbetätigung zu beurteilen ist. Ein derart genutztes Objekt belastet das übrige betriebliche Geschehen wirtschaftlich und mindert damit den Betriebserfolg auf Dauer oder gefährdet ihn sogar. Bei solchen Wirtschaftsgütern fehlt es daher auch regelmäßig am Merkmal des betrieblichen Dienens, das für die Eignung eines Wirtschaftsgutes als gewillkürtes Betriebsvermögen unverzichtbar ist (vgl. VwGH 13.10.1999, 93/13/0200).

Der Beweis, dass die Vermietung eines üblicherweise privat genutzten Wohnobjekts nicht als Voluptuarbetätigung einzustufen ist, obliegt demjenigen, der dessen Nutzung zur Einkünftezielung behauptet.

Beurteilungseinheit für die Voluptuarprüfung ist grundsätzlich das einzelne Mietobjekt. Bei einer Personengesellschaft, die neben der gewerblichen Tätigkeit auch eine unrentable Vermietungstätigkeit durchführt, stellt die Vermietung einen der Voluptuarprüfung zugänglichen, eigenständig zu beurteilenden Teilbereich dar, wenn sie nicht mit dem Gewerbebetrieb verflochten ist, sondern eine organisatorisch geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Einheit darstellt (VwGH 24.11.2011, 2007/15/0154).

Auch für den Bereich der Umsatzsteuer ist entscheidend, ob nach den Verhältnissen im Zeitpunkt des Leistungsbezuges von einer Lieferung/Leistung für das Unternehmen auszugehen ist.

§ 12 Abs 1 Umsatzsteuergesetz 1994 (UStG) erlaubt dem Unternehmer den Abzug von Vorsteuerbeträgen, die von anderen Unternehmen für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland *für sein Unternehmen* ausgeführt worden sind, in einer Rechnung nach § 11 UStG an ihn gesondert ausgewiesen wurden.

Auch aus umsatzsteuerlicher Sicht kommt die Zuordnung eines Gebäudes zum Unternehmen nicht in Frage, sofern zum Zeitpunkt seines Erwerbs/der Lieferung zur Gänze von einer nicht unternehmerischen Nutzung auszugehen ist. Wird ein zunächst privat genutztes Wirtschaftsgut zu einem späteren Zeitpunkt dem Unternehmen zugeordnet, stellt dies einen Einlagevorgang dar, der nach der im Verfahrenszeitraum geltenden Rechtslage keinen Vorsteueranspruch vermittelt. Behauptet der Unternehmer bei einem angeschafften und noch nicht in Verwendung genommenen Wirtschaftsgut einen Zusammenhang mit künftigen Umsätzen, kann die Abgabenbehörde objektive Nachweise für die erklärte Absicht verlangen (VwGH, 13.9.2006, 2002/13/0063).

Sowohl das innerstaatlichen Recht als auch das Unionsrecht stellen für die Unternehmereigenschaft grundsätzlich auf wirtschaftliche Tätigkeiten im Sinne von nachhaltigen, einnahmenorientierten Aktivitäten ab (§ 2 Abs 1 UStG in Umsetzung der Sechsten MwSt-Richtlinie). Aufwendungen, die im Zusammenhang mit einer nicht wirtschaftlichen Tätigkeit stehen, berechtigen nicht zum Vorsteuerabzug.

Der EUGH hält in seiner Judikatur fest, dass derjenige, der einen Vorsteuerabzug geltend macht, nachzuweisen hat, dass er die Voraussetzungen erfüllt. Wird ein Gegenstand üblicherweise ausschließlich wirtschaftlich genutzt, so ist dies im Allgemeinen ein ausreichendes Indiz dafür, dass sein Eigentümer ihn für wirtschaftliche Zwecke im Sinne einer nachhaltigen Erzielung von Einnahmen nutzt. Kann ein Gegenstand dagegen seiner Art nach auch zu privaten Zwecken verwendet werden, so sind alle Umstände seiner Nutzung zu prüfen, um festzustellen, ob er tatsächlich zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen verwendet wird. Der Vergleich zwischen den Umständen der tatsächlichen, konkreten Nutzung eines derartigen Gegenstandes und den Umständen, unter denen die entsprechende wirtschaftliche Tätigkeit gewöhnlich ausgeübt wird, ist dafür eine geeignete Methode (vgl. EUGH 26.9.1996, C-230/94, Rs. *Enkler*, RN 24ff).

Keinen Vorsteueranspruch vermitteln, da nach § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG ex lege als nicht für das Unternehmen ausgeführt geltend, Lieferungen deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben im Sinne des § 20 Abs 1 Z 1 bis 5 EStG sind.

Nach der VwGH-Rechtsprechung stellt der private Wohnraum einen elementaren Teil der Lebensführung iSd § 20 Abs 1 Z 1 und Z 2 lit a EStG dar. Aufwendungen eines Unternehmers für Wohnraum, der seinen privaten Wohnzwecken dient, gelten daher Kraft der Bestimmung des § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG als nicht für das Unternehmen ausgeführt. Ein Vorsteuerabzug aus solchen Aufwendungen ist nicht zulässig.

Aufwendungen für ein Gebäude, das einem Arbeitnehmer in dessen Interesse als Dienstwohnung überlassen wird, dienen grundsätzlich unternehmerischen Zwecken, wenn die Überlassung im Rahmen eines Leistungsaustausches erfolgt. Nach der Judikatur des EUGH ist ein steuerbarer Leistungsaustausch anzunehmen, wenn die Überlassung der Wohnung als Entgeltsbestandteil ausdrücklich vereinbart ist bzw. für die Benützung ein - allenfalls auch nur geringfügiges – Entgelt bezahlt wird (EuGH 20.1.2005, C-412/03 Rs. *Scandic*).

Handelt es sich um die Überlassung einer Dienstwohnung an den (angestellten) Unternehmer bzw. einen Mitunternehmer, der nach ertragsteuerlichen Grundsätzen die Anerkennung versagt wird, ist der Vorsteuerabzug allerdings, unabhängig vom Vorliegen eines Leistungsaustausches und einer fremdüblichen Gestaltung der zu Grunde liegenden Nutzungsvereinbarung schon nach § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG ausgeschlossen. Die lex specialis des § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG überlagert in diesem Fall den aus § 12 Abs 1 UStG ableitbaren, grundsätzlichen Vorsteueranspruch.

Keinen Vorsteuerabzug vermittelt auch eine als ertragsteuerliche Liebhaberei einzustufende Vermietung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und qualifizierten Mietwohngrundstücken (§ 1 Abs 2 Z 3 Liebhabereiverordnung, BGBl. 1993/33 idgF, LVO). Ist die Vermietung eines Einfamilienhauses nach dieser Bestimmung als Voluptuarbetätigung zu qualifizieren, verwehrt § 6 LVO einen Vorsteuerabzug für die damit im Zusammenhang stehenden Aufwendungen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat in seinen Erkenntnissen vom 16.2. 2006, 2004/14/0082 und 20.9. 2007, 2007/14/0125 aufgezeigt, dass umsatzsteuerlich Liebhaberei bei Vermietung von privat nutzbarem Wohnraum im Sinne des § 1 Abs 2 LVO vor dem Hintergrund des Gemeinschaftsrechts, welches in Art 13 Teil B Buchstabe b der Sechsten MwSt-Richtlinie für die Vermietung eine Steuerbefreiung anordnet, als Umsatzsteuerbefreiung (mit Vorsteuerausschluss) anzusehen ist.

Werden ursprünglich unter Inanspruchnahme eines Vorsteuerabzuges für unternehmerische Zwecke erworbene Wirtschaftsgüter später für unternehmensfremde Zwecke verwendet, ist dieser Vorgang im Bereich des UStG grundsätzlich als Eigenverbrauch zu besteuern.

Die Verwendung von Einrichtungsgegenständen aus dem betrieblichen Warensortiment für die Ausstattung eines nicht dem Unternehmen zugehörigen Gebäudes, das eine Gesellschaft

ihrem Gesellschafter zur privaten Nutzung zur Verfügung stellt, unterliegt daher der Eigenverbrauchsbesteuerung. Bemessungsgrundlage sind *der Einkaufspreis zuzüglich der mit dem Einkauf verbundenen Nebenkosten für den Gegenstand oder für einen gleichartigen Gegenstand oder mangels eines Einkaufspreises die Selbstkosten, jeweils im Zeitpunkt des Umsatzes* (§ 4 Abs 8 UStG).

Bei Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens entspricht dieser Wert regelmäßig dem ertragsteuerlich nach § 6 Abs 1 EStG im Falle einer Entnahme aus dem Betriebsvermögen anzusetzenden Teilwert (Wiederbeschaffungskosten).

Vor dem Hintergrund der dargestellten Rechtslage war für die Zuordnung des verfahrensgegenständlichen Wohnhauses in (Miethausort) zum (gewillkürten) Betriebsvermögen der Bw in einem ersten Schritt zu klären, ob dessen Errichtung für die Wohnzwecke des Gesellschafter-Geschäftsführers erfolgte und die Nutzungsüberlassung von Anfang an als Teil dessen (fremdüblicher) Geschäftsführerentlohnung vereinbart war bzw. ob bei der Errichtung des Hauses allenfalls von vorne herein eine steuerlich anzuerkennende, ertragsorientierte Nutzung für Vermietungszwecke geplant gewesen war. Sofern sich daraus eine Zuordenbarkeit zum Betriebsvermögen der Bw, sei es als Dienstwohnung des Geschäftsführers oder als der Erzielung von Vermietungseinkünften dienendes Mietobjekt, ergibt, stellt sich zudem die Voluptuarfrage.

Die umsatzsteuerliche Beurteilung korreliert sowohl hinsichtlich der Errichtungskosten des Gebäudes als auch in Bezug auf dessen Einrichtung mit der jeweiligen ertragsteuerlichen Behandlung.

II.) Sachverhaltsfeststellung:

Die Berufungswerberin (Bw) ist ein seit 1980 in der Rechtsform einer GmbH & Co KG (im Folgenden kurz KG) geführter Familienbetrieb mit dem Geschäftsbereich Tischlerei und Möbelhandel. Neben der als reine Arbeitsgesellschafterin fungierenden Komplementär-GmbH (im Folgenden kurz GmbH) waren im Verfahrenszeitraum an der KG die Mutter und drei Kinder mit je 25% als Kommanditisten beteiligt. Die Kommanditisten hielten zugleich je eine 25%-Beteiligung an der Komplementär-GmbH. Zwei der Kinder, NameA (Geschäftsführernachname) und NameB (Geschäftsführerinnennachname), übten im Rahmen von Dienstverhältnissen die Geschäftsführerfunktionen in der GmbH aus.

Mit Einbringungsvertrag vom 19. Dezember 2007 wurden die Mitunternehmeranteile der KG gem. Art III UmgrStG unter Übernahme des Gesellschaftsvermögens der KG, darunter auch des verfahrensgegenständlichen Wohnhauses, gem. § 142 UGB in die bisherige Komplementär-GmbH eingebracht. Im Gefolge dieser Umgründung erfolgte im Jahr 2009 beim

Grundstück der Kommanditistin NameE (Nachname) in (Miethausort) eine grundbürgerliche Ersichtlichmachung des Fertigteilhauses als Superädifikat der Rechtsnachfolge-GmbH.

Die Bw erzielte im Verfahrenszeitraum mit einem Mitarbeiterstand von 32 bis 36 Dienstnehmern Jahresumsätze zwischen 4 Millionen und 4,5 Millionen Euro. Dienstnehmer in gehobenen Funktionen, vergleichbar jenen der beiden Geschäftsführer in der GmbH, beschäftigte die Bw nicht.

Nach den Bestimmungen des Gesellschaftsvertrages der Bw aus dem Jahr 1980 hat die GmbH einen Vorweganspruch auf den Ersatz der ihr durch die Geschäftsführung erwachsenen Gehaltskosten und Gehaltsnebenkosten. Im Übrigen sind von der KG „*sonstige Spesen der Geschäftsführung*“ zu tragen (Punkt VI des Gesellschaftsvertrages vom 1.Okt.1980).

In den Bilanzen der Bw für den Verfahrenszeitraum scheint neben der Abgeltung des *Geschäftsführer- und Haftungsrisikos* der Komplementär-GmbH (jährlich 3.270,28 €) die Übernahme des Lohnaufwands der GmbH für deren Geschäftsführer (die einzigen Dienstnehmer der GmbH) auf.

Schriftliche Dienstverträge zwischen der Komplementär-GmbH und ihren beiden geschäftsführenden Gesellschaftern existierten im Verfahrenszeitraum nicht.

Nach den Daten der Lohnkonten und der Arbeitgeberdatenbank der Finanzverwaltung erhielten beide Geschäftsführer bis zur Umgründung im Jahr 2007 annähernd gleich hohe Bezüge (im Verfahrenszeitraum je Bruttojahresbezüge zwischen 20.000,- € und 22.500,- €). Eine steuerliche Erfassung geringfügiger Sachbezüge in den Jahren 2002/2003 (rd. 300,- € p.a.) stand nach dem Verfahrensergebnis nicht im Zusammenhang mit einer Wohnraumüberlassung.

Die ordnungsgemäße Versteuerung der Geschäftsführerbezüge wird für den Zeitraum 2004 - 2007 durch das Ergebnis einer im Jahr 2009 durchgeföhrten Lohnsteuerprüfung bestätigt. Eine Sachbezugsbesteuerung für die Nutzung des verfahrensgegenständlichen Wohnhauses als Dienstwohnung des Geschäftsführers NameA (Geschäftsführernachname) in den Jahren 2005/2006 ist diesen Daten nicht zu entnehmen und wurde im Verfahren auch nicht behauptet.

Aus einem Sachverständigen-Gutachten zur Verkehrswertermittlung der Betriebsliegenschaften anlässlich der Umgründung der KG im Jahr 2007 geht hervor, dass die Bw zunächst in den Jahren 1970/1971 am Firmensitz in (Betriebsort) ein Betriebsgebäude als Tischlerei/Möbelhaus mit einem integrierten Wohntrakt (beinhaltend zwei Wohnungen mit Nutzflächen von 169 m² (Erdgeschoß/EG) und 125 m² (Obergeschoß/OG) errichtet hatte, sowie ein Garagengebäude, dessen OG auf einer Fläche von 412 m² ebenfalls für

Wohnzwecke ausgestaltet war und der Vermietung diente bzw. teilweise als Lagerfläche genutzt wurde.

Im Jahr 1992 war der Unternehmensstandort um ein zusätzliches Betriebsgebäude erweitert und zugleich in unmittelbarer Nähe auf einer Nutzfläche von rd. 600 m² ein neues, zweigeschoßiges Wohnhaus mit drei Wohnungen (mit 85 m², 140 m² bzw. 179 m² Nutzfläche) errichtet worden.

Nach den Daten des Zentralmelderegisters (ZMR) waren beide Geschäftsführer mit ihren Familien seit den 80iger Jahren des vergangenen Jahrhunderts auf dem Betriebsgelände des Unternehmens in (Betriebsort) wohnhaft. Im OG des Wohntrakts im Altgebäude befand sich demnach seit 1983 die Wohnung des Geschäftsführers NameA (Geschäftsführernachname) samt Familie. Im 1992 neu errichteten Wohnhaus lebte die zweite Geschäftsführerin mit ihrer Familie.

Die zweite Schwester und die Mutter hatten ihre Wohnsitze im 8 km entfernten (Miethausort). Bis heute scheinen weder für NameA (Geschäftsführernachname) noch für dessen Schwester NameB (Geschäftsführerinnachname) weitere behördliche Wohnsitze auf. Die Familie des NameA (Geschäftsführernachname) (Gattin und drei Kinder, das jüngste Kind geboren im Mai 2005) ist seit Juni 2010 am bisherigen Familienwohnsitz nicht mehr gemeldet. In der abgabenbehördlichen Datenbank sind die Ehegatten inzwischen als geschieden erfasst.

Lt. Berufungsvorbringen bzw. Angaben der steuerlichen Vertretung in der Berufungsverhandlung lebte NameA (Geschäftsführernachname) zumindest zur Zeit des AP-Verfahrens im Jahr 2006 weder an seinem Familienwohnsitz in (Betriebsort) noch im angemieteten Haus in (Miethausort), sondern war tatsächlich bei seiner Lebensgefährtin in B. wohnhaft. Die näheren Umstände der vorgebrachten Wohnsituation des Geschäftsführers, insbesondere auch, ab wann und bis wann dies der Fall war, blieben im Verfahren im Dunkeln, weil Belegnachweise dazu fehlen und NameA (Geschäftsführernachname) - trotz ausdrücklichen, schriftlichen Hinweises auf die Zweckmäßigkeit seines persönlichen Erscheinens in der Vorladung zur (von der Bw beantragten) Berufungsverhandlung und nochmaliger, telefonischer Bekräftigung am Tag vor der Verhandlung – den Termin nicht wahrgenommen hat und sich der steuerliche Vertreter zu den Bezug habenden Fragen als nicht informiert erklärt hat.

Nach den im AP-Verfahren vorgelegten Unterlagen schloss die Kommanditistin NameE (Nachname) im Juni 2003 mit der KG eine als „*Grundbenützungsregelung zugleich Kaufanbot*“ titulierte Vereinbarung, nach welcher aus ihrem landwirtschaftlichen Liegenschaftsbesitz in (Miethausort) eine Teilfläche von „*rd. 650 Quadratmeter herausgemessen und die Liegenschaft durch Zufahrt und den notwendigen Ver- und Entsorgungsleitungen aufgeschlossen*“ werden sollte. Beginnend mit 1.Juli 2003 wurde der Bw

für eine Dauer von 25 Jahren unentgeltlich das Recht eingeräumt, auf diesem Grundstück „*ein Fertigteilhaus zu errichten und dieses auch uneingeschränkt für ihre Zwecke zu benützen*“.

Zugleich machte NameE (Nachname) der KG ein für die Laufzeit der Grundbenützungsregelung verbindliches Angebot zum Erwerb des betreffenden Grundstücks um einem Kaufpreis von 25,- €/m² (wertgesichert mit dem VPI 2000 vom Juni 2003).

Die nur von NameE (Nachname) unterfertigte Vereinbarung enthält weder nähere Daten über die genaue Lage des zu vermessenden Grundstücks, noch eine Aussage darüber, wer die Kosten für dessen Aufschließung zu tragen hat. Zudem fehlt eine Regelung über die Behandlung des zu errichtenden Gebäudes nach Ablauf der 25 Jahre für den Fall, dass die KG vom Kaufanbot keinen Gebrauch macht. Insbesondere wurde keine Ablösezahlung an die Bw für die getätigten Gebäudeinvestitionen festgelegt. Überdies wurde auf ein Benutzungsentgelt für den Zeitraum bis zu einem allfälligen Erwerb des Grundstücks und auch auf eine Verzinsung des Kaufpreises verzichtet.

Im Juli 2003 schloss die KG mit ihrer geschäftsführenden Arbeitsgesellschafterin eine Vereinbarung über die „*Errichtung und Nutzung einer Arbeitnehmerwohnstätte*“ ab. Darin wurde festgelegt, dass die KG das auf dem von NameE (Nachname) überlassenen Grundstück in (Miethausort) zu errichtende Fertigteilhaus mit einer Nutzfläche von 116 m² im Wege fremdüblich gestalteter Bestandsverträge „*befristet für Wohnzwecke der Geschäftsführer bzw. Arbeitnehmer zur Verfügung stellen*“ werde. Mit dem zu vereinbarenden Bestandszins sollten auch die allgemeinen Betriebskosten, nicht aber die vom Bestandnehmer direkt zu zahlenden, verbrauchsabhängigen „*Betriebskosten, wie insbesondere Strom, Beheizung etc.*“ abgegolten sein. Die GmbH wurde ermächtigt, mit ihren Geschäftsführern bzw. „*sonstigen Arbeitnehmern der GmbH*“ zu vereinbaren, dass diese das Bestandsverhältnis direkt mit der KG abschließen und abwickeln.

Angaben über die maximale Höhe der Anschaffungs-/Errichtungskosten des Gebäudes, zur Höhe des Nutzungsentgelts und zur Dauer des/der abzuschließenden Bestandsverhältnisse(s) enthielt die Vereinbarung nicht. Ebenso fehlt eine Aussage darüber, dass und ggf. bis zu welcher Höhe die KG die Kosten des Mietverhältnisses als Teil der Geschäftsführerentlohnung übernimmt bzw. vergütet.

Im Dezember 2004 genehmigte die GmbH NameA (Geschäftsführernachname) mittels gesonderter „*Vereinbarung*“ unter Bezugnahme auf die oa. Vereinbarung vom Juli 2003, direkt mit der KG einen maximal dreijährigen Bestandsvertrag zu fremdüblichen Bedingungen für das Objekt in (Miethausort) abzuschließen.

Ein Hinweis darauf, dass das Mietverhältnis Teil der Geschäftsführerentlohnung des NameA (Geschäftsführernachname) sein soll, findet sich auch in dieser Vereinbarung nicht,

ebenso wenig eine Kostenübernahme durch die GmbH. Im Übrigen fehlen neuerlich Angaben zur Höhe des Mietzinses.

Mit Mietvertrag vom 10.Jänner 2005 mietete NameA (Geschäftsführernachname) ab 1.Jänner 2005 für die Dauer von drei Jahren „*die Wohnung des Hauses mit einer Wohnfläche von ca. 116 m²*“. Das Mietverhältnis umfasste „*die Wohnung*“ mit einer komplett, inklusive Sitzgruppe eingerichteten Küche, einem Wohnzimmer (mit Wohnwand und Sitzgarnitur), einem Schlafzimmer (vollständig möbliert inklusive Einzelbett mit Lattenrost und Matratze) und je einem „*Kinderzimmer*“, Badezimmer und WC sowie die Benützung eines Parkplatzes vor dem Gebäude.

Dem Mieter wurde ein jederzeitiges Kündigungsrecht unter Einhaltung einer Dreimonatsfrist eingeräumt. Im Fall einer vorzeitigen Kündigung sollte sich der Mieter um einen Nachmieter „*bemühen*“. Ein Kündigungsrecht für die Vermieterin wurde nicht vereinbart.

Gemäß der Vereinbarung vom Juli 2003 zwischen der KG und der GmbH wurde ein „*Mietzins mit pauschalen Betriebskosten im Sinne des § 21 MRG*“ festgelegt, der monatlich netto 318,19 € (+ 10% USt), somit insgesamt 350,- € pro Monat betragen sollte (= netto 2,74 €/m² inklusive BK-Pauschale) und durch Bindung an den Verbraucherpreisindex 1986 wertgesichert wurde. In den Abschnitt „*Mietzins*“ wurde weiters der Satz „*Die Betriebskosten sind selbst zu bezahlen*“ aufgenommen, der sich nach dem Inhalt der Vereinbarung vom Juli 2003 auf die verbrauchsabhängigen Betriebskosten („*insbesondere Strom, Heizung, etc.*“) bezog.

Kurz nach der am 14.September 2006 durchgeführten Schlussbesprechung im verfahrensgegenständlichen AP-Verfahren beendete die Bw (trotz fehlenden Kündigungsrechts) das Mietverhältnis mit NameA (Geschäftsführernachname) vorzeitig und vermietete das Wohnhaus mit einem praktisch wortident formulierten Mietvertrag vom 30.Okttober 2006 ab 1.November 2006 für die Dauer von zwei Jahren an „*Fam. Dr. (Mietername) NameD.*“

Abweichend zum ersten Mietverhältnis wurde nun ein zusätzliches Mietentgelt von 30,- € monatlich (inklusive USt) für die mitvermietete Einrichtung vereinbart. Weiters wurde bezüglich der „*Betriebskosten*“ festgelegt, dass die Mieterin „*Strom, Heizung, Wasser und Kanal, Müll und Versicherung selbst zu bezahlen hat.*“

Die Vertretung der Bw legte in einer Stellungnahme zur Niederschrift über die Schlussbesprechung im AP-Verfahren neben dem Mietvertrag auch die Unterlagen zur Gebührenanmeldung und –entrichtung sowie zur Bezahlung der ersten Miete und der Kaution, sämtliche lautend auf „*Dr. (NameD) (Mietername)*“ vor.

Die UFS-Ermittlungen haben allerdings ergeben, dass die Nachmieterin tatsächlich zwar Gattin eines Arztes doch selbst (lt. ZMR und FA-Datenbanken) nicht Akademikerin ist und persönlich

auch keinen akademischen Titel verwendet, wie etwa die Unterfertigung des Mietvertrages belegt. Zudem scheint weder ein behördlicher Haupt- noch Nebenwohnsitz der neuen Mieterin bzw. ihrer Familie in (Miethausort) auf. Stattdessen befindet sich deren langjähriger Familienwohnsitz in einem Eigenheim in B., wo sie zudem bis heute einer nichtselbständigen Beschäftigung in der Arztpraxis ihres Gatten nachgeht.

Die dargestellten Umstände lassen die Ernsthaftigkeit des Mietverhältnisses vom 30. Oktober 2006 zweifelhaft erscheinen. Die zeitliche Nähe des Vertragsabschlusses zur Schlussbesprechung im AP-Verfahren, bis zu der von einer Fremdvermietung keine Rede gewesen war, unterstreicht diesen Eindruck. Schließlich geht aus den festgestellten Stromverbrauchsdaten für das strittige Wohnhaus ab August 2006 sogar ein leicht gesunkener Stromverbrauch gegenüber jenem Zeitraum hervor, in dem NameA (Geschäftsführernachname) nach dem Berufungsvorbringen das Haus lediglich fallweise benutzt hatte. Der UFS sieht unter diesen Umständen das Vorliegen einer tatsächlichen Fremdvermietung des Wohnhauses in (Miethausort) ab November 2006 als nicht erwiesen an.

Nach dem Gutachten des von der Bw im Zuge der Umgründung beauftragten Sachverständigen (SV) für Immobilienbewertung vom November 2007, an dessen sachlicher Richtigkeit zu zweifeln der UFS keinen Anlass hat, lagen die Richtwerte für Neuherstellungskosten von Wohngebäuden mit einem allgemein guten Durchschnittsstandard zu dieser Zeit bei 800,- €/m² (netto).

Für Mietwohnungen sah der SV auf Basis des Immobilienpreisspiegels der WKO im Jahr 2007 bei Wohnungen mit 60 m² Wohnnutzfläche und mittlerem Wohnwert einen Nettowert (ohne USt und nach Abzug von 30% Betriebskostenanteil) von 3,30 €/m² als ortsüblich an. Für die Mietwohnungen der KG am Betriebssitz in (Betriebsort) war nach den Angaben der steuerlichen Vertretung der Bw zum Bewertungszeitpunkt eine durchschnittliche Bruttomiete (inklusive Betriebskosten/BK) von 4,45 €/m² (= netto ohne BK 3,10 €/m²) erzielt worden.

Den Verfahrensunterlagen ist zu ersehen, dass die Bw im Zeitraum 2002 - 2004 drei Wohnungen im Bestand des Betriebsobjekts in (Betriebsort) für Wohnzwecke vermietet hatte. Dabei hatte es sich um zwei Kleinwohnungen mit einer Nutzfläche von 45 m² bzw. 55 m² sowie um eine Großwohnung gehandelt, die jeweils inklusive eines Parkplatzes befristet (für ein bis drei Jahre) vermietet worden waren. Das monatliche Nutzungsentgelt hatte neben der reinen Miete jeweils einen Pauschalbetrag zur Akontierung der Betriebskosten enthalten, der bei den Kleinwohnungen 1.000,- S (72,67 €) bzw. bei der großen Wohnung 1.500,- S (109,01 €) betragen hatte. Ein gesondertes Entgelt für überlassene Einrichtungsgegenstände ist bei diesen Mietverhältnissen nicht ersichtlich.

Bei den Kleinwohnungen hatten die monatlichen Nettoentgelte (inklusive Betriebskostenpauschale) in den Jahren 2003/2004 je 6,16 €/m² betragen. Ohne den darin

enthaltenden Betriebskostenanteil von 27,3% bzw. 35,5% ergibt sich eine Nettomiete von 4,55 €/m² bzw. 4,84 €/m².

Die Großwohnung war von März 2001 bis Dezember 2004 um eine Nettomiete von 6.000,- S (436,04 €) + 1.500,- S (109,01 €) BK-Pauschale vermietet gewesen (Bruttogesamtentgelt 600,- €/mtl. inkl. 10% USt). Den AP-Unterlagen ist zu ersehen, dass der Mieter das Nutzungsentgelt an NameE (Nachname) bezahlt hatte. Nach den Angaben des Bw im AP-Verfahren in Verbindung mit dem SV-Gutachten aus dem Jahr 2007 handelt es sich um eine Wohnung im Obergeschoß des Wohnhausneubaus aus dem Jahr 1992 mit einer übergroßen Nutzfläche von 179 m². Daraus errechnet sich ein Nettoentgelt (inklusive BK-Pauschale) von 3,04 €/m² bzw. ohne BK-Anteil von 2,44 €/m² (= rd. 25% BK-Anteil). Die Indexanpassung zwischen 1/2001 und 1/2004 betrug 3,06% (= durchschnittlich 1,02% p.a.).

Im Vergleich dazu war das 2003 errichtete Erstbezugswohnhaus in (Miethausort) samt hochwertiger Tischlereinrichtung, Markenküche und Parkplatz (tatsächlich mit Carport und Benutzung der Außenanlagen) ab Jänner 2005 um monatlich 350,- € (brutto inkl. BK-Akonto) vermietet worden, d.i. ein Nettoentgelt inkl. BK-Akontierung von 2,74 €/m² bzw. abzüglich 109,- € BK-Pauschale von 1,80 €/m².

Damit erreichte die Miete für das neue Einfamilienhaus (inkl. Einrichtung, Carport und Außenanlagen) nur 74% jener Miethöhe, die bereits im Jahr 2001 für die übergroße Mietwohnung in (Betriebsort) erzielt worden war, obwohl diese keine Erstbezugswohnung gewesen und in einem vom SV mit 800,- €/m² Neuherstellungskosten bewerteten Wohnhaus gelegen war.

Im Vergleich zu den beiden Kleinwohnungen erreichte die im Mietvertrag mit NameA (Geschäftsführernachname) vereinbarte Miete sogar nur rd. 40% bzw. 37% der dort lukrierten Mietentgelte.

Lt. Mietenspiegel der Bw war die vermietete Großwohnung in (Betriebsort) nach Beendigung des Mietverhältnisses per Jahresende 2004 für sechs Monate leer gestanden, bevor sie ab Juli 2005 um ein Bruttogesamtentgelt von wiederum 600,- € monatlich (= minus der Indexsteigerung von rd. 3% seit 2001) neu vermietet worden war. Ebenso blieb demnach das Bruttogesamtentgelt in einem weiteren Folgemietverhältnis ab August 2006 unverändert bei 600,- € monatlich

Auch für die beiden Kleinwohnungen sind dem in der Berufungsverhandlung vorgelegten Mietenspiegel für den Zeitraum 2004 – 2006 mehrmonatige Leerstehungszeiten im Gefolge von Mieterwechseln zu entnehmen. Nach 2004 sollen bei der Neuvermietung dieser Wohnungen die Nettoentgelte (inkl. BK) auf 4,85 €/m² bzw. 4,46 €/m² gesunken sein. Eine Überprüfung dieser Angaben war nicht verfahrensgegenständlich.

Das strittige Fertigteilhaus der Fa. XY wurde nach der Aktenlage im Wesentlichen im 2.Halbjahr 2003 errichtet. Die reinen Gebäudeherstellungskosten betrugen lt. Anlagenverzeichnis (AVZ) der Bw rd. 244.000,- € (= ca. 3.358.000,- S). Mit Herstellungskosten von knapp über 2.100,- €/m² (ohne Einrichtung und Außenanlagen) war das neue Wohnhaus zwar nicht luxuriös aber offenbar doch qualitativ wesentlich hochwertiger ausgeführt, als vom SV im Gutachten 2007 mit Neuherstellungskosten von 800,- €/m² angenommene Standardwohnhäuser.

Ein Großteil der Einrichtung für das noch zu errichtende Haus war bereits Anfang Dezember 2002, lange vor der Vereinbarung zwischen der Grundeigentümerin und der Bw vom Juni 2003, aus dem Warenbestand der KG geliefert worden. Im Oktober 2003 war die Kücheneinrichtung gefolgt. Nach den dazu im AP-Akt befindlichen Rechnungen lag der Einrichtung des Hauses (ohne Küchengeräte) ein „Listenpreis“ (Bruttoverkaufspreis ohne Abzüge) von knapp 49.000,- € (= ca. 670.000,- S) zu Grunde. Darin enthalten waren u.a. eine Schlafzimmereinrichtung mit einem Einzelbett (Maße 100 cm x 200 cm) sowie ein Fernsehsessel mit Motor und Aufstehhilfe. Den Angaben der steuerlichen Vertretung in der Berufungsverhandlung zufolge handelte es sich um Ausstellungsstücke aus dem Waren sortiment der Bw.

Da eine Einrichtung für das Kinderzimmer in diesen Rechnungen ebenso fehlt wie weitere Betten und derartige Einrichtungsgegenstände auch in den Verfahrensunterlagen der Jahre 2003/2004 nicht ersichtlich sind, geht der UFS davon aus, dass zum Zeitpunkt der Entscheidung über die Errichtung dieses Hauses nicht von einer Benutzung durch NameA (Geschäftsführernachname) samt Familie ausgegangen worden war.

Ende August 2004 war das Projekt mit der Fertigstellung der Außenanlagen (Grundstücksbefestigung und Carport mit Platzbefestigung im Wert von rd. 29.800 € (= ca. 410.000,- S) abgeschlossen gewesen.

Kurz davor, am 9.August 2004 war der Strombezug für das Haus auf NameC (Geschäftsführernachname), die Mutter der beiden Geschäftsführer und zugleich eine der Kommanditistinnen der Bw angemeldet worden. Bis heute hat sich daran nichts geändert.

Der Stromverbrauch zeigt in diesem Zeitraum - nach etwas höheren Werten vom Jänner 2004 bis August 2006 - einen im Wesentlichen kontinuierlich leicht sinkenden Wert (von durchschnittlich rd. 290 kwh/Monat in den ersten 2 ½ Jahren auf rd. 240 kwh/Monat seit Herbst 2010). Die in der Berufung eingeräumte, bloß fallweise Nutzung durch NameA (Geschäftsführernachname) innerhalb des Zeitraumes 1/2005 – 10/2006 ist daraus ebenso wenig ableitbar, wie die nachfolgend vermehrte Nutzung durch die Familie (Miernachname).

Im Zentralmelderegister ist bis heute keine einzige Person mit behördlichem Haupt- oder Nebenwohnsitz im Wohnhaus der Bw in (Miethausort) erfasst.

III.) Rechtliche Würdigung:

Entscheidende Voraussetzung sowohl für die ertragsteuerliche Behandlung des strittigen Wohnhauses als (gewillkürtes) Betriebsvermögen als auch für die umsatzsteuerliche Zuordnung zum Unternehmen der Bw ist nach der eingangs dargestellten Rechtslage die Absicht einer betrieblichen/unternehmerischen Nutzung des Hauses zur Zeit seiner Anschaffung/Herstellung bzw. seiner Lieferung/Fertigstellung.

Diese Absicht ist gemäß dem EUGH-Urteil in der Rs. *Enkler* für den Bereich der Umsatzsteuer von demjenigen, der den Vorsteuerabzug begeht, an Hand objektiver Umstände nachzuweisen. Die zitierte Grundaussage des EUGH zur Beweislastverteilung erscheint auf die ertragsteuerliche Zuordnung des Wohnhauses zum gewillkürten Betriebsvermögen der Bw insbesondere deshalb übertragbar, weil es bei der Wohnversorgung des Mitgesellschafters um eine Nutzung geht, die kraft der Bestimmungen des § 20 Abs 1 EStG nicht zum Bereich der Einkünfteerzielung gehört.

Im anhängigen Verfahren lag es daher an der Bw, nachzuweisen, dass bereits im Jahr 2003 die Absicht zur betrieblichen/unternehmerischen Nutzung des Wohnhauses in (Miethausort) bestanden hat. Dazu genügte es nicht, die *Möglichkeit* einer *späteren* unternehmerischen Nutzung für betriebliche Zwecke aufzuzeigen. Wesentlich ist, dass eine konkrete *Absicht* bereits für den Zeitpunkt der Aufnahme des Wohnhauses in das Betriebsvermögen bzw. der Geltendmachung der Vorsteuern dargetan und anhand objektiver Umstände nachvollziehbar gemacht wird. Weiters ist, wie dargestellt, entscheidend, dass dieser betriebliche Zusammenhang nicht durch eine zeitlich vorausgehende Nutzung für private Zwecke überlagert wird.

Das im Verfahren angebotene Vorbringen und Belegmaterial der Bw zum objektiven Nachweis dieser Umstände in Bezug auf die Nutzung ihres Wohnhauses in (Miethausort) überzeugt nicht.

Nach den im Verfahren vorgelegten Unterlagen, hat die Absicht der KG im Sommer 2003 darin bestanden, das neue Wohnhaus als Arbeitnehmerwohnstätte zu errichten und ihrer Arbeitsgesellschafterin unentgeltlich zur Nutzung zu überlassen.

Diesen Unterlagen folgend hat die Bw bis zur Schlussbesprechung im AP-Verfahren ausschließlich damit argumentiert, das Haus als Arbeitnehmerwohnstätte zur Vermietung an betriebszugehörige Personen, nämlich „*die GmbH-Geschäftsführer bzw. sonstige Arbeitnehmer*“ verwenden zu wollen.

Selbst unter der Annahme, dass mit dieser Formulierung, entgegen dem ausdrücklichen Wortlaut der Vereinbarung vom Juli 2003 – mangels „sonstiger Arbeitnehmer“ der GmbH – auch die gesamte Belegschaft der KG erfasst werden sollte, erscheint damit eine ernsthafte Absicht für eine Vermietung der GmbH an diesen erweiterten Personenkreis noch nicht glaubhaft.

War doch für eine Vermietung an die Arbeitnehmer der KG die gewählte Vorgangsweise gar nicht erforderlich. Derartige Mietverträge konnten und hatten die Geschäftsführer der GmbH kraft ihrer Verpflichtung zur Führung der Geschäfte der KG ab(zu)schließen, wie sie dies tatsächlich seit Jahren im Rahmen der sonstigen Vermietungstätigkeit der KG machten. Aus welchen außersteuerlichen Gründen eine Vermietung an Arbeitnehmer der KG im Fall des Wohnhauses in (Miethausort) über den Umweg der GmbH erfolgen sollte, wurde im Verfahren nicht dargetan.

Zudem wurde das Wohnhaus in (Miethausort) - trotz offensichtlichen und auch eingeräumten, fehlenden Wohnbedarfs bei NameA (Geschäftsführernachname) - tatsächlich nie an „sonstige Arbeitnehmer“ des Unternehmens vermietet. Aufgrund der vorgelegten Unterlagen hätte nach der Beendigung des behaupteten Mietverhältnisses mit NameA (Geschäftsführernachname) im Herbst 2006 die Verpflichtung zu einer Folgevermietung an „*sonstige Arbeitnehmer*“ bestanden. Tatsächlich wurden aber Unterlagen über eine Vermietung an eine nicht betriebszugehörige Folgemieterin ab Oktober 2006 vorgelegt, die nach den Angaben in der Berufungsverhandlung bis heute aufrecht sein soll (woegen allderdings der Strombezug durch die Mutter NameC (Geschäftsführernachname) spricht).

Der Nachweis für die Absicht zur Verwendung des Wohnhauses als „Arbeitnehmerwohnstätte“ beschränkte sich auf den Mietvertrag mit NameA (Geschäftsführernachname).

Bei der Komplementärin, die als reine Arbeitsgesellschafterin weder über einen eigenen Betrieb noch über weitere Dienstnehmer verfügte und in deren Bilanzen bis zur Umgründung im Jahr 2007 auch keine weitere Geschäftstätigkeit - und insbesondere auch keine Vermietungstätigkeit - aufscheint, bleibt als einziger denkbarer, betrieblicher Zweck für die unentgeltliche Zurverfügungstellung des Wohnhauses durch die Bw, dessen Überlassung an die Geschäftsführer der GmbH als Teilabgeltung der von der KG zu ersetzenden Geschäftsführerentlohnung (vgl. VwGH 7.2.1989, 86/14/0121).

In diese Richtung konzentrierte sich auch die Argumentation des Vertreters der Bw in der Berufungsverhandlung.

Nach der bereits zitierten VwGH-Judikatur hat sich das Zutreffen dieses Zwecks aus dem Dienstvertrag des Geschäftsführers mit der GmbH zu ergeben. Aufgrund des

Naheverhältnisses zwischen der Bw und ihrem Gesellschafter-Geschäftsführer ist dieser nach den Grundsätzen der so genannten Angehörigenjudikatur auf seine steuerrechtliche Akzeptanz hin zu überprüfen.

Wie bereits von der Erstbehörde im AP-Verfahren angemerkt, ist es nach herrschender Rechtsprechung bei Betrieben mittlerer Größe nicht üblich, Arbeitnehmern eine Dienstwohnung zur Verfügung zu stellen (vgl. z.B. VwGH 17.10.1989, 88/14/0204). Umso mehr trifft dies für ein eigens zu diesem Zweck zu errichtendes Wohnhaus zu.

Im anhängigen Verfahren stellt zunächst das Fehlen schriftlicher Dienstverträge zwischen der GmbH und ihren beiden Geschäftsführern für sich ein zwischen fremdem Dienstgebern und Dienstnehmern nicht übliches Vorgehen dar.

Zwar trifft es zu, dass dienstvertragliche Vereinbarungen zu ihrer Wirksamkeit einer Schriftform nicht bedürfen, doch bedienen sich einander fremd gegenüberstehende Vertragspartner im Wirtschaftsleben aus Gründen der Beweisvorsorge für einen allfälligen, späteren Klärungsbedarf regelmäßig der Schriftform. Die Schriftform ist daher „*fremdüblich*“, auch wenn nicht auszuschließen ist, dass selbst zwischen fremden Vertragsparteien in Einzelfällen darauf verzichtet wird.

Bei Verträgen zwischen nahen Angehörigen kommt der Schriftform auch deshalb eine besondere Bedeutung zu, weil deren steuerliche Anerkennung - aufgrund des für diese Rechtsgeschäfte typischen Fehlens von Interessensgegensätzen der Vertragsparteien - nach der bereits erwähnten „Angehörigenjudikatur“ einen klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt erfordert. Dies wird durch mündliche Vereinbarungen regelmäßig nicht sichergestellt, es sei denn der mündlich vereinbarte Inhalt lässt sich durch andere Beweismittel klar und eindeutig erschließen.

Für das im anhängigen Verfahren relevante Dienstverhältnis zwischen der GmbH und deren Gesellschafter-Geschäftsführer NameA (Geschäftsführernachname) ist zunächst daran zu erinnern, dass sich die Nutzung des 2003 errichteten Wohnhauses in (Miethausort) als Teil dessen Geschäftsführerentlohnung weder aus dem Lohnkonto der GmbH noch aus den abgabenbehördlichen Arbeitgeberdaten ergibt. In der Berufungsverhandlung wurde eine dafür vorgenommene Sachbezugsbesteuerung ebenfalls ausgeschlossen.

Auch den vorgelegten Vereinbarungen zwischen der Bw, der GmbH und NameA (Geschäftsführernachname) zur Nutzung dieses Wohnhauses ist die Überlassung des Wohnhauses als Teil der Geschäftsführerentlohnung nicht zu entnehmen. Vielmehr ist darin ausdrücklich festgehalten, dass die Nutzung auf Basis eines fremdüblichen Mietverhältnisses zu erfolgen hat. Damit wird aber gerade nicht dargetan, dass die Nutzungsüberlassung als Teil der Gegenleistung für die Erledigung der Geschäftsführungsagenden durch

NameA (Geschäftsführernachname) gedacht war, zumal eine Übernahme der anfallenden Mietkosten durch die GmbH (mit Ersatzanspruch gegenüber der KG) in den Vereinbarungen nicht festgelegt wurde. Die zur Vereinfachung der Abwicklung gewählte Vorgangsweise der direkten Vereinbarung eines fremdüblichen Mietvertrages zwischen der Bw und NameA (Geschäftsführernachname) ohne Einbindung der GmbH zeigt vielmehr, dass dies gerade nicht beabsichtigt gewesen war.

Im Fall einer Nutzungsüberlassung als Teilabgeltung der Geschäftsführerleistung hätte es keines Geldflusses vom Geschäftsführer an die KG bedurft. Dem vorgelegten Mietenspiegel ist ein solcher aber für den gesamten Zeitraum 1/2005 – 12/2006 (d.h. sogar noch nach Beendigung des Mietverhältnisses) zu entnehmen.

Inwiefern ein lt. Vereinbarung vom Geschäftsführer zu bezahlendes, fremdübliches Mietentgelt Ausdruck dafür sein kann, dass das Mietverhältnis als Teil der Geschäftsführerentlohnung vereinbart war, ist für den UFS nicht nachvollziehbar.

In diesem Zusammenhang ist zudem festzuhalten, dass in einem Dienstvertrag zwischen fremden Vertragsparteien eine Verpflichtung des Dienstgebers zur Übernahme von Mietkosten für eine vom Dienstnehmer angemietete Dienstwohnung regelmäßig mit der Festlegung einer Mietzinsobergrenze verbunden wird, um sicherzustellen, dass die Gesamtausstattung des Geschäftsführergehalts die als angemessen erachtete Höhe nicht übersteigt.

Im hier zu beurteilenden Fall spricht nicht zuletzt die Beschränkung des Mietverhältnisses auf eine kurzfristige Nutzungsüberlassung gegen den Entlohnungscharakter im Rahmen des Geschäftsführerdienstverhältnisses. Ein Konnex mit der Geschäftsführerentlohnung wäre etwa durch eine zeitliche Bindung an die Dauer des Dienstverhältnisses bzw. eine andere geeignete Bezugnahme auf die Gegenleistung des Geschäftsführers zum Ausdruck gekommen. Bei einer tatsächlich nur für drei Jahre geplanten Nutzungsüberlassung des Wohnhauses in (Miethausort) als Teil der Geschäftsführerentlohnung hätte es entsprechend klarer Festlegungen der zu Grunde liegenden, dienstlichen Umstände bedurft. Ein fremder Geschäftsführer würde eine dreijährige Befristung des Mietverhältnisses für die Geschäftsführerwohnung als Teil der Geschäftsführerentlohnung ohne besondere Begründung zweifellos nicht hinnehmen.

Vor allem ist aber zu bedenken, dass die Wohnversorgung der beiden Geschäftsführer der Komplementär-GmbH bereits lange zuvor mit der Zurverfügungstellung entsprechender Wohngelegenheiten am Betriebsstandort in (Betriebsort) gesichert worden war. Das Fehlen einer Sachbezugsbesteuerung belegt, dass dies nicht als Teil ihrer Geschäftsführervergütung erfolgt ist.

Aufgrund des aufrechten behördlichen Wohnsitzes der gesamten Familie des NameA (Geschäftsführernachname) am bisherigen Familienwohnsitz in (Betriebsort) bis 2010, wobei die Erstanmeldung für das dritte Kind im Mai 2005 erfolgt war, geht der UFS davon aus, dass diese Wohnversorgung auch im Verfahrenszeitraum gegeben gewesen war.

Einen dienstvertraglichen Anspruch des NameA (Geschäftsführernachname) auf eine weitere Wohngelegenheit für den Fall, dass dieser seinen Wohnsitz aus privaten Gründen verlegen möchte bzw. sogar auf Zurverfügungstellung eines zusätzlichen Zweitwohnsitzes neben dem fortbestehenden Familienwohnsitz, wäre mangels Fremdüblichkeit die steuerliche Anerkennung zweifellos zu versagen, zumal sich aus den vorgelegten Vereinbarungen zwischen der GmbH und dem Geschäftsführer keine Hinweise auf eine Ausweitung der Leistungsanforderungen an NameA (Geschäftsführernachname) als Geschäftsführer (im Gegensatz zur zweiten Geschäftsführerin) ergeben haben.

Kein fremder Dienstgeber würde sich im Rahmen eines bestehenden Dienstverhältnisses bei gleichbleibender Aufgabenzuständigkeit verpflichten, einem seiner beiden Geschäftsführer eine Lohnerhöhung im Umfang einer Höhe nach nicht festgelegten Nutzungsentgelts für ein (zweites) Wohndomizil zu gewähren und eigens zu diesem Zweck sogar ein Wohnhaus neu errichten.

Vor dem Hintergrund des bereits langjährig bestehenden Dienstverhältnisses mit und der angemessenen Wohnversorgung des NameA (Geschäftsführernachname), ist die Frage, ob ein fremder Geschäftsführer zum Gehalt des NameA (Geschäftsführernachname) ohne Dienstwohnung zu gewinnen gewesen wäre, nicht verfahrensrelevant.

Auf Basis der dargestellten Umstände ist aus Sicht des UFS weder von einer expliziten noch von einer impliziten Vereinbarung der Nutzungsüberlassung des Wohnhauses in (Miethausort) als Teil der Geschäftsführervergütung des NameA (Geschäftsführernachname) auszugehen, jedenfalls von keiner, die den für Rechtsverhältnisse zwischen Angehörigen maßgeblichen Kriterien der Klarheit und Eindeutigkeit des vereinbarten Dienstvertragsinhalts genügen und zugleich einer fremdüblichen Ausgestaltung des Dienstvertrages entsprechen könnte.

Daran vermag ein im AP-Verfahren vorgelegter, nicht unterfertigter Umlaufbeschluss der KG-Gesellschafter vom 31.12.2003 zur Errichtung einer Arbeitnehmerwohnstätte für Zwecke der Komplementär-GmbH ebenso wenig zu ändern, wie die Aussage des Vertreters in der Berufungsverhandlung, dass im Familienverband kein Zweifel über die Nutzungsüberlassung des Hauses an NameA (Geschäftsführernachname) im Rahmen einer angemessenen Geschäftsführervergütung geherrscht habe, zumal für Letztere auch jeglicher Belegnachweis unterblieben ist.

Unter diesen Umständen kommt es auch nicht mehr darauf an, ob die Geschäftsführervergütung des NameA (Geschäftsführernachname) unter Einbeziehung des vereinbarten Nutzungsentgelts für das Haus in (Miethausort) eine angemessene, fremdübliche Höhe überschritten hätte oder nicht.

Da die betriebliche Veranlassung der Nutzungsüberlassung des Wohnhauses in (Miethausort) an die Komplementär-GmbH als reine Arbeitsgesellschafterin eine Rechtsgrundlage im Geschäftsführerdienstvertrag mit NameA (Geschäftsführernachname) erfordert hätte, scheidet dieser Zweck als Grundlage für die Zuordnung des Hauses zum gewillkürten Betriebsvermögen der Bw aus.

Dass eine Vermietung durch die GmbH an ihre Geschäftsführer außerhalb des Dienstverhältnisses ebenso wie eine Vermietung an Dienstnehmer der KG bzw. an nicht betriebszugehörige Mieter von deren Geschäftszweck als reine Arbeitsgesellschafterin der KG nicht gedeckt war und sich hier zudem die Frage der betrieblichen Veranlassung einer Vermietung der KG über den Umweg der GmbH stellt, wurde bereits festgehalten. Entgegen dem Inhalt der vorgelegten Vereinbarungen zwischen der Bw und der GmbH vom Juli 2003 ist daher von einer betrieblichen Nutzung des Wohnhauses in (Miethausort) durch die Bw im Wege der Überlassung an die GmbH nicht auszugehen.

In Hinblick auf die in der Berufungsverhandlung von beiden Parteien eingewendete Judikatur (des VwGH bzw. des UFS) zum gewillkürten Betriebsvermögen von Kapitalgesellschaften sei daher an dieser Stelle noch einmal daran erinnert, dass eine derartige Konstellation nicht verfahrensgegenständlich ist.

Bleibt zu klären, ob die geplante Nutzung des verfahrensgegenständlichen Wohnhauses im Rahmen der von der Bw bereits seit Jahren ausgeübten Vermietungstätigkeit, dessen Zuordnung zum gewillkürten Betriebsvermögen der KG ab 2003 begründen konnte.

Zunächst ist daran zu erinnern, dass die Bw diese Argumentation erstmals im Zuge der Berufung vorgebracht hat. Bis zur Schlussbesprechung war ausschließlich die Nutzungsüberlassung an den Geschäftsführer im Rahmen dessen Geschäftsführerentlohnung thematisiert worden. Auch in der Berufungsverhandlung lag der Schwerpunkt, wie erwähnt, auf dieser Argumentationslinie.

Erst der Mietvertrag vom 30. Oktober 2006 mit „*Fam. Dr. NameD* (Miternachname)“ bezieht sich auf eine Nutzung durch familienfremde Personen. Für die davor liegenden Zeiträume wurde eine solche weder behauptet noch nachgewiesen. Auch das sonstige Verfahrensergebnis stützt, wie dargestellt, die Annahme einer von Beginn an geplanten Fremdvermietung nicht.

Aus dem Blickwinkel des Verfahrenszeitraums wurde ausschließlich die geplante Vermietung an NameA (Geschäftsführernachname) konkretisiert und belegt.

Wie bereits ausgeführt, können nach der VwGH-Judikatur Aufwendungen für eine privat genutzte Wohnung des Betriebsinhabers/Unternehmers bzw. eines Mitunternehmers als Kosten der Lebensführung weder bei der Einkünfteermittlung berücksichtigt, noch im Wege eines Vorsteuerabzugs umsatzsteuerlich geltend gemacht werden.

Diese Kosten verlieren den ihrer steuerlichen Berücksichtigung entgegenstehenden Charakter als Kosten der Lebensführung auch nicht deswegen, weil der privaten Nutzung des Wohnobjekts zivilrechtlich ein Bestandrechtstitel zugrunde gelegt wird (vgl. VwGH 13.10.1993, 93/13/0129 stv. für viele).

Dies bedeutet, dass das Wohnhaus in (Miethausort) selbst im Fall einer steuerlich anzuerkennenden fremdüblichen Gestaltung des Mietverhältnisses mit NameA (Geschäftsführernachname) - von der nach dem Verfahrensergebnis aufgrund der dargestellten Sachverhaltsfeststellungen allerdings keineswegs auszugehen ist – im maßgeblichen Zeitpunkt seiner Anschaffung dem notwendigen Privatvermögen zuzuordnen war und dies bis zumindest Oktober 2006 zu bleiben hatte, sofern dem Mietvertrag mit NameD (Mietername) ein steuerlich anzuerkennendes Mietverhältnis zu Grunde lag. Die Überprüfung der vorgebrachten, betrieblichen Nutzung *nach der Beendigung* des Mietverhältnisses mit NameA (Geschäftsführernachname) ist allerdings nicht Gegenstand dieses Verfahrens.

Es erübrigt sich zugleich ein Eingehen auf die damit im Zusammenhang stehende Voluptuarfrage. Dies schließt aber nicht aus, dass diese Frage in späteren Jahren zu prüfen sein wird.

Für das anhängige Verfahren relevant ist aber, ob objektive Hinweise für die Absicht einer betrieblichen/unternehmerischen Nutzung im Rahmen der Vermietungstätigkeit der Bw in der Zeit *vor Beginn* des Mietverhältnisses mit NameA (Geschäftsführernachname) sprechen.

Den Stromverbrauchsdaten ist zu entnehmen, dass das Wohnhaus zwischen dessen Fertigstellung und dem Beginn des Mietverhältnisses mit NameA (Geschäftsführernachname) tatsächlich bewohnt worden war und zwar in einem Ausmaß, das dem der Folgejahre durchaus entsprochen hat.

Die näheren Umstände dieser Nutzung blieben im Verfahren wegen des bereits erwähnten Nichterscheinens des NameA (Geschäftsführernachname) in der Berufungsverhandlung ebenso im Dunkeln wie jene, die zur Errichtung des Wohnhauses in (Miethausort) geführt haben.

Allerdings wurde für diesen Zeitraum weder ein Fremdmietverhältnis noch eine sonstige Nutzung für betriebliche Zwecke der Bw behauptet oder bekannt. Obwohl Letzteres im AP-Bericht ausdrücklich festgehalten wurde, hat die Bw dies im weiteren Verfahren nicht entkräftet.

Für außerbetriebliche Motive bei der Errichtung des Wohnhauses – und damit auch für eine entsprechende Absicht in Bezug auf dessen spätere Nutzung – spricht zunächst seine Lage in acht Kilometer vom Betriebsstandort entfernten Wohnort der beiden nicht geschäftsführenden Kommanditistinnen und in unmittelbarer Nähe des Familienwohnsitzes der Grundstückseigentümerin NameE (Nachname) (samt Gatten und zweier halbwüchsiger Söhne).

Auch der, wenn auch nicht luxuriöse, so für ein Mietobjekt im „Niemandsland“ doch hochwertige Qualitätsstandard bei der Errichtung und Ausstattung des Wohnhauses, deutet nicht auf eine wirtschaftlich orientierte Nutzungsabsicht hin.

Nicht zuletzt lässt auch der bereits dargestellte Inhalt der Vereinbarung vom Juni 2003 zwischen der Bw und NameE (Nachname), insbesondere das Fehlen einer Regelung über eine Abgeltung der Investitionen der Bw in das Superädifikat im Fall des Auslaufens der 25jährigen Nutzungsdauer ohne Grunderwerb durch die Bw, auf private Beweggründe für die Errichtung des Hauses und ebensolche Absichten für dessen Nutzung schließen.

Vor diesem Hintergrund und in Hinblick auf die zum Inhalt der Rechnungen über die Einrichtung des Hauses und zu den Stromverbrauchsdaten getroffenen Feststellungen, sieht der UFS den objektiv nachvollziehbaren Nachweis für eine Errichtung des Wohnhauses in (Miethausort) aus betrieblichen Gründen und mit der Absicht einer betrieblichen Nutzung durch die Bw als nicht erbracht an, sondern geht davon aus, dass dieses Haus von jeher zur Nutzung im Familienverband, insbesondere als Alterswohnsitz für die Mutter der übrigen Gesellschafter und Kommanditistin der KG, NameC (Geschäftsführernachname) geplant war und seit seiner Fertigstellung, jedenfalls aber seit August 2004, auch tatsächlich von dieser bewohnt wird.

Aus Sicht des UFS ist es der Bw im Verfahren nicht gelungen, für den Verfahrenszeitraum eine betriebliche Absicht zur Errichtung und Nutzung des strittigen Wohnhauses anhand objektiver Nachweise darzutun.

Im Ergebnis ist der Erstbehörde daher zuzustimmen, wenn sie den geltend gemachten Kosten der Errichtung des Wohnhauses in (Miethausort) und den damit im Zusammenhang stehenden Vorsteuerabzug, mangels erwiesener betrieblicher Veranlassung und geplanter betrieblicher Nutzung, im Verfahrenszeitraum die Anerkennung versagt hat.

Gleiches gilt für die Entnahme-/Eigenverbrauchsbesteuerung der dem Warenbestand der Bw entnommenen Einrichtungsgegenstände für das Wohnhaus in (Miethausort).

Den beiden Rechnungen vom 2.Dez.2002, mit welchen die Verwendung der strittigen Einrichtungsgegenstände für das noch zu errichtende Wohnhaus im Rechenwerk der Bw erfasst worden waren, war eine Bemessungsgrundlage für die Besteuerung in Höhe von rd. 7% des „Listenpreises“ (Bruttoverkaufspreis) zu Grunde gelegt worden (2.500,- €). Dass damit den Vorgaben des § 6 Abs 1 EStG bzw. des § 4 Abs 8 UStG ebenso wenig Genüge getan worden war, wie mit dem in der Berufung aus der mit NameD (Mieternachname) vereinbarten Möbelmiete abgeleiteten Wert (3.020,-€), ist aufgrund der Angaben des steuerlichen Vertreters zu den kalkulatorischen Eckdaten des Unternehmens evident. Allerdings repräsentiert der in der Berufungsverhandlung mit 38% angegebene Wert für den „Rohertrag I“ den Durchschnittswert des gesamten Unternehmens, in dem neben selbst erzeugter Tischlerware auch ein Sortiment zugekaufter Güter verschiedenster Lieferanten enthalten sind. Dem in der Berufungsverhandlung angegeben Wert kommt daher nur die Funktion eines Richtwerts für die Berechnung des Entnahme-/Eigenverbrauchswerts der in den beiden Rechnungen vom 2. Dezember 2002 konkret erfassten Einrichtungsgegenstände zu.

Da die Bw für die strittigen Einrichtungsgegenstände weder bei der AP noch im späteren Verfahren konkrete Angaben zum Entnahme-/Eigenverbrauchswert im Sinne der § 6 Abs 1 EStG/§ 4 Abs 8 UStG gemacht hat, war dieser gemäß § 184 BAO im Schätzungsweg zu ermitteln.

Den AP-Unterlagen ist zu ersehen, dass der den angefochtenen Bescheiden zu Grunde gelegte Wert ausgehend vom Bruttoverkaufspreis („Listenpreis“) durch Abschlag von 60% ermittelt wurde. Dies entspricht einem Wert von 40% des Verkaufspreises. Eine allenfalls enthaltene Ungenauigkeit bewegt sich innerhalb des bei einer Schätzung zu tolerierenden Rahmens und macht eine Korrektur der von der Erstbehörde angenommenen Entnahme-/Eigenverbrauchswerte nicht erforderlich. Auch sind im Verfahren keine Gründe für ein Abweichen des nach § 6 Abs 1 EStG anzusetzenden Teilwerts von der USt-Bemessungsgrundlage hervorgekommen.

Nicht zuletzt ist schließlich noch zu bedenken, dass die im AP-Verfahren erfassten Einrichtungsgegenstände, abgesehen vom Backofen, keine Küchengeräte enthalten haben.

Im Ergebnis war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 31. Dezember 2012