

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R. in der Beschwerdesache Bf., vertreten durch WP-u.StbGmbH, über die Beschwerde vom 2. Mai 2012 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 3/11 Schwechat Gerasdorf vom 27. März 2012, betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2010 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

## Entscheidungsgründe

Bei der Beschwerdeführerin (Bf.), einer GmbH mit dem Betriebsgegenstand Wirtschaftsberatung, wurde eine *Außenprüfung* umfassend u.a. Umsatzsteuer für den Zeitraum Jänner bis Oktober 2010 durchgeführt.

Unter Tz. 2 des Berichtes wurden Vorsteuern in Höhe von € 54.086,38 nicht anerkannt. Verwiesen wurde auf die Beilage zur Niederschrift über die Schlussbesprechung.

Die Beilage enthält folgende Feststellungen:

Bisher wurden für den Kauf der Eigentumswohnung in Wien, ...gasse 1/21, im April 2010 Vorsteuern iHv € 63.333,00 geltend gemacht.

Bis 04.08.2010 war Herr N... S... 20%-Gesellschafter und Geschäftsführer der (Bf.). Danach nur mehr Geschäftsführer.

Seit 18.06.2010 hat Herr N... S... gemeinsam mit seiner Ehefrau (+ Baby) seinen Wohnsitz in diesem Objekt. Ein Mietvertrag liegt bis dato nicht vor.

Nicht als für das Unternehmen ausgeführt gelten gem. § 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 KStG sind.

Dem privaten Wohnbedarf dienende Gebäude führen im Sinne des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG zu Lieferungen bzw. 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 zur Einkommensverwendung im Sinne des § 8 Abs. 2 KStG.

Außerdem ist die Vermietung von Immobilien nicht der übliche Tätigkeitsbereich der GmbH.

Sofern ein Mietvertrag nachgereicht wird, ist die Fremdüblichkeit nicht gegeben, da es am freien Wohnungsmarkt nicht der gängigen Praxis entspricht, erst nach vielen Monaten mit dem Mieter einen Mietvertrag abzuschließen.

Das Naheverhältnis des Gesellschafter-Geschäftsführers bzw. durch die Zwischenschaltung einer Gesellschaft verlieren die auf die Befriedigung des Wohnbedürfnisses entfallenden Kosten nicht die Eigenschaft als Kosten der Lebensführung.

Für das Arbeitszimmer werden im Ausmaß von 14,6% die Vorsteuern wie folgt in Abzug gebracht:

Vorsteuer insgesamt € 63.333,00 – Vorsteuer lt. Prüfung (14,6%) 9.246,62

Differenz lt. Prüfung 54.086,38

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Prüferin und erließ dementsprechend den beschwerdegegenständlichen Umsatzsteuerbescheid 2010.

Die als *Beschwerde* geltende Berufung wurde wie folgt erhoben:

In der Begründung des angefochtenen Bescheides werden – unter Verweis auf die Niederschrift vom 2. März 2011 – die Vorsteuern in Höhe von € 54.086,38 aus der Anschaffung einer Wohnung in der ...gasse 1/21, Wien nicht anerkannt. Dabei stützt sich die Behörde offensichtlich ausschließlich auf die in der Niederschrift noch nicht abschließend geklärte Frage der unternehmerischen und betrieblichen Verwendung der Wohnung und übersieht, dass diese von (der Bf.) als Gegenleistung für die Geschäftsführertätigkeit des handelsrechtlichen Geschäftsführers zur Verfügung gestellt wird. Es handelt sich daher nicht – wie in der Niederschrift erläutert – um eine Einkommensverwendung (der Bf.), sondern um ein Entgelt für bezogene Leistungen und ist somit zur Gänze betrieblich veranlasst.

Gesellschafter der (Bf.) ist Frau Dr. K... M.... Verwendet wird die Wohnung aber als Gegenleistung für die Geschäftsführertätigkeit des Herrn S... N..., der seit 04.08.2010 nicht mehr Gesellschafter der (Bf.) ist.

Die Aufwendungen (der Bf.) für den Geschäftsführer (somit auch die Zurverfügungstellung eines Wohnraumes an ihn) sind, da es sich um einen Geschäftsführerbezug handelt – zur Gänze steuerlich abzugsfähige Betriebsausgaben und fallen somit nicht – wie in der Niederschrift angeführt – unter § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG.

Wir ersuchen daher, im Rahmen der Umsatzsteuerveranlagung zu berücksichtigen, dass die Wohnung im gegenständlichen Fall Teil des Geschäftsführerbezuges ist und zur Gänze als für das Unternehmen ausgeführt zu behandeln ist.

Weiters ersuchen wir zu berücksichtigen, dass auch die übrigen Feststellungen der Niederschrift auf den gegenständlichen Fall nicht zutreffen und daher nicht geeignet sind, einen von der Umsatzsteuererklärung abweichenden Bescheid zu begründen.

Der Hinweis, die gewöhnliche Tätigkeit (der Bf.) sei nicht die Vermietung sowie ein nachgereichter Mietvertrag würde (an der Beurteilung des Sachverhaltes) nichts ändern, lassen erkennen, dass im Zuge der Betriebsprüfung bzw. in der Niederschrift offenbar die von der Finanzverwaltung und Rechtsprechung entwickelten Kriterien für Rechtsgeschäfte zwischen nahen Angehörigen geprüft wurden. Diese Kriterien wurden vor allem entwickelt, da es bei Rechtsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen an einem Interessensgegensatz fehlt, der aus dem Bestreben der Vorteilsmaximierung der Parteien resultiert. Im gegenständlichen Fall besteht jedoch per se ein Interessensgegensatz, nämlich einerseits das Interesse (der Bf.), die Tätigkeiten des Geschäftsführers unter möglichst ökonomisch günstigen Konditionen zu beziehen und andererseits das Interesse des Geschäftsführers, für seine Leistungen eine Gewinnmaximierung zu erzielen. Offenbar wurde in der Niederschrift nicht berücksichtigt, dass es sich im gegenständlichen Fall nicht um die klassische Gesellschafter-Geschäftsführerstruktur handelt, bei der laut VwGH ein Interessensgegensatz fehlt, sondern der Geschäftsführer in keinem Naheverhältnis zum Gesellschafter steht. Beide Seiten sind naturgemäß an einer Vorteilsmaximierung interessiert, sodass der Verweis in der Niederschrift auf die „Nahe-Angehörigen-Judikatur“ verfehlt ist.

Die mehrfachen Verweise in der Niederschrift auf § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG sind im vorliegenden Fall ebenfalls nicht zulässig. Der EuGH hat mehrfach judiziert, dass gemischt genutzte Gebäude grundsätzlich als für das Unternehmen bezogen gelten. Insofern hat die Europäische Union gegen Österreich auch ein Vertragsverletzungsverfahren eingeleitet, das aber vor Beendigung bereits wieder eingestellt wurde, weil die österreichische Rechtslage seit der Einführung des § 12 Abs. 3 Z 4 leg.cit. EU-rechtskonform ist. In der Niederschrift (und somit auch im angefochtenen Bescheid) wird aber offensichtlich davon ausgegangen, dass die EU-rechtswidrige Vorschrift des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG noch anwendbar ist, was insofern unverständlich ist, als der EuGH in der Rs. Uudenkaupungin kaupunki eindeutig klargestellt hat, dass nur solche Arten von Ausgaben nach § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen werden können, die sich nach der Natur des erworbenen Gegenstands und nicht nach deren Verwendung bestimmen. Gemäß EuGH ist es also nicht möglich, Vorsteuerauschlüsse anzuwenden, die sich nicht ausschließlich aufgrund der Natur der erworbenen Gegenstände ergeben, sondern auch an eine bestimmte Verwendung (hier die falsch angenommene Einkommensverwendung) geknüpft sind. Im angefochtenen Bescheid wird also nicht nur von einem falschen Sachverhalt ausgegangen (Einkommensverwendung), sondern auch eine EU-rechtswidrige Beurteilung des (falschen) Sachverhaltes vorgenommen.

Unser Berufungsbegehren lautet daher,

- den angefochtenen Bescheid wegen EU-Rechtswidrigkeit aufzuheben,
- den vollständigen Sachverhalt (insbesondere die Zurverfügungstellung der Wohnung als Geschäftsführerbezug) zu berücksichtigen und
- unter Zugrundelegung des richtigen Sachverhaltes und einer EU-rechtskonformen Würdigung eine erklärungskonforme Umsatzsteuerveranlagung 2010 vorzunehmen.

In der Anlage übermitteln wir eine Kopie des Dienstvertrages zwischen (der Bf.) und ihrem Geschäftsführer und dürfen darauf hinweisen, dass Herr N... bei Abschluss des Vertrages im Jahr 2009 zwar noch Gesellschafter der (Bf.) war, im Jahr 2010 seine Anteile allerdings an Frau Dr. M... abgetreten hat und der vorliegende Dienstvertrag auch nach der Anteilsabtretung (bis dato) nicht gekündigt wurde, woraus erkennbar ist, dass Fremdüblichkeit vorliegt.

Die *Beschwerdevorlage* erfolgte mit nachstehendem Sachverhalt und Anträgen:  
Streitpunkt ist die Nichtanerkennung von Vorsteuern aus der Anschaffung einer Wohnung für den Gesellschafter-Geschäftsführer.

Da nicht damit zu rechnen ist, dass die Bf. mit einer abweisenden Erledigung einverstanden ist, wird die (als Beschwerde geltende) Berufung ohne Erlassen einer BVE ... vorgelegt. Es wird die Abweisung der Berufung beantragt.

### ***Über die Beschwerde wurde erwogen:***

Eingangs wird darauf hingewiesen, dass die am 31. Dezember 2013 beim unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen gemäß § 323 Abs. 38 BAO vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen sind.

S. N... ist handelsrechtlicher Alleingeschäftsführer, er vertritt die Bf. seit 20. November 2004 selbständig; der Gesellschaftsvertrag wurde am 08. Oktober 2004 abgeschlossen (Firmenbuchauszug mit historischen Daten).

Ab Gründung der Gesellschaft bis Anfang Juli 2010 hielt S. N... eine Stammeinlage in Höhe von € 7.000,00 (Firmenbuchauszug mit historischen Daten).

Gründungshauptgesellschafter war N. N..., geb. Geb.Datum (der Vater des Bf.?), er hatte eine Stammeinlage in Höhe von € 28.000,00 gehalten.

Anfang Juli 2010 übernahm von dieser Stammeinlage Frau Dr. M... € 27.650,00 - und die gesamte Stammeinlage des S. N... - und hielt somit eine Stammeinlage in Höhe von € 34.650,00. Diese Stammeinlage hält Frau Dr. M... auch derzeit (Firmenbuchauszug mit historischen Daten).

Am 28. Dezember 2009 (in einem Zeitpunkt, in dem S. N... 20%-Gesellschafter und N. N... 80%-Gesellschafter der Bf. war) schlossen die Bf. (Gesellschaft) und S. N... (Geschäftsführer) einen [auszugsweise wiedergegebenen] *Anstellungsvertrag* wie folgt:

#### **1. Präambel**

Im Jahr 2010 plant Herr N... seine Anteile an der Gesellschaft abzutreten, aber aufgrund seiner Kenntnisse und Erfahrungen weiter als Geschäftsführer zur Verfügung zu stehen. Da es somit im Jahr 2010 voraussichtlich zur Trennung in der Person des Gesellschafters und des Geschäftsführers kommen wird, wird – zwecks Konkretisierung und Nachvollziehbarkeit der Rechte und Pflichten von Herrn N... – der vorliegende schriftliche Anstellungsvertrag geschlossen.

## 2. Tätigkeitsbereich, Funktion

...

2.3. Die Einteilung der Arbeitszeit liegt im Ermessen des Geschäftsführers. Bei Bedarf hat der Geschäftsführer allenfalls auch Mehrleistungen zu erbringen, die über die für andere Angestellte der Gesellschaft geltende Normalarbeitszeit hinausgehen.

...

## 4. Entgelt

4.1. Der Geschäftsführer erhält als Entgelt für seine gesamte Tätigkeit einen jährlichen Bruttobezug von € 60.000,-- zahlbar in 12 gleich großen Teilbeträgen von je € 5.000,-- jeweils am Ende eines jeden Monats.

4.2. Mit dem in 4.1. angeführten Entgelt sind auch Leistungen abgegolten, welche über die für Angestellte der Gesellschaft geltende Normalarbeitszeit hinaus erbracht werden.

4.3. Zusätzlich zum laufenden Entgelt erhält der Geschäftsführer eine komplett eingerichtete Dienstwohnung zur Verfügung gestellt. Diese soll der Position des Geschäftsführers entsprechen und eine Größe von 120 m<sup>2</sup> bis 300 m<sup>2</sup> aufweisen. Diese Dienstwohnung ist auch für Geschäftstermine, Geschäftsessen und als Büro zu nutzen. Der entsprechende Selbstbehalt ist in der jeweiligen Lohnabrechnung mit zu berücksichtigen.

4.4. Dem Geschäftsführer wird für die Dauer des Vertrags ein Festnetzanschluss, Internet, Mobiltelefon, eine IT Infrastruktur (Desktop, Laptop, etc) zur Verfügung gestellt, welche dem Geschäftsführer es ermöglichen soll, eine vom Standort unabhängig seine Tätigkeit verrichten zu können.

4.5. Dem Geschäftsführer wird zusätzlich ein PKW für dienstliche und private Zwecke zur Verfügung gestellt. Marke sowie Ausstattung werden in Abstimmung zwischen den Vertragsparteien festgelegt. Ein jeweiliger Sachbezug ist dem Geschäftsführer zu verrechnen.

4.6. Die Entgeltzahlungen sowie die Sachbezüge sind im Einklang mit den Zielvorgaben für die Gesellschaft anzuweisen. In wirtschaftlich schwierigen Zeiten, sind die Parameter im Einverständnis anzupassen.

4.7. Als alleiniger Geschäftsführer ist die Hauptverantwortung des Geschäftsführers ein positives Ergebnis abzuliefern. In für die Gesellschaft schwierigen Zeiten kann vorübergehend oder auch permanent das Gehalt den wirtschaftlichen Ergebnissen und Prognosevorschau angepasst werden.

## 5. Abfertigung

Nach Beendigung des Anstellungsverhältnisses durch Arbeitgeberkündigung oder Zeitablauf hat der Geschäftsführer Anspruch auf eine Abfertigung nach § 23 AngG auf Basis des vereinbarten Bruttobezuges bis zum 31.12. des auf die Beendigung des Anstellungsverhältnisses folgenden Jahres, sohin in Höhe von zumindest einem Bruttojahresbezug, vorbehaltlich jedoch einer Zustimmung durch die Gesellschafterversammlung.

## 6. Dienstreisen, Auslagenersatz

6.1. Wird bei Dienstreisen ein Privat-PKW verwendet, so steht Kilometergeld in der jeweils amtlich festgesetzten Höhe zu.

6.2. Allfällige weitere Reisekosten werden gegen Vorlage der Belege ersetzt.

#### 7. Versicherung

Die Gesellschaft übernimmt während der Dauer des Dienstverhältnisses des Geschäftsführers die gesetzliche Sozialversicherung nach dem ASVG.

#### 8. Urlaub

Dem Geschäftsführer gebührt ein jährlicher Erholungsurlaub in der Dauer von fünf Wochen ... .

#### 9. Pensionsversicherung

Dem Geschäftsführer steht eine separat zu vereinbarende Pensionsversicherung zu. Diese Versicherung ist entsprechend der wirtschaftlichen Lage der Gesellschaft mit ca. 10% des Bruttogehalts zu dotieren. Dem Unternehmen steht es frei, diese Dotierung im Einverständnis mit dem Geschäftsführer aufgrund von wirtschaftlichen Engpässen bis zu 5 Jahre auszusetzen. Weiters sind Zahlungen in eine Pensionsversicherung nur dann zu tätigen, falls die Eigenkapitalquote idH von mindestens 25% entsprechend gewährleistet ist und das Ergebnis (Jahresüberschuss) der Gesellschaft mindestens 10% vom Jahresumsatz beträgt.

Am 22. April 2010 erwarb die Bf. eine Wohnung in Wien, ...gasse 1, um den Kaufpreis in Höhe von netto € 316.667,00 zuzüglich 20% Umsatzsteuer in Höhe von € 63.333,00, somit um den Kaufpreis in Höhe von brutto € 380.000,00 (DB 1f).

Laut dem Vermerk des Finanzamtes (auf AS 3/10) handelt es sich um eine 110 m<sup>2</sup> große Wohnung.

In den Jahren 2004 bis 2010 ergaben sich folgende Erlöse und Jahresgewinne:

Jahr	Erlöse	Jahresgewinn/-verlust
2004	0,00 €	-1.587,54 €
2005	47.725,00 €	2.896,28 €
2006	92.500,00 €	48.006,91 €
2007	122.750,00 €	19.646,82 €
2008	142.816,66 €	44.731,36 €
2009	243.244,29 €	30.148,32 €
2010	164.827,58 €	20.117,39 €

Am 4. September 2012 ersuchte das Finanzamt die Bf. um Folgendes (Schreiben AS 56/10):

Es wird ersucht, detaillierte belegmäßige Nachweise (z.B. Mietvertrag, Berechnung und Versteuerung des Sachbezuges, etc.) hinsichtlich der Fremdüblichkeit der Vermietung der Wohnung ...gasse 1/21 an den Geschäftsführer zu erbringen.

Das Schreiben wurde am 12. September 2012 beantwortet wie folgt:

Berechnung Sachbezug:

€ 4,91 x 96,6 m<sup>2</sup> ergibt € 474,31

Zuschlag für Heizkosten

€ 0,58 x 96,6 m<sup>2</sup> ergibt € 56,03

Sachbezugswert pro Monat daher € 530,34

Versteuerung Sachbezug

Lohnkonto 2012 liegt bei

Fremdüblichkeit Vermietung:

In der Beilage übermitteln wir nochmals eine Kopie des Dienstvertrages zwischen unserer Mandantin (der Bf.) und ihrem Geschäftsführer und verweisen auf den Punkt 4.3.

Das beigelegte Lohnkonto 2012 (Jänner bis August) weist folgende Bruttogehälter aus:

Monat	Brutto
Jänner	5.000,00 €
Februar	5.000,00 €
März	2.000,00 €
April	2.000,00 €
Mai	2.000,00 €
Juni inkl. Urlaubszuschuss	4.000,00 €
Juli	1.000,00 €
August	1.000,00 €

Für das Jahr 2012 wurden dem Finanzamt betreffend den Geschäftsführer der Bf. folgende Bruttobezüge gemeldet (Abgabeninformationssystemabfrage):

Brutto	Kennzahl 210	33.364,08 €
--------	--------------	-------------

Für das Jahr 2011 waren dem Finanzamt betreffend den Geschäftsführer der Bf. folgende Bruttobezüge gemeldet worden (Abgabeninformationssystemabfrage):

Brutto	Kennzahl 210	70.000,00 €
--------	--------------	-------------

Für das Jahr 2010 waren dem Finanzamt betreffend den Geschäftsführer der Bf. folgende Bruttobezüge gemeldet worden (Abgabeninformationssystemabfrage):

Brutto	Kennzahl 210	39.570,48 €
--------	--------------	-------------

Im Erkenntnis vom 16.05.2007, 2005/14/0083, erwog der Verwaltungsgerichtshof:

Durch § 7 Abs. 2 KStG 1988 werden u.a. die einkommensteuerlichen Vorschriften über die Gewinnermittlung in den Bereich der Körperschaftsteuer übernommen. Daraus folgt, dass die Betriebsvermögenseigenschaft von Wirtschaftsgütern bei Körperschaftsteuersubjekten

nach den gleichen Grundsätzen zu beurteilen ist wie bei Einkommensteuersubjekten (vgl. das hg. Erkenntnis vom 20. Juni 2000, 98/15/0169).

Notwendiges Betriebsvermögen umfasst jene Wirtschaftsgüter, die objektiv erkennbar zum unmittelbaren Einsatz im Betrieb bestimmt sind und ihm tatsächlich dienen (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 24. Oktober 2002, 98/15/0083). Ein Wirtschaftsgut, das objektiv erkennbar privaten (bzw. gesellschaftsrechtlichen) Zwecken dient oder objektiv erkennbar für solche Zwecke bestimmt ist, stellt notwendiges Privatvermögen dar. Solche Wirtschaftsgüter können nicht zum gewillkürten Betriebsvermögen werden (vgl. das hg. Erkenntnis vom 18. Dezember 2001, 98/15/0019).

Wirtschaftsgüter einer Körperschaft, deren Anschaffung oder Herstellung rein gesellschaftsrechtlich veranlasst ist und die nicht der Einkommenserzielung der Körperschaft dienen, gehören nicht zum Betriebsvermögen der Körperschaft, sondern zu ihrem steuerneutralen Vermögen (vgl. Wiesner/Schneider/Spanbauer/Kohler, KStG 1988, Seite 134; Hofstätter/Reichel, III A, Tz 78 zu § 4 Abs. 1 EStG 1988).

Dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 29.03.2001, 97/14/0076, lag folgendes Geschehen zugrunde:

Der Beschwerdeführer betreibt als Zivilingenieur für Kulturtechnik und Wasserwirtschaft in K. ein technisches Büro, dessen Gewinn er gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988 ermittelt. In der Einkommensteuererklärung für das Jahr 1994 machte er Mietaufwendungen für eine "Betriebswohnung" geltend.

Über Vorhalt des Finanzamtes teilte der Beschwerdeführer mit, dass die (ab 12. Mai 1994 in E.) angemietete Wohnung dem (seit 16. April 1994) bei ihm angestellten Bruder Dipl.-Ing. Dr. A. als Dienstwohnung zur Verfügung gestellt werde.

Das Finanzamt versagte den Aufwendungen für die Miete und die Betriebskosten der Wohnung die Anerkennung als Betriebsausgaben und nahm entsprechende Vorsteuerkürzungen vor.

Der Gerichtshof erwog wie folgt:

Die belangte Behörde versagte den geltend gemachten Wohnungsaufwendungen, die der Beschwerdeführer für den in einem steuerlich anerkannten Dienstverhältnis zu ihm stehenden Bruder getragen hat, im Wesentlichen deswegen die steuerliche Anerkennung, weil es bei Klein- und Mittelbetrieben nach der Verkehrsauffassung nicht üblich sei, Arbeitnehmern eine Dienstwohnung zur Verfügung zu stellen und daher eine betriebliche Veranlassung fehle.

Der Beschwerdeführer hat nicht aufgezeigt, dass es - entgegen der Ansicht der belangten Behörde - nach der Verkehrsauffassung üblich sei, für den Betrieb eines Ziviltechnikers mit einem Umsatz und einem Gewinn in der vom Beschwerdeführer erklärten Größenordnung (Umsatz unter 7,8 Mio. S, Gewinn unter 950.000 S), einem Arbeitnehmer eine Dienstwohnung zur Verfügung zu stellen. Im Verwaltungsverfahren hatten sich keine Anhaltspunkte für eine derartige Verkehrsauffassung ergeben, sodass es der Verwaltungsgerichtshof nicht als rechtswidrig zu erkennen vermag, wenn die belangte Behörde das Bestehen einer derartigen Verkehrsauffassung verneint hat.



Entsprechend der maßgebenden Rechtslage hat sich die belangte Behörde weiters auf das Ergebnis des von ihr angestellten Fremdvergleiches gestützt.

Die Frage, ob eine Rechtsbeziehung auch unter Fremden in gleicher Weise zustande gekommen und abgewickelt worden wäre, ist eine Tatfrage, weswegen diese Frage auf Grund entsprechender Erhebungen von der belangten Behörde in freier Beweiswürdigung zu lösen ist (vgl. das hg. Erkenntnis vom 10. April 1997, 94/15/0210, mit weiteren Nachweisen). Der Verwaltungsgerichtshof vermag im Rahmen der ihm zukommenden Schlüssigkeitsprüfung (vgl. Dolp, Die Verwaltungsgerichtsbarkeit<sup>3</sup>, 548 f) die Beweiswürdigung der belangten Behörde, einem fremden Arbeitnehmer wäre eine Dienstwohnung nicht in der dargestellten Form zur Verfügung gestellt worden, nicht als unschlüssig zu erkennen.

Die belangte Behörde durfte für ihren Standpunkt unbedenklich in Betracht ziehen, dass zwischen dem Beschwerdeführer und dessen Bruder keine klare, nach außen in Erscheinung getretene Vereinbarung hinsichtlich der Beistellung einer Dienstwohnung besteht. Der Beschwerdeführer hat über Aufforderung des Finanzamtes, den mit dem Bruder abgeschlossenen Dienstvertrag vorzulegen, lediglich den mit 18. April 1994 datierten Dienstzettel übermittelt. Darin werden zwar Vereinbarungen über den Beginn des Dienstverhältnisses, die wöchentliche Normalarbeitszeit, die Höhe des Gehaltes, den Beginn des Urlaubsjahres, den Urlaubsanspruch, die Anrechnung von Vordienstzeiten, den anzuwendenden Kollektivvertrag, sowie Kündigungsfristen und -termine (wie auch bei den übrigen Dienstnehmern) festgehalten, hinsichtlich der Beistellung der Dienstwohnung findet sich hingegen lediglich der Vermerk "Dienstwohnung ab 12.5.1994" ohne jeglichen Hinweis auf die rechtlichen Bedingungen der Zurverfügungstellung der Wohnung, wie Entgeltlichkeit, Teilentgeltlichkeit oder Unentgeltlichkeit, sohin die Frage des Verhältnisses zum Bargehalt. Das Vorliegen klarer, nach außen in Erscheinung getretener Vereinbarungen, wurde damit nicht dargetan. Wenn der Beschwerdeführer vorbringt, der Bruder habe als "Topmann" die Beistellung einer Dienstwohnung zur Bedingung seines Arbeitsplatzwechsels und des dadurch notwendig gewordenen Umzugs gemacht, so findet sich dafür in den vorgelegten Unterlagen kein Hinweis.

Der Umstand, dass die Dienstwohnung als Sachbezug versteuert wurde, stand einer Prüfung der diesbezüglichen Vereinbarung auf ihre Fremdüblichkeit nicht entgegen.

Im Erkenntnis vom 30.09.1999, 98/15/0005, erwog der Verwaltungsgerichtshof:

Im Falle einer persönlichen Nahebeziehung ist nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes eine private Veranlassung auszuschließen und damit eine betriebliche Veranlassung anzunehmen, wenn nach der Verkehrsauffassung die Überlassung von Dienstwohnungen an Arbeitnehmer bei Betrieben vergleichbarer Art üblich ist (vgl. das hg. Erkenntnis vom 17. Oktober 1989, 88/14/0204).

Wie der Verwaltungsgerichtshof wiederholt ausgesprochen hat, ist die Schaffung von Werkwohnungen (Dienstwohnungen) bei Betrieben kleinerer und mittlerer Größe nicht üblich (vgl. das hg. Erkenntnis vom 22. September 1992, 88/14/0058), wenn sich nicht aus den besonderen Umständen des Einzelfalles anderes ergibt (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 10. Juli 1996, 94/15/0013, und vom 20. Oktober 1992, 88/14/0178).

Der belangten Behörde kann nicht entgegengetreten werden, wenn sie den Betrieb des Beschwerdeführers (mit einem Jahresumsatz in der Höhe von S 15,3 Mio.) als einen solchen mittleren Betrieb eingestuft hat.

Im Erkenntnis vom 25.01.1995, 93/15/0003, erwog der Verwaltungsgerichtshof:

Wie der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung ausgeführt hat, ist nach der Verkehrsauffassung bei Betrieben von mittlerer Größe die Zurverfügungstellung von Dienstwohnungen an Arbeitnehmer nicht üblich (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 17. September 1990, Zl. 89/15/0019 und vom 22. September 1992, Zl. 88/14/0058). Neben der Unüblichkeit der Zurverfügungstellung von Dienstwohnungen im großstädtischen Bereich ... .

Im Erkenntnis vom 22.09.1992, 88/14/0058, erwog der Verwaltungsgerichtshof:

Wie der Verwaltungsgerichtshof wiederholt entschieden hat, ist die Schaffung von Werkwohnungen (Dienstwohnungen) bei Betrieben mittlerer Größe nicht üblich (vgl. hg. Erkenntnisse vom 10. Oktober 1978, 195/78, vom 1. Februar 1980, 732ff/79, und vom 1. Februar 1980, 1535ff/79). In dem mit Erkenntnis vom 1. Februar 1980, 732ff/79, entschiedenen Fall betrug der Umsatz in den Streitjahren 1975 und 1976 ca. 6,1 bzw. 6,4 Mio. S. Im vorliegenden Fall liegen die Umsätze (in den Jahren 1980 bis 1984 zwischen ca. 4,2 und 4,7 Mio.) deutlich unter diesen Beträgen.

Im Erkenntnis vom 17.09.1990, 89/15/0019, erwog der Verwaltungsgerichtshof:

Der Verwaltungsgerichtshof hat zudem auch ausgesprochen, dass es nach der Verkehrsauffassung bei Betrieben von nur mittlerer Größe unüblich ist, Arbeitnehmern Dienstwohnungen zur Verfügung zu stellen (vgl. z.B. das hg. Erkenntnis vom 17. Oktober 1989, Zl. 88/14/0204).

Im Erkenntnis vom 17.10.1989, 88/14/0204, erwog der Verwaltungsgerichtshof:

Nach der Verkehrsauffassung ist es bei Betrieben von nur mittlerer Größe unüblich, Arbeitnehmern Dienstwohnungen zur Verfügung zu stellen. (Eine andere Beurteilung wäre allenfalls angebracht, wenn sich die Wohnung im Betriebsgebäude oder in dessen unmittelbarer Nähe befände und insb wegen häufiger Nachtdienste die Benützung durch einen Arbeitnehmer erforderlich wäre).

Eine wirtschaftliche Betätigung ist nach der Rechtsprechung Enkler nicht gegeben, wenn die Anschaffung des Mietobjektes nur aus gesellschaftsrechtlichen Gründen erfolgt und bei missbräuchlicher Praxis, die nur die Verschaffung von Steuervorteilen bezweckt (s. EuGH 22.10.2010, Rs C-103/09).

S. N... war im Zeitpunkt der Anschaffung der Wohnung (am 22. April 2010) 20%-Gesellschafter und Alleingeschäftsführer der Bf.

Die Wohnung wurde von der Bf. angeschafft, weil der vier Monate davor abgeschlossene Anstellungsvertrag unter Punkt. 4.3. vorsah, dass der Geschäftsführer zusätzlich zum laufenden Entgelt eine Dienstwohnung zur Verfügung gestellt erhält.

Der Betrieb der Bf. ist auf Basis der oben wiedergegebenen Erlöse und Jahresgewinne einer, der kleiner ist als einer mit einer mittleren Größe.

Auf Grund dieses Umstandes handelt es sich gemäß den obigen Ausführungen beim Betrieb der Bf. ohne Zweifel um einen solchen, bei dem es nach der Verkehrsauffassung unüblich ist, Arbeitnehmern Dienstwohnungen zur Verfügung zu stellen.

Damit ist das Schicksal der Beschwerde entschieden.

Bemerkt wird Folgendes:

Die zwei Jahre nach den in Rede stehenden Vorgängen Ende 2010 und im Frühjahr 2011 vorgenommenen zweifachen drastischen Gehaltskürzungen (innerhalb weniger Monate) zeigen, dass die beschwerderelevanten Vorgänge der Einflussnahme des damaligen Gesellschafter-Geschäftsführer geschuldet waren.

Es war daher 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.

Im vorliegenden Erkenntnis werden keine Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung aufgeworfen, da dieses in rechtlicher Hinsicht der in dieser Entscheidung zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes folgt.

Gegen diese Entscheidung ist daher gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG iVm § 25a Abs. 1 Verwaltungsgerichtshofgesetz 1985 eine ordentliche Revision nicht zulässig.

Wien, am 15. Jänner 2018