



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Graz
Senat 3

GZ. RV/0242-G/09

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vertreten durch die Interrevision Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft m.b.H., 1060 Wien, Gumpendorferstraße 65, vom 5. Februar 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes Judenburg Liezen vom 22. Dezember 2008 betreffend Umsatzsteuer 2004 bis 2006 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Die Bw ist eine im Jahr 1987 gegründete Gesellschaft mit beschränkter Haftung. Geschäftsgegenstand der Bw ist der Eisengroß- und Detailhandel. Am Stammkapital der Bw zu je einem Fünftel beteiligt waren Gert-A (auch handelsrechtlicher Geschäftsführer bis Anfang 2000), Dietlinde-A sowie Dr. Gabriele-S, Mag. Sabine-A und Thomas-A. Seit dem Tod von Gert-A sind die übrigen Gesellschafter zu je einem Viertel am Stammkapital der Bw beteiligt. Handelsrechtliche Geschäftsführerin der Bw ist Sabine-A (seit Anfang 2000). In dieser Funktion bezog sie von der Bw laufend Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

Mit Kaufvertrag vom 9. bzw. 24. April 2003 erwarb die Bw von Thomas-A um den Kaufpreis von 200.000 Euro eine 574 m² große Liegenschaft mit dem darauf befindlichem Einfamilienhaus mit einer Baufläche von 135 m². Dieser hatte die Liegenschaft mit Schenkungsvertrag vom 7. Dezember 1998 von Gert-A erworben.

Im Jahr 2003 wurde das Gebäude von der Bw (unter Inanspruchnahme eines Kredites von rund 211.300 Euro) um rund 218.000 Euro saniert und Einrichtungsgegenstände um rund 24.500 Euro angeschafft (siehe Tz 2 des BP-Berichts). Die Bw hat die dabei angefallene Umsatzsteuer als Vorsteuer abgezogen.

Das Einfamilienhaus wird von Sabine-A (Geschäftsführerin) bewohnt. Die Bw versteuerte für diese Nutzung seit Juli 2003 einen Sachbezug von monatlich 582,36 Euro.

Mit Prüfungsauftrag vom April 2008 führte das Finanzamt durch die Großbetriebsprüfung ua. eine Prüfung der Umsatzsteuer der Jahre 2004 bis 2006 durch. Dabei beurteilte der Prüfer die Liegenschaftsnutzung umsatzsteuerlich als „unentgeltliche Überlassung einer Dienstwohnung im Interesse des Arbeitnehmers“ und traf die Feststellung, dass dafür bis 30. April 2004 ein Eigenverbrauch im Betrag von 8.666,66 Euro (USt 20% = 1.733,33 Euro) anzunehmen sei. Ab 1. Mai 2004 sei die Verwendung eines Unternehmensgrundstückes für Wohnzwecke der Arbeitnehmer nicht mehr von § 3a Abs. 1 a UStG 1994 erfasst, womit der Ausschluss vom Vorsteuerabzug bzw. eine Vorsteuerkorrektur im Betrag von 3.234,70 Euro (2004), 4.852,00 Euro (2005) und 4.852,00 Euro (2006) verbunden sei. Für die Körperschaftsteuer seien keine Änderungen notwendig, weil das Wohngebäude nicht besonders luxuriös sei, die Zurverfügungstellung einer Dienstwohnung für einen Betrieb dieser Größe nicht unüblich sei und die angemessene „Gesamtausstattung“ nicht überschritten werde.

Mit den hier angefochtenen Bescheiden vom 22. Dezember 2008 setzte das Finanzamt die Umsatzsteuer für die Streitjahre im wiederaufgenommenen Verfahren unter Berücksichtigung dieser Feststellung neu fest.

Dagegen wendet sich die Bw nach Fristverlängerung mit Berufungsschreiben ihres steuerlichen Vertreters vom 5. Februar 2009 und bringt im Wesentlichen vor, die Dienstwohnung sei sehr wohl entgeltlich überlassen worden. Wie aus dem Lohnkonto 2003 hervor gehe, sei in dem Zusammenhang der monatliche Bruttobezug um 508,20 Euro verringert worden. Es liege daher weder ein Eigenverbrauch vor noch bestehe die Berechtigung zur Vorsteuerberichtigung. Die Sachbezugswerte seien aufgrund der Sachbezugsverordnung mit einem Bruttobezug von 812,35 Euro pro Monat zum Ansatz zu bringen und die Umsatzsteuer sei aus diesem Betrag herauszurechnen.

Das Finanzamt legte die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat im März 2009 zur Entscheidung vor.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist, ob die Verwendung der Liegenschaft durch die Geschäftsführerin zu Wohnzwecken als einer sonstigen Leistung gegen Entgelt gleichgestellter Umsatz der Umsatzsteuer unterliegt (Jänner bis April 2004) bzw. die weitere Nutzung zu diesem Zweck die Berichtigung des Vorsteuerabzugs nach sich zieht (so das Finanzamt) oder ob ein Leistungsaustausch vorliegt, für dessen umsatzsteuerliche Bemessung der Sachbezugswert laut Verordnung heranzuziehen ist (so die Bw).

§ 3a Abs. 1a UStG 1994 idF BGBI. I Nr. 134/2003 (anzuwenden auf Umsätze und sonstige Sachverhalte anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2003 ausgeführt werden bzw. sich ereignen) lautet:

(1a) Einer sonstigen Leistung gegen Entgelt werden gleichgestellt:

1. *Die Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Gegenstandes, der zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt hat, durch den Unternehmer*
 - *für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen,*
 - *für den Bedarf seines Personals, sofern keine Aufmerksamkeiten vorliegen;*
2. (...).

Durch BGBI. I Nr. 27/2004 (ausgegeben am 27. April 2004) wurde dem § 3a Abs. 1a UStG 1994 folgender Satz angefügt (anzuwenden auf Umsätze und sonstige Sachverhalte, die nach Ablauf des Monates, in dem das Gesetz im Bundesgesetzblatt kundgemacht wurde, ausgeführt werden bzw. sich ereignen):

Z 1 gilt nicht für die Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Grundstückes.

Vorweg ist festzuhalten, dass das Finanzamt das Einfamilienhaus in Kenntnis der Anschaffungs-, Sanierungs- und Einrichtungskosten als „nicht besonders luxuriös“ eingestuft hat. Offensichtlich Gegenteiliges ist der Aktenlage nicht zu entnehmen, weshalb die Liegenschaft nicht als steuerneutrales Vermögen der Bw zu beurteilen ist (keine verdeckte Ausschüttung „an der Wurzel“: vgl. VwGH 16.05.2007, 2005/14/0083, sowie VwGH 23.02.2010, 2007/15/0003).

Liegt keine verdeckte Ausschüttung an der Wurzel vor, stellt die Überlassung eines Wirtschaftsgutes an den Gesellschafter-Geschäftsführer für dessen private Zwecke, **soweit darin nicht eine angemessene fremdübliche Entlohnung für die Geschäftsführertätigkeit zu erblicken ist**, eine laufende verdeckte Ausschüttung dar, die

bei der Gesellschaft zum Ansatz fremdüblicher Mieteinnahmen für die Überlassung der Nutzung des (diesfalls als Betriebsvermögen anzuerkennenden) Wirtschaftsgutes führt, wobei für die Wertermittlung auch auf das Ergebnis der Angemessenheitsprüfung nach [§ 12 Abs. 1 Z 2 KStG 1988](#) Bedacht zu nehmen ist (vgl. VwGH 14.10.2010, [2008/15/0178](#); dort: Porsche).

Bei einem Gesellschafter-Geschäftsführer ist die private Nutzung eines Wirtschaftsgutes nur dann als verdeckte Ausschüttung anzusehen, wenn damit die angemessene Entlohnung für seine Geschäftsführertätigkeit oder die im Vertrag zwischen Geschäftsführer und Gesellschaft ausdrücklich abschließend festgelegte Geschäftsführerentschädigung überschritten wird. Dem Geschäftsführer einer GmbH gebührt für seine Geschäftsführertätigkeit auch ohne Vorliegen einer Vereinbarung, also schon kraft Gesetzes, angemessene Entlohnung (VwGH 20.11.1989, [89/14/0141](#)). Ist die Geschäftsführerfunktion mit einer nicht nur geringfügigen Tätigkeit verbunden, so schuldet die Gesellschaft im Zweifel auch bei Fehlen einer ausdrücklichen Vereinbarung ein angemessenes Gehalt: **Es gilt ein angemessenes Entgelt als bedungen** (VwGH 21.10.1999, [97/15/0198](#), unter Hinweis auf Reich-Rohrwig, GmbH-Recht I, 2. Auflage, Rn 2/44, und Rn 2/91 unter deren Hinweis auf [§ 1152 ABGB](#)).

Unter Entgelt wird alles verstanden, was der Dienstnehmer für seine Leistung als Gegenleistung bekommt (Krejci in Rummel³, § 1152 [Rz 9]).

Umsatzsteuerbarkeit nach dem Leistungstatbestand ist gegeben, wenn der Arbeitgeber die Sachleistung erbringt, um die Arbeitsleistung zu erhalten, und der Arbeitnehmer seine Leistung (auch) erbringt, um die Sachleistung zu erhalten (Ruppe, UStG³, § 1 Tz 126).

Im Berufungsfall hat das Finanzamt - von Seiten der Bw unbestritten geblieben - festgestellt, dass die angemessene „Gesamtausstattung“ nicht überschritten werde. Offensichtlich Gegenteiliges ist der Aktenlage nicht zu entnehmen, weshalb der wertmäßige Vorteil aus der Zurverfügungstellung der Liegenschaft an die Geschäftsführerin zu Wohnzwecken als Teil der angemessenen fremdüblichen Entlohnung für die Geschäftsführertätigkeit zu erblicken ist.

Damit steht die Entgeltlichkeit des Sachbezuges der Zurverfügungstellung der Liegenschaft an die Geschäftsführerin zu Wohnzwecken außer Frage, zumal im Berufungsschreiben (Seite 1) auch vorgebracht wird, dass „im Zusammenhang mit der Überlassung der Dienstwohnung der monatliche Bruttobezug um 508,20 Euro verringert“ worden sei.

Gemäß [§ 4 Abs. 6 UStG 1994](#) gilt beim Tausch, bei tauschähnlichen Umsätzen und bei Hingabe an Zahlungs Statt der Wert jedes Umsatzes als Entgelt für den anderen Umsatz.

Der für die Einkommensteuer geltende Sachbezugswert laut Verordnung ist für die Bemessung der Umsatzsteuer nicht heranzuziehen.

Das Finanzamt hat den Wert des Umsatzes - von Seiten der Bw als solches unbestritten geblieben - wie folgt geschätzt (siehe Seite 4-5 des BP-Berichts):

	2004	2005	2006
Nutzungswert	22.000 Euro	22.000 Euro	22.000 Euro
Heizungskosten	3.000 Euro	3.000 Euro	3.000 Euro
Betriebskosten	1.000 Euro	1.000 Euro	1.000 Euro

Gemäß [§ 10 Abs. 1 Z 4 lit. a UStG 1994](#) ermäßigt sich die Steuer auf 10% für die Vermietung (Nutzungsüberlassung) von Grundstücken für Wohnzwecke, ausgenommen eine als Nebenleistung erbrachte Lieferung von Wärme.

Die Umsatzsteuerbemessungsgrundlagen für die Zurverfügungstellung der Liegenschaft an die Geschäftsführerin zu Wohnzwecken beträgt daher für die Streitjahre:

	2004	2005	2006
BMGRL (10%)	23.000 Euro	23.000 Euro	23.000 Euro
BMGRL (20%)	3.000 Euro	3.000 Euro	3.000 Euro

Die angefochtenen Bescheide waren daher insoweit abzuändern.

Beilage: 4 Berechnungsblätter

Graz, am 27. Jänner 2011