

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Vorsitzende Mag. Susanne Haim und die weiteren Senatsmitglieder Mag. Gisela Praschl, Dr. Ernst Grafenhofer und L Pichlbauer in der Beschwerdesache VN Bf. GmbH, Ort 72, 1234 Ort, vertreten durch Stb., gegen die Bescheide des Finanzamt ABC vom 9. Juni 2011 betreffend Umsatzsteuer für den Zeitraum 2005 bis 2009 in der Sitzung am 14. März 2017 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird stattgegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben betragen:

Jahr	Bemessungsgrundlage		Abgabe	
	Art	Höhe	Art	Höhe
2006	Gesamtbetrag der steuerpflichtigen  Umsätze, Eigenverbrauch und steuerpflichtige IgE	5.507.311,52 €	Umsatzsteuer und  Erwerbssteuer	
				1.097.880,34 €
			abziehbare Vorsteuer	-735.537,20 €
				362.343,14 €
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2007	Gesamtbetrag der steuerpflichtigen	6.027.479,88 €	Umsatzsteuer und	

Umsätze, Eigenverbrauch und steuerpflichtige IgE		Erwerbssteuer	1.202.075,34 €
	abziehbare Vorsteuer	-645.874,31 €	
festgesetzte Umsatzsteuer		556.201,03 €	

Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2008	Gesamtbetrag der steuerpflichtigen	7.774.103,29 €	Umsatzsteuer und	
	Umsätze, Eigenverbrauch und steuerpflichtige IgE		Erwerbssteuer	1.596.745,10 €
			abziehbare Vorsteuer	-1.070.370,91 €
	festgesetzte Umsatzsteuer			526.374,22 €

Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2009	Gesamtbetrag der steuerpflichtigen	6.190.801,94 €	Umsatzsteuer und	
	Umsätze, Eigenverbrauch und steuerpflichtige IgE		Erwerbssteuer	1.234.376,23 €
			abziehbare Vorsteuer	-495.905,86 €

festgesetzte  
Umsatzsteuer

738.470,37 €

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

## **Entscheidungsgründe**

Die Beschwerdeführerin (Bf.) ist eine GmbH mit Sitz in Ort. Ihr Betriebsgegenstand ist die Erzeugung von Werkzeugen und Schneidwerkzeugen (Sensen). Sie ermittelt den Gewinn nach § 5 EStG für ein abweichendes Wirtschaftsjahr (1.7. bis 30.6.).

Bei der Bf. fand im Jahr 2011 eine Buch- und Betriebsprüfung gemäß § 147 Abs. 1 BAO für den Prüfungszeitraum 2005 bis 2008 statt (BP-Bericht vom 6.6.2011).

Im Schlussbesprechungsprogramm vom 2.5.2011 finden sich folgende streitrelevante Ausführungen:

"Allgemeines: Gesellschafter der Firma ist Herr L Ba und die S St. Sw GmbH.

Gesellschafter der Fa. S GmbH sind Herr L Ba, Frau Pi und die Fa. Bayrische und Tiroler SU GmbH. An dieser (BT GmbH) sind Herr Mag. D Ba, Herr L Ba, Herr L Ba junior, Herr N3 Ba, Frau N4 Ba und Frau VN5 Ba beteiligt. Herr Mag. D Ba ist bei der Bf. und bei der Fa. S GmbH Geschäftsführer und ist über die Fa. BT GmbH indirekt mit 7,66 % an der Bf. beteiligt. Das Unternehmen befindet sich durch oben angeführte Beteiligungsverhältnisse im Besitz der Familie Ba.

(Die Feststellungen zu lit. a und lit. b sind nicht streitgegenständlich)

c) Haus Kstr. 22:

1. Sachverhalt:

Hinsichtlich Geschäftsführung und Beteiligungsverhältnisse bei der Bf. wird auf den Punkt Allgemeines verwiesen. Weiters wird auf die Niederschrift vom 28.10.2010 mit Herrn Mag. Ba verwiesen.

Im Jahr 2004 wurde das Zentralbüro der Firmen VN Bf. GmbH, der Fa5 GmbH und der S GmbH, bei allen Firmen ist Herr Mag. D Ba Geschäftsführer, von Wien nach Ort übersiedelt. In Absprache mit den Gesellschaftern hat die Geschäftsleitung beschlossen, ein Gebäude in Wi (Kstr. 22, 3456 Wi) zu errichten. Zweck der Errichtung dieses Fertigteilhauses war es, dem Geschäftsführer, der vorher in Wien eine private Eigentumswohnung innehatte, eine Wohnmöglichkeit zu verschaffen. Die Anschaffungs-/Herstellungskosten beliefen sich 2004 bis 2005 auf 366.693,54 € netto (davon Grundkauf

65.000,00 €). Für die Herstellungskosten und die laufenden Betriebskosten wurde ein Vorsteuerabzug vorgenommen. Bisher wurde für die Baukosten eine AfA in Höhe von 2 % geltend gemacht. Asphaltierungsarbeiten und der Gartenzaun werden auf 10 Jahre abgeschrieben. Für den Bau dieses Gebäudes wurde ein Darlehen in Höhe von 300.000,00 € aufgenommen. Die Betriebskosten werden zur Gänze von der Bf. bezahlt. Das Haus wurde Ende 2004 dem Geschäftsführer Herrn Mag. D Ba für seine privaten Wohnzwecke zur Verfügung gestellt. Es wurden bei der Lohnverrechnung Sachbezugswerte für die Nutzung einer Dienstwohnung angesetzt, wobei diese Sachbezugswerte nur zum Teil (laut Buchhalter versehentlich) der Umsatzsteuer unterworfen wurden.

## 2. Rechtliche Würdigung:

### a) Umsatzsteuer

Der Geschäftsführer Herr Mag. D Ba ist indirekt an der Bf. GmbH beteiligt. Der Grund für die Errichtung des Wohnhauses Kstr. hat darin bestanden, dem Geschäftsführer eine private Wohnmöglichkeit zu bieten. Eine Vermietung der Liegenschaft an einen Dritten war nie beabsichtigt und wurde auch nie versucht. Nicht für das Unternehmen ausgeführt gelten gemäß § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG Lieferungen, sonstige Leistungen oder Einfuhren, deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben (Aufwendungen) im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 1 bis 5 EStG oder der §§ 8 Abs. 2 und 12 Abs. 1 Z 1 bis 5 Körperschaftsteuergesetz sind. Dem privaten Wohnbedarf dienende Gebäude führen im Sinne des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG zu Lieferungen bzw. sonstigen Leistungen, deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 1 bis 5 EStG sind. Der private Wohnraum zählt nämlich, wie etwa die bürgerliche Kleidung, zu den Aufwendungen der Lebensführung im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 1 bzw. Z 2 lit. a EStG bzw. im Fall der gesellschaftsrechtlich veranlassten Überlassung durch eine Kapitalgesellschaft an ihren Gesellschafter zu Einkommensverwendung im Sinne des § 8 Abs. 2 KStG (VwGH 26.3.2007, 2005/14/0091). Ruppe führt im Umsatzsteuerkommentar, § 12 Tz 121 als Beispiel für einen Vorsteuerausschluss nach § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG den Fall einer Kapitalgesellschaft, die eine Wohnung anschafft, welche wegen der Überlassung für den privaten Bedarf des Gesellschafters nicht zum Betriebsvermögen der Kapitalgesellschaft gehört. Das Einfamilienhaus wird zu 100 % zur Befriedigung des Wohnbedürfnisses des Geschäftsführers verwendet und wurde auch nur für Zwecke des privaten Wohnbedarfs des Geschäftsführers errichtet. Mit den für den privaten Wohnbedarf bezahlten Umsatzsteuern soll, der Zielsetzung des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG, nicht nur die Unternehmensphäre, sondern für die private Lebensführung bestimmte Leistungen vom Vorsteuerabzug auszuschließen, entsprechend jeder Steuerpflichtige belastet sein. Es würde dieser Zielsetzung zuwiderlaufen, könnte ein

Steuerpflichtiger dadurch eine Umsatzsteuerentlastung für den mit seiner Lebensführung verbundenen Aufwand herbeiführen und damit einen Steuervorteil lukrieren, dass er, im Gegensatz zu anderen Letztverbrauchern, die Möglichkeit hat, sein privates Wohnbedürfnis über eine zwischengeschaltete Kapitalgesellschaft zu befriedigen. Durch die Zwischenschaltung einer Gesellschaft und Ansatz eines Sachbezuges verlieren die auf der Befriedigung des Wohnbedürfnisses entfallenden Kosten daher nicht die Eigenschaft als Kosten der Lebensführung. Der abgabensparende Effekt einer solchen Vorgangsweise liegt klar auf der Hand, weil dem sofortigen Abzug der 20 %igen Vorsteuer aus der Anschaffung bzw. Herstellung des Einfamilienhauses bloß eine 10 %ige Umsatzsteuerbelastung aus den angesetzten Sachbezügen bzw. bei einer eventuellen Vermietung der künftigen Mietzahlungen gegenüberstehen. In diesem Fall würde ein jährlicher Sachbezug 10 % in Höhe von ca. 5.500,00 € und ein Sachbezug 20 % für Betriebskosten in Höhe von ca. 890,00 € angesetzt. Alleine die jährlichen Kosten inklusive AfA, Zinsen und Betriebskosten belaufen sich bei der Bf. GmbH auf ca. 15.500,00 € bis 16.500,00 € netto. Mit obiger Vorgangsweise ist ein erheblicher Barwertvorteil verbunden. Eine andere Erklärung für die gewählte Vorgangsweise als der erwähnte Steuervorteil ist vor dem Hintergrund der Tatsache, dass das Einfamilienhaus nur für die Wohnzwecke des Geschäftsführers (indirekt zu 7,66 % Beteiligter) bestimmt ist. Die Anschaffung ist auf die konkreten Bedürfnisse des Geschäftsführers, der indirekt an der Bf. GmbH zu 7,66 % beteiligt ist, ausgerichtet. Eine betriebliche Veranlassung war von Vornherein nicht gegeben. Aus den oben angeführten Gründen sind die im Zusammenhang mit der Errichtung bzw. der laufend angesetzten Kosten des Einfamilienhauses geltend gemachten Vorsteuern zu kürzen. Im Gegenzug sind die angesetzten Sachbezugswerte hinsichtlich Umsatzsteuer zu korrigieren. Die steuerlichen Auswirkungen zu dieser Feststellung sind aus den Anlagen C bis E zu diesem Besprechungsprogramm ersichtlich.

b) Verdeckte Ausschüttung/KÖSt/KEST:

Die Tatsache, dass ein Gesellschafter-Geschäftsführer Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezieht, schließt die Annahme von verdeckten Ausschüttungen nicht aus (VwGH 9.12.1980, 1666/79, 2223/79, 2224/79). Wird dem Arbeitnehmer einer Kapitalgesellschaft an der er beteiligt ist, vom Arbeitgeber ein Vorteil zugewendet (zB. Überlassung eines Pkw zur Privatnutzung), gehört dieser Vorteil dann zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, wenn seine Entlohnung (inklusive Sachbezüge) insgesamt angemessen ist. Eine verdeckte Ausschüttung (Einkünfte aus Kapitalvermögen) liegt insoweit vor, als durch die Sachbezugsgewährung in Zusammenschau mit den sonstigen für die Geschäftsführertätigkeit gewährte Vergütungen die angemessene (fremdübliche) Entlohnung überschritten wird. Bezüglich Entlohnung Geschäftsführer wird auf die Niederschrift vom 28.10.2010 verwiesen, die vollinhaltlich Bestandteil dieses Besprechungsprogrammes ist. Der Geschäftsführerbezug wurde in Anlehnung des Vorgängers 1989 festgelegt und beschlossen. Als Basis dient der Kollektivvertrag Eisen-Metall. Diese für den Geschäftsführer angemessene Entlohnung wurde auch bis

dato unter der Berücksichtigung der jährlichen Lohnerhöhung angesetzt und bezahlt. Verträge zwischen Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern bzw. nahestehenden Personen werden an jenen Kriterien gemessen, die für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen entwickelt wurden. Die Vereinbarung muss demnach nach Außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen klaren und eindeutigen Inhalt haben und auch zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen werden. An Verträge, die zwischen Gesellschaftern abgeschlossen werden, die von der gleichen Person vertreten oder wirtschaftlich dominiert werden, sind wegen des in solchen Fällen typischerweise zu besorgenden Wegfalls der sonst bei Vertragsabschlüssen zu unterstellenden Interessensgegensätze aus dem Gebot der Gleichmäßigkeit der Besteuerung die gleichen Anforderungen zu stellen. Bis dato gab es keine nach Außen getretene Vereinbarung über die Zurverfügungstellung des Einfamilienhauses. Die Anschaffung ist auf die konkreten Bedürfnisse des Gesellschafters der indirekt an die Bw. GmbH zu 7,66 % beteiligt ist, ausgerichtet. Eine betriebliche Veranlassung war von Vornherein nicht gegeben. Da bei der Errichtung des Einfamilienhauses nicht eine betriebliche Veranlassung im Vordergrund stand, stellt die Nutzungsüberlassung kein Entgelt für den Betrieb der GmbH erbrachten Dienstleistungen dar. Die Überlassung der Nutzung des Einfamilienhauses an den Geschäftsführer und indirekt Beteiligten stellt bei diesem auch dann eine verdeckte Ausschüttung dar, wenn das Haus nicht zum steuerlichen Betriebsvermögen der GmbH gehört. Bei der gegenständlichen neu errichteten Dienstwohnung handelt es sich um ein Einfamilienhaus bestehend aus Keller mit ca. 80 m<sup>2</sup>, Erd- und Obergeschoss mit Nutzfläche von ca. 154 m<sup>2</sup> und einer Garage von ca. 31 m<sup>2</sup>. Die Grundstücksfläche beläuft sich auf insgesamt 710 m<sup>2</sup>. Die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten, sowie die laufenden Betriebskosten und Zinsen für ein Darlehen in Höhe von € 300.000,00 wurden von der Bw. getragen. Die Anschaffung bzw. Errichtung eines Einfamilienhauses samt Grundstück und dessen anschließende Nutzungsüberlassung an den GmbH Geschäftsführer-Gesellschafter dient nach der allgemeinen Lebenserfahrung typischerweise der privaten Lebensführung. Die bisherige VwGH-Judikatur lässt erkennen, dass gesellschaftsrechtlich veranlasste Anschaffung bzw. Herstellung einer Immobilie auf Ebene des Gesellschafters eine verdeckte Ausschüttung in Höhe der Differenz zwischen angemessenen und tatsächlich bezahlten Nutzungsentgelt bzw. im Falle der unentgeltlichen Nutzungsüberlassung in Höhe des angemessenen Nutzungsentgelts zur Konsequenz hat. Für die Ermittlung der Bemessungsgrundlage der verdeckten Ausschüttung wird der Mittelwert für Mieten in Wi laut Immobilienspiegel in Höhe von 5,50 €/m<sup>2</sup> herangezogen. Von diesem Wert wird der bereits versteuerte Sachbezug in Abzug gebracht. Die Differenz stellt eine verdeckte Ausschüttung an die Gesellschaft dar. Die KEST wird von der GmbH getragen und mit 33,33 % berechnet. Das Einfamilienhaus wird als steuerneutrales Vermögen der Gesellschaft beurteilt. Die geltend gemachten Aufwendungen abzüglich der bereits durch Sachbezug bzw. verdeckte Ausschüttung angesetzten Beträge sind außerbilanzmäßig dem Gewinn hinzuzurechnen. Die Betriebskosten (Erdgas, Strom, Wasser/Kanal, Versicherung, Zinsen, Grundsteuer) für das Wirtschaftsjahr 2008/2009 sind bis zur Schlussbesprechung bekannt zu geben."

Die zitierte Niederschrift mit Mag. D Ba vom 28.10.2010 enthält folgende Ausführungen:

"Aus welchem Grund wurde 2004 durch die Bf. GmbH ein Einfamilienhaus (Kstr. 22, Wi) errichtet?

Stellungnahme Mag. Ba: Von der Gründung weg bis zum Jahr 2004 war unser Zentralbüro der GmbH, der Fa. S und der Fa. Fa5 GmbH in Wien gelegen. Um Kosten zu sparen und die Entscheidungsprozesse schneller zu machen, wurde beschlossen, das Büro in Wien zu schließen und die Geschäftsführung gleich in Ort anzusiedeln. Nachdem der Geschäftsführer in Wien wohnte, musste eine Wohnmöglichkeit in Ort/Wi geschaffen werden. In Wien stand eine private Eigentumswohnung für Wohnzwecke zur Verfügung.

Wer hat beschlossen dieses Gebäude zu errichten?

Stellungnahme Mag. Ba: In Absprache mit den Gesellschaftern hat die Geschäftsleitung beschlossen dieses Gebäude zu errichten.

Welche Personen haben in der Gesellschafterversammlung wie viele Stimmrechte?

Stellungnahme Mag. Ba: Stimmrechte sind prozentuell nach der Beteiligung vergeben. Operative Entscheidungen trifft die Geschäftsführung, größere Anschaffungen wie die Errichtung eines Hauses wird mit den Gesellschaftern besprochen und in diesem Fall bis zur Gesellschaft der Großmutter der Bayerischen Sensen Union. Durch die Schließung des Büros in Wien konnten die Gesellschafter sehen, dass eine hohe Kosteneinsparung dadurch erfolgt ist.

Gibt es in diesem Gebäude auch Räume die von der Bf. betrieblich genutzt werden (zB. Büro)?

Stellungnahme Mag. Ba: In dem Gebäude gibt es kein eigens eingerichtetes Büro. Fallweise werden durch mich Computerarbeiten als Geschäftsführer durchgeführt.

Gibt es einen schriftlichen Dienstvertrag zwischen Ihnen und der Bf. GmbH?

Stellungnahme Mag. Ba: Nein. Ich bin seit 1989 Geschäftsführer und auch gewerberechtlicher Geschäftsführer. Mein Gehalt wurde in Anlehnung meines Vorgängers festgelegt und beschlossen. Als Basis dient der Kollektivvertrag Eisen-Metall.

Werden oder wurden auch für andere Dienstnehmer solche Häuser errichtet bzw. für Wohnzwecke zur Verfügung gestellt?

Stellungnahme Mag. Ba: Es ist bis jetzt ein einmaliger Fall, dass wir das Büro von Wien nach Ort verlegt haben. Solche Fälle werden in Zukunft wahrscheinlich nicht mehr vorkommen. Im Zuge der Firmengeschichte wurden generell Wohngebäude für Dienstnehmer errichtet. Die Errichtung solcher Gebäude war vor meiner Zeit als Geschäftsführer und dürfte vor dem Jahr 1980 liegen."

Mit Schreiben vom 23.5.2011 reichte die Bf. eine Stellungnahme zu den Feststellungen der Außenprüfung ein und führte unter Punkt c) zum streitgegenständlichen Punkt Haus Kstr. aus:

Der Ausgangssachverhalt sei im Besprechungsprogramm für die Schlussbesprechung im Wesentlichen richtig wiedergegeben. Ergänzend sollten jedoch noch folgende Aspekte festgehalten werden:

Die Konstellation, dass der Ort der Geschäftsführung der Bf. GmbH sowie weiterer damit verbundenen Gesellschaften in Wien angesiedelt gewesen sei und nicht direkt beim Produktionswerk in Ort, sei bereits seit vielen Jahrzehnten so gegeben gewesen und sei nicht etwa durch die persönlichen Lebensumstände des aktuellen Geschäftsführers Mag. Ba mitbeeinflusst gewesen. Faktum sei, dass die Aufrechterhaltung des Ortes der Geschäftsleitung in Wien für die Bf. GmbH mit erheblichen Kosten verbunden gewesen sei: Rechne man die Kosten für Miete, Betriebskosten, Sekretärin sowie zusätzliche Fahrtkosten zusammen, so habe dies einem Kostenvolumen von annähernd 100.000,00 € per anno entsprochen. Dazu komme noch, dass Herr Mag. Ba der einzige operativ tätige Geschäftsführer der Bf. GmbH war (und ist) und es sich nicht als ideal erwiesen habe, dass die Geschäftsführung von der Produktion, aber auch vom Verwaltungs- und Betriebspersonal ständig räumlich getrennt gewesen sei. All diese Gründe seien ausschlaggebend dafür gewesen, dass die Gesellschafter der Bf. GmbH Druck dahingehend ausgeübt haben, dass die Geschäftsleitung der Bf. sowie der mit diesen verbundenen weiteren Gesellschaften nach Ort verlegt werden sollte. Die Übersiedelung von Herrn Mag. Ba von Wien nach Wi sei aber nicht auf persönlichen Wunsch von Herrn Mag. Ba erfolgt, sondern ausschließlich im betrieblichen Interesse. Umgekehrt seien die Gesellschafter der Bf. bereit gewesen, Herrn Mag. Ba die Übersiedelung nach Wi dadurch schmackhaft zu machen, dass ein Teil der durch die Verlegung der Geschäftsleitung von Wien nach Ort erzielten Kosteneinsparungen an Herrn Mag. Ba in Form der Zurverfügungstellung einer Dienstwohnung weitergegeben werden sollte. Dies entspreche auch völlig der vom Unternehmen im Verhältnis zu nichtbeteiligten Geschäftsführern oder sonstigen leitenden Angestellten im Allgemeinen geübten Praxis, dass bei Verlegung des Arbeitsorts entsprechende Wohnmöglichkeiten offeriert werden.

Was nun die rechtliche Würdigung anbelangt sei wie folgt auszuführen: Es könne zunächst grundsätzlich wohl nicht bestritten werden, dass es zulässig sei und auch weit geübter Praxis entspreche, dass Dienstnehmern von ihren Arbeitgebern Wohnungen zur privaten Nutzung überlassen werden. Gerade auch bei der Bf. GmbH habe die Überlassung von Wohnungen bzw. Häusern an Dienstnehmer als Sachbezug oder gegen extrem günstige Mietzinse lange Tradition: 2004, also zum Zeitpunkt der Übersiedelung von Mag. Ba seien es noch 18 Dienstnehmer gewesen und aktuell seien es 9 Dienstnehmer, die mit ihren Familien in Wohnungen oder Häusern leben, die sich im Eigentum der Bf. GmbH befinden. Es könne grundsätzlich aber weiter kein Zweifel daran bestehen, dass die Tatsache, dass ein Dienstnehmer auch an der Gesellschaft seines Arbeitgebers beteiligt sei, die Möglichkeit der Zurverfügungstellung einer Dienstwohnung nicht von

Vornherein unmöglich mache. Wäre dies vom Gesetzgeber so gewollt, dann müsse es auch entsprechend normiert sein, wobei allerdings die Verfassungskonformität einer derartigen Regelung wohl massiv zu hinterfragen wäre. Richtig sei jedoch, dass in höchstrichterlicher Judikatur seit einigen Jahren die Linie verfolgt wird, dass unter besonderen Voraussetzungen ein vom Gesellschafter einer Gesellschaft benutztes Wohnhaus als notwendiges Privatvermögen einer Kapitalgesellschaft gesehen werde und zugeordnet werde. Diese Betrachtung sei nach der höchstgerichtlichen Judikatur allerdings nur dann anzustellen, wenn es sich um besonders teure und repräsentative Gebäude oder solche, die auf die besonderen Bedürfnisse des Gesellschafters zugeschnitten sind, handle. Bei der von der Bf. an Herrn Mag. Ba zur Verfügung gestellten Immobilie handle es sich um ein 710 m<sup>2</sup> großes Grundstück, auf dem ein Fertigteilhaus mit einer Wohnfläche von 154 m<sup>2</sup> zuzüglich Keller und Garage errichtet worden sei. Die Anschaffungskosten des Hauses hätten rund 300.000,00 € betragen. Sowohl was die Grundstücksfläche als auch die Wohnnutzfläche betreffe, entspreche das von der Bw. zur Nutzung von durch Herrn Mag. Ba errichtete Gebäude absolut durchschnittlichen bürgerlichen Verhältnissen, auch die Herstellungskosten würden sich mit rund 2.000,00 € je m<sup>2</sup> Wohnnutzfläche auf sehr gemäßigt Niveau bewegen. Fertigteilhäuser würden darüber hinaus klassischerweise einem 08/15-Standard entsprechen, sodass die Behauptung, dieses Haus sei in besonderem Maße auf die persönlichen Bedürfnisse von Herrn Mag. Ba zugeschnitten, schlicht und einfach unzutreffend sei. In Anbetracht des vergleichsweise niedrigen Basisgehalts von Mag. Ba von rund 100.000,00 € brutto per anno werde auch unter Berücksichtigung der Mag. Ba eingeräumten Möglichkeit der Privatnutzung eines firmeneigenen Pkws sowie eben der Benutzung eines Einfamilienhauses eine angemessene Gesamtausstattung (Hinweis auf Randzahl 961 Körperschaftsteuerrichtlinien) sicher nicht überschritten. Hervorzuheben sei in diesem Zusammenhang ja auch, dass Mag. Ba nur mittelbar und auch das nur mit 7,66 % an der Bf. beteiligt sei. Auch wenn die übrigen Anteile sich überwiegend im Eigentum von Angehörigen von Mag. Ba befinden, könne nicht davon ausgegangen werden, dass diese bereit wären, ihrem Sohn bzw. Bruder Leistungen und Vorteile zu gewähren, die insgesamt nicht in einem fairen Verhältnis zum Wert der von Mag. Ba in seiner Funktion als Geschäftsführer der Bf. erbrachten Leistungen stehen. Zusammenfassend zu diesem Punkt lasse sich daher festhalten, dass die Errichtung eines Wohnhauses zur Privatnutzung durch Mag. Ba aus Sicht der Bf. notwendig gewesen sei, um Mag. Ba zu einer Übersiedelung an einen Standort des Werkes der Bf. zu bewegen. Die Ausstattung des Hauses entspreche normalen bürgerlichen Standards und sei in keiner Weise auf die besonderen Bedürfnisse von Mag. Ba zugeschnitten. Es bleibe somit kein Raum für die Behandlung dieses Hauses als außerbetriebliches Vermögen der Bf. und die Versagung des Vorsteuerabzuges für die Errichtungskosten.

In der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 26.5.2011 finden sich sohin zu diesem Haus Kstr. folgende Ausführungen:

Den Argumenten des steuerlichen Vertreters bei dieser Schlussbesprechung bzw. der Stellungnahme vom 23.5.2011 könne durch das Finanzamt nicht gefolgt werden. Dieser Punkt bleibe daher laut Besprechungsprogramm unverändert aufrecht. Ein Rechtsmittel werde angekündigt.

In der Folge wurden mit Bescheiddatum 9.6.2011 Körperschaftsteuer- sowie Umsatzsteuerbescheide für 2005 bis 2009 erlassen, die sich an den Ergebnissen der Betriebsprüfung orientierten.

Mit Schreiben vom 6.7.2011, eingelangt am Finanzamt ABC am 11.7.2011 wurde gegen die Körperschaftsteuer- und Umsatzsteuerbescheide für 2005 bis 2009 und die Haftungs- und Abgabenbescheide Kapitalertragsteuer für 2005 bis 2009 Berufung erhoben und ausgeführt:

Die Berufung richte sich gegen die Nichtanerkennung des Vorsteuerabzuges für die Anschaffungskosten sowie für die laufenden Betriebskosten des Hauses in Wi, Kstr. sowie die Behandlung der Aufwendungen für besagte Liegenschaft als verdeckte Ausschüttung bzw. nicht abzugsfähiger Aufwand für ein steuerneutrales Vermögen. Zur Begründung werde zunächst auf die Ausführungen zu Punkt c) des Schriftsatzes vom 23.5. des Jahres an das Finanzamt ABC, mit dem auf die Ausführungen des Besprechungsprogrammes des Finanzamtes ABC vom 2.5.2011 repliziert werde verwiesen. Beide Schriftsätze seien dem Bericht vom 6.6.2011 über das Ergebnis der Außenprüfung beigeheftet und würden somit einen Bestandteil desselben darstellen. Ergänzend zu dem Schreiben vom 23.5. des Jahres werde wie folgt ausgeführt:

Soweit ersichtlich habe sich der Verwaltungsgerichtshof in den letzten Jahren insbesondere in den folgenden Erkenntnissen mit grundsätzlich vergleichbaren Sachverhalten auseinandergesetzt.

1. Im Erkenntnis vom 26.5.2007, 2005/14/0091 sei es um eine GmbH gegangen, die eine mit ca. 99 % mittelbar beteiligten Gesellschafter hatte. Die GmbH habe bereits im Jahr 1980 ein 5.164 m<sup>2</sup> großes Grundstück an einem bekannten See in Österreich erworben und habe es mit einem Bungalow mit einer Nutzfläche von 614,2 m<sup>2</sup> bebaut. Die bis 31.12.1994 aufgelaufenen Anschaffungs- und Herstellungskosten für die Liegenschaft hätten umgerechnet ca. 1.651.000,00 € betragen. Die beschwerdeführende GmbH habe die Immobilie an den mit 99 % mittelbar beteiligten Geschäftsführer zur privaten Nutzung vermietet gegen Leistung eines vergleichsweise sehr geringen Mietentgelts. Der VwGH habe den Bescheid des UFS bestätigt und die Immobilie einerseits dem notwendigen Privatvermögen der Gesellschaft zugeordnet und andererseits mit der Begründung, dass es sich dabei um einen unternehmensfremden Zweck handle, den Vorsteuerabzug versagt.

2. Im Erkenntnis vom 16.5.2007, 2005/14/0083 habe eine GmbH mit einem Aufwand von etwas über 1 Mio € ein Wohngebäude mit 339 m<sup>2</sup> errichtet und dieses an den Gesellschafter-Geschäftsführer sowie an Mitglieder seiner Familie zu Wohnzwecken

vermietet. Der Gesellschafter-Geschäftsführer sei mit 90 %, seine Ehe-Gattin mit 10 % an der GmbH beteiligt gewesen. Zwar habe der VwGH den angefochtenen Bescheid wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben. Allerdings sei der Begründung dieses Erkenntnisses zu entnehmen, dass darin der VwGH seine Ansicht bekräftige, dass ein Wohngebäude unter bestimmten Voraussetzungen außerbetriebliches Vermögen einer Kapitalgesellschaft darstellen könne und im Fall, dass das Gebäude nicht der wirtschaftlichen Tätigkeit der Gesellschaft zuzuordnen sei, kein Vorsteuerabzug zustehe. Der berufungsgegenständliche Fall unterscheide sich von den Sachverhalten, die den erwähnten VwGH-Erkenntnissen zugrunde liegen würden, in folgenden Punkten ganz wesentlich:

1. Betriebliche Veranlassung: Wie bereits im Schreiben vom 23.5. des Jahres ausführlich dargelegt worden sei, habe die Bf. ein massives betriebliches Interesse daran, den Sitz der Gesellschaft von Wien nach Ort zu verlegen und das Büro der Gesellschaft in Wien, welches seit vielen Jahrzehnten unterhalten worden sei, zu schließen. Voraussetzung dafür sei aber gewesen, dass der Geschäftsführer der Gesellschaft, Herr Mag. D Ba seinen Wohnsitz in die Nähe des Produktionswerkes in Ort verlege. Durch die Verlegung des Verwaltungssitzes nach Ort hätten Kosteneinsparungen in einer Größenordnung von € 70.000,00 bis € 100.000,00 per anno erzielt werden können, und zwar einerseits wegen des Wegfalls des Erfordernisses der Anmietung eines eigenen Büros samt gesamter Infrastruktur sowie der Anstellung einer eigenen Sekretärin am Standort Wien und andererseits aufgrund der Möglichkeit der Einsparung von ein bis zwei Fahrten pro Woche des Geschäftsführers von Wien nach Ort und retour, welche nicht nur einen entsprechenden Pkw-Aufwand verursacht hätten, sondern außerdem viele Stunden der Unproduktivität des Geschäftsführers bewirkten. Des Weiteren sei die laufende Anwesenheit des Geschäftsführers vor Ort im Produktionswerk als wichtig für die Effizienz der betrieblichen Abläufe und die Steigerung der Motivation der Mitarbeiter erachtet worden. Da Herr Mag. D Ba seit mehreren Jahrzehnten in Wien gelebt habe und sein gesamtes Privatleben hier etabliert gehabt hätte, habe es des Anreizes einer kostenlos zur Verfügung gestellten Dienstwohnung in Wi bedurft, um ihm eine Übersiedelung schmackhaft zu machen. Solche Anreize seien im Übrigen auch bei nichtbeteiligten Dienstnehmern gängige Praxis, wenn diese zu einem betrieblich gebotenen Ortswechsel motiviert werden sollten. Wenn von der Außenprüfung die Gesamtkosten der Immobilie einschließlich Abschreibung und Zinsen für die Bf. mit rund 18.000,00 € per anno ermittelt worden seien, so erweise sich, dass dies in Anbetracht der damit verbundenen Kosteneinsparungen in Höhe eines Mehrfachen dieses Betrages für die Bf. unterm Strich jedenfalls ein lukratives Investment gewesen sei.

## 2. Größe und Anschaffungskosten der Immobilie:

Nach der Judikatur des VwGH sei zu unterscheiden zwischen jederzeit im betrieblichen Geschehen einsetzbaren Gebäuden einer Kapitalgesellschaft einerseits und Gebäuden die schon ihrer Erscheinung nach (etwa besonders repräsentatives Gebäude oder speziell auf die Wohnbedürfnisse des Gesellschafters abgestelltes Gebäude) für die

private Nutzung durch den Gesellschafter bestimmt sind, andererseits. Das von der Bf. errichtete und ihrem Gesellschafter-Geschäftsführer zur Nutzung überlassene Wohnhaus entspreche sowohl hinsichtlich der Grundstücksfläche als auch der Wohnnutzfläche aber auch was die Baukosten betreffe, durchschnittlichen bürgerlichen Verhältnissen. Es liege daher weder ein besonders repräsentatives Gebäude vor noch weise es Besonderheiten auf, die speziell auf die Wohnbedürfnisse des Gesellschafters zugeschnitten seien (zB. Schwimmbad, Sauna, Weinkeller etc.). Als Fertigteilhaus weise es darüber hinaus auch keine architektonischen Raffinessen auf, sondern sei auch optisch ein einfacher gehaltenes bürgerliches Wohnhaus. Die Immobilie sei bewusst eben nicht auf die individuellen Vorlieben oder Bedürfnisse von Mag. Ba zugeschnitten worden, damit sie bei Bedarf später einmal zB. an einen Nachfolger von ihm oder an einen sonstigen leitenden Angestellten zur Nutzung überlassen werden könne. Auf die Tatsache, dass bei der Bf. die Überlassung von Wohnungen bzw. Einfamilienhäusern an Dienstnehmer lange Tradition habe, sei bereits im Schriftsatz vom 23.5.2011 verwiesen worden.

### 3. Beteiligungshöhe:

Mag. D Ba sei mit 15,78 % an der Bayrische und Tiroler SU GmbH beteiligt. Diese Gesellschaft sei ihrerseits mit 64,75 % an der S St. Sw GmbH, Ort, beteiligt und letztere Gesellschaft wiederum sei mit 75 % an der VN1 GmbH beteiligt. Durchgerechnet ergebe sich daher eine mittelbare Beteiligung von Mag. D Ba an der Bf. von 7,66 %. Auch wenn sich die Bf. beinahe zu 100 % (unmittelbar bzw. mittelbar) in Händen von Mitgliedern der Familie Ba befindet, könne, speziell im Hinblick darauf, dass Herr Mag. D Ba auch drei Geschwister habe, die jeweils im gleichen Ausmaß wie er beteiligt seien, der Besitz einer Immobilie der Bf. nicht einem unmittelbaren Besitz durch Mag. D Ba wirtschaftlich gleichgestellt werden. In den oben dargelegten VwGH-Erkenntnissen sei der Sachverhalt hingegen jeweils so gewesen, dass sich (nahezu) sämtliche Geschäftsanteile in Händen eines dominierenden Gesellschafter-Geschäftsführers bzw. allenfalls dessen Ehepartners befunden hätten. In einer derartigen Konstellation könne natürlich viel eher unterstellt werden, dass anstatt einer an sich wohl intendierten Anschaffung der Immobilie durch den Gesellschafter-Geschäftsführer persönlich diese aufgrund welcher Überlegungen auch immer durch eine von diesem beherrschte GesmbH erfolgt sei.

Zu verweisen sei noch auf die Entscheidung des UFS Graz vom 27.1.2011, RV/0242-G/09: Der Ausgangssachverhalt dieser Berufungsentscheidung weise mit dem berufungsgegenständlichen insofern starke Ähnlichkeit auf, als eine GmbH ein Einfamilienhaus erworben und saniert habe, welches hinsichtlich Grundstücksgröße, Wohnfläche und Kosten mit dem von der Bw. angeschafften Einfamilienhaus vergleichbar sei. Dieses Einfamilienhaus sei von einer ursprünglich mit 20 %, später mit 25 % beteiligten Geschäftsführerin ohne Leistung einer gesonderten Miete, aber gegen Versteuerung eines Sachbezugs benutzt worden. Interessant in diesem Fall sei, dass hier bereits die Finanzbehörde erster Instanz körperschaftsteuerlich keine Konsequenz gezogen habe, weil das Wohngebäude nicht besonders luxuriös sei, die Zurverfügungstellung einer Dienstwohnung für den Betrieb dieser Größe nicht unüblich sei

und die angemessene Gesamtausstattung nicht überschritten werde. Allerdings würde die Geltendmachung des Vorsteuerabzuges für die Sanierungskosten nicht anerkannt, weil kein Leistungsaustausch vorgelegen sei. Der UFS habe sich jedoch dem Standpunkt der Berufungsberaterin angeschlossen, dass die Zurverfügungstellung der Liegenschaft an die Geschäftsführerin zu Wohnzwecken einen Leistungsaustausch begründe und somit auch der Vorsteuerabzug für die von der Gesellschaft getätigten Investitionen zu gewähren sei. An dieser Stelle sei hervorgehoben, dass natürlich auch im berufsgegenständlichen Fall die Überlassung der Wohnung an Mag. Ba als umsatzsteuerlicher Leistungsaustausch behandelt worden sei.

Es werde daher wie folgt zusammengefasst:

Die Anschaffung des Grundstückes in Wi, Kstr., durch die Bf. und die nachfolgende Errichtung eines Fertigteilhauses auf diesem Grundstück sei im betrieblichen Interesse der Bf. erfolgt, um Mag. D Ba zur Verlegung seines Wohnsitzes von Wien in die unmittelbare Nähe des Produktionsstandortes in Ort zu bewegen und im Zusammenhang mit der dadurch möglichen Schließung des Büros Wien erhebliche Kosteneinsparungen und Effizienzgewinne für die Bf. zu lukrieren. Das Einfamilienhaus in Wi, Kstr., entspreche nach seiner Wohnnutzfläche und den Errichtungskosten durchschnittlichen bürgerlichen Verhältnissen und sei daher keineswegs besonders luxuriös oder auf die besonderen Bedürfnisse des Geschäftsführers Mag. Ba zugeschnitten. Auch unter Berücksichtigung des Vorteiles der kostenlosen Benützung eines Einfamilienhauses in Wi entspreche die Gesamtausstattung von Mag. Ba einer fremdüblichen Entlohnung eines de facto Alleingeschäftsführers einer Gesellschaft in einer vergleichbaren Größenordnung. Sollte es bei den von der Außenprüfung gezogenen Schlussfolgerungen bleiben, würde dies in Anbetracht der vorstehenden Überlegungen letztendlich darauf hinauslaufen, dass ein Dienstnehmer, der eine noch so geringe Beteiligung an der Gesellschaft, die sein Arbeitgeber sei, halte grundsätzlich keine Dienstwohnung zugestanden bekommen könne, ohne dass diese Wohnung umsatzsteuerlich der nicht mehr unternehmerischen Sphäre zuzuordnen und ertragsteuerlich als notwendiges Privatvermögen zu qualifizieren wäre. Es gebe aber keinerlei Hinweis darauf dass dies im Sinne des Gesetzgebers oder auch nur der Finanzverwaltung (Hinweis auf Wiesner, RWZ 2007/37, 129 f wonach das Instrument des außerbetrieblichen Vermögens nur in Extremfällen zur Anwendung kommen könne) wäre, abgesehen davon, dass dies im Lichte des Gleichheitsgrundsatzes auch verfassungsrechtlich höchst fragwürdig wäre. Sowohl die Nichtgewährung des Vorsteuerabzuges für die Kosten im Zusammenhang mit der Errichtung sowie dem Unterhalt des Einfamilienhauses in Wi als auch die teilweise Behandlung der im Zusammenhang mit dieser Immobilie stehenden Aufwendungen als nicht abzugfähig sowie als verdeckte Ausschüttung seien daher rechtswidrig. Weiters werde die Entscheidung über die Berufung durch den gesamten Berufungssenat sowie die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung gemäß § 284 Abs. 1 Z 1 BAO ersucht.

Mit Schreiben vom 4.10.2011, eingelangt am Finanzamt ABC am 10.10.2011, wurde ein ergänzendes Berufungsvorbringen erstattet und ausgeführt:

In einer kürzlich veröffentlichten Entscheidung (UFSW, GZ. RV/2459-W/09 vom 1.6.2011) habe der UFS Wien über einen Sachverhalt zu entscheiden gehabt, der zahlreiche Parallelen mit dem berufungsgegenständlichen aufweise:

Es sei um ein Einfamilienhaus mit einer Wohnfläche von 140 m<sup>2</sup> gegangen, das durch die berufungswerbende GmbH errichtet worden sei und in weiterer Folge an die Tochter des Gesellschafter-Geschäftsführers vermietet worden sei. Im Zuge einer Betriebsprüfung sei dieses Haus dem außerbetrieblichen Vermögen der errichtenden GmbH zugerechnet worden und die Geltendmachung der Vorsteuern für die Errichtung des Hauses versagt worden. Der UFS habe die aufgrund dieser BP-Feststellungen ergangenen Bescheide aufgehoben und klargestellt, dass das strittige Einfamilienhaus dem Betriebsvermögen der berufungswerbenden GmbH zuzuordnen und der Vorsteuerabzug für die Errichtungskosten zu gewähren sei. Besonders erwähnenswert sei in dem besprochenen Erkenntnis, dass der UFS ausdrücklich hervorhebe, dass der VwGH einer exzessiven Auslegung der außerbetrieblichen Sphäre von Gesellschaften entgegengetreten sei, weiters, dass außerbetriebliches Vermögen einer Kapitalgesellschaft nur in Ausnahmefällen angenommen werden könne. Eine Verschiebung in den außerbetrieblichen Bereich komme bei Gebäuden nur dann in Betracht, wenn es sich um Objekte handle, die realistischerweise nicht fremdüblich vermietbar seien, wie zB. eine Luxusvilla mit extravaganter Ausstattung, aber auch andere Luxuswirtschaftsgüter. Zusammen mit der bereits in der Berufungsschrift zitierten Entscheidung vom 27.1.2011, RV/0242-G/09, würden somit nunmehr zwei UFS-Berufungsentscheidungen vorliegen, bei denen, bei mit dem Fall der Bf. absolut vergleichbaren Sachverhalten, der Finanzverwaltung in ihrem Bemühen, von GmbHs angeschaffte bzw. hergestellte einfache Wohnhäuser vom Vorsteuerabzug auszuschließen bzw. bei dem außerbetrieblichen Vermögen zuzuordnen, widersprochen worden sei. Bemerkenswert sei auch, dass gegen beide Entscheidungen keine Amtsbeschwerden eingebracht worden seien. Nach dieser Einschätzung sei daher aufgrund der inzwischen gefestigten Rechtsprechung des UFS nicht daran zu zweifeln, dass im Falle einer Vorlage der gegenständlichen Berufung an den UFS dieser stattgegeben werden würde.

In der Folge wurde seitens der Referentin am 24. Jänner 2012 ein Vorhalt ausgefertigt und ausgeführt:

"Nach den vorgelegten Unterlagen steht folgender entscheidungsrelevanter Sachverhalt fest:

Die Bw. hat in den Jahren 2004 und 2005 ein Fertigteilhaus in der Kstr. 22, Wi, errichtet. Die Gesamtkosten beliefen sich auf € 366.693,54 (davon € 65.000,00 Grundkosten). Aus der Errichtung wurde der Vorsteuerabzug in Anspruch genommen, ebenso für die laufenden Betriebskosten.

Ende 2004 wurde das Haus dem Geschäftsführer als Dienstwohnung zur Verfügung gestellt (im Zuge der Verlegung des Sitzes der GmbH von Wien nach Ort). Der

Geschäftsführer, Mag. D Ba, ist indirekt an der GmbH beteiligt (mit 7,66% - Darstellung siehe unten).

Im Rahmen der Lohnverrechnung wurde für die Nutzung des Hauses ein Sachbezug angesetzt (bemessen nach der SachbezugsVO).

Das Grundstück hat eine Fläche von 710 m<sup>2</sup>. Das Haus verfügt im Erdgeschoß und im Obergeschoß über eine Wohnfläche von ca. 154 m<sup>2</sup>, einen Keller von ca. 80 m<sup>2</sup> und eine Garage von 32 m<sup>2</sup>.

Es gibt keinen schriftlichen Dienstvertrag und keine schriftlichen Vereinbarungen über die Zurverfügungstellung bzw. Nutzung des Gebäudes.

Der Geschäftsführerbezug wurde in Anlehnung des Vorgängers 1989 festgelegt. Als Basis dient der Kollektivvertrag Eisen-Metall.

Bitte geben Sie bekannt, ob der Sachverhalt insoweit seine Richtigkeit hat.

Zu diesem Sachverhalt ergeben sich für die Referentin folgende ergänzende Fragen:

Wer hat die konkrete Entscheidung getroffen, welches Fertigteilhaus auf welchem Grundstück errichtet wird?

Zwischen welchen Personen erfolgten die baulichen Absprachen?

Wurde das Haus möbliert als Dienstwohnung zur Verfügung gestellt?

Über welche Sonderausstattungen verfügt das Haus?

Was ist mit dem Haus geplant, falls der Geschäftsführer die Firma verlässt oder in Pension geht?

Rechtlich wird ausgeführt:

Zu unterscheiden sind folgende zwei Fallkonstellationen:

1) Werden im betrieblichen Bereich jederzeit einsetzbare Gebäude dem Gesellschafter unentgeltlich oder zu einem unangemessen niedrigen Mietzins zur Verfügung gestellt, spricht dies nicht gegen deren Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen, sondern führt, bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen zu einer permanenten vA in Höhe der Differenz zum fremdüblichen Mietzins.

2) Gebäude, deren konkrete Ausgestaltung lediglich im Gesellschafterinteresse liegt, sind hingegen der außerbetrieblichen Sphäre zuzuordnen.

Die Annahme von außerbetrieblichen Vermögen kann jedoch nur ausnahmsweise unter restriktiven Bedingungen erfolgen. (Trennungsprinzip bei Kapitalgesellschaften)

Eine verdeckte Ausschüttung liegt nach Ansicht der Referentin aufgrund der fehlenden Fremdüblichkeit der gewählten Vorgangsweise (keine vertragliche Vereinbarung über die Zurverfügungstellung einer Dienstwohnung) jedenfalls vor. Auch die Angemessenheit der Gesamtausstattung des Geschäftsführerbezuges ist zweifelhaft, da nach dem Vorbringen der Bw. die Dienstwohnung im Jahr 2004 zusätzlich zu den bis 2003 angemessenen

Bezügen gewährt wurde. Die Berechnung der BP ist lt. Ansicht der Referentin ebenfalls nicht zu beanstanden. (Eine detaillierte Begründung bleibt der Berufungsentscheidung vorbehalten)

Nach den bisherigen Ermittlungsergebnissen geht die Referentin bislang davon aus, dass das Gebäude zum Betriebsvermögen der Berufungswerberin gehört. Der Vorsteuerabzug für die Errichtung würde demnach zustehen. Die Berufungen hinsichtlich Körperschaftsteuer und Kapitalertragsteuer wären abzuweisen."

Mit Schreiben vom 30.1.2012, eingelangt beim UFS am 2.2.2012, wurde der Vorhalt wie folgt beantwortet:

Zunächst werde bestätigt dass der zusammengefasst wiedergegebene Sachverhalt nicht zu beanstanden sei. Die ergänzenden Fragen seien wie folgt zu beantworten:

Die Entscheidung, welches Grundstück und welches Fertigteilhaus vom Mandanten angeschafft worden sei, habe Herr Mag. D Ba in seiner Eigenschaft als Geschäftsführer der Bw. in enger Absprache mit den übrigen Gesellschaftern getroffen. Die baulichen Absprachen seien zwischen dem Lieferanten des Fertigteilhauses, der Fa. Zenker, einerseits und der Betriebsleitung Ort der Bw. sowie Herrn Mag. Ba andererseits erfolgt. Das Haus sei Herrn Mag. Ba unmöbliert als Dienstwohnung zur Verfügung gestellt worden und verfüge über keinerlei Sonderausstattungen. Bei normalem Lauf der Dinge habe Herr Mag. D Ba noch ca. zehn Jahre Aktivitätszeit vor sich, die er, soferne nicht unvorhergesehene Entwicklungen einträten, wohl bei der Bw. ableisten werde. Im Hinblick darauf, dass das geplante Ausscheiden aus dem Unternehmen somit noch geraume Zeit in der Zukunft liege, gebe es noch keine konkreten Pläne über die Nutzung des Hauses in der Zeit danach. Grundsätzlich kommen die Anpassung an den Nachfolger von Herrn Mag. Ba oder an einen anderen Angestellten der Gesellschaft, eine Vermietung oder ein Verkauf in Betracht. Welche der Varianten tatsächlich beschritten werde, werde wohl von der dann vorliegenden Situation abhängen, also insbesondere, ob innerbetrieblich Bedarf an dem Haus bestehe bzw. wie die aktuelle Marktlage im Raum Wi für die Vermietung bzw. den Verkauf von Einfamilienhäusern in dieser Größe sei. Was die vorläufige rechtliche Einschätzung des Sachverhalts durch den UFS betreffe, könne man nicht nachvollziehen, wieso die Überlassung des Hauses in Wi an Mag. Ba den Tatbestand einer verdeckten Ausschüttung erfüllen solle. Als Begründung werde dafür im Wesentlichen ausgeführt, dass aufgrund des Fehlens einer vertraglichen Vereinbarung über die Zurverfügungstellung einer Dienstwohnung jedenfalls keine Fremdüblichkeit der gewählten Vorgangsweise vorliege. Dazu sei zunächst zuzugestehen, dass das Fehlen einer entsprechenden vertraglichen Vereinbarung sicher ein gewisses Manko darstelle. Allerdings sei dadurch, dass von Anfang an die Zurverfügungstellung der Wohnung als Sachbezug der Lohnsteuer unterzogen worden sei und dies in der Gehaltsabrechnung auf dem Lohnkonto und sonstigen Dokumenten seinen entsprechenden Niederschlag gefunden habe, klar nach außen ersichtlich und in einer nachträglich nicht manipulierbaren

Weise festgelegt worden, auf welcher Basis die Überlassung des Hauses an Herrn Mag. Ba erfolgen sollte. Dies in Verbindung mit der Tatsache, dass gemäß § 1 Abs. 2 Z 2 MRG das Mietrechtsgesetz auf Dienstwohnungen nicht anwendbar sei und daher klar sei, dass Herr Mag. Ba losgelöst von seinem Dienstverhältnis keine Nutzungs- oder sonstigen Rechte an dem ihm überlassenen Haus geltend machen könne, bewirke wohl, dass dem Zweck des Publizitätsgebots für Verträge unter nahen Angehörigen bzw. Gesellschaft und Gesellschafter nämlich zu verhindern, dass nachträglich Vereinbarungen nach Belieben uminterpretiert werden können auch so weitgehend entsprochen worden sei. Weiters sei darauf zu verweisen, dass nach herrschender Literaturmeinung (vgl. insbesondere Wiesner, FS-Bauer, 378 f, Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger, Körperschaftsteuer 1988, § 8 Tz 172/1) formelle Mängel nicht allgemein und automatisch zur Annahme einer verdeckten Ausschüttung berechtigen insbesondere, weil auch bei Vereinbarungen zwischen Fremden häufig Formmängel unterlaufen. Somit werde es wohl entscheidend darauf ankommen, ob die subjektiven Voraussetzungen einer verdeckten Ausschüttung insbesondere das objektive sowie das subjektive Tatbild erfüllt seien: Das objektive Tatbild einer verdeckten Ausschüttung wäre erfüllt, wenn die unentgeltliche Überlassung einer Dienstwohnung an Herrn Mag. Ba zusammen mit seinen sonstigen Entgeltkomponenten zu einer unangemessen hohen Gesamtausstattung führen würde. Ob dies zutreffe, sei anhand eines Vergleichs mit marktüblich gewährten Vergütungen für Personen in vergleichbarer Stellung zu beurteilen. In einer Internet-Recherche sei man auf den Marktüberblick von Managergehältern des Magazins Format vom 17.11.2008 gestoßen, der diesem Schreiben beigelegt sei. Daraus sei ersichtlich, dass Geschäftsführer im Jahr 2008 (unter Außerachtlassung der obersten und untersten 5 %) zwischen 95.000,00 € und 210.000,00 € verdient hätten und der Gehalt im Durchschnitt 124.000,00 € betragen habe. Aus dem ebenfalls beiliegenden Gehaltskonto von Mag. Ba für das Jahr 2008 sei ersichtlich dass er in diesem Jahr eine Barvergütung von ca. 99.000,00 € und Sachbezüge für die Benützung der Dienstwohnung sowie eines Pkws von zusammen ca. 14.000,00 € bezogen habe. Insgesamt habe daher laut Lohnkonto die Gesamtausstattung im Jahr 2008 112.792,12 € betragen. Gemessen an der Format-Übersicht liege der Verdienst von Mag. Ba nicht nur innerhalb der Bandbreite von marktüblichen Entlohnungen sondern fast 10 % unter dem Durchschnitt. Berücksichtige man obendrein die Tatsache, dass Herr Mag. Ba der einzige operativ tätige Geschäftsführer sei und somit die alleinige Letztverantwortung für die gesamte Produktion, den Vertrieb und die Administration seines Unternehmens mit mehr als 70 Dienstnehmern und 80 % Exportquote trage, sei umso weniger nachvollziehbar, dass seine Vergütung unangemessen hoch sein solle. Auch die Tatsache dass Herr Mag. Ba durch die Zurverfügungstellung einer Dienstwohnung im Jahr 2008 implizit eine einmalige außertourliche Gehaltserhöhung in einem Ausmaß von rund 7 % seiner Basisbezüge gewährt worden sei, könne im konkreten Fall nicht zur Beurteilung führen, dass seine Gesamtvergütung objektiv unangemessen sei. Dies insbesondere unter dem Gesichtspunkt dass, wie in den bisher im gegenständlichen Verfahren erstatteten Schriftsätze ausführlich dargelegt, die Übersiedelung von Mag. Ba in unmittelbare Nähe zum Produktionswerk in Ort nicht aufgrund einer persönlichen

Präferenz erfolgt sei, sondern auf Druck der Gesellschaft und im Interesse einer dadurch erzielbaren Kosteneinsparung in einer Größenordnung zwischen 50.000,00 € und 100.000,00 € per anno. Es sei in einer derartigen Situation einerseits auch nichtbeteiligten Geschäftsführern gegenüber weiterhin geübte Praxis, eine im Interesse des Arbeitgebers liegende Übersiedelung durch Gewährung zusätzlicher Vorteile schmackhaft zu machen; andererseits scheine es nur recht und billig, wenn seitens der Bw. von der durch die Übersiedelung möglich gewordenen Kosteneinsparung ein geringer Teil in Form eines zusätzlichen Sachbezugs an Herrn Mag. Ba weitergegeben werde. Auch für das Vorliegen des subjektiven Tatbilds für eine verdeckte Ausschüttung würden keinerlei Anhaltspunkte vorliegen, da es eben den Gesellschaftern der Bw. nicht darum gegangen sei, Herrn Mag. Ba einen zusätzlichen Vorteil zu gewähren, sondern primär die durch die Übersiedelung möglich gewordene Kosteneinsparung zu lukrieren. Nicht zuletzt dürfe in diesem Zusammenhang nochmals darauf verwiesen werden, dass Mag. Ba nur mittelbar und auch das nur mit rund 7,66 % an der Bw. beteiligt sei und nicht unterstellt werden könne, dass die übrigen Gesellschafter, auch wenn sie mit ihm verwandt seien, ihm eine höhere Gesamtausstattung als Gegenleistung für seine Geschäftsführungstätigkeit zugestehen wollten, als einem gesellschaftsfremden Dritten geleistet werden müsste bzw. sich aus der Sicht der Gesellschaft betriebswirtschaftlich vernünftig darstellen ließe.

Die Referentin übermittelte daraufhin den Vorhalt samt Vorhaltsbeantwortung mit Schreiben vom 6. Februar 2012 an die Amtspartei.

Diese führte im Antwortschreiben vom 14. Februar 2012 aus, sie halte an der bisherigen Rechtsansicht fest und rege eine Aussetzung gemäß § 281 BAO an, da zu einem gleichgelagerten Fall gegen die Entscheidung des UFS Wien (vom 22.10.2011, RV/3252-W/10) Amtsbeschwerde erhoben worden sei.

In der am 28. März 2012 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung vor dem UFS wurde ergänzend ausgeführt:

Der Geschäftsführer gab über Befragung an, dass er die Wohnung in Wien im Zuge der Übersiedlung nach Ort aufgegeben habe. Er sei mit seiner Familie (Partnerin, zwei Kinder) übersiedelt. Es habe Gesellschafterbeschlüsse gegeben, dass das Zentralbüro von Wien nach Ort übersiedle, allerdings seien diese nicht schriftlich dokumentiert worden. Aufgrund der familiären Verflechtung sei man ja immer in Kontakt. Der Hausbau sei fremdfinanziert worden. Im Jahr 2012 seien die Kosten für das Haus über die Einsparungen schon zurückgeflossen. Durch die Aufnahme des Sachbezuges in die Lohnverrechnung sei vom ersten Tag an ein nach außen in Erscheinung tretender Manifestationsakt gesetzt worden. Der VwGH sei mit der Annahme von verdeckten Ausschüttungen deshalb streng, damit man nicht zunächst eine Handlung setze und sich einen Spielraum offen lasse, und nach einigen Jahren aus mehreren Alternativen die angenehmste wähle. Das liege aber im gegenständlichen Fall nicht vor, da der Sachbezug vom ersten Tag an deklariert worden sei.

In der Berufungsentscheidung RV/1381-L/11 vom 18.4.2012 wurde hinsichtlich der Umsatzsteuer stattgegeben und führte der Unabhängige Finanzsenat aus:

Nach den durchgeföhrten Ermittlungen steht folgender entscheidungsrelevanter Sachverhalt fest: Die Berufungswerberin hat in den Jahren 2004 und 2005 ein Fertigteilhaus in der K1str 22, Wi, errichtet. Die Gesamtkosten beliefen sich auf € 366.693,54 (davon € 65.000,00 Grundkosten). Aus der Errichtung wurde der Vorsteuerabzug in Anspruch genommen, ebenso für die laufenden Betriebskosten. Die Errichtung des Hauses wurde von der Bw. fremdfinanziert.

Die Gesellschafterbeschlüsse über die Errichtung und Finanzierung des Hauses sind nicht schriftlich dokumentiert.

Ende 2004 wurde das Haus dem im Jahr 1954 geborenen Geschäftsführer Mag. D Ba als Dienstwohnung zur Verfügung gestellt (im Zuge der Verlegung des Sitzes der GmbH von Wien nach Ort). Er ist indirekt an der GmbH beteiligt (mit 7,66% - Darstellung siehe Entscheidungsgründe Seite 4). Die Bw. befindet sich mittelbar und unmittelbar zu fast 100% im Besitz der Familie Ba (Eltern und Geschwister des Geschäftsführers).

Im Rahmen der Lohnverrechnung wurde für die Nutzung des Hauses ein Sachbezug angesetzt (bemessen nach der SachbezugsVO).

Das Grundstück hat eine Fläche von 710 m<sup>2</sup>. Das Haus verfügt im Erdgeschoß und im Obergeschoß über eine Wohnfläche von ca. 154 m<sup>2</sup>, einen Keller von ca. 80 m<sup>2</sup> und eine Garage von 32 m<sup>2</sup>. Sowohl die Auswahl des Grundstückes als auch des Fertigteilhauses oblag Mag. Ba. Das Haus wird vom Geschäftsführer gemeinsam mit seiner Familie (Partnerin, zwei Kinder) bewohnt.

Es gibt keinen schriftlichen Dienstvertrag und keine schriftlichen Vereinbarungen über die Zurverfügungstellung bzw. Nutzung des Gebäudes sowie über die Nutzung des dem Geschäftsführer zur Verfügung gestellten PKW's.

Der Geschäftsführerbezug wurde in Anlehnung des Vorgängers 1989 festgelegt. Als Basis dient der Kollektivvertrag Eisen-Metall. In den Jahren 2003 bis 2009 war die Gesamtvergütung (KZ 210 des Lohnzettels) mit € 78.946,77 (2003), € 78.946,77 (2004), € 103.308,82 (2005), € 106.598,43 (2006), € 109.292,33 (2007), € 112.792,12 (2008) und € 124.054,18 (2009) festgesetzt, inklusive der Möglichkeit der Privatnutzung des firmeneigenen PKW's und die Benützung des streitgegenständlichen Einfamilienhauses (ab Ende 2004).

Strittig ist zunächst, ob dieses Gebäude dem außerbetrieblichen Vermögen der GmbH zuzurechnen ist, wie dies der Rechtsansicht der Amtspartei entspricht, oder ob dieses Gebäude zum gewillkürten Betriebsvermögen gehört.

Weiters ist in der Folge strittig, ob aus diesem Sachverhalt im Hinblick auf die Überlassung des Gebäudes an den Geschäftsführer eine verdeckte Ausschüttung der Bw. an ihn erblickt werden kann.

Dazu wird ausgeführt:

Aus § 5 EStG 1988 iVm. § 4 Abs. 10 Z. 3 lit. b EStG 1988 ergibt sich, dass Unternehmer die gemäß § 189 UGB verpflichtet sind, Bücher zu führen neben notwendigem Betriebsvermögen auch gewillkürtes Betriebsvermögen in die Bilanz aufnehmen dürfen. Da die Bw. eine Kapitalgesellschaft iSd. § 7 Abs. 3 KStG 1988 ist, ist sie zur Buchführung gemäß § 5 EStG 1988 verpflichtet und somit grundsätzlich berechtigt gewillkürtes Betriebsvermögen zu halten.

Das Körperschaftsteuerrecht kennt keinen eigenen Betriebsvermögensbegriff. Es gilt somit grundsätzlich der einkommensteuerrechtliche Betriebsvermögensbegriff, sofern dies für Körperschaften begrifflich möglich ist.

Als gewillkürtes Betriebsvermögen kommen alle Wirtschaftsgüter in Betracht, die weder zum notwendigen Privatvermögen noch zum notwendigen Betriebsvermögen 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 (BFH 31.5.2001, IV R 49/00, BStBI 2001 II 828). Voraussetzung für gewillkürtes Betriebsvermögen ist, dass das Wirtschaftsgut in irgendeiner Weise dem Betrieb förderlich ist - etwa durch ein betriebliches Interesse an einer fundierten Kapitalausstattung oder durch zusätzliche Erträge; als Schulbeispiel für gewillkürtes Betriebsvermögen gelten dabei Liegenschaften (VwGH 12.12.1995, 94/14/0091).

Die Grenze der Entscheidungsfreiheit ist dort gelegen, wo gewillkürtes Betriebsvermögen ausschließlich deshalb aufgenommen wird, um einen steuerlichen Vorteil zu erreichen (und somit gleichsam zum "willkürlichen" Betriebsvermögen wird), zB. um eine bevorstehende Wertminderung oder einen drohenden Verlust von der einkommensteuerlich unbeachtlichen Privatsphäre in den steuerwirksamen betrieblichen Bereich zu verlagern (VwGH 8.11.1977, 1054/75, 2175/77; VwGH 21.11.1995, 92/14/0152; VwGH 28.5.1997, 92/13/0273).

Grundsätzlich sind bei Körperschaften, die den Gewinn nach § 7 Abs. 3 KStG 1988 ermitteln, alle Einkünfte iSd. § 2 Abs. 3 EStG 1988 den Einkünften aus Gewerbebetrieb zuzurechnen. Alle Wirtschaftsgüter, die der Einkunftszielung dienen, sind dem notwendigen oder dem gewillkürten Betriebsvermögen zuzuordnen. Die in § 7 Abs. 3 KStG 1988 enthaltene Zurechnungsvorschrift schließt jedoch nicht von vornherein aus, dass diese Körperschaften steuerrechtlich einen außerbetrieblichen Vermögensbereich haben können. Dieser umfasst einerseits Wirtschaftsgüter, die nicht der Einkunftszielung dienen (zB. Wirtschaftsgüter, die bei einer Liebhäufigkeit verwendet werden) oder Wirtschaftsgüter, die auf Grund gesetzlicher Bestimmungen als nicht betrieblich veranlasst anzusehen sind (zB. Wirtschaftsgüter, die Repräsentationszwecken dienen). Diese Trennung der Vermögenssphären folgt aus dem Grundsatz des Ertragssteuerrechtes, wonach die betriebliche von der betriebsfremden Vermögenssphäre zu trennen ist. In diesem Zusammenhang hat der VwGH auch erkannt, dass eine Wohnung, die an den geschäftsführenden Gesellschafter gegen ein geringes Entgelt überlassen wird und die gänzlich auf die persönlichen Bedürfnisse des Gesellschafters zugeschnitten ist, der

außerbetrieblichen Sphäre der Gesellschaft zuzuordnen ist (VwGH 20.6.2000, 98/15/0169, 98/15/0170).

Nach dieser Judikatur des VwGH zählen einzelne Wirtschaftsgüter, deren Anschaffung oder Herstellung rein gesellschaftsrechtlich veranlasst ist und die nicht der Einkommenserzielung der Kapitalgesellschaft dienen, nicht zum gewillkürten Betriebsvermögen der Gesellschaft, sondern wegen der Übernahme der einkommensteuerlichen Gewinnermittlungsvorschriften durch § 7 Abs. 2 KStG 1988 in den Körperschaftsteuerbereich als notwendiges Privatvermögen zum "steuerneutralen Vermögen" der Kapitalgesellschaft (VwGH 24.6.2004, 2001/15/0002).

Gerade mit der Frage der Zurechnung von durch Gesellschafter oder ihnen nahestehenden Personen genutzte Wohnungen und Häusern, die im zivilrechtlichen Eigentum der Gesellschaft stehen, zur außersteuerlichen Sphäre der Gesellschaft haben sich der VwGH und die Literatur in den letzten Jahren mehrfach auseinandergesetzt (VwGH 20.6.2000, 98/15/0169, 98/15/0170; 24.6.2004, 2001/15/0002; 26.3.2007, 2005/14/0091; 22.4.2007, 2005/15/0071; 16.5.2007, 2005/14/0083; Rauscher, UFSjournal 2008, 76).

Nach dieser jüngeren Judikatur des VwGH, in der das Höchstgericht einer exzessiven Auslegung der außerbetrieblichen Sphäre von Gesellschaften entgegengetreten ist, ist bei Gebäuden zu unterscheiden zwischen jederzeit im betrieblichen Geschehen (zB. durch Vermietung an Dritte) einsetzbaren Gebäuden einer Kapitalgesellschaft und Gebäuden, die schon ihrer Erscheinung nach (ausschließlich) für die private Nutzung durch den Gesellschafter bestimmt sind und somit de facto an Dritte nicht vermietbar wären (etwa besonders repräsentative Gebäude oder speziell auf die Wohnbedürfnisse des Gesellschafters abgestellte Gebäude). Nur letztere können zur außerbetrieblichen Sphäre einer Gesellschaft gehören. Werden Gebäude, die jederzeit im betrieblichen Geschehen durch Vermietung einsetzbar sind, zwar dem Gesellschafter vermietet, selbst bei einem zu niedrigen Mietzins, spricht dies in rechtlicher Hinsicht nicht gegen deren Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen, sondern führt - bei Vorliegen der weiteren Voraussetzungen zu einer verdeckten Ausschüttung in Bezug auf die Höhe des Mietzinses (Zorn, RdW 2007/647, 620).

Generell ist davon auszugehen, dass durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasstes außerbetriebliches Vermögen einer Kapitalgesellschaft nur in Ausnahmefällen angenommen werden kann (vgl. auch Punkt 7 Körperschaftsteuerprotokoll 2005, Erlass des BMF vom 7.10.2005). Eine Verschiebung in den außerbetrieblichen Bereich kommt bei Gebäuden nur dann in Betracht, wenn es sich um Objekte handelt, die realistischerweise nicht fremdublich vermietbar sind. Darunter fallen vor allem Immobilien wie zB eine Luxusvilla mit extravaganter Ausstattung; aber auch andere Luxuswirtschaftsgüter (Pkt. 2.4 Salzburger Steuerdialog 2008; Zorn, RdW 2007/647, 620).

Für die Zuordnung eines Wirtschaftsgutes zum betrieblichen bzw außerbetrieblichen Bereich ist es weiters nicht von Bedeutung, welchen Betriebsgegenstand die Kapitalgesellschaft hat (Pkt. 2.4 Salzburger Steuerdialog 2008).

Im gegenständlichen Fall entspricht das Gebäude durchschnittlich bürgerlichen Verhältnissen. Es verfügt über keinerlei Sonderausstattungen. Der Umstand, dass der Geschäftsführer das Grundstück und das Modell des Fertigteilhauses ausgewählt hat, vermag im gegenständlichen Fall nach Ansicht des Senates zu keiner anderen Beurteilung zu führen, da die Ausführung des Gebäudes nicht auf die persönlichen Bedürfnisse derart zugeschnitten wurde, dass eine anderweitige Vermietung unmöglich wäre. Somit fällt die Auswahl der näheren Details des Gebäudes auch in seinen Aufgabenbereich als Geschäftsführer und somit Organ der Bw. Die Amtspartei hat überdies auch keine weiteren Gründe ins Treffen geführt, welche für den Wohnsitzwechsel aus privater Veranlassung des Geschäftsführers sprechen würden (etwa dessen besondere Vorliebe auf dem Land zu wohnen).

Das strittige Einfamilienhaus ist daher nach Ansicht des Senates dem Betriebsvermögen der Bw. zuzuordnen.

Gemäß § 12 Abs. Z. 1 UStG 1994 kann ein Unternehmer jene Vorsteuerbeträge für Lieferungen und Leistungen abziehen, die unter Voraussetzung einer formgültigen Rechnung iSd. § 11 UStG 1994 von anderen Unternehmen im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind. Da die strittigen Vorsteuern wie oben dargestellt das im Betriebsvermögen befindliche Einfamilienhaus betreffen und aus den Feststellungen des Finanzamtes bzw. dem Akteninhalt keine anderen Hinderungsgründe (zB. Fehlen einer formgültigen Rechnung) ersichtlich ist, kann der Vorsteuerabzug iZm. der Errichtung nicht verwehrt werden.

Der Berufung ist demnach hinsichtlich Umsatzsteuer statzugeben.

Hinsichtlich Körperschaftsteuer und Kapitalertragsteuer verbleibt sodann strittig, ob hinsichtlich der Zurverfügungstellung des Hauses an den Geschäftsführer in der konkret gewählten Form eine verdeckte Ausschüttung vorliegt.

Bei der Ermittlung des Einkommens bleiben gemäß § 8 Abs 1 KStG 1988 Einlagen und Beiträge jeder Art insoweit außer Ansatz, als sie von Personen in ihrer Eigenschaft als Gesellschafter, Mitglieder oder in ähnlicher Eigenschaft geleistet werden.

Für die Ermittlung des Einkommens ist es nach Abs 2 leg.cit. ohne Bedeutung, ob das Einkommen im Wege offener oder verdeckter Ausschüttungen verteilt oder entnommen oder in anderer Weise verwendet wird.

Die Körperschaft und ihre Anteilseigner sind zivilrechtlich zwar als eigenständige Rechts- und Vermögenssubjekte zu behandeln, sodass aufgrund des Trennungsprinzips zwischen diesen Subjekten bestehende Rechtsbeziehungen möglich und grundsätzlich anzuerkennen sind. Allerdings dürfen auch bei Körperschaften verdeckte Ausschüttungen als gesellschaftsrechtlich motivierte Vorgänge bzw. Einkommensverwendung die

Einkommensermittlung selbst dann nicht beeinflussen, wenn sie in die äußere Form schuldrechtlicher Beziehung gekleidet werden und somit den Anschein tatsächlicher Leistungsbeziehungen erwecken (VwGH 28.4.2011, 2007/15/0031; Renner in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger, Die Körperschaftsteuer, Kommentar, Band II, Tz 108 zu § 8)

Unter verdeckten Ausschüttungen werden alle nicht ohne weiteres als Ausschüttung erkennbaren Vorteile (Zuwendungen) an die an einer Körperschaft unmittelbar oder mittelbar beteiligten Personen angesehen, die zu einer Gewinnminderung bei der Körperschaft führen und dritten, der Körperschaft fremd gegenüberstehenden Personen nicht gewährt werden (vgl. zB. VwGH 14.10.2010, 2008/15/0324; VwGH 23.10.1997, 96/15/0117; 17.2.1988, 86/13/0174; 20.9.1983, 82/14/0273, 0274, 0283; Wiesner, Verdeckte Ausschüttungen im Steuerrecht, SWK 1984, A I S. 167), ihre Ursache aber in den gesellschaftsrechtlichen Beziehungen haben (vgl. VwGH 20.3.1974, 1157/72).

Im Folgenden wird zu diesen Kriterien ausgeführt:

a) Anteilseignerschaft

Das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung setzt die Zuwendung eines Vermögensvorteils an einen Anteilseigner voraus. Eine unmittelbare Beteiligung wird jedoch nicht gefordert.

Der Geschäftsführer ist zu 7,66% indirekt an der Bw. beteiligt. Das Unternehmen befindet sich mittelbar und unmittelbar im Besitz der Familie Ba (Eltern, Geschwister).

Somit ist jedenfalls die erforderliche Anteilseignerschaft des Geschäftsführers gegeben. Was das im gegenständlichen Fall relativ geringe Beteiligungsausmaß betrifft, so spielt dieses keine Rolle bei der Beurteilung der Frage, ob dem Grunde nach eine verdeckte Ausschüttung vorliegt. Diese ist daher auch bei einem Beteiligungsausmaß von bloß 10 % oder sogar noch darunter denkbar (VwGH 9.3.1971, 1920/70).

b) Vermögensverminderung bei der Gesellschaft

Die Bw. stellt dem Geschäftsführer ein Einfamilienhaus zur Verfügung und trägt dafür neben den Errichtungskosten auch sämtliche laufenden Kosten. Schon alleine dadurch entsteht jedenfalls eine Vermögensverminderung. Das Gebäude befindet sich im Betriebsvermögen und könnte zu ortsüblichen Preisen vermietet werden. Durch diese fehlenden Erträge kommt es zu einer weiteren Vermögensminderung bei der Bw. Dass diesen Aufwendungen allenfalls Kosteneinsparungen durch den Wegfall von Infrastruktur in A bzw. Dienstfahrten des Geschäftsführers gegenüberstehen, vermag isoliert gesehen an der konkreten Vermögensverminderung iZm. der Errichtung des strittigen Einfamilienhauses nichts zu ändern.

In der mündlichen Verhandlung wurde vorgebracht, den Aufwendungen für das strittige Einfamilienhaus würden im Jahr 2012 schon Einsparungen in derselben Höhe gegenüber stehen. Dies ist für die Annahme einer verdeckten Ausschüttung aber nicht relevant, da es für einen Vorteilsausgleich nicht ausreichend ist, wenn dem Anteilseigner bloß

aufrechenbare Vorteile der Gesellschaft gegenüberstehen (VwGH 6.2.1990, 8914/0034; 11.3.1992, 87/13/0045). Lediglich offene oder verdeckte Leistungen des Gesellschafters an die Gesellschaft könnten dafür berücksichtigt werden. Ebenso wäre eine eindeutige wechselseitige Vereinbarung zum Zeitpunkt der Vorteilseinräumung notwendig (VwGH 22.9.2007, 2006/13/0106).

### c) Vorteilsgewährungsabsicht - Angemessenheit

Die Bw. bringt vor, dass zwar die Anteile überwiegend im Eigentum von Angehörigen von Mag. Ba stehen würden, jedoch diese nicht bereit wären, ihrem Sohn bzw. Bruder Leistungen und Vorteile zu gewähren, die insgesamt nicht in einem fairen Verhältnis zum Wert der von Mag. Ba seiner Funktion als Geschäftsführer der Bw. erbrachten Leistungen stehen würden (aus dem Schreiben der Bw. vom 23.5.2011).

Diese Ausführungen widersprechen den Grundsätzen der Angehörigenjudikatur, die unterstellt, dass es bei Verträgen zwischen nahen Angehörigen eben grundsätzlich an dem zwischen Fremden bestehenden Interessengegensatz, der aus dem Bestreben der Vorteilsmaximierung jedes Vertragspartners resultiert, fehlt. Dass es gerade im gegenständlichen Berufungsfall diesen Interessensgegensatz trotz der familiären Verflechtung geben soll, vermag der Senat nicht zu erkennen.

Dafür, dass ein Interessensgegensatz auch im gegenständlichen Fall nicht vorliegt, spricht nach Ansicht des Senates auch der Umstand, dass die Übersiedlung des Zentralbüros nach Ort und die Errichtung des Einfamilienhauses für den Geschäftsführer zwar von den Gesellschaftern beschlossen wurde, diese Beschlüsse aber nicht schriftlich dokumentiert wurden. Dies spricht dafür, dass man sich darauf auf familiärer Ebene geeinigt hat. Jedenfalls wäre eine solche Vorgangsweise bei einem fremden Geschäftsführer gänzlich unüblich.

Im Berufungsfall wurde dem Geschäftsführer ein Einfamilienhaus zur Verfügung gestellt. Die Lage des Grundstücks und das Modell des Hauses wurden von ihm ausgewählt. Die Zurverfügungstellung des Hauses wurde zwar als Sachbezug einer Lohnbesteuerung unterworfen. Eine darüber hinausgehende vertragliche Grundlage für die Benützung des Hauses ist nicht vorhanden. Im Hinblick auf diesen fehlenden Interessengegensatz müssen eindeutige und objektiv tragfähige Vereinbarungen vorliegen, die eine klare Abgrenzung zwischen der steuerlich beachtlichen Sphäre der Einkommenserzielung und der steuerlich unbeachtlichen Einkommensverwendung zulassen (Quatschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, EStG 1988, § 20 Tz 44).

Um auszuschließen, dass eine Leistungsbeziehung zwischen nahen Angehörigen tatsächlich nicht primär durch das familiäre Naheverhältnis veranlasst ist, setzt die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen demnach voraus, dass sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und einem Fremdvergleich standhalten, d.h., dass sie auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (u.a. VwGH 12.9.1996, 94/15/0019).

Den Nachweis, dass die Zurverfügungstellung des strittigen Einfamilienhauses als Dienstwohnung tatsächlich ausschließlich aus geschäftlichen Gründen erfolgt ist, hätte die Bw. durch eine fremdübliche Gestaltung erbringen müssen. Die bloße Aufnahme in ein Lohnkonto vermag hier nicht die geforderte Publizität zu ersetzen.

Entgegen den Ausführungen des steuerlichen Vertreters in der Berufungsverhandlung kann eine verdeckte Ausschüttung nicht nur dort angenommen werden, wo sich Steuerpflichtige einen Gestaltungsspielraum offen lassen, um nachträglich eine steuerlich günstige Variante zu wählen, sondern auch dann, wenn von Anfang an eine nur durch familiäre Bindungen erklärbare Gestaltung gewählt wurde.

Im gegenständlichen Fall liegt weder ein schriftlicher Dienstvertrag noch ein schriftliches Nutzungsübereinkommen/ein schriftlicher Vertrag über die Zurverfügungstellung einer Dienstwohnung vor.

Es wurden keinerlei Regelungen betreffend Betriebskosten, Reparaturaufwendungen etc. getroffen.

In der Vorhaltsbeantwortung vom 30. Jänner 2012 wurde auf die Nachfrage der Referentin, was mit dem Haus passiere, wenn der Geschäftsführer die Firma verlässe oder in Pension gehe, ausgeführt, der Geschäftsführer gehe erst in ca. 10 Jahren in Pension daher sei dies noch nicht bekannt. Mit einem fremden Geschäftsführer hätte man jedenfalls geregelt, was mit dem Haus passiert, wenn er aus dem Unternehmen ausscheidet (auch für den Fall einer Krankheit, für den Todesfall, im Fall der Pensionierung). Man hätte Fristen festgesetzt, innerhalb der das Haus (auch durch Angehörige im Todesfall) zu räumen ist. Schon aus dem Fehlen solcher Vereinbarungen ist nach Ansicht des Senates zu erkennen, dass der Anlass für die Zurverfügungstellung des Hauses im privaten Naheverhältnis zu den Gesellschaftern bzw. in der Gesellschafterstellung zu finden ist.

Der VwGH (vgl. VwGH 20.06.2000, 98/15/0169, 98/15/0170; VwGH 26.03.2007, 2005/14/0091) beurteilt weiters die Zurverfügungstellung einer Dienstwohnung danach, ob die Kapitalgesellschaft eine Wohnung dieser Art, Größe und Lage auch zum Zweck der Nutzungsüberlassung an einen fremden Arbeitnehmer hergestellt hätte. Dies ist nach Ansicht des Senates im gegenständlichen Fall jedenfalls zu verneinen.

Es mag sein, dass die Bw. derzeit noch neun Dienstnehmern Dienstwohnungen zur Verfügung stellt, allerdings kaum dieser Art und Größe. Überdies werden fremden Arbeitnehmern in der Regel bestehende Dienstwohnungen zugewiesen und können diese nicht bei den Bauentscheidungen mitbestimmen, insbesondere nicht wie im gegenständlichen Fall sogar das Grundstück und das Fertigteilhausmodell auswählen. Diese Vorgangsweise ist nach Ansicht des Senates jedenfalls nicht fremdüblich.

Die Zurverfügungstellung des gegenständlichen Einfamilienhauses als Dienstwohnung hat demnach nach Ansicht des Senates seine Wurzeln jedenfalls in der Stellung des Geschäftsführers als mittelbarer Gesellschafter und Angehöriger der übrigen mittelbaren und unmittelbaren Gesellschafter.

Die Bw. bringt dagegen vor, die Wohnsitzverlegung des Geschäftsführers von Wien nach Ort sei ausschließlich aus beruflichen Gründen und auf Druck der Bw. erfolgt, es seien dadurch auch erhebliche Kosteneinsparungen erzielt worden. Es sei gängige Praxis, dass bei Verlegung des Arbeitsortes entsprechende Wohnmöglichkeiten offeriert würden (aus dem Schreiben vom 23.5.2011).

Es wird seitens des Senates nicht bestritten, dass im gegenständlichen Fall ein Interesse der Bw. an der Wohnsitzverlegung bestand, allerdings hätte man einem fremden Geschäftsführer kein Einfamilienhaus ohne vertragliche Regelungen lediglich mit einer Sachbezugsbesteuerung überlassen, noch dazu selbst ein Grundstück und Hausmodell auswählen lassen. Es besteht ein großer Unterschied zwischen "am Arbeitsort entsprechende Wohnmöglichkeiten offerieren" und der im gegenständlichen Fall erfolgten Errichtung eines Einfamilienhauses. Noch dazu, wenn man dieses auch noch fremdfinanzieren müsste.

Einem fremden Geschäftsführer hätte man allenfalls bei einer Sitzverlegung mit einer Abberufung "gedroht", so er nicht zur Wohnsitzverlegung bereit gewesen wäre. Zumindes wäre man einem Dritten gegenüber nicht bereit gewesen, ihm einen Teil der durch die Sitzverlegung verbundenen Kosteneinsparungen zukommen zu lassen.

Dass die Gesellschafter zu solchen Zugeständnissen bereit waren, hat nach Ansicht des Senates seine Wurzel in den familiären Beziehungen und hält einem Fremdvergleich nicht stand.

Dafür spricht auch, dass es keine schriftlichen Gesellschafterbeschlüsse über die Sitzverlegung und die damit verbundene Zurverfügungstellung der Dienstwohnung gibt.

Angemessenheit Gesamtausstattung:

Der Geschäftsführerbezug wurde im Jahr 1989 in Anlehnung an den Bezug des Vorgängers festgelegt. Als Basis dient der Kollektivvertrag Eisen-Metall, es erfolgten jährliche Lohnerhöhungen. Die Betriebsprüfung und wohl auch die Bw. bzw. der Geschäftsführer gingen davon aus, dass diese Entlohnung angemessen war.

So nun im Jahr 2004 zusätzlich ein Einfamilienhaus unentgeltlich zur Verfügung gestellt wird, so ist die angemessene Gesamtausstattung nach Ansicht des Senates überschritten.

Die Bw. bringt dagegen in der Vorhaltsbeantwortung vom 30.1.2012 vor, dass lt. Format-Magazin vom 17.11.2008 Geschäftsführer im Jahr 2008 zwischen € 95.000,00 und € 210.000,00 verdient hätten, im Durchschnitt also € 124.000,--. Herr Mag. Ba habe im Jahr 2008 € 99.000,-- Barvergütung und Sachbezüge für die Benützung der Dienstwohnung sowie eines PKW's von zusammen ca. € 14.000,-- bezogen. Daher habe lt. Lohnkonto die Gesamtausstattung € 112.792,12 betragen. Dies liege fast 10 % unter dem Durchschnitt. Die Zurverfügungstellung einer Dienstwohnung habe eine einmalige außertourliche Gehaltserhöhung von 7 % dargestellt.

Die angemessene Gesamtausstattung ist nach einem inneren und äußeren Betriebsvergleich festzustellen. Die vorgelegte Aufstellung der Geschäftsführerbezüge

It. Format-Magazin könnte sich grundsätzlich für einen äußeren Betriebsvergleich eignen. Der Geschäftsführer liegt mit seiner Entlohnung in dieser Aufstellung in einem arithmetischen Mittel unter dem Durchschnitt (mit und ohne Einrechnung einer Dienstwohnung). Allerdings sieht man an dieser Aufstellung, dass hinsichtlich der Höhe der Entlohnung große Unterschiede zwischen den Betrieben bestehen. Überdies stellt sie im Einzelnen nicht auf Größe und Ertragssituation der jeweiligen Unternehmen ab. Man kann also nicht beurteilen, inwieweit die Gesellschaften in Bezug auf Mitarbeiterzahlen, Umsatz, Exportquote und anderen wirtschaftlichen Parametern mit der Bw. vergleichbar sind. Es ergibt sich daraus nach Ansicht des Senates kein für den gegenständlichen Berufungsfall und einen äußeren Betriebsvergleich anwendbares Durchschnittsgehalt. Dafür würde man eine Aufstellung der Durchschnittsbezüge der Geschäftsführer von mit der Bw. vergleichbaren Gesellschaften benötigen.

Somit können nach Ansicht des Senates aus der vorgelegten Aufstellung keine allgemeinen Schlüsse auf die Angemessenheit des konkreten Geschäftsführerbezuges, insbesondere in Bezug auf die Kombination von Barbezug sowie Zurverfügungstellung des strittigen Hauses wie auch eines Firmen-PKW's zur uneingeschränkten Privatnutzung gezogen werden.

Würde man der Bw. in der Argumentation folgen, dass demgemäß eine einmalige Lohnerhöhung von 7 % (welche sich durch die Zurverfügungstellung der Dienstwohnung ergeben habe) angemessen sei, so wären damit aufgrund der großen Bandbreite der in der Aufstellung enthaltenen Bezüge kaum mehr verdeckte Ausschüttungen denkbar.

Der Senat geht demnach im gegenständlichen Fall davon aus, dass der innere Betriebsvergleich zweckmäßiger und aussagekräftiger ist.

Für den inneren Betriebsvergleich ist ein Vergleich mit den Bezügen von Geschäftsführern bzw. leitenden Angestellten, die eine annähernd vergleichbare Tätigkeit innerhalb des Betriebes entfalten, ohne Gesellschafter zu sein, zu ermitteln. Im gegenständlichen Fall kann dafür die Entlohnung des Vorgängers des aktuellen Geschäftsführers herangezogen werden. Die Bezüge des Geschäftsführers wurden ja im Jahr 1989 in Anlehnung an die des Vorgängers mit Orientierung auf den geltenden Kollektivvertrag beschlossen.

Der innere Betriebsvergleich zeigt demnach, dass im konkreten Fall zunächst die Entlohnung des Geschäftsführers ohne Zurverfügungstellung der Dienstwohnung - also bis zum Jahr 2004 - sowohl vom Geschäftsführer als auch von der Bw. selbst als angemessene Gesamtausstattung betrachtet wurde.

Zudem hat sich vom Jahr 2004 auf 2005 ohnehin eine Lohnsteigerung von € 24.362,05 ergeben (Differenz aus den Kennzahlen 210), die durch den Sachbezug betreffend Dienstwohnung alleine nicht erklärbar ist (lt. Aufstellung im BP-Bericht -Seite 13 der BE - im Wirtschaftsjahr 2005/2006 € 6550,50).

Durch die Zurverfügungstellung eines Einfamilienhauses ist nach Ansicht des Senates im gegenständlichen Fall die angemessene Gesamtausstattung überschritten, hat sich doch sprungartig eine nicht unerhebliche Lohnsteigerung ergeben, die sich jedenfalls

nicht mehr am - als von den Parteien des Dienstvertrag als "angemessen" erachteten Kollektivvertrag orientiert. Daran vermag der Umstand, dass die Zurverfügungstellung einer "Dienstwohnung" grundsätzlich auch aus betrieblichen Erwägungen erfolgt sein mag, nichts zu ändern.

#### d) Subjektives Tatbild

Neben den objektiven Tatbestandsvoraussetzungen setzt das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung nach der Rechtsprechung des VwGH auch eine subjektive auf Vorteilsgewährung gerichtete Willensentscheidung der Körperschaft voraus. Es muss also ein der Körperschaft zurechenbares Verhalten und andererseits eine Vorteilsgewährungsabsicht vorliegen.

Da die zugrundeliegenden Entscheidungen von den Gesellschaftern bzw. vom Geschäftsführer als gesetzlichen Vertreter der Bw. getroffen wurden, liegt jedenfalls ein der Körperschaft zurechenbares Verhalten vor.

Nach dem Vorbringen in der Vorhaltsbeantwortung vom 30.1.2012 sei es den Gesellschaftern nicht darum gegangen, dem Geschäftsführer einen zusätzlichen Vorteil zu gewähren und könne den Gesellschaftern nicht unterstellt werden, dass sie Mag. Ba eine höhere Gesamtausstattung als einem Fremden zukommen lassen wollten. Das subjektive Tatbild der verdeckten Ausschüttung liege demnach nicht vor.

Bei diesem Vorbringen wird verkannt, dass beim Instrument der verdeckten Ausschüttung bzw. bei der Angehörigenjudikatur eben doch unterstellt wird, dass sich Angehörige untereinander eher Vorteile zukommen lassen wollen, als Fremde. Daher müssen diese Vereinbarungen auch einem Fremdvergleich standhalten. Dies trifft im gegenständlichen Fall nicht zu.

Wie die Bw. im Schreiben vom 23. Mai 2011 selbst ausführt, waren die Gesellschafter der Bw. bereit, dem Geschäftsführer die Übersiedelung nach Wi dadurch "schmackhaft" zu machen, dass ein Teil der Kosteneinsparungen an den Geschäftsführer durch Zurverfügungstellung einer Dienstwohnung weitergegeben werden sollten. Dies erfolgte nach den obigen Ausführungen nicht aus geschäftlichen Gründen, sondern hatte seine Wurzel in den familiären Beziehungen. Dies kann man auch daran erkennen, dass die diesbezüglichen Gesellschafterbeschlüsse nicht schriftlich dokumentiert wurden.

Nach Ansicht des Senates ergibt sich die Vorteilsgewährungsabsicht somit schlüssig aus den objektiven Gesichtspunkten und den Umständen des konkreten Berufungsfalles.

Die Berechnung der verdeckten Ausschüttungen wurde nicht beanstandet und ist nach Ansicht des Senates richtig und nachvollziehbar.

Die Änderung der Körperschaftsteuerbescheide ergibt sich aus der Zurechnung des Gebäudes zum Betriebsvermögen der Bw. Die außerbilanzielle Zurechnung der Aufwendungen für das Gebäude wird daher nicht durchgeführt.

Die von der Amtspartei angeregte Aussetzung des Berufungsverfahrens gemäß § 281 BAO wird nicht durchgeführt. Begründend wird diesbezüglich ausgeführt, dass die zu

RV/3252-W/10 erhobene Amtsbeschwerde (VwGH-Beschwerde Zahl 2011/13/0125) einen anderen Sachverhalt betrifft (Mietvertrag). Die dort getroffene Beurteilung könnte nach Ansicht des Senates nicht unbesehen auf den gegenständlichen Sachverhalt übertragen werden, weshalb eine Aussetzung nicht zweckmäßig erscheint.

In der Folge erhob die Amtspartei hinsichtlich Umsatzsteuer Beschwerde an den VwGH.

Mit Erkenntnis vom 1. September 2015 hob der VwGH die Berufungsentscheidung des UFS hinsichtlich Umsatzsteuer auf und führte aus (GZ. 2012/15/0105):

„Die Mitbeteiligte, eine im Familienbesitz befindliche Gesellschaft mit beschränkter Haftung, die ihren Gewinn nach einem abweichenden Wirtschaftsjahr ermittelt (Bilanzstichtag 30. Juni), schaffte ein Grundstück an und errichtete darauf in den Jahren 2004 und 2005 ein Fertigteilhaus. Dieses stellte sie in weiterer Folge ihrem Geschäftsführer Mag. Ba, der im Streitzeitraum über die BT GmbH indirekt mit 7,66 % am Stammkapital der mitbeteiligten Partei beteiligt war, für private Wohnzwecke zur Verfügung. Im Rahmen der Lohnverrechnung wurde für die Nutzungsüberlassung ein Sachbezugswert angesetzt und (teilweise) der Umsatzsteuer unterworfen.

Anlässlich einer abgabenbehördlichen Prüfung traf der Prüfer die Feststellung, dass der Grund für die Errichtung des Fertigteilhauses einzig und allein darin bestanden habe, dem Gesellschafter und Geschäftsführer Mag. Ba eine private Wohnmöglichkeit zu verschaffen. Er vertrat die Auffassung, dass die Liegenschaft außerbetriebliches Vermögen der Mitbeteiligten darstelle und die im Zusammenhang mit der Errichtung des Fertigteilhauses bzw. den laufenden Aufwendungen hierfür geltend gemachten Vorsteuern gemäß § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 nicht abziehbar seien. Ertragsteuerlich führe die unentgeltliche Überlassung des Fertigteilhauses zu einer verdeckten Ausschüttung, weil die "Sachbezugsgewährung" in Zusammenschau mit den sonstigen für die Geschäftsführertätigkeit gewährten Vergütungen eine angemessene (fremdübliche) Entlohnung überschreite. Der Geschäftsführerbezug von Mag. B sei 1989 in Anlehnung an jenen seines Vorgängers festgelegt und beschlossen worden. Als Basis habe der Kollektivvertrag Eisen-Metall gedient. Diese für den Geschäftsführer angemessene Entlohnung sei auch bis dato unter Berücksichtigung der jährlichen Lohnerhöhungen angesetzt und bezahlt worden. Als Bemessungsgrundlage für die verdeckte Ausschüttung werde der Mittelwert für Mieten in X laut Immobilienpiegel herangezogen. Von diesem Wert werde der bereits versteuerte Sachbezug in Abzug gebracht. Die Differenz zuzüglich der darauf entfallenden Kapitalertragsteuer stelle eine verdeckte Ausschüttung an Mag. Ba dar.

Das Finanzamt folgt dem Prüfer und erließ - teilweise nach Wiederaufnahme der Verfahren - entsprechende Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheide sowie Haftungsbescheide für Kapitalertragsteuer betreffend jeweils die Jahre 2005 bis 2009.

Die Mitbeteiligte berief gegen die im Gefolge der abgabenbehördlichen Prüfung ergangenen Umsatzsteuer-, Körperschaftsteuer- und Haftungsbescheide und brachte in der Berufung im Wesentlichen vor, sie habe ein massives betriebliches Interesse

daran gehabt, ihr Büro in Y, das sie über Jahrzehnte unterhalten habe, zu schließen. Voraussetzung dafür sei die Verlegung des Wohnsitzes von Mag. Ba in die Nähe des Produktionswerkes in X gewesen. Durch die Verlegung seien Kosten von 70.000 EUR bis 100.000 EUR jährlich eingespart worden. Die nunmehr laufende Anwesenheit von Mag. Ba im Produktionswerk vor Ort habe zudem eine erhebliche Effizienzsteigerung bewirkt. Mag. Ba habe über Jahrzehnte in Y gelebt. Daher habe es des Anreizes einer kostenlos zur Verfügung gestellten Dienstwohnung bedurft, um ihm eine Übersiedlung schmackhaft zu machen. Hinsichtlich Grundstücksfläche, Wohnnutzfläche und Baukosten entspreche das Haus durchschnittlichen bürgerlichen Verhältnissen. Die Immobilie sei bewusst nicht auf die individuellen Bedürfnisse von Mag. Ba zugeschnitten worden, damit sie bei Bedarf später einmal z. B. einem Nachfolger von Mag. B überlassen werden könne. Dass die Überlassung von Wohnungen bzw. Einfamilienhäusern an Dienstnehmer bei der Mitbeteiligten eine lange Tradition habe, sei dem Prüfer bereits im Rahmen der Betriebsprüfung mitgeteilt worden (Anm: in einem in den Verwaltungsakten einliegenden Schriftsatz wird dazu ausgeführt, dass 2004 achtzehn und aktuell neun Dienstnehmer in Wohnungen der Mitbeteiligten lebten). Zu berücksichtigen sei auch, dass Mag. B an der Mitbeteiligten zu nur 7,66 % mittelbar beteiligt sei. Auch wenn sich die Mitbeteiligte zu beinahe 100 % (unmittelbar bzw. mittelbar) in Händen von Mitgliedern der Familie Ba befindet, könne, speziell im Hinblick darauf, dass Mag. Ba auch drei Geschwister habe, die jeweils im gleichen Ausmaß wie er beteiligt seien, "der Besitz einer Immobilie der (Mitbeteiligten) nicht einem unmittelbaren Besitz durch (Mag. Ba) wirtschaftlich gleichgestellt werden". Abgesehen davon entspreche die "Gesamtausstattung" von Mag. Ba - selbst bei Berücksichtigung des Vorteils der kostenlosen Benutzung des Hauses - der "fremdüblichen Entlohnung eines (de facto) Alleingeschäftsführers einer Gesellschaft in einer vergleichbaren Größenordnung".

Das Finanzamt legte die Berufung der belangten Behörde zur Entscheidung vor.

Im Rahmen eines Vorhalteverfahrens und der mündlichen Verhandlung vor der belangten Behörde brachte die Mitbeteiligte ergänzend vor, laut dem Magazin "Format" hätten Geschäftsführer im Jahr 2008 zwischen 95.000 EUR und 210.000 EUR verdient, im Durchschnitt 124.000 EUR. Mag. B habe 2008 Barvergütungen und Sachbezüge von 112.792,12 EUR erhalten und liege demnach fast 10 % unter dem Durchschnitt.

Mit dem angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde der Berufung gegen die Umsatzsteuerbescheide Folge. Die gegen die Körperschaftsteuerbescheide und Haftungsbescheide für Kapitalertragsteuer gerichtete Berufung wies sie hingegen als unbegründet ab.

Das Mag. Ba zur Nutzung überlassene Gebäude entspreche durchschnittlichen bürgerlichen Verhältnissen. Es verfüge über keine Sonderausstattung. Dass Mag. Ba das Grundstück und das Modell des Fertigteilhauses ausgewählt habe, ändere daran nichts, weil die Ausführung des Gebäudes nicht derart auf die persönlichen Bedürfnisse von Mag. Ba zugeschnitten worden sei, dass eine anderweitige Vermietung unmöglich wäre. Es lägen auch keine Gründe vor, die für einen privat veranlassten

Wohnsitzwechsel von Mag. Ba sprächen (etwa dessen besondere Vorliebe, auf dem Land zu wohnen). Das gegenständliche Einfamilienhaus sei daher dem Betriebsvermögen der Mitbeteiligten zuzuordnen. Gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 könne ein Unternehmer jene Vorsteuerbeträge für Lieferungen und Leistungen abziehen, die von anderen Unternehmern im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden seien. Da die strittigen Vorsteuern wie oben dargestellt das im Betriebsvermögen befindliche Einfamilienhaus beträfen und laut Aktenlage keine anderen Hinderungsgründe (z.B. Fehlen einer formgültigen Rechnung) ersichtlich seien, könne der Vorsteuerabzug im Zusammenhang mit der Errichtung nicht verwehrt werden, weshalb der Berufung hinsichtlich der Umsatzsteuer stattzugeben sei.

Es bleibe zu prüfen, ob die Überlassung des Hauses an Mag. Ba eine verdeckte Ausschüttung darstelle.

Als verdeckte Ausschüttung seien alle nicht ohne weiteres als Ausschüttung erkennbaren Vorteile (Zuwendungen) an die an einer Körperschaft unmittelbar oder mittelbar beteiligten Personen anzusehen, die zu einer Gewinnminderung bei der Körperschaft führten und dritten, der Körperschaft fremd gegenüberstehenden Personen nicht gewährt würden. Mag. Ba sei an der Mitbeteiligten zu 7,66 % mittelbar beteiligt. Eine Vermögensminderung liege einerseits vor, weil die Mitbeteiligte alle im Zusammenhang mit der Liegenschaft anfallenden Kosten trage. Andererseits werde das im Betriebsvermögen befindliche Gebäude nicht zum ortsüblichen Preis vermietet. Dass die Übersiedlung des "Zentralbüros" nach X und Errichtung eines Fertigteilhauses für Mag. Ba von den Gesellschaftern beschlossen, diese Beschlüsse aber nicht schriftlich dokumentiert worden seien, spreche dafür, dass man sich auf familiärer Ebene geeinigt habe. Die Überlassung des Hauses sei zwar als Sachbezug der Lohnsteuer unterworfen worden. Eine vertragliche Grundlage für die Benützung des Hauses liege jedoch nicht vor. Es sei weder ein schriftlicher Dienstvertrag noch ein schriftlicher Vertrag betreffend die Überlassung einer Dienstwohnung vorhanden. Auch Regelungen betreffend Betriebskosten, Reparaturaufwendungen etc. seien nicht getroffen worden. Auf Nachfrage der belangten Behörde, was mit dem Haus geschehe, wenn Mag. Ba das Unternehmen verlasse oder in Pension gehe, sei mitgeteilt worden, Mag. Ba gehe erst in ca. zehn Jahren in Pension, daher sei dies noch nicht bekannt. Mit einem fremden Geschäftsführer hätte man jedenfalls geregelt, was im Falle eines Ausscheidens mit dem Haus geschehe. Dass die Mitbeteiligte weiteren Dienstnehmern Wohnungen zur Verfügung stelle, möge zutreffen, allerdings kaum dieser Art und Größe. Überdies könnten fremde Arbeitnehmer nicht - wie im Streitfall - "das Grundstück und das Fertighausmodell auswählen". Letzteres sei jedenfalls nicht fremdüblich. Einem fremden Geschäftsführer, der im Falle einer Sitzverlegung nicht bereit gewesen wäre, seinen Wohnsitz zu verlegen, hätte man mit der Abberufung gedroht. Zumindest wäre man nicht bereit gewesen, ihm einen Teil der mit der Sitzverlegung verbundenen Kosteneinsparung zukommen zu lassen. All dies spreche dafür, dass Mag. Ba das Haus causa societatis zur Verfügung gestellt worden sei. Durch das Zur-Verfügung-Stellen des Hauses sei zudem die angemessene

"Gesamtausstattung" von Mag. Ba überschritten worden, die sich bis dahin an jener seines Vorgängers orientiert habe. Der vom Magazin "Format" ermittelte Durchschnittsverdienst von 124.000 EUR stelle schon deswegen keinen tauglichen Vergleichsmaßstab dar, weil es in Bezug auf die Entlohnung große Unterschiede zwischen den Unternehmen gebe. Eine Aufstellung der Durchschnittsbezüge von Geschäftsführern vergleichbarer Unternehmen liege aber nicht vor (äußerer Betriebsvergleich). Daher sei die Entlohnung des Vorgängers von Mag. Ba, der eine annähernd vergleichbare Tätigkeit im Unternehmen ausgeübt habe, als Vergleichsmaßstab heranzuziehen (innerer Betriebsvergleich). Durch die Zurverfügungstellung des Hauses habe sich sprungartig eine nicht unerhebliche Lohnsteigerung ergeben. Dadurch sei die zuvor angemessene "Gesamtausstattung" überschritten worden. Die Überlassung der Wohnung sei von den Gesellschaftern bzw. vom Geschäftsführer als gesetzlichem Vertreter der Mitbeteiligten beschlossen worden. Folglich liege auch ein auf Vorteilsgewährung gerichteter Willensentschluss der Mitbeteiligten vor.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die vom Finanzamt erhobene Beschwerde.

Das Finanzamt erklärt, den Bescheid insoweit anzufechten, als die belangte Behörde für die Errichtung des Fertigteilhauses sowie die laufenden Kosten (Betriebskosten) den Vorsteuerabzug gemäß § 12 Abs. 1 UStG 1994 gewährt und den Sachbezug des Geschäftsführers Mag. B für die Nutzung des Fertigteilhauses der Umsatzsteuer unterworfen habe. Angefochten werde die gegenständliche Berufungsentscheidung "daher nur insoweit als über die Berufung betreffend Umsatzsteuer 2005 bis 2009 abgesprochen wurde".

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

§ 12 UStG 1994 in der für den Streitzeitraum maßgeblichen Fassung lautet auszugsweise:

"§ 12. (1) Der Unternehmer kann die folgenden Vorsteuerbeträge abziehen:

Die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind. ...

(2) 1. a) Lieferungen und sonstige Leistungen sowie die Einfuhr von Gegenständen gelten als für das Unternehmen ausgeführt, wenn sie für Zwecke des Unternehmens erfolgen und wenn sie zu mindestens 10% unternehmerischen Zwecken dienen.

...

(2) 2. Nicht als für das Unternehmen ausgeführt gelten Lieferungen, sonstige Leistungen oder Einfuhren,

a) deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben (Aufwendungen) im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 1 bis 5 des Einkommensteuergesetzes 1988 oder der §§ 8 Abs. 2 und 12 Abs. 1 Z 1 bis 5 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 sind.

..."

Die Mitbeteiligte schaffte ein Grundstück an, auf dem sie in den Jahren 2004 und 2005 ein Fertigteilhaus errichtete. Dieses Haus stellte sie in weiterer Folge ihrem mittelbar beteiligten Gesellschafter (7,66 %) und Geschäftsführer Mag. Ba als "Dienstwohnung" zur Verfügung. Für die Nutzungsüberlassung brachte die Mitbeteiligte einen Sachbezugswert in Ansatz, den sie (teilweise) der Umsatzsteuer unterzog.

Abweichend dazu ging die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid davon aus, dass Mag. Ba das Haus causa societatis überlassen worden sei, weil es an einer fremdüblichen vertraglichen Grundlage für die unentgeltliche Überlassung des Hauses fehle. Zudem habe der Vorteil aus der unentgeltlichen Überlassung des Hauses zu einem sprunghaften Lohnanstieg geführt, durch den die angemessene "Gesamtausstattung" von Mag. Ba überschritten worden sei. In ertragsteuerlicher Hinsicht wertete die belangte Behörde den Vorteil aus der Überlassung des Gebäudes als verdeckte Ausschüttung an Mag. Ba. Die im Zusammenhang mit der Errichtung des Gebäudes sowie den laufenden Kosten stehenden Vorsteuern ließ sie hingegen zum Abzug zu und begründete dies damit, dass die Ausführung des Gebäudes nicht derart auf die persönlichen Bedürfnisse von Mag. Ba zugeschnitten worden sei, dass eine anderweitige Vermietung unmöglich wäre.

Damit hat die belangte Behörde die Rechtslage verkannt.

Gemäß § 2 Abs. 1 UStG 1994 ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Das Unternehmen umfasst die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird.

Nach Art. 4 Abs. 1 und 2 der bis 31. Dezember 2006 anzuwendenden Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuer - Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (im Folgenden: 6. RL), der Art. 9 Abs. 1 Unterabsätze 1 und 2 der mit 1. Januar 2007 in Kraft getretenen Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (im Folgenden: MwStSystRL) entspricht, gilt als Steuerpflichtiger, wer die wirtschaftliche Tätigkeit eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden selbständig und unabhängig von ihrem Ort ausübt, gleichgültig zu welchem Zweck und mit welchem Ergebnis. Durch die Bezugnahme auf wirtschaftliche Tätigkeiten wird auf nachhaltige, einnahmenorientierte Aktivitäten abgestellt (vgl. Ruppe/Achatz, UStG4, § 2 Tz 8).

Somit stellen sowohl die 6. RL (nunmehr MwStSystRL) als auch deren Umsetzung in § 2 Abs. 1 UStG 1994 auf eine Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen ab. Erfolgt die Überlassung der Nutzung des Wohnhauses an den Gesellschafter und Geschäftsführer nicht deshalb, um eine Gegenleistung zu erzielen, sondern nur, um dem Gesellschafter einen Vorteil zuzuwenden (Ausschüttung aus einer Gesellschaft), so fehlt es insoweit an einer solchen wirtschaftlichen Tätigkeit (vgl. z.B. die Erkenntnisse vom 16. Mai 2007,

2005/14/0083, VwSlg 8229/F, vom 7. Juli 2011, 2007/15/0255, VwSlg 8654/F, vom 22. Oktober 2011, 2008/13/0046, VwSlg 8671/F, und vom 22. März 2013, 2009/15/0215, ebenso Ruppe/Achaz, UStG4, § 12 Tz 174). Vor dem Hintergrund, dass die belangte Behörde zur Überzeugung gelangte, dass Mag. Ba das hier in Rede stehende Fertigteilhaus causa societatis überlassen wurde, weil die bis dahin angemessene "Gesamtausstattung" von Mag. Ba durch den Vorteil aus der unentgeltlichen Nutzung des Hauses überschritten wurde, stehen der Mitbeteiligten nach dem Gesagten die Vorsteuern im Zusammenhang mit der Errichtung des Gebäudes und den laufenden Kosten von vornherein nicht zu. Anderes könnte nur gelten, wenn sich im fortgesetzten Verfahren erweisen sollte, dass der Vorteil aus der Nutzung des Hauses - wie in der Gegenschrift der Mitbeteiligten behauptet - zu keiner unangemessenen "Gesamtausstattung" von Mag. Ba geführt hat.

Der angefochtene Bescheid erweist sich daher im Umfang seiner Anfechtung als mit Rechtswidrigkeit seines Inhaltes belastet, weshalb er insoweit gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG aufzuheben war.

Die zitierten Bestimmungen über das Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof waren gemäß § 79 Abs. 11 letzter Satz VwGG in der bis zum Ablauf des 31. Dezember 2013 geltenden Fassung anzuwenden.“

**In der vom VwGH zitierten Gegenschrift vom 22. Juli 2012 wird ausgeführt:**

"Zu der vom beschwerdeführenden Finanzamt eingebrachten Beschwerde gegen den angefochtenen Bescheid wird von der mitbeteiligten Partei nachstehende Gegenschrift erstattet.

Zur Vermeidung unnötiger Wiederholungen wird auf die Darlegung des Sachverhaltes verzichtet; nicht zuletzt ist dieser in der Beschwerde durch das beschwerdeführende Finanzamt zutreffend wiedergegeben worden.

In weiterer Folge wird im Wesentlichen dem Aufbau der Beschwerde gefolgt und unmittelbar zu den einzelnen Begründungspunkten der Beschwerde Stellung genommen:

**zu 3.1.1. Nichtvorliegen einer unternehmerischen Tätigkeit**

Zu diesem Punkt wird seitens des beschwerdeführenden Finanzamtes im Wesentlichen argumentiert, dass die Anschaffung des Grundstückes in 3456 Wi, K1str 22, durch die mitbeteiligte Partei sowie die Errichtung eines Fertigteilhauses darauf von Vornherein nur zum Zweck der Überlassung an den Gesellschafter-Geschäftsführer aus gesellschaftsrechtlichen Überlegungen erfolgt sei. Da die Überlassung des Gebäudes einem Fremdvergleich nicht Stand halte, insbesondere in Ermangelung von schriftlichen Vereinbarungen, liege keine unternehmerische Tätigkeit im Sinne des § 2 UStG vor.

Dazu ist auszuführen:

Wie bereits mehrfach während der Außenprüfung und dem Berufungsverfahren dargelegt, hat die Bf. GmbH ein Grundstück in Wi angeschafft und darauf ein Fertigteilhaus errichten lassen, um es dem angestellten Geschäftsführer, Mag. D Ba, der indirekt auch zu 7,66% an der Bf. GmbH beteiligt ist, als Dienstwohnung zu überlassen.

Auch wenn es zutrifft, dass über die Nutzung der Dienstwohnung keine gesonderte Vereinbarung schriftlich abgeschlossen wurde, so ist doch durch die von Anfang an vorgenommene Versteuerung eines Sachbezuges im Rahmen der Gehaltsabrechnung von Mag. Ba eindeutig und in nachträglich nicht manipulierbarer Weise festgemacht worden, dass die mitbeteiligte Partei Herrn Mag. Ba eine Dienstwohnung ohne Entgelt (Naturalwohnung) zur Verfügung gestellt hat. Am rechtlichen Titel, unter dem die Überlassung des Einfamilienhauses an Mag. Ba erfolgt ist, hat somit von allem Anfang an kein Zweifel bestanden.

Wenn vom beschwerdeführenden Finanzamt moniert wird dass insbesondere keine schriftlichen Abreden zu den Bereichen Nutzungsdauer, Kündigung und vorzeitige Auflösung getroffen wurden, so ist dem zunächst entgegenzuhalten, dass nach Literatur (Wolf: ecolex 1997: 790; Kasperak, Dienstwohnungen) und einschlägiger Judikatur des OGH eindeutig klar ist, dass eine Dienstwohnung als Naturallohn mit der Beendigung des Dienstverhältnisses wegfällt, ohne dass der Kündigungsschutz des MRG eingreift oder dass die Wohnung nach den Vorschriften der ZPO gekündigt werden müsste. Selbst eine ungerechtfertigte Entlassung eines Dienstnehmers beendet das Wohnbenützungsrecht (Kasperak, S. 11).

Auch Vereinbarungen über die Zulässigkeit von Änderungen, an der Dienstwohnung durch den Dienstnehmer sind grundsätzlich entbehrlich, da solche bereits nach dem MRG, welches dem Nutzer eine wesentlich stärkere Rechtsposition verleiht, nur mit Zustimmung des Vermieters möglich sind und dies daher ohne gesonderte Vereinbarung umso mehr auch für den deutlich weniger geschützten Nutzer einer Dienstwohnung gelten muss. Auch der Hinweis, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer keine Kaution zu erlegen hatte, vermag die Behauptung einer nicht gegebenen Fremdüblichkeit nicht zu tragen, da Kautionen regelmäßig primär zu dem Zweck geleistet werden, dem Vermieter Ersatz für nicht geleistete Mieten zu ermöglichen. Im Fall von Dienstwohnungen, die ohne gesondertes Nutzungsentgelt überlassen werden und ohnedies automatisch mit Beendigung des Dienstverhältnisses zurückzustellen sind, besteht dem gegenüber kein Bedarf an der Leistung von Kautionen und werden solche in der Praxis auch nicht geleistet.

Insgesamt trifft daher die Feststellung, dass aufgrund des Fehlens schriftlicher Vereinbarungen keine Fremdüblichkeit vorliegt, nicht zu, dies umso mehr, als auch mit gesellschaftsrechtlich nicht verbundenen Dienstnehmern, denen eine Dienstwohnung überlassen wird, aufgrund der schon weitreichenden gesetzlichen Absicherung des Dienstgebers häufig auf schriftliche Vereinbarungen über die Nutzung der Wohnung verzichtet wird.

Hinzuwelsen ist auch auf die Aussage von Ruppe/Achatz, UStG, § 1 Tz 180, wonach schriftliche vertragliche Regelungen keine besondere materielle Tatbestandsvoraussetzung darstellen, sondern es sich dabei nur um eine Aussage über die Beweislast in Fällen, in denen Zweifel an der Ernsthaftigkeit und/oder dem Inhalt der Vereinbarung bestehen, handelt.

Wenn vom beschwerdeführenden Finanzamt angeführt wird, dass es eine nicht fremdübliche Vorgangsweise wäre, dass Mag. Ba das Grundstück ausgewählt und das Modell des Fertigteilhauses bestimmt habe, obwohl er selbst als Nutzer dieses Gebäudes vorgesehen war, so ist hier nur der belangten Behörde zuzustimmen, die zutreffend festgestellt hat, dass dies in seinen Aufgabenbereich und die Verantwortung als Geschäftsführer und Organ der mitbeteiligten Partei gefallen ist.

Das beschwerdeführende Finanzamt behauptet weiters, dass die Überlassung eines Einfamilienhauses als Dienstwohnung bei der Größe der mitbeteiligten Partei nicht als fremdüblich angesehen werden könne, bleibt dazu aber Ausführungen schuldig, ab welcher Unternehmensgröße dies sehr wohl fremdüblich wäre. Auch vom beschwerdeführenden Finanzamt wird nicht bestritten, dass die mitbeteiligte Partei derzeit noch neun weiteren Dienstnehmern Dienstwohnungen zur Verfügung stellt, wobei angemerkt wird, dass es sich dabei um Wohnungen und nicht um Einfamilienhäuser handle und diese nicht den Umfang und die Größe wie im gegenständlichen Fall hätten. In diesem Zusammenhang ist zunächst darauf zu verweisen, dass 2004, als das verfahrensgegenständliche Einfamilienhaus errichtet wurde, sehr wohl noch sechs Dienstnehmern Einfamilienhäuser zur Nutzung überlassen wurden, die allerdings 2007 im Zuge der Neuerrichtung einer Betriebshalle geschleift werden mussten.

Weiters bleibt auch zu diesem Punkt das beschwerdeführende Finanzamt jede nähere Begründung schuldig, worin der grundsätzliche Unterschied zwischen einer überlassenen Wohnung in einem Mehrfamilienhaus und einem Einfamilienhaus bestehen soll, speziell wo auch die belangte Behörde zutreffend festgestellt hat, dass das verfahrensgegenständliche Wohngebäude nur durchschnittlichen bürgerlichen Verhältnissen entspricht (Berufungsentscheidung, Seite 27).

Faktum ist, dass Dienstwohnungen in der Praxis häufig dann vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellt werden, wenn es wichtigen Dienstnehmern erleichtert werden soll, einen beruflich bedingten Wohnsitzwechsel vorzunehmen. Dies trifft insbesondere bei Internationalen Konzernen zu, wo "oft auch relativ kleine Gesellschaften ihren (leitenden) Angestellten Dienstwohnungen zur Verfügung stehen. Insoweit ist der gegenständliche Fall durchaus vergleichbar, da es auch hier unbestrittenermaßen so war, dass der Geschäftsführer der mitbeteiligten Partei über einen eigenen Wohnsitz in Wien verfügte, persönlich überhaupt nicht an einem Wohnsitzwechsel in ein ländliches Gebiet interessiert war, aber im Interesse der Gesellschaft zu einem Wohnsitzwechsel nach Ort motiviert werden sollte. Dabei waren jedenfalls keine persönlichen Motive des Geschäftsführers, im Spiel und ist daher die Überlassung eines Einfamilienhauses als Dienstwohnung absolut als fremdüblich zu beurteilen.

Wenn vom beschwerdeführenden Finanzamt argumentiert wird, dass es sich bei der Nutzung des Einfamilienhauses zu privaten Wohnzwecken um Aufwendungen handelt, die den Haushalt und die private Lebensführung von Mag. Ba betreffen, so ist dem natürlich absolut zuzustimmen; allerdings trifft dies grundsätzlich auf alle Wohnungen zu, die Dienstnehmern zur Nutzung überlassen werden, da Wohnen nun einmal der persönlichen

Sphäre jedes Menschen zuzuordnen ist und nicht unmittelbar mit der beruflichen Tätigkeit verbunden ist.

Auch die Behauptung des beschwerdeführenden Finanzamtes, dass die Errichtung des gegenständlichen Fertigteilhauses nur zum Zweck der Überlassung an den Gesellschafter-Geschäftsführer erfolgte, und nicht ersichtlich sei, dass die mitbeteiligte Partei das.

Einfamilienhaus mit der Absicht errichtet hätte, dieses an einen fremden Dritten zu vermieten, ist absolut zutreffend und wurde im gesamten Verfahren nie die Behauptung aufgestellt, dass das Haus zunächst als Investitionsobjekt der mitbeteiligten Partei errichtet und dann nur in Ermangelung anderer Mieter dem Geschäftsführer überlassen wurde.

Allerdings ist die Schlussfolgerung des beschwerdeführenden Finanzamtes, dass die Ursache für die Errichtung des Hauses und dessen Überlassung an Herrn Mag. Ba ihren Grund nur in der gesellschaftsrechtlichen Verbindung zur mitbeteiligten Partei hat, völlig verfehlt. Richtig ist vielmehr, dass die Anschaffung bzw. Errichtung von Grundstück und Haus aus der Motivation heraus erfolgte, den langjährig erfahrenen, qualifizierten Geschäftsführer Mag. Ba trotz Verlegung des Ortes der Geschäftsleitung von Wien nach Ort im Unternehmen zu halten.

Die Überlassung der Immobilie in 3456 Wi an den Geschäftsführer Mag. Ba zur persönlichen Benutzung stellt daher zusätzliches Entgelt der mitbeteiligten Partei an den Geschäftsführer für dessen Leistungen dar und ist umgekehrt die! Arbeitsleistung von Mag. Ba teilweise die Gegenleistung für die Überlassung der Dienstwohnung. Somit liegt aber ein umsatzsteuerbarer Leistungsaustausch vor und geht die Argumentation des beschwerdeführenden Finanzamtes, dass keine unternehmerische Tätigkeit vorliege, ins Leere.

Schlussendlich ist zu diesem Punkt noch anzumerken, dass sämtliche vom beschwerdeführenden Finanzamt zur Untermauerung seines Standpunktes zitierten Judikate des EuGH und des VwGH völlig andere Themenstellungen betreffen und daher in keinster Weise geeignet sind, dem Standpunkt des beschwerdeführenden Finanzamtes zum Erfolg zu verhelfen.

zu 3.1.2. Vorsteuerausschluss nach § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG 1994 iVm § 8 Abs 2 KStG 1988

Gemäß § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG gelten als nicht für das Unternehmen ausgeführt Lieferungen, sonstige Leistungen oder Einfuhren, deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben (Aufwendungen) im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 1-5 des EStG 1988 oder der §§ 8 Abs. 2 und 12 Abs. 1 Z 1-5 des KStG 1988 sind. Gemäß § 8 Abs 2 KStG Ist es für die Ermittlung des Einkommens ohne Bedeutung, ob das Einkommen  
- im Wege offener oder verdeckter Ausschüttungen verteilt oder  
- entnommen oder  
- in anderer weise verwendet wird.

Auch wenn die mitbeteiligte Partei aus verfahrensökonomischen Überlegungen darauf verzichtet hat, Beschwerde gegen die Beurteilung des Gesamtentgeltes an den Geschäftsführer der mitbeteiligten Partei als unangemessen und somit als verdeckte Ausschüttung im Sinne von § 8 Abs 2 KStG zu erheben, vertritt die mitbeteiligte Partei unverändert den Standpunkt, dass die Gesamtvergütung des Geschäftsführers einschließlich der Überlassung einer Naturalwohnung zur persönlichen Benutzung insgesamt eine angemessene Gegenleistung für die vom Geschäftsführer erbrachten Leistungen darstellt. Somit bleibt aber für die Anwendung des Vorsteuerausschlusses nach § 12 Abs 2 Z 2 UStG in Verbindung mit § 8 Abs 2 KStG kein Raum.

### zu 3.1.3. Missbräuchliche Praxis

Das beschwerdeführende Finanzamt zitiert in seiner Einleitung zu diesem Punkt zwar das Urteil vom 22.12.2010, 0103/09, Weald Leasing, korrekt; allerdings wird von der Rn 30 nur der erste Satz zitiert: Zum anderen muss auch aus einer Reihe objektiver Anhaltspunkte ersichtlich sein, dass mit den fraglichen Umsätzen im Wesentlichen ein Steuervorteil bezweckt wird.

Bedauerlicherweise wird der zweite Satz der Rn 30 des zitierten Judikats hingegen nicht wiedergegeben: Das Missbrauchsverbot ist nämlich nicht relevant, wenn die fraglichen Umsätze eine andere Erklärung haben können als nur die Erlangung von Steuervorteilen. Die Vermutung liegt nahe, dass das beschwerdeführende Finanzamt die Zitierung der maßgeblichen Randnummer des Urteiles Weald Leasing deshalb unvollständig vorgenommen hat, weil gerade der vorstehend wiedergegebene letzte Satz der Rn 30 der Argumentation des beschwerdeführenden Finanzamtes den Boden entzieht. Wie oben in der Stellungnahme der mitbeteiligten Partei zu Punkt 3.1.1. der Beschwerde umfassend dargelegt, haben die fraglichen Umsätze eine substantiell andere Erklärung als die Erlangung von Steuervorteilen und bleibt daher für die Berufung auf das zitierte Urteil Weald Leasing kein Raum.

Wenn das beschwerdeführende Finanzamt vermeint, dass die mitbeteiligte Partei einerseits aus der Lukrierung des Vorsteuerabzuges für die mit 20% USt belasteten Anschaffungskosten des Hauses und andererseits aus der mit nur 10% USt belasteten Überlassung des Hauses an den Geschäftsführer der mitbeteiligten Partei einen unangemessenen Steuervorteil erzielt, so ist dem zu entgegnen, dass dies bei der Errichtung von Vermietungsobjekten und deren anschließender Vermietung ebenso zutrifft. Offensichtlich hat dies aber der Gesetzgeber mit der Intention der moderaten Belastung von Immobilien für Wohnzwecke mit Umsatzsteuer bewusst in Kauf genommen und kann dies daher nicht als Indiz für ein missbräuchliches Vorgehen der mitbeteiligten Partei interpretiert werden.

Wenn vom beschwerdeführenden Finanzamt argumentiert wird, dass es durch die Zwischenschaltung der mitbeteiligten Partei zu einem ungerechtfertigten Steuervorteil im Privatbereich des Gesellschafter-Geschäftsführers, mithin zu einem gering versteuerten Letztverbrauch, kommt, wird offenkundig, dass das beschwerdeführende Finanzamt von einer völlig von den Tatsachen abweichenden Sicht des Sachverhaltes ausgeht. Wie

aus diversen Schriftsätzen der mitbeteiligten Partei während der Außenprüfung bzw. im Berufungsverfahren sowie auch in diesem Schriftsatz klar und unmissverständlich hervorgeht, hat im vorliegenden Fall nicht der Geschäftsführer eine Immobilie durch Zwischenschaltung der mitbeteiligten Partei erworben; ,vielmehr hat die mitbeteiligte Partei eine Wohnimmobilie angeschafft und überlässt diese dem Geschäftsführer, solange dieser für die Gesellschaft tätig ist, zur Nutzung. Diese Nutzungsüberlassung ist Teil einer insgesamt angemessenen Gesamtausstattung, die als Gegenleistung für dessen Tätigkeit als Geschäftsführer gewährt wird. Somit stellt die mitbeteiligte Partei den Antrag, der Verwaltungsgerichtshof möge die Beschwerde des Finanzamtes ABC gegen den angefochtenen Bescheid als unbegründet abweisen."

### **Für das fortgesetzte Verfahren ist nunmehr das Bundesfinanzgericht zuständig.**

Mit Schreiben vom 26. Februar 2016 wurde seitens der steuerlichen Vertretung ein Schriftsatz eingebracht und wie folgt vorgebracht:

"In der Beschwerdesache gegen den Bescheid des Finanzamtes ABC vom 9. Juni 2011, betreffend Umsatzsteuer 2005 bis 2009, wird nach Ergehen des VwGH-Erkenntnisses vom 1. September 2015, Zl. 2012/15/0105 nunmehr das Bundesfinanzgericht, Außenstelle Linz einen der Rechtsansicht des Verwaltungsgerichtshofes entsprechenden neuen Bescheid herauszugeben haben. In

Vorbereitung zu der in diesem Zusammenhang anzuberaumenden mündlichen Verhandlung des Bundesfinanzgerichtes erlauben wir uns wie folgt auszuführen:

Die Kernaussage des VwGH in seinem Erkenntnis Zl. 2012/15/0105 lautet wie folgt:

Erfolgt die Überlassung der Nutzung des Wohnhauses an den Gesellschafter und Geschäftsführer nicht deshalb, um eine Gegenleistung zu erzielen, sondern nur, um dem Gesellschafter einen Vorteil zuzuwenden (Ausschüttung aus einer Gesellschaft), so fehlt es insoweit an einer solchen wirtschaftlichen Tätigkeit... Vor dem Hintergrund, dass die belangte Behörde zur Überzeugung gelangte, dass Mag. Ba das hier in Rede stehende Fertigteilhaus causa societatis überlassen wurde, weil die bis dahin angemessene "Gesamtausstattung" von Mag. Ba durch den Vorteil aus der unentgeltlichen Nutzung des Hauses überschritten wurde, stehen der Mitbeteiligten nach dem Gesagten die Vorsteuern im Zusammenhang mit der Errichtung des Gebäudes und den laufenden Kosten von vornherein nicht zu. Anderes könnte nur gelten, wenn sich im fortgesetzten Verfahren erweisen sollte, dass der Vorteil aus der Nutzung des Hauses - wie in der Gegenschrift der Mitbeteiligten behauptet - zu keiner unangemessenen "Gesamtausstattung" von Mag. Ba geführt hat.

Der VwGH hat daher mit diesem Erkenntnis der vom Unabhängigen Finanzsenat, Außenstelle Linz, im Bescheid vom 18. April 2012, Zl. RV/1381-L/11 vertretenen Ansicht, dass die Überlassung der Nutzung des Wohnhauses an Herrn Mag. Ba zwar körperschaftsteuerlich als verdeckte Ausschüttung zu qualifizieren sei, gleichzeitig aber das Wohnhaus dem Betriebsvermögen der Gesellschaft zuzuordnen und daher

der Vorsteuerabzug zu gewähren sei, eine Absage erteilt. Im weiteren Verfahrensgang ist daher nunmehr zu prüfen, ob die "Gesamtausstattung" von Mag. Ba durch die Zurverfügungstellung der Nutzungsmöglichkeit eines Wohnhauses unangemessen hoch ist, was zur (endgültigen) Versagung des Vorsteuerabzuges führen würde. Kommt das Bundesfinanzgericht hingegen zum Schluss, dass auch unter Berücksichtigung der Wohnhausnutzung die Gesamtausstattung von Mag. Ba noch angemessen ist, dann wäre die Errichtung des Hauses als im Zusammenhang mit der wirtschaftlichen Tätigkeit der Gesellschaft stehend zu beurteilen und somit der Vorsteuerabzug für die Errichtungskosten sowie die laufenden Betriebskosten zu gewähren.

Unsere Mandantin hat den Bescheid des UFS vom 18. April 2012, wonach die Zurverfügungstellung des Hauses als causa societatis veranlasst zu beurteilen sei, akzeptiert und dagegen keine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof erhoben, weil die einkommens- bzw. körperschaftsteuerlichen Auswirkungen der Qualifikation der Überlassung des Wohnhauses als verdeckte Ausschüttung im Vergleich zur Versteuerung als Sachbezug relativ gering waren und unsere Mandantin in der (leider irrgen) Erwartung, dass das Finanzamt ABC die Entscheidung des UFS ebenfalls akzeptieren würde, auf eine baldige endgültige Rechtssicherheit in dieser Angelegenheit gehofft hatte.

Tatsache ist jedoch, dass unsere Mandantschaft immer davon überzeugt war und ist, dass die Gesamtvergütung von Mag. Ba unter Berücksichtigung nicht nur des Barbezuges, sondern auch der Sachbezüge und sonstigen Leistungen sich in fremdüblichem Rahmen bewegt hat und auch durch die Gewährung der Nutzungsmöglichkeit des Hauses keinesfalls unangemessen hoch wurde.

Im dem von uns namens unserer Mandantschaft eingebrachten Schriftsatz vom 30. Jänner 2012 an den Unabhängigen Finanzsenat haben wir zur Untermauerung dieses Standpunktes insbesondere auf den Marktüberblick von Managergehältern des Magazins Format vom 17. November 2008 verwiesen, in dem eine übliche Bandbreite zwischen EUR 95.000,00 und EUR 210.000,00 für Geschäftsführer ermittelt wurde, wobei der Durchschnitt EUR 124.000,00 betragen hat. Dieser Gehaltsvergleich wurde vom UFS mit der Begründung verworfen, dass es in Bezug auf die Entlohnung große Unterschiede zwischen den Unternehmen gäbe und keine Durchschnittsbezüge von Geschäftsführern vergleichbarer Unternehmen vorgelegt wurde. Aus diesem Grund wurde nunmehr ein ausgewiesener Experte für die Beurteilung der Angemessenheit von Gehältern und Entlohnungssystemen, Herr Dr. Conrad Pramböck, mit der Erstellung eines Gutachtens beauftragt. In diesem Gutachten, das dieser Eingabe beigelegt wird, hat Herr Dr. Pramböck die Gehaltsstrukturen in 32 vergleichbaren Unternehmen analysiert und kommt zu folgenden Ergebnissen:

Die Bandbreite, innerhalb derer sich die Vergütungen von Geschäftsführern in vergleichbaren Unternehmen bewegen, reicht, unter Außerachtlassung der niedrigsten und der höchsten 25% von EUR 109.900,00 bis EUR 164.500,00 einschließlich Sachbezügen. Zieht man hingegen den Medianwert heran, so zeigt sich eine Gesamtvergütung einschließlich Sachbezügen von EUR 134.500,00 per anno.

Dem gegenüber haben sich die Gesamtbezüge (einschließlich Sachbezüge, in diesen inkludiert auch die Überlassung der verfahrensgegenständlichen Dienstwohnung) von Mag. Ba zwischen EUR 103.308,82 (2005) und EUR 120.458,37 (2010) bewegt. Bei der Beurteilung des im Gutachten für 2009 angeführten Wertes von EUR 124.054,18 muss berücksichtigt werden, dass darin ein Jubiläumsgeld, das aus Anlass der 25-jährigen Dienstzugehörigkeit in Höhe von EUR 7.261,64 gewährt wurde, mitenthalten ist; bei Ausklammerung dieses Sonderfaktors haben die Gesamtbezüge 2009 EUR 116.792,54 betragen.

Da vom Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung betont wird, dass bei der Bemessung der angemessenen Vergütung immer ein gewisser Spielraum besteht bzw. eine Bandbreite für die Angemessenheit von Bezügen besteht (n. bereits E 30.5.1988, 88/14/0111; 10.5.1994, 90/14/0050), wäre wohl jede Gesamtvergütung ("Gesamtausstattung") zwischen dem unteren und dem oberen Quartil als angemessen zu betrachten. Umso mehr wird dies zu gelten haben, wenn, wie im konkreten Fall, die Vergütung sogar geringer ist als das Medianeinkommen der Referenzgruppe. In der Berufungsentscheidung des UFS vom 18. April 2012 wurde die Behauptung, dass durch die Zurverfügungstellung einer Dienstwohnung an Mag. Ba dessen Gesamtvergütung unangemessen hoch sei, unter anderem damit argumentiert, dass dadurch eine nicht unerhebliche Gehaltssteigerung eingetreten sei, aufgrund derer die davor angemessene Gesamtausstattung unangemessen hoch geworden sei. Dazu sei noch angemerkt, dass der VwGH in mehreren Entscheidungen (z.B. 12.4.1983, 82/14/0207, 20.9.1983, 82/14/0273,0274,0283) ausgeführt hat, dass auch bei größeren Bezugserhöhungen nicht von überhöhten Bezügen gesprochen werden kann, wenn die Bezüge des Gesellschafter-Geschäftsführers die Bezüge vergleichbarer gesellschaftsfremder Personen nicht übersteigen.

Es erscheint uns im gegebenen Zusammenhang auch wichtig, noch einmal auf das bereits im ersten Rechtsgang umfassend dargelegte Interesse der Bf. GmbH an einer Übersiedelung von Mag. Ba nach Ort hinzuweisen: Durch die Verlegung der Verwaltung von Wien nach Ort konnte die Gesellschaft massive Kosteneinsparungen lukrieren und es ist in solchen Konstellationen absolut üblich, auch einem nicht beteiligten leitenden Angestellten eine an sich nicht gewollte Übersiedlung durch Zurverfügungstellung einer Dienstwohnung zu erleichtern. Das vom UFS in diesem Zusammenhang in der Entscheidung vom 18. April 2012 gebrachte Argument, dass man einem nicht übersiedlungswilligen fremden Geschäftsführer mit der Abberufung gedroht hätte, geht nach unserer Einschätzung schlicht an der Realität vorbei: Es darf bezweifelt werden, ob in der näheren Umgebung von Ort kurzfristig Kandidaten mit entsprechender Ausbildung, Erfahrung, Fremdsprachenkenntnissen und kulturellem Background zur Führung eines Unternehmens vergleichbarer Größe und Exportlastigkeit zur Verfügung gestanden wären, ganz abgesehen davon, dass ein Wechsel des Geschäftsführers den Verlust der über Jahrzehnte aufgebauten persönlichen Beziehungen zu Kunden, Lieferanten und sonstigen für das Unternehmen wertvollen Netzwerken bedeutet hätte.

Zusammenfassend halten wir daher fest, dass mit dem hiermit vorgelegten Gutachten hinlänglich bewiesen sein sollte, dass der Vorteil aus der Nutzung des Hauses für Mag. Ba zu keiner unangemessenen Gesamtausstattung geführt hat. Somit sollte aber im Sinne des VwGH-Erkenntnisses vom 1. September 2015, 2012/15/0105, klargestellt sein, dass die Überlassung der Nutzung des Wohnhauses nicht causa societatis erfolgt ist, sondern, um eine Gegenleistung in Form der weiteren Geschäftsführungstätigkeit von Mag. Ba zu erzielen. Somit ist die Anschaffung des Hauses im Zusammenhang mit der wirtschaftlichen Tätigkeit der VN Bf. Gesellschaft m.b.H. erfolgt und steht sowohl für die Errichtung des Gebäudes als auch die laufenden Betriebskosten der Vorsteuerabzug zu.

Das vorgelegte Gutachten führt wie folgt aus:

### "1. Aufgabenstellung

#### 1.1 Ermittlung marktüblicher Gehaltsbandbreiten

Ziel dieses Berichts ist die Darstellung der marktüblichen Gehaltsbandbreiten für einen Geschäftsführer in Oberösterreich. Dabei soll insbesondere auf die konkrete Situation von Herrn Mag. D Ba, Geschäftsführer der Bf. GmbH in Ort, eingegangen werden. Untersucht werden soll insbesondere die Fragestellung, welches Gehalt für vergleichbare Geschäftsführer in den Jahren 2005 bis 2010 branchenüblich war.

#### 1.2 Konkrete Ausgangssituation

Herr Mag. D Ba ist Geschäftsführer der Bf. GmbH in Ort, eines Produktionsunternehmens von Qualitätsensen, Mähmessern und Mähmesserbestandteilen. Das Unternehmen wurde im Jahr 1540 gegründet und zeichnet sich durch einen besonders hohen Exportanteil aus. Der Standort des Unternehmens befindet sich im südlichen Oberösterreich nahe Wi.

Die Anzahl der Mitarbeiter bewegte sich in den Jahren 2005 bis 2010 konstant zwischen 70 und 80. Der Umsatz betrug meist zwischen 4,8 bis 5,6 Mio. Euro mit Ausnahme des Jahres 2008 mit rund 7,2 Mio. Euro Umsatz. Die Exportquote des Unternehmens war konstant sehr hoch und lag meist zwischen 65 und 80 %. Die wichtigsten Absatzmärkte sind die Türkei, Iran, Mexiko, Spanien und Italien.

Jahr	Anzahl der Mitarbeiter	Umsatz	Exportquote
2005	74	5 Mio Euro	-
2006	71	4,9 Mio Euro	68%
2007	75	5,4 Mio Euro	75%
2008	80	7,3 Mio Euro	66%
2009	80	5,6 Mio Euro	78%
2010	72	5,5 Mio Euro	81%

Der fixe Jahresbezug von Herrn Mag. Ba in den Kalenderjahren 2005 bis 2010 lag zwischen rund 90.000 und 110.000 Euro brutto pro Jahr. Zusätzlich erhielt Herr Mag. Ba Sachbezüge, einerseits in Form der Möglichkeit der privaten Nutzung eines Firmen-PKW (Auto mit Anschaffungskosten von ca. 37.000 Euro) und andererseits in Form der Zurverfügungstellung einer Dienstwohnung. Diese Sachbezüge wurden mit rund 13.000 bis 15.000 Euro brutto pro Jahr bei der Gehaltsabrechnung berücksichtigt. Die Gesamtbezüge von Herrn Mag. Ba inklusive Gehalt und Sachbezügen beliefen sich somit in einer Größenordnung zwischen rund 100.000 und 125.000 Euro brutto pro Jahr. Zusätzlich wurde Herrn Mag. Ba eine Pensionszusage (direkte Leistungszusage) über 2.800 Euro pro Monat ab der Vollendung des 67. Lebensjahrs gemacht.

Jahr	Gehalt brutto pro Jahr	Sachbezüge	Gesamtbezüge
2005	90.052,17 Euro	13.256,65 Euro	103.308,82 Euro
2006	92.745,03 Euro	13.853,40 Euro	106.598,43 Euro
2007	95.438,93 Euro	13.853,40 Euro	109.292,33 Euro
2008	98.938,72 Euro	13.853,40 Euro	112.792,12 Euro
2009	109.340,50 Euro	14.713,68 Euro	124.054,18 Euro
2010	104.884,41 Euro	15.573,96 Euro	120.458,37 Euro

## 2. Überprüfung der Angemessenheit

Bei der Beurteilung der Angemessenheit von Gehältern gibt es keinen objektiven Maßstab. Als adäquat gilt, was vergleichbare Unternehmen ihren Mitarbeitern in gleichartigen Positionen zahlen. Insofern kann die Angemessenheit der Vergütung nur im Zusammenhang mit einer Vergleichsgruppe beurteilt werden. Für diesen Gehaltsvergleich wurden Geschäftsführer von vergleichbaren Unternehmen schriftlich befragt, wie hoch die tatsächlich bezahlten Vergütungen für vergleichbare Positionen in ihrem Unternehmen liegen. In die Vergleichsgruppe werden in der Regel jene Unternehmen einbezogen, zu denen ein Konkurrenzverhältnis als Arbeitgeber besteht. Die entscheidende Frage lautet, von welchen Unternehmen die untersuchten Mitarbeiter rekrutiert werden und von wem sie möglicherweise ab geworben werden. Zu den häufigsten Kriterien für die Auswahl

der Vergleichsgruppe zählen vor allem Branche, Unternehmensgröße und regionale Gesichtspunkte.

### 3. Basis der Untersuchung

#### 3.1 Vergleichsgruppe

Die Qualität eines Vergütungsvergleichs wird wesentlich von der laufenden Verfügbarkeit und übersichtlichen Aufbereitung von Gehaltsdaten der relevanten Vergleichsgruppe bestimmt.

Für diesen Gehaltsvergleich wurden Vergütungsdaten von 32 Geschäftsführern  
o in Unternehmen der metallverarbeitenden Industrie

o ähnlicher Größenordnung gemessen an Umsatz und Anzahl der Mitarbeiter

o mit einem Exportanteil von über 60 %

o mit Standort im ländlichen Raum in Österreich mit Schwerpunkt Oberösterreich einbezogen.

Personenbezogene Merkmale, wie Geschlecht oder Ausbildung, wurden nur insofern berücksichtigt, als nur Personen in die Untersuchung einbezogen wurden, die für die Position als qualifiziert anzusehen sind. Die vorliegende Analyse bezieht sich auf die Jahre 2005 bis 2010.

#### 3.2 Statistische Darstellungsweise

Zur Darstellung der marktüblichen Gehaltsbandbreite verwenden wir die üblichen statistischen Streumaße unteres Quartil, Median und oberes Quartil. Zur Ermittlung dieser Streumaße werden die Gehaltsdaten der Vergleichsgruppe nach ihrer Höhe gereiht.

Den Median erhält man, indem man die Hälfte der Gehälter abzählt. Das obere bzw. untere Quartil ermittelt man durch Abzählen jeweils eines Viertels der Gehälter von oben bzw. von unten beginnend.

Anders formuliert bedeutet das:

o oberes Quartil: 25 % erzielen ein höheres Gehalt, 75 % ein niedrigeres

o Median: 50 % erzielen ein höheres Gehalt, 50 % ein niedrigeres

o unteres Quartil: 75 % erzielen ein höheres Gehalt, 25 % ein niedrigeres

Während der Durchschnitt durch extreme Abweichungen nach oben oder unten beeinflusst wird, bleibt der Median von Ausreißern unberührt. Die Quartile stellen keine Extremwerte dar, sondern begrenzen einen Bereich, in dem 50 % der untersuchten Personen liegen.

#### Zusammensetzung der dargestellten Marktwerke

Die angegebenen Grundbezüge umfassen das Jahresgrundgehalt brutto inklusive Sonderzahlungen. Das monatliche Grundgehalt errechnet sich aus dem Jahresgehalt dividiert durch die Anzahl der Zahlungen.

Die angegebenen Gesamtbezüge umfassen neben dem Jahresgrundgehalt alle variablen Vergütungsbestandteile wie etwa Boni und Prämien. Nicht enthalten in den angegebenen Marktwerken sind geldwerte Vorteile aus betrieblichen Zusatzleistungen.

### 4. Marktübliche Gehaltsbandbreiten

Stellenbezeichnung	Geschäftsführer
Alter	Jahrgang 1950 bis 1960
Standort des Unternehmens	ländlicher Raum, Schwerpunkt Oberösterreich
Branche	metallverarbeitendes Industrieunternehmen
Anzahl der Mitarbeiter	50 bis 100 Mitarbeiter
Umsatz	3 bis 7 Mio. Euro
Exportanteil	größer als 60 %

	unteres Quartil	Median	oberes Quartil
Grundgehalt (brutto pro Jahr)	85.300 €	102.500 €	120.400 €
Zielbonus (in % des Grundgehalts)	15%	20%	25%
tatsächlich ausbezahlt Bonus	11.400€	17.200€	25.800€
Gesamtgehalt (brutto pro Jahr)	99.700€	119.700€	146.200€

Sachbezüge (brutto pro Jahr)	€ 10.200	€ 14.800	€ 18.300
Gesamtvergütung (brutto pro Jahr)	€ 109.900	€ 134.500	€ 164.500

## 5. Sachbezüge für Zusatzleistungen

### 5.1 Dienstwagen

Vergleichbare Geschäftsführer der Tochterunternehmen erhalten in 90 % der Fälle einen Dienstwagen. Zu den häufigsten Modellen zählen Audi A4 bzw. 3-er BMW mit durchschnittlichen Anschaffungskosten von 50.000 Euro und durchschnittlichen Kosten von 10.000 bis 12.000 Euro pro Jahr.

### 5.2 Betriebliche Altersvorsorge

Rund 30 % vergleichbarer Geschäftsführer erhalten eine betriebliche Altersvorsorge, wobei auf dieser Ebene direkte Leistungszusagen vor allem für erfahrene Führungskräfte

am häufigsten verbreitet sind, während neuere Verträge in der Regel in Form von beitragsorientierten Systemen abgeschlossen werden. Übliche Beitragshöhen bewegen sich zwischen 5 und 10 % des Jahresgehalts, also meist zwischen 5.000 und 15.000 Euro pro Jahr.

Die direkten Leistungszusagen- in früheren Jahrzehnten lauteten häufig auf einen Betrag von 60 bis 70 % des Letzteinkommens abzüglich ASVG-Pension. Diese Varianten sind heute fast nicht mehr verbreitet.

Sofern direkte Leistungszusagen heute noch im Einsatz sind, sehen sie einen Betrag in Höhe von 40 bis 50 % des Letzteinkommens, jedoch unabhängig von einer ASVG-Pension vor. Mit diesen Regelungen soll das Risiko des Arbeitgebers für künftige Kürzungen im staatlichen Pensionssystem vermieden werden.

### 5.3 Unfallversicherung

80 % der untersuchten Stelleninhaber auf Geschäftsführerebene erhalten eine Unfallversicherung. Die angemessene Deckungssumme orientiert sich häufig am Jahreseinkommen des Versicherten. Sie umfasst im Todesfall etwa ein Jahreseinkommen, bei Invalidität das Doppelte bis Dreifache.

### 6. Empfehlungen

Dieser Ergebnisbericht soll Ihnen einen Eindruck vermitteln, welches Gehalt für die untersuchte Position am externen Arbeitsmarkt als Korridor für eine angemessene Entlohnung angesehen wird.

Die meisten Unternehmen positionieren sich bei der Gehaltsfindung im Bereich zwischen Median und oberem Quartil. Dadurch wird sichergestellt, dass die Gehälter attraktiv, aber nicht überzogen sind.

Das individuelle Gehalt eines Mitarbeiters bestimmt sich in der Praxis darüber hinaus nach einer Reihe weiterer Einflussfaktoren innerhalb der angegebenen Bandbreite. Zu den wichtigsten Kriterien zählen dabei insbesondere Ausbildung, einschlägige Berufserfahrung, Alter des Stelleninhabers, die Situation am lokalen Arbeitsmarkt und die individuelle Verhandlungssituation. Im konkreten Fall wirkt sich insbesondere die hohe Exportquote des Unternehmens auf die Höhe der Bezüge des Geschäftsführers aus. Vergleichbare Geschäftsführer in rein lokal tätigen Betrieben ähnlicher Größenordnung erzielen deutlich niedrigere Gehälter. Bei Unternehmen mit einem vergleichbar hohen Exportanteil steigt die Vergütung der Geschäftsführer aufgrund der deutlich höheren Anforderungen an Englischkenntnisse, interkulturelle Erfahrung und ein berufliches Netzwerk im Ausland auf die oben dargestellte Bandbreite.

### 7. Kurzprofil des Gutachters

Dr. Conrad Pramböck, Jahrgang 1971, leitet den Geschäftsbereich Compensation Consulting bei der internationalen Personalberatung Pedersen & Partners und ist in dieser Funktion weltweit an 56 Standorten für die Beratung von Unternehmen in Gehaltsfragen verantwortlich. Der promovierte Jurist begann seine Karriere im Jahr 1998 beim deutschen Beratungsunternehmen Kienbaum und war dort zuletzt für die Vergütungsberatung in

Österreich verantwortlich. Im Jahr 2004 wurde er Head of Compensation Consulting bei der Personalberatung Neumann International, bevor er 2012 zu Pedersen & Partners wechselte. Herr Pramböck ist Lektor an verschiedenen Universitäten und Fachhochschulen zu Gehalts- und Personalthemen, wie etwa an der WU Executive Academy, der Donau-Universität Krems, der FH Technikum Wien, der FH CampusO2 oder der FH des bfi Wien. Er ist Buchautor und Verfasser wöchentlicher Kolumnen im Karriereteil der Tageszeitungen „Der Standard“ und „Die Presse“."

In der Folge leitete die Richterin das Schreiben der Bf. und das Gutachten zur Stellungnahme an das Finanzamt weiter. Dieses führte aus:

Das Finanzamt ABC nimmt Bezug auf das dg. Schreiben vom 29.2.2016 sowie die ho. Mail vom 11. März 2016 und gibt nachstehende Stellungnahme ab:  
Eingangs wird festgehalten, dass dem nach dem VwGH-Erkenntnis vom 1.9.2015, 2012/15/0105, fortzusetzenden Beschwerdeverfahren grundsätzlich die Feststellungen laut UFS-Entscheidung vorn 18.4.2012, RV/1381-L/11, miterledigt RV/1382-L/11, RV/1384-L/11, gemäß § 63 Abs. 1 VwGG zugrunde zu legen sind. Da im angeführten UFS-Erkenntnis die Unangemessenheit der Gesamtausstattung von Mag. Ba bereits festgestellt wurde, ist nach Dafürhalten des Finanzamtes ABC von diesem Umstand im fortgesetzten Verfahren auszugehen und erübrigert sich eine weitere Prüfung in diesem Punkt.  
Nur für den Fall, dass diese Ansicht vom BFG nicht geteilt wird, wird die nachstehende Stellungnahme zum Schreiben der steuerlichen Vertretung der Beschwerdeführerin vom 22.2.2016 abgegeben.

In dem als "Gutachten" bezeichneten Schreiben von Dr. Conrad Pramböck wird von folgenden Sachbezügen von Mag. Ba ausgegangen:

Jahr	Sachbezug
2005	€ 13.256,65
2006	€ 13.853,40
2007	€ 13.853,40
2008	€ 13.843,40
2009	€ 14.713,68
2010	€ 15.573,96

In diesen angeführten Beträgen sind folgende geldwerte Vorteile beinhaltet:

- private Nutzung eines Auto mit Anschaffungskosten von € 37.000
- Zurverfügungstellung der Immobilie Kstr. 22
- Kostenbeitrag Mittagessen

Bei der Bemessung dieses Vorteiles - insbesondere für die PKW-Nutzung und die Immobilie - wurde dabei unzulässigerweise die Sachbezugswerteverordnung, BGBl. II Nr. 416/2001 in der damals geltenden Fassung herangezogen. Bei der Prüfung der Gesamtausstattung eines Gesellschafter-Geschäftsführers kommt es aber nicht auf diese Werte an, sondern welches Entgelt von einem fremden Dritten nach Fremdvergleichsmaßstab zu leisten ist. Es sind daher die tatsächlichen Kosten der Privatnutzung des Kfz (Afa, Betriebskosten, sonstige Kosten) samt Gewinnaufschlag anzusetzen.

Für die Nutzung der Immobilie wurde ebenfalls unzulässigerweise ein Wert lt. SachbezugsVO angesetzt und zwar folgende Beträge (vgl. Beilage 2):

Jahr	Bruttobetrag
2005	€ 3.749,50
2006	€ 6.550,50
2007	€ 6.855,81
2008	€ 7.161,12
2009	€ 7.161,12
2010	€ 7.161,12

Unter Heranziehung der Kosten der Immobilie ergeben sich nachstehende Beträge, wobei dabei der Umsatzsteueranteil für die AfA und Zinsen noch nicht berücksichtigt sind (vgl. Beilage 3):

Jahr	Betrag
2005	€ 13.934,14 (monatlich 1.161,18)
2006	€ 17.357,47 (monatlich 1.446,46)
2007	€ 17.367,52 (monatlich 1.447,29)
2008	€ 17.962,58 (monatlich 1.496,88)
2009	€ 18.778,60 (monatlich 1.564,88)

Bei fremdüblicher Vermietung ist darüber hinaus ein Zuschlag für einen Gewinn anzusetzen.

Von Herrn Mag. Ba können auch die Kellerräume im Ausmaß v. ca. 80 m<sup>2</sup> sowie die Garage im Ausmaß von 31 m<sup>2</sup> genutzt werden und wären auch diese Vorteile entsprechend anzusetzen.

Bei Ansatz der Umsatzsteuerkomponente für AfA und Zinsen ergeben sich dadurch über 20% Gehaltserhöhung, wobei nochmals festzuhalten ist, dass bei der als Beilage 4 angeschlossenen Berechnung nur die tatsächlich angefallenen Kosten angesetzt wurden.

Ausgaben für künftige Investitionen, etc. wurden nicht berücksichtigt. Nach Meinung des Finanzamtes ABC müsste dieses Objekt bei einer fremdüblichen Vermietung incl. Betriebskosten um mindestens € 1.700,00 pro Monat vermietet werden. Da dem zuständigen BV-Team keine Vermietung eines vergleichbaren Objektes bekannt ist, kann keine Aussage gemacht werden ob dieser monatliche Mietzins inklusive Betriebskosten erzielbar (marktüblich) ist. Sollte dies nicht der Fall sein, wird auf die Rechtsprechung des VwGH hingewiesen wonach in einem solchen Fall ein Mittelwert zwischen der angeführten Miete und den Kosten des Objektes samt angemessener Verzinsung des eingesetzten Kapitals zu bilden ist. (vgl. Raab/Renner in Quatschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vöck, KStG 1988, Tz 89 des Anhanges zu § 8 KStG mit weiteren Nachweisen).

Geht man von einem monatlichen Mietzins von € 1700 aus ist der Ansatz des Sachbezuges lt. Schreiben von Dr. Pramböck hinsichtlich der Immobilie wie folgt zu korrigieren:

Jahr	Ansatz lt. Dr. Pramböck	Miete € 1700 monatl.	Differenz
2005	3749,90	11900	8150,10
2006	6550,50	20400	13.849,50
2007	6855,81	20400	13.544,22
2008	7161,12	20400	13.238,88
2009	7161,12	20400	13.238,88
2010	7161,12	20400	13.238,88

Zum Schreiben Dr. Pramböck ist festzuhalten, dass nach Dafürhalten des Finanzamtes die auf Seite 5 angesetzten Boni nicht angesetzt werden dürfen, weil es Unternehmen gibt, in denen die Bonifikationen bereits in das Grundgehalt eingepreist sind und daher tatsächlich ausbezahlte Boni, die auf einem erfolgsabhängigen Entlohnungssystem basieren, nicht für die Ermittlung der Gesamtausstattung herangezogen werden dürfen.

Überdies ist zum Schreiben Dr. Pramböck generell festzuhalten, dass die auf S 5 angeführten marktüblichen Bandbreiten sich einer Nachprüfung entziehen, weil die Grundlagen dieser Ergebnisse nicht angeführt sind. Es ist lediglich von einer schriftlichen Befragung von Geschäftsführern vergleichbarer Unternehmen die Rede. (Seite 3 unten)

Schließlich ist festzuhalten, dass Herr Mag. Ba eine Pensionszusage (€ 2800 monatlich ab Vollendung des 67. Lebensjahres, wobei davon auszugehen ist, dass es sich dabei um den "Regelfall" handelt, sodass auch eine vorzeitige Auszahlung unter gewissen Umständen möglich sein sollte) eingeräumt erhalten hat und ist diese Pensionszusage nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH bei der Ermittlung der Gesamtausstattung ebenfalls mitzuberücksichtigen ist (vgl. zB Kirchmayr in Achatz/Ia'rchmayl; KStG, § 8 Tz 396). Unter Berücksichtigung all dieser aufgezeigten Umstände muss nach Dafürhalten des Finanzamtes ABC jedenfalls davon ausgegangen werden, dass die

angemessene Gesamtausstattung von Mag. Ba durch den Vorteil aus der unentgeltlichen Nutzung des Hauses in der K1str 22 überschritten wurde und daher der Beschwerdeführerin ein Vorsteuerabzug im Zusammenhang mit der Errichtung des Gebäudes und laufenden Kosten von vorneherein nicht zusteht.

Es wird daher beantragt die Beschwerde betreffend Umsatzsteuer 2005 bis 2009 als unbegründet abzuweisen.

Anlagen:

- Beilage 1 = Beträge laut Schreiben Dr. Pramböck vom 28.1.2016
- Beilage 2 = Aufgliederung verrechneter Sachbezug Mag. Ba 2004/2005 bis 2008/2009
- Beilage 3 = Kosten K1str 22 für 2004/2005 bis 200/2009
- Beilage 4 = Lohnzettel Mag. Ba 2005 bis 2014
- Beilage 5 = Anlage C) zum Besprechungsprogramm AB.Nr. 121037/ 10"

Mit der Ladung zur mündlichen Verhandlung wurde der Bf. die Stellungnahme des Finanzamtes übermittelt.

Am 6. März 2017 langte ein vorbereitender Schriftsatz ein und wurde vorgebracht: "In gegenständlicher Rechtssache ist eine Ladung zur mündlichen Verhandlung am 14. März 2017 ergangen, die unserer Mandantschaft am 9. Februar 2017 zugestellt wurde. Zusammen mit dieser Ladung wurde unserer Mandantschaft die Stellungnahme des Finanzamtes ABC vom 21. März 2016 zu dem von uns namens unserer Mandantschaft am 29. Februar 2016 eingereichten Schriftsatz übermittelt.

Zu dieser Stellungnahme erlauben wir uns wie folgt zu replizieren:

Nach Ansicht des Finanzamtes ABC wurde bereits mit der UFS-Entscheidung vom 18. April 2012, RV/1381-L/11 festgestellt, dass die Gesamtausstattung von Herrn Mag. Ba unangemessen sei, sodass sich dazu eine weitere Prüfung erübrige.

Dem ist entgegenzuhalten, dass der VwGH in seinem Erkenntnis vom 1. September 2015 gegen Ende wie folgt ausgesprochen hat:

Anderes könnte nur gelten, wenn sich im fortgesetzten Verfahren erweisen sollte, dass der Vorteil aus der Nutzung des Hauses - wie in der Gegenschrift der Mitbeteiligten behauptet - zu keiner unangemessenen "Gesamtausstattung" von Mag. Ba geführt hat. Wäre tatsächlich, wie vom Finanzamt unterstellt, die Frage der Angemessenheit der Gesamtausstattung von Mag. Ba bereits abschließend erledigt würde dies bedeuten, dass der zuvor zitierte Satz des VwGH keinen Sinn ergibt und ins Leere geht. Nach unserer Einschätzung sollte einem Höchstgericht nicht unterstellt werden, sinnlose Aussagen zu treffen.

Inhaltlich wird vom Finanzamt vor allem moniert, dass die von Dr. Pramböck in seinem Gutachten vom 28. Jänner 2016 berücksichtigten Sachbezüge des Mag. Ba, die zwischen EUR 13.256,65 (2005) und EUR 15.573,96 (2010) betragen haben, zu niedrig bewertet worden seien. Dies aus dem Grund, weil die Sachbezüge mit den Werten laut

Sachbezugswerteverordnung, BGBl II Nr. 416/2001 berücksichtigt worden seien, anstatt für das Kfz die tatsächlichen Kosten der Privatnutzung samt eines Gewinnaufschlages anzusetzen und für die Nutzung der Immobilie einen Wert von mindestens EUR 1.700,00 pro Monat. Dazu ist wie folgt Stellung zu nehmen:

Zur Pkw-Nutzung:

Festzuhalten ist zunächst, dass Herr Mag. Ba in allen streitgegenständlichen Jahren das Recht hatte, einen von der Beschwerdeführerin zunächst geleasten und in weiterer Folge angekauften PKW vom Typ Auto nicht nur für in betrieblichem Interesse zurückgelegte sondern auch für privat veranlasste Fahrten zu verwenden. Dafür wurden in den gegenständlichen Jahren im Rahmen der Gehaltsabrechnung EUR 557,70 pro Monat, entsprechend 1,5% von den Anschaffungskosten von EUR 37.180,00 und somit EUR 6.692,40 pro Jahr als Sachbezugswert versteuert.

Eine Ermittlung der tatsächlichen Kosten der Privatnutzung zeigt folgendes Bild:  
Aus der diesem Schreiben beiliegenden Übersicht ergibt sich, dass die Kosten für Treibstoff, Reparaturen, Versicherung etc laut Buchhaltung im Durchschnitt der beschwerdegegenständlichen Jahre aufgerundet ca. EUR 8.000,00 jährlich betragen haben. Das Fahrzeug wurde relativ kurzfristig (vier Jahre full pay out) geleast; tatsächlich hat der Leasingvertrag im Herbst 2003 begonnen, im September 2007 wurde das Auto mit der letzten Leasingrate angekauft und dann bis ins Jahr 2012 genutzt. Normalisiert man daher die Leasingrate auf eine tatsächliche Nutzungsdauer von mehr als 8 Jahren, so resultiert daraus, ebenfalls großzügig aufgerundet, ein Wert von EUR 5.000,00.p.a. Laufende Betriebskosten und normalisierte Leasingraten bzw. Afa summieren sich daher auf ca EUR 13.000,00 pro Jahr. Das Fahrzeug wird pro Jahr rund 40.000 km gefahren (siehe beiliegende Reparurrechnung vom 28.Juni 2011, als das Fahrzeug mit noch nicht acht Jahren einen Kilometerstand von 309.400 aufgewiesen hat). In weitaus überwiegendem Ausmaß wird das Auto für ausgedehnte Geschäftsreisen verwendet; die Privatnutzung beträgt nach Schätzung von Mag. Ba höchstens 20% oder ca. 8.000 km p.a.

Somit sind die anteiligen auf die Privatnutzung entfallenden Kfz-Kosten mit (20% von EUR 13.000,00) rund EUR 2.600,00 pro Jahr zu beziffern; selbst unter Einrechnung eines großzügigen Gewinnaufschlages beträgt daher der tatsächliche geldwerte Vorteil der Privatnutzung des Fahrzeuges höchstens EUR 3.000,00 p. a. und damit um ca EUR 3.700,00 weniger als der von Dr. Pramböck in seinem Gutachten angesetzte Wert entsprechend der Sachbezugswertevorordnung.

Zur Nutzung der Immobilie

Dazu vermeint das Finanzamt, aus den für die Immobilie angefallenen Kosten einen bei fremdüblicher Vermietung erzielbaren Mietzins von EUR 1.700,00 pro Monat ableiten zu können, wobei aber einen Satz später selbst vom Finanzamt offenbar bezweifelt wird, ob ein derartiger Mietzins tatsächlich am Markt erzielbar ist. Interessant ist in diesem Zusammenhang, dass vom selben Finanzamt anlässlich der im Mai 2011 beendeten Außenprüfung, bei der dieses Thema erstmals aufgegriffen wurde, ein

marktüblicher Mietzins von EUR 5,50 pro m<sup>2</sup> und damit von EUR 847,00 pro M<sup>2</sup> für das gesamte Objekt angesetzt wurde. Daraus errechnen sich EUR 10.164,00 pro Jahr, was um ca. EUR 3.000,00 pro Jahr mehr ist als der aus der Sachbezugswerteverordnung abgeleitete Wert. Selbst wenn der am Markt erzielbare Mietpreis etwas höher sein mag als die von der Betriebsprüfung angesetzten EUR 847,00 pro Monat wird jeder mit dem Immobilienmarkt in der Region Wi vertraute Experte bestätigen, dass es völlig undenkbar ist, für gegenständliches Objekt auch nur annähernd einen monatlichen Mietzins von EUR 1.700,00 pro Monat zu erzielen.

Die Ableitung des marktüblichen Mietzinses mit EUR 1.700,00 pro Monat aus den Kosten der Immobilie ist insofern verzerrt, als in allen Jahren deutlich mehr als die Hälfte der Kosten auf Zinsen entfallen. Dazu ist festzuhalten, dass anlässlich der Errichtung des fraglichen Hauses im Jahr 2005 ein Darlehen über EUR 300.000,00 aufgenommen wurde, welches zwischenzeitig laufend getilgt wurde und zum letzten Bilanzstichtag 30. Juni 2016 nur noch mit EUR 113.158,63 aushaftend war. Demgemäß ist auch der Zinsenaufwand von mehr als EUR 9.000,00 in den beschwerdegegenständlichen Jahren auf EUR 2.785,78 im Geschäftsjahr 2015/2016 zurückgegangen. Es darf als bekannt vorausgesetzt werden, dass ein Immobilieninvestment, welches, wie im konkreten Fall, anfänglich mit ca. 80% Fremdkapitaleinsatz finanziert wird, in den ersten Jahren auch bei fremdüblicher Vermietung keine Überschusserzielung erlaubt. Genau aus diesem Grund sehen auch die Liebhabereirichtlinien einen Zeitraum von 20 Jahren vor, innerhalb dessen eine Investition in Immobilien einen Gesamtüberschuss erzielen muss, um nicht als Liebhaberei qualifiziert zu werden.

Als Zwischenergebnis ist daher festzuhalten, dass bei einer Bewertung der Herrn Mag. Ba gewährten Sachbezüge mit deren marktüblichen Entgelten anstelle der Werte laut Sachbezugswerteverordnung per Saldo nur geringfügig höhere Gesamtbezüge resultieren würden als die von Herrn Dr. Pramböck in seinem Gutachten vom 28. Jänner 2016 zugrunde gelegten. Wenn vom Finanzamt behauptet wird, dass die vom Gutachter als marktüblich bezeichneten Boni nicht bei der Höhe einer marktüblichen Gesamtausstattung berücksichtigt werden dürfen, übersieht das Finanzamt, dass die Gewährung von erfolgsabhängigen Vergütungselementen bei Geschäftsführern eben sehr wohl weit verbreitet und daher marktüblich ist. Wenn, wie im beschwerdegegenständlichen Fall, keine erfolgsabhängigen Vergütungselemente gewährt werden und daher implizit davon auszugehen ist, dass stattdessen die Fixvergütung etwas höher bemessen wird, so ändert dies nichts an der Tatsache, dass bei Feststellung einer marktüblichen Gehaltsbandbreite derartige Boni im Rahmen der Gesamtausstattung sehr wohl zu berücksichtigen sind.

Auch die Behauptung des Finanzamtes, dass sich die marktüblichen Bandbreiten einer Nachprüfung entziehen würden, weil die Grundlagen dieser Ergebnisse nicht angeführt seien, trifft nicht zu; vielmehr wird auf Seite 4 des Gutachtens die Gesamtheit der in die Untersuchung einbezogenen Vergleichsgruppe hinlänglich genau spezifiziert, sodass gesichert erscheint, dass die in die Untersuchung einbezogenen Unternehmen bzw. deren Geschäftsführer tatsächlich mit dem Beschwerdefall vergleichbar sind. Zutreffend ist natürlich, dass eine namentliche Anführung der in die Vergleichsgruppe

einbezogenen Geschäftsführer nicht erfolgt ist, was aber aus datenschutzrechtlichen Gründen denkunmöglich wäre.

Unverständlich sind die Ausführungen des Finanzamtes zur Pensionszusage an Herrn Mag. Ba, insbesondere die Anmerkung "...wobei davon auszugehen ist, dass es sich dabei um den "Regelfall" handelt, sodass auch eine vorzeitige Auszahlung unter gewissen Umständen möglich sein sollte". Faktum ist, dass Herr Mag. Ba sich inzwischen im 63. Lebensjahr befindet und aus derzeitiger Sicht keinerlei Absicht hat, vor Vollendung des 67. Lebensjahres seine Pensionszusage zu konsumieren. Dass Pensionszusagen bei der Ermittlung der Gesamtausstattung mit zu berücksichtigen sind, steht außer Diskussion. Auch hier bewegt sich jedoch die an Herrn Mag. Ba gemachte Zusage von EUR 2.800,00 monatlich, was etwa 40% seines Basiseinkommens entspricht, in einem absolut durchschnittlichen Rahmen (vgl Gutachten Pramböck, Punkt 5.2.).

Zusammenfassend sind wir daher der Überzeugung, dass die Ausführungen des Finanzamtes ABC laut Stellungnahme vom 21. März 2016 nicht geeignet sind, das Ergebnis des Gutachtens von Herrn Dr. Pramböck vom 28. Jänner 2016, demzufolge sich die Gesamtausstattung von Herrn Mag. Ba absolut innerhalb der marktüblichen Bandbreite für Geschäftsführer mit vergleichbarer Qualifikation in Unternehmen vergleichbarer Größe bewegt, in Frage zu stellen.

Es scheint daher als erwiesen, dass, auch unter Berücksichtigung des Vorteiles aus der Nutzung des vom Arbeitgeber zur Nutzung überlassenen Hauses, die Gesamtausstattung von Herrn Mag. Ba keineswegs unangemessen hoch ist, sodass im Sinne der Ausführungen des VwGH im Erkenntnis vom 1. September 2015, Zl. 2012/15/0105-6 die Voraussetzungen für einen Vorsteuerabzug für die Errichtungskosten des Hauses gegeben sind."

Anlagen:

Aufstellung Auto Auto Kaufpreis 37.180 EUR

Jährliche Kosten	EUR	EUR	EUR
	Betriebskosten	Leasingraten	Gesamtkosten
1.7.2005-30.6.2006	7.177	9.891	17.068
1.7.2006-30.6.2007	8.957	9.978	18.935
1.7.2007-30.6.2008	9.165	2.502	11.667 17.9.2007 Ende des Leasings
1.7.2008-30.6.2009	6.263	0	6.263
1.7.2009-30.6.2010	7.980	0	7.980
1.7.2010-30.6.2011	8.197	0	8.197
Summe	47.739		

Durchschnitt/Jahr 7.957			
-------------------------	--	--	--

Beilage 2 ist eine Servicerechnung von einem Peugeot-Händler, aus der sich ergibt, dass der Peugeot am 28.6.2011 einen Km-Stand von 309.400 km hatte.

In der mündlichen Verhandlung wurde ergänzend vorgebracht:

Die steuerliche Vertretung weist darauf hin, dass das vorgelegte Gutachten inhaltlich dem im ersten Rechtsgang vorgelegten Artikel entspricht und Dr. Pramböck ein ausgewiesener Experte für Entlohnungssysteme ist. Der Amtspartei wird zugestanden, dass die Referenzgruppe nicht überprüfbar ist, jedoch ist Dr. Pramböck hinsichtlich Auswahl über jeden Zweifel erhaben. Der marktübliche Mietzins wurde von der BP seinerzeit mit 847 € monatlich festgesetzt. Hinsichtlich PKW ergibt sich unter Zugrundelegung von Kosten ein Wert niedriger als die Sachbezugs-VO, nämlich € 3000. Mag. Ba ist Geschäftsführer von vier Gesellschaften, nur bei der Bf. erfolgt eine Entlohnung. Eine Pensionszusage haben 30 % aller Geschäftsführer in vergleichbaren Betrieben lt. Gutachten. Sie ist nicht rückdeckungsversichert. Der nächsthöhere Angestellte der Bf. verdient € 8000 mit Dienstauto, er ist allerdings 10 Jahre jünger als Mag. Ba.

Die Amtspartei bringt dagegen vor, dass die Zurverfügungstellung des Hauses seine Wurzeln in den familiären Beziehungen habe. Es habe sich an den Kriterien für eine verdeckte Ausschüttung nichts geändert.

## **Rechtslage**

"§ 12. (1) Der Unternehmer kann die folgenden Vorsteuerbeträge abziehen:

Die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind. ...

...

(2) 1. a) Lieferungen und sonstige Leistungen sowie die Einfuhr von Gegenständen gelten als für das Unternehmen ausgeführt, wenn sie für Zwecke des Unternehmens erfolgen und wenn sie zu mindestens 10% unternehmerischen Zwecken dienen.

...

(2) 2. Nicht als für das Unternehmen ausgeführt gelten Lieferungen, sonstige Leistungen oder Einfuhren,

a) deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben (Aufwendungen) im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 1 bis 5 des Einkommensteuergesetzes 1988 oder der §§ 8 Abs. 2 und 12 Abs. 1 Z 1 bis 5 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 sind.

..."

## **Erwägungen**

Strittig ist im gegenständlichen Verfahren der Vorsteuerabzug für die Errichtung des Hauses Kstr. 22 in Wi. Dieses wurde von der Bf. in den Jahren 2004 und 2005 errichtet und in der Folge dem Geschäftsführer zu privaten Wohnzwecken zur Verfügung gestellt.

Dazu wird grundsätzlich ausgeführt:

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

Überlässt eine unternehmerisch tätige juristische Person ihrem Dienstnehmer im Hinblick auf das Dienstverhältnis ein Wohnhaus zur Nutzung für seine privaten Wohnzwecke, liegt darin eine steuerpflichtige Überlassung iSd Art. 6 Abs. 2 Unterabs. 1 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG (Überlassung für den Bedarf des Personals), was der juristischen Person das Recht auf Vorsteuerabzug für dieses Wohnhaus vermittelt (vgl. EuGH 29. März 2012, C-436/10, BLM SA).

Der EuGH hat sich im Urteil vom 12. Februar 2009, C-515/07, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (VNLTO), mit der umsatzsteuerlichen Behandlung einer juristischen Person befasst, die zugleich einer wirtschaftlichen und einer nichtwirtschaftlichen Tätigkeit nachging. Nur die wirtschaftliche Tätigkeit war vom Anwendungsbereich der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG erfasst. In dieser Rechtssache vertrat bereits Generalanwalt Mengozzi in seinen Schlussanträgen vom 22. Dezember 2008 die Ansicht, dass der juristischen Person (VNLTO) kein Vorsteuerabzug zustehe, soweit (Investitions-)Güter für die Ausübung nichtwirtschaftlicher Tätigkeiten (beispielsweise für die Erreichung des satzungsmäßigen Zwecks der juristischen Person) verwendet würden. Der EuGH ist im Urteil VNLTO den Überlegungen des Generalanwaltes gefolgt und hat in Rn 37 ausgesprochen, "dass die Vorsteuer auf Aufwendungen eines Steuerpflichtigen nicht zum Abzug berechtigen kann, soweit sie sich auf Tätigkeiten bezieht, die aufgrund ihres nichtwirtschaftlichen Charakters nicht in den Anwendungsbereich der Sechsten Richtlinie fallen; für den Fall, dass ein Steuerpflichtiger zugleich steuerpflichtigen oder steuerfreien wirtschaftlichen Tätigkeiten und nichtwirtschaftlichen, nicht in den Anwendungsbereich der Richtlinie fallenden Tätigkeiten nachgeht, ist der Abzug der Vorsteuer auf Aufwendungen auf der Vorstufe nur insoweit zulässig, als diese Aufwendungen den wirtschaftlichen Tätigkeiten des Steuerpflichtigen zuzurechnen sind."

Im zitierten Urteil führt der EuGH sodann weiter aus:

"39. Im Unterschied zu der Rechtssache Charles und Charles-Tijmens, die sich auf eine Immobilie bezog, die dem Betriebsvermögen zugeordnet war, bevor sie teilweise

einer privaten Nutzung zugeführt wurde, die begriffsmäßig ein dem Unternehmen des Steuerpflichtigen völlig fremder Zweck ist, geht es im vorliegenden Fall um die nicht besteuerten Umsätze der VNLTO, die in der Wahrnehmung der allgemeinen Interessen ihrer Mitglieder bestehen und nicht als unternehmensfremd betrachtet werden können, da sie den Hauptzweck dieser Vereinigung darstellen.

40. Deshalb ist auf die erste Frage zu antworten, dass Art. 6 Abs. 2 Buchst. a und Art. 17 Abs. 2 der Richtlinie dahin auszulegen sind, dass sie auf die Verwendung von Gegenständen und Dienstleistungen nicht anwendbar sind, die dem Unternehmen für die Zwecke anderer als der besteuerten Umsätze des Steuerpflichtigen zugeordnet sind, so dass die Mehrwertsteuer, die aufgrund des Bezugs dieser für solche Umsätze verwendeten Gegenstände und Dienstleistungen geschuldet wird, nicht abziehbar ist."

Auf der Grundlage des Urteils des EuGH VNLTO hat der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 24. Juni 2009, 2007/15/0192 ausgesprochen, es sei "zwischen unternehmensfremden Zwecken im Sinne einer klassischen Privatnutzung einerseits und nichtunternehmerischen, aber nicht unternehmensfremden Zwecken andererseits zu unterscheiden. Soweit ein Gegenstand für nichtunternehmerische, aber nicht unternehmensfremde Zwecke (etwa satzungsmäßige Zwecke einer Körperschaft) Verwendung findet, besteht keine Berechtigung zum Vorsteuerabzug; an diesem Ergebnis ändert es nichts, wenn der Gegenstand daneben zum Teil zur Ausführung steuerpflichtiger Umsätze Verwendung findet.

Bei Körperschaften können unternehmensfremde Zwecke im Wesentlichen bloß in jenem Bereich vorkommen, der ertragsteuerlich als verdeckte Ausschüttung qualifiziert wird.

Da es in der Umsatzsteuer den Tatbestand der vA nicht gibt, ist jede derartige Ausschüttung eigenständig nach umsatzsteuerlichen Kriterien zu untersuchen.

Nicht richtig ist demnach die Feststellung der Finanzverwaltung, dass durch die rechtskräftige Feststellung der verdeckten Ausschüttung im Körperschaftssteuerverfahren eine abweichende Feststellung bei der noch nicht rechtskräftigen Umsatzsteuer nicht mehr möglich sei. Dies würde auch, darin ist der Bf. zuzustimmen, die Aussage des VwGH, wonach eine andere Beurteilung im fortgesetzten Verfahren möglich wäre, unnötig machen, was dem VwGH nach Ansicht des Senates nicht zu unterstellen ist.

Es werden sohin bei der Umsatzsteuer mehrere Fallgruppen unterschieden (vgl. Renner/Strimitzer/Vock, Die Körperschaftsteuer (KStG 1988), Anhang zu § 8, RZ 316). Im gegenständlichen Fall ist folgende Variante zu prüfen: Erwerb eines Wirtschaftsgutes durch die Körperschaft, um damit eine vA durchzuführen: Es liegt keine Vorleistung für das Unternehmen vor (§ 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG). Ein Vorsteuerabzug ist nicht möglich, eine spätere Veräußerung an den Gesellschafter ist nicht umsatzsteuerbar, da kein Unternehmensgegenstand (des umsatzsteuerlichen Unternehmens) veräußert wird.

Im zu prüfenden Fall hat die belangte Behörde in den angefochtenen Bescheiden den Vorsteuerabzug für das vom Geschäftsführer für dessen private Wohnzwecke genutzten Gebäudes mit der Begründung versagt, dass die Anschaffung/Herstellung

von vornherein durch das Gesellschaftsverhältnis (Gesellschaft befindet sich im "Familieneigentum") veranlasst sei und somit als außerbetriebliches Vermögen ("verdeckte Ausschüttung an der Wurzel") vorliege.

§ 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 iVm § 8 Abs. 2 KStG 1988 normiert einen Vorsteuerausschluss im Bereich der Verwendung von Gebäuden durch Kapitalgesellschaften für verdeckte Ausschüttungen (vgl. VwGH 26. 3. 2007, 2005/14/0091).

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH 23. 2. 2010, 2007/15/0003; VwGH 25.4.2013, 2010/15/0139) ist bei den nicht fremdüblich den Gesellschaftern zur privaten Nutzung überlassenen Gebäuden einer Kapitalgesellschaft zu unterscheiden zwischen jederzeit im betrieblichen Geschehen (zB durch Vermietung) einsetzbaren Gebäuden einerseits und andererseits solchen Gebäuden, die schon ihrer Erscheinung nach (etwa besonders repräsentative Gebäude oder speziell auf die Wohnbedürfnisse des Gesellschafters abgestellte Gebäude) für die private Nutzung durch den Gesellschafter bestimmt sind, sodass sie - im zweitgenannten Fall - als "verdeckte Ausschüttung an der Wurzel" von vornherein nicht zum Betriebsvermögen der Kapitalgesellschaft zählen. In Bezug auf die erstgenannten Gebäude spricht der Umstand, dass sie den Gesellschaftern zu einem unangemessen niedrigen Mietzins vermietet werden, nicht gegen deren Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen, sondern führt im Wege einer laufenden verdeckten Ausschüttung zum Ansatz fremdüblicher Betriebseinnahmen (Mieterträge) der Kapitalgesellschaft.

Voraussetzung dafür, in Zusammenhang mit der Nutzungsüberlassung an den Gesellschafter eine verdeckte Ausschüttung (auch eine solche "an der Wurzel") anzunehmen, ist dabei stets, dass die Vereinbarung über die Nutzungsüberlassung einem Fremdvergleich nicht standhält (vgl. VwGH 23. 2. 2010, 2007/15/0003, VwGH 22. 10. 2011, 2008/13/0046, VwGH 25.4.2013, 2010/15/0139).

**Der VwGH hat in seiner Entscheidung zur Umsatzsteuer ausführt, "anderes könne nur gelten, wenn sich im fortgesetzten Verfahren erweisen sollte, dass der Vorteil aus der Nutzung des Hauses - wie in der Gegenschrift des Mitbeteiligten behauptet - zu keiner unangemessenen Gesamtausstattung von Mag. Ba geführt hat".**

Grundsätzlich wird zur Frage des Vorliegens einer verdeckten Ausschüttung bzw. zu den dafür notwendigen Kriterien auf die rechtskräftige Entscheidung zur Körperschaftsteuer (RV/1381-L/11 vom 18. April 2012) und auf die dortigen Ausführungen (Seite 25ff) verwiesen. Der erkennende Senat hält an diesen zwar grundsätzlich fest, kommt aber hinsichtlich der Gesamtausstattung aufgrund der im fortgesetzten Verfahren getätigten Ermittlungen sowie der Erörterung dieses Punktes in der mündlichen Verhandlung zu einem anderen Ergebnis:

Wie der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 12. April 1983, 82/14/0207 näher ausgeführt hat, ist die Frage, ob bzw. inwieweit die Bezüge eines Gesellschafter-Geschäftsführers überhöht sind, in erster Linie durch einen Vergleich mit den Bezügen

von Geschäftsführern zu lösen, die eine mit der Tätigkeit eines Gesellschafter-Geschäftsführers annähernd vergleichbare Tätigkeit entfalten, ohne aber Gesellschafter der von ihnen geleiteten Gesellschaft zu sein. Besteht solchermaßen keine ausreichende Vergleichsmöglichkeit, so können auch andere Anhaltspunkte zur Lösung der Frage nach der Angemessenheit der Bezüge des Gesellschafter-Geschäftsführers herangezogen werden. Als solche Anhaltspunkte hat der Gerichtshof im besagten Erkenntnis angesehen, dass ein an der Gesellschaft unbeteiligter Geschäftsführer im Wirtschaftsleben bei gleicher Leistung grundsätzlich nicht geringer entlohnt wird als Arbeitnehmer, die nicht Geschäftsführer sind; weiters, dass das Haftungsrisiko des Geschäftsführers und die (gute wie schlechte) Ertragslage eines Unternehmens zu berücksichtigen sind. Zweck des Innen- bzw. Außenvergleiches ist, festzustellen, was für die gleichen Leistungen an gesellschaftsfremde Personen gezahlt werden müsste (vgl. das hg. Erkenntnis vom 6. Mai 1980, Zlen. 1217, 1306/79, und das dort zitierte Vorerkenntnis Slg.Nr. 4528/F), was wiederum von objektiven Betriebsmerkmalen (Branche, Umsatz, wirtschaftlicher Gewinn, Anzahl der Beschäftigten) abhängt (vgl. das hg. Erkenntnis vom 20. September 1983, Zlen. 82/14/0273, 0274, 0283); der Prüfung wohnt wie bei einer Schätzung ein gewisses Unsicherheitsmoment inne.

Im fortgesetzten Verfahren wurde von der Bf. diesbezüglich ein Gutachten von Dr. Conrad Pramböck vorgelegt, dass sich grundsätzlich an diesen Kriterien orientiert.

So die Abgabenbehörde mit dem Begriff Gutachten hadert, wird auf § 177 der BAO verwiesen. Demnach sind vom Abgabepflichtigen übermittelte Privatgutachten zwar keine Gutachten im Sinne des § 177 BAO, unterliegen aber wie diese als sonstige Beweismittel dem Grundsatz der Freiheit der Beweiswürdigung. (vgl. auch Fischerlehner, Abgabenverfahren, 2. Auflage, RZ 7 zu § 177 BAO).

Zu dem Gutachten wird ausgeführt:

Der Senat erachtet den Gutachter aufgrund seiner fachlich einschlägigen Qualifikation als geeignet, zum Streitgegenstand Gutachten zu verfassen. Diesbezüglich wird auch auf seine Homepage verwiesen. ([www.conradpramboeck.com](http://www.conradpramboeck.com))

Das Gutachten untersucht lt. Punkt 1 die Frage der marktüblichen Gehaltsbreiten und insbesondere die Fragestellung, welches Gehalt für vergleichbare Geschäftsführer in den Jahren 2005 bis 2010 branchenüblich war.

In Punkt 2 stellt der Gutachter dar, dass die Mitarbeiter in den Jahren 2005 bis 2010 zwischen 70 und 80 geschwankt haben, der Umsatz habe zwischen 4,8 bis 5,6 Mio (2008: 7,2 Mio) betragen. Die Exportquote habe 65-80% betragen. Der Jahresbezug habe 90.000 bis 110.000 brutto betragen. (zusätzlich Sachbezüge) Mit Sachbezügen liege das Gehalt bei 100.000 bis 125.000 brutto pro Jahr.

In Punkt 3 wird dargestellt, dass für den Gehaltsvergleich 32 Geschäftsführer in Unternehmen der metallverarbeitenden Industrie ähnlicher Größenordnung und ähnlichem Exportanteil im ländlichen Raum in Oberösterreich herangezogen wurden.

In Punkt 4 kommt der Gutachter zu dem Schluss, dass die bezahlten Gehälter zwischen 109.900 € und 164.500 € liegen.

In Punkt 5 wird dargestellt, dass sowohl Dienstwagen als auch Unfallversicherung eine übliche Zusatzleistung darstellen, 30 % der Geschäftsführer erhalten auch eine betriebliche Altersvorsorge.

In Punkt 6 kommt der Gutachter zu dem Schluss, dass aufgrund des hohen Exportanteils die Anforderungen an den Geschäftsführer höher sind, wodurch ein höheres Entgelt angemessen ist.

Die Amtspartei führt zur Gesamtausstattung des Geschäftsführers aus, es seien bei den Sachbezügen die Beträge laut Sachbezugswerteverordnung zugerechnet worden. Bei der Prüfung der Gesamtausstattung komme es jedoch auf die Beträge an, die ein Dritter nach Fremdvergleichsmaßstäben dafür zu leisten hätte (tatsächliche Kosten plus Gewinnaufschlag). Ebenso sei die Pensionszusage einzurechnen. Des weiteren würde die Überprüfung der anderen Geschäftsführergehälter, auf die als Vergleichswert Bezug genommen wird, nicht möglich sein, da die Grundlagen nicht offengelegt worden seien sondern auf eine schriftliche Befragung der Geschäftsführer verwiesen werde.

Ein Gutachten besteht in der fachmännischen Beurteilung von Tatsachen und unterliegt der freien Beweiswürdigung (§ 167 Abs. 2 BAO).

Im folgenden werden die Überlegungen des Senates zu dem Gutachten dargestellt:

Grundsätzlich wird festgestellt, dass das Ergebnis des Gutachtens vom im UFS-Verfahren vorgelegten Artikel der Zeitschrift Format inhaltlich unterstützt wird. Den UFS konnte der Artikel als Beweismittel nicht überzeugen, wenn aber nun ein Gutachten inhaltlich zu einem ähnlichen Ergebnis kommt, vermag sich der Senat den dortigen Ausführungen nicht zu verschließen.

Zu den einzelnen strittigen Positionen wird ausgeführt:

**Sachbezug Haus:** Der Sachbezug für die Zurverfügungstellung des Hauses wurde lt. Amtspartei zu niedrig angesetzt. Dem wird durch den erkennenden Senat gefolgt, auch durch die Bf. wird zugestanden, dass unter Zugrundelegung einer marktüblichen Miete 3000 € mehr als nach der Sachbezugswerte-VO angesetzt werden müssen. Die marktübliche Miete wird nach den Ergebnissen der BP mit 847€ monatlich festgesetzt. Es ist diesbezüglich ein Betrag von € 10.164 jährlich anzusetzen. Eine weitere Einrechnung von in den ersten Jahren höheren Fremdkapitalzinsen ist nach Ansicht des Senates nicht angemessen.

**Auto:** Auch unter Zugrundelegung der tatsächlichen Kosten ergibt sich kein höherer Wert als im Gutachten dargestellt. Dies wurde durch die vorgelegten Unterlagen nachgewiesen und blieb von der Amtspartei im Zuge der mündlichen Verhandlung unwidersprochen.

**Pensionszusage:** Wenn ein Drittel aller Geschäftsführer in Vergleichsbetrieben eine solche als Entlohnungsbestandteil hat, kann nicht von einer Unangemessenheit ausgegangen

werden. Natürlich ist die Pensionszusage bei der Beurteilung der Gesamtausstattung zu berücksichtigen.

Die Amtspartei vermochte nach Ansicht des erkennenden Senates keine inhaltliche Zweifel an dem Gutachten zu wecken. Es wird zugestanden, dass sich die Vergleichsgehälter einer Überprüfbarkeit (lt. Stellungnahme des Bf. aus datenschutzrechtlichen Gründen) entziehen, jedoch wird das aufgrund dieser Bestimmungen bei jedem äußeren Betriebsvergleich so sein. Der Gutachter hat kein persönliches Interesse und einen sehr guten Ruf zu verlieren, sollte er aus "Gefälligkeit" lediglich "passende" Vergleichspersonen ausgewählt haben und kann dies im gegenständlichen Fall demnach auch nicht unterstellt werden. Aufgrund dieser Schwierigkeiten, einen äußeren Betriebsvergleich durchzuführen (der Amtspartei würde diesfalls das Amtsgeheimnis entgegenstehen), wurde durch den Senat des UFS seinerzeit der innere Betriebsvergleich als Vergleichsmaßstab gewählt.

Auch nach diesem kommt der Senat aber nunmehr zu dem Schluss, dass die Entlohnung auch dem inneren Betriebsvergleich standhält. In der mündlichen Verhandlung wurde ausgeführt, der "nächsthöhere" Angestellte im Unternehmen der Bf. verdiene € 8000,-- plus Dienstauto. Er ist allerdings 10 Jahre jünger als der Geschäftsführer. Dies blieb seitens der Amtspartei unwidersprochen. Der beträchtliche Abstand erscheint dem Senat im Anbetracht des höheren Alters und der höheren Verantwortlichkeit des Geschäftsführers nicht so groß, dass die Annahme einer verdeckten Ausschüttung auch unter Berücksichtigung einer starken Lohnerhöhung durch die Zurverfügungstellung des Einfamilienhauses angemessen wäre.

Dies auch insbesondere deshalb, weil der VwGH in seiner Rechtsprechung starke Lohnerhöhungen auch dann als zulässig erachtet, wenn dadurch die Bandbreite der Angemessenheit der Gesamtausstattung nicht überschritten wird. (VwGH 12.4.1983, 82/14/0207, 20.9.1983, 82/14/0273) Wörtlich führt er aus, dass wenn die Bezüge des Gesellschafter-Geschäftsführers im Streitjahr die Bezüge vergleichbarer gesellschaftsfremder Personen nicht übersteigen, nicht von überhöhten Bezügen gesprochen werden könne, auch wenn gegenüber den Vorjahren größere Bezugserhöhungen eintraten.

Dem UFS wird insoweit zugestimmt, dass die Gesellschaft vor der Übersiedlung das Gehalt des Geschäftsführers nach dem Kollektivvertrag Eisen-Metall festgelegt hat und dieses Gehalt wurde offenbar sowohl von der Gesellschaft als auch von der BP als angemessen betrachtet wurde. Durch die Zurverfügungstellung eines Einfamilienhauses zusätzlich zu dem als angemessen zu beurteilenden Entgelt kommt es nach Ansicht des erkennenden Senates zu einer Lohnsteigerung, die aber die Bandbreite der noch als angemessen anzuerkennenden Bezüge nicht verlässt.

Wenn nun nach den dargelegten Ausführungen der Senat zu der Ansicht gelangt ist, es liege nach den im fortgesetzten Verfahren erfolgten Ausführungen und Ermittlungen doch

eine angemessene Gesamtausstattung vor, so ist der Vorsteuerabzug anzuerkennen. Es war spruchgemäß zu entscheiden.

### **Zulässigkeit einer Revision**

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist 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.

Das gegenständliche Verfahren legt die vom Verwaltungsgerichtshof dargelegte Rechtsansicht (VwGH 1.9.2015, 2012/15/0105) zugrunde, die Frage des Vorliegens einer verdeckten Ausschüttung bzw. der Angemessenheit der Gesamtausstattung ist eine nicht reversible Frage der Beweiswürdigung.

Linz, am 14. März 2017