



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der BW, vertreten durch die Schmitt & Schmitt Wirtschaftstreuhandgesellschaft m. b. H., 1030 Wien, Strohgasse 25, vom 14. April 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes St. Veit Wolfsberg, vertreten durch Mag. Richard Tscheru, vom 3. April 2008 betreffend Umsatzsteuer 2006 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind dem am Ende der folgenden Entscheidungsgründe als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Gegenstand des Unternehmens der Berufungswerberin, einer Gesellschaft m. b. H., ist der Betrieb einer Autobahnraststätte an der AX (Yautobahn) am S (1 T, A 3).

Im Zuge einer bei der Bw. abgeführten, die Jahre 2004 bis 2006 umfassenden Außenprüfung stellte der Prüfer fest, dass die Bw. ihrem Geschäftsführer- und Gesellschafter (Beteiligung am Stammkapital mit 25%) im Streitzeitraum eine Wohnung zur Nutzung überlassen hat. Diese Nutzungsüberlassung stufte der Prüfer als steuerpflichtigen Umsatz iSd § 3a Abs. 1 UStG 1994 ein (Überlassung der Nutzung der Wohnung gegen Erbringung von Arbeitsleistungen). Das Finanzamt folgte der Ansicht des Prüfers und setzte im Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2006 in Anlehnung an die bei der Lohnverrechnung zum Ansatz gebrachten Sachbezugswerte die diesbezüglichen Umsatzsteuerbemessungsgrundlagen für alle drei geprüften Jahre mit

insgesamt € 9.434,20 (Steuersatz 10% - Wohnung) und € 1.818,30 (Steuersatz 20% - Heizung) kumuliert fest.

Gegen die Beurteilung der Nutzungsüberlassung der Wohnung als steuerpflichtigen Umsatz wendet sich die vorliegende Berufung. Begründend wird ausgeführt, dass die Ansicht des Finanzamtes dem Urteil des EuGH, 14.10.1997, C-158/95, **Julius Fillibeck Söhne GmbH & Co. KG, und den UStRI 2000 Rz 71 zuwiderlaufe. In der genannten Randzahl der UStR werde ausdrücklich darauf hingewiesen, dass die unentgeltliche Beherbergung und Verköstigung von Dienstnehmern im Schank- und Beherbergungsgewerbe keinen Eigenverbrauch darstelle. Der zwischen der Bw. und ihrem Geschäftsführer geschlossene Dienstvertrag lege letzterem ausdrücklich die Verpflichtung auf, am Betriebsort zu wohnen, wofür ihm eine Dienstwohnung zur Verfügung gestellt werde. Ohne die Erfüllung dieser Bedingung wäre ein Dienstvertrag gar nicht abgeschlossen worden. Es könne nicht im Sinne des Gesetzgebers sein, die Erfüllung einer dem Dienstnehmer vom Dienstgeber auferlegten Verpflichtung als steuerpflichtigen Eigenverbrauch einzustufen.**

In seiner Stellungnahme zur Berufung führte der Prüfer aus, dass sich dem Dienstvertrag kein Hinweis auf die Verpflichtung des Geschäftsführers am Dienstort zu wohnen, entnehmen lasse. Die UStRI 2000 Rz 71, stufe die unentgeltliche Beherbergung und Verköstigung von Dienstnehmern durch den Arbeitgeber grundsätzlich als Eigenverbrauch iSd § 3a Abs. 1a Z 2 UStG 1994 ein. Die in der Berufung angesprochene Rz 71 der UStRI 2000 lege als Ausnahme hievon für das Gast-, Schank- und Beherbergungsgewerbe fest, dass das Dienstgeberinteresse bei einer Beherbergung des Dienstnehmers das private Wohnbedürfnis des Dienstnehmers übersteige. Hiebei sei jedoch an die Zurverfügungstellung einfacher Unterkünfte, wie sie beispielsweise für Saisonbedienstete üblich seien, gedacht, und nicht an eine - wie vorliegend - 104 m² große Wohnung, in der der Geschäftsführer mit seiner Familie lebe und hier auch seinen Lebensmittelpunkt habe, da zudem seine Ehegattin in der Schule in der nahegelegenen Schule in C im D (Anm.: ca. 25 km von der Wohnung entfernt) unterrichte.

Dieser Stellungnahme wurde in der Folge entgegengehalten, dass nach dem Inhalt der UStRI 2000, Rz 71, die unentgeltliche Beherbergung von Dienstnehmern, deren Arbeitgeber ein Gast-, Schank- und Beherbergungsunternehmen betreibe, **eindeutig** keinen Eigenverbrauch darstelle. Hätte der Gesetzgeber ein bestimmtes Ausmaß an Wohnfläche für die Nichtverwirklichung eines Eigenverbrauches für erforderlich erachtet, wäre dies sicherlich in die UStRI 200 eingeflossen. Richtlinien brächten nämlich den Willen des Gesetzgebers zum

Ausdruck, welcher dem Gesetzestext möglicherweise nicht eindeutig entnehmbar sei. Eigene Gedankengänge und Interpretationen seien sicherlich nicht als Grundlage für eine Besteuerung heranzuziehen. Im Übrigen sei der Gesellschafter-Geschäftsführer der Bw. selbst Eigentümer eines Hauses mit über 200 m² Wohnfläche und daher auf eine Dienstwohnung gar nicht angewiesen.

Der Inhalt des zwischen der Bw. (als Dienstgeberin) und ihrem Gesellschafter – Geschäftsführer (als Dienstnehmer) abgeschlossenen, schriftlich am 5. April 1995 festgehaltenen Dienstvertrages ist Folgender:

„I. Präambel

Der Dienstnehmer ist Gesellschafter der Dienstgeberin. Er wurde mit Gesellschafterbeschluss zum Geschäftsführer mit selbständiger Vertretungsbefugnis bestellt. Der Dienstnehmer wird auch als gewerberechtlicher Geschäftsführer fungieren.

II. Begründung des Dienstverhältnisses

Zwischen Dienstgeber und Dienstnehmer wird hiermit ein dem Angestelltengesetz unterliegendes Dienstverhältnis begründet. Dieses Dienstverhältnis wird auf unbestimmte Zeit eingegangen.

III. Entgelt

Der Dienstnehmer erhält einen Monatsbezug von S 36.818,-- (in Worten: Schilling sechsenddreißigtausend-achthundertachtzehn), welcher jeweils zum Ende eines Kalendermonates zur Zahlung fällig ist, der Dienstnehmer hat weiters Anspruch auf zwei jährliche Sonderzahlungen in Höhe des genannten Monatsbezuges. Die Sonderzahlungen sind am 30.6. und am 30.11. eines jeden Jahres zur Zahlung fällig. In diesem Monatsbezug sind sämtliche anfallenden Überstunden abgegolten. Der Monatsbezug wird jährlich nach den Kollektivvertragserhöhungen angepasst.

...

VI. Dienstwohnung

Dem Dienstnehmer wird von der Dienstgeberin für die Dauer des Dienstverhältnisses eine mietzins- und betriebskostenfreie Wohnung zur Verfügung gestellt. Der Dienstnehmer ist in Kenntnis, dass hierfür steuer- und sozialversicherungsrechtliche Gehaltszuschläge anzusetzen sind und die daraus resultierenden Abgaben von seinen Bezügen abgezogen werden.

VII. Beendigung des Dienstverhältnisses

Das Dienstverhältnis kann von jeder Vertragspartei unter Einhaltung einer Kündigungsfrist von 3 Monaten durch Kündigung aufgelöst werden.

...."

Über die Berufung wurde erwogen:

Nach § 1 Abs. 1 Z. 1 UStG 1994 unterliegen der Umsatzsteuer Lieferungen und sonstige Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt.

Gemäß § 3 Abs. 1 UStG 1994 sind Lieferungen Leistungen, durch die ein Unternehmer den Abnehmer oder in dessen Auftrag einen Dritten befähigt, im eigenen Namen über einen Gegenstand zu verfügen.

Sonstige Leistungen sind nach § 3a Abs. 1 UStG 1994 Leistungen, die nicht in einer Lieferung bestehen. Eine sonstige Leistung kann auch in einem Unterlassen oder im Dulden einer Handlung oder eines Zustandes bestehen. Gemäß § 3a Abs. 2 UStG 1994 liegt ein tauschähnlicher Umsatz vor, wenn das Entgelt für eine sonstige Leistung in einer Lieferung oder einer sonstigen Leistung besteht.

Einer sonstigen Leistung gegen Entgelt stellt § 3a Abs. 1a UStG 1994 die Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Gegenstandes, der zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt hat, für Zwecke des Personals des Unternehmers gleich, sofern keine Aufmerksamkeiten vorliegen („Eigenverbrauch“).

Das Finanzamt stufte gegenständlich die Zurverfügungstellung der Wohnung an den Gesellschafter – Geschäftsführer als tauschähnlichen Umsatz iSd § 3a Abs. 2 (siehe Bericht über die abgeführte Außenprüfung) ein, während in der Berufung insoweit das Vorliegen eines steuerpflichtigen Eigenverbrauches bestritten wird.

Über die Abgrenzung von tauschähnlichem Umsatz einerseits und „Eigenverbrauch“ andererseits ist anhand nachstehender Aspekte zu befinden:

- Leistungen an den Arbeitgeber, denen eindeutig ein **Austauschverhältnis zu Grunde liegt** (dh der Leistung des Arbeitgebers steht ein Teil der Arbeitsleistung, zB Verpflegung oder Unterkunft als Lohnbestandteil gegenüber) sind nach dem allgemeinen Tatbestand als Leistungen einzustufen.
- Ist eine solche Gegenleistung nicht gegeben und erfolgt die Leistung primär zur Deckung eines privaten Bedarfes des Arbeitnehmers, also nicht im überwiegenden Interesse des Unternehmers, dann ist die Leistung einer Leistung gegen Entgelt gleichzustellen („Eigenverbrauch“); siehe Ruppe, Kommentar zum UStG 1994, 3. Auflage, Anm. 122/1 z. § 1 mit Hinweis auf das in der Berufung angesprochene Urteil Fillibeck).

Im gegenständlichen Fall wurde dem Gesellschafter-Geschäftsführer mit schriftlich festgehaltenem Dienstvertrag für die von ihm entfaltete Tätigkeit zusätzlich zu seinem Monatsbezug (samt Sonderzahlungen) eine mietzins- und betriebskostenfreie Wohnung zur Verfügung gestellt. Ausdrücklich wurde im gegebenen Zusammenhang sogar darauf hingewiesen, dass hierfür steuer- und sozialversicherungsrechtliche Gehaltszuschläge anzusetzen sind und die daraus resultierenden Abgaben von den Bezügen des Gesellschafter-Geschäftsführers abgezogen werden (Punkt VI. des Vertrages).

Es ist daher (Anm.: auch angesichts der Größe der Wohnung, die darüber hinaus zudem als Familienwohnsitz Verwendung gefunden hat), davon auszugehen, dass insoweit auch – weil ursächlich mit dem Dienstvertrag im Zusammenhang stehend - ein Austauschverhältnis der oben angesprochenen Art gegeben ist.

Das Berufungsbegehren erweist sich daher dem Grunde nach bereits von diesem Hintergrund her als nicht begründet, weswegen es eines Eingehens auf die Ausführungen in der Berufung betreffend den Inhalt der UStRI 2000 zum „Eigenverbrauch“ nicht bedurfte.

Der Berufung war im Endergebnis allerdings dennoch teilweise Folge zu geben, weil mit dem angefochtenen Bescheid die Umsatzsteuerbemessungsgrundlagen für drei geprüfte Jahre „kumuliert“ erfasst worden sind. Die Umsatzsteuerschuld entsteht aber gemäß § 19 Abs. 2 Z 1 lit. a UStG 1994 bei der – wie im gegenständlichen Fall zur Anwendung gelangenden - Sollbesteuerung jeweils mit Ablauf des Kalendermonates, in dem die sonstige Leistung (hier: Nutzungsüberlassung der Wohnung) ausgeführt worden ist.

Nach all dem war spruchgemäß zu entscheiden.

Durch die vorliegende Berufungsentscheidung ergeben sich die folgenden Besteuerungsgrundlagen:

Sachbezugswert lt. Bp. Wohnung 10% Heizung 20%	9.439,20	1.818,30
1/3 lt. BE	3.146,40	606,10
Verminderung lt. BE	- 6.292,80	- 1.212,20
Steuerpflichtige Umsätze	10%	20%
Lt. Bp.	1.825.061,24	1.162.560,23
Verminderung lt. BE	- 6.292,80	- 1.212,20
Lt. BE	1.818.768,44	1.161 348,03

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Klagenfurt am Wörthersee, am 15. November 2011