

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat

durch den Richter

A

in der Beschwerdesache

BF GmbH & Co KG, Straße, Ort,

vertreten durch Höllermeier, Schaller & Partner SteuerberatungsgesmbH, Emmingerstraße 23, 5020 Salzburg,

gegen FA Salzburg-Land, Aignerstraße 10, 5026 Salzburg

Wegen Rechtswidrigkeit der Bescheide (Art 132 Abs. 1 Z. 1 B-VG) betreffend die Umsatzsteuer 2007 und 2008 sowie der einheitlichen und gesonderten Feststellung von Einkünften für 2007, 2008 und 2009 alle vom 09.11.2012,

zu Recht erkannt:

Die angefochtenen Bescheide betreffend die Umsatzsteuer 2007 und 2008 sowie die einheitliche und gesonderten Feststellung von Einkünften 2007, 2008 und 2009 werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den in der Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

## **Entscheidungsgründe**

Die beschwerdeführende GmbH & Co KG ist Vertragshändler eines großen Automobilkonzerns und betreut mehrere Marken dieses Konzerns. Im Jahr 2012 fand bei der Beschwerdeführerin eine BP betreffend die Umsatzsteuer sowie die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften über die Jahre 2007 bis 2009 statt.

Bereits zur Schlussbesprechung brachte die Beschwerdeführerin durch ihre steuerliche Vertreterin einen umfangreichen Schriftsatz ein, in dem der Ablauf der Betriebsprüfung zwischen 2010 und 2012 kurz beschrieben wurde. Weiters bestand die Beschwerdeführerin auf "ihrem Recht der Durchführung einer Schlussbesprechung" auch wenn "die Behörde (wie mitgeteilt) ihre Rechtsmeinung nicht mehr ändern würde".

In diesem Schriftsatz beschrieb die Beschwerdeführerin die Entwicklung des Unternehmens vom Jahr 1976 an sowie der Komplementär GmbH und deren Aufgaben. Weiters wurden die Veränderungen in der Geschäftsführung zwischen 1976 und 2007 dargestellt und die Ausgestaltung der Geschäftsführerbezüge aller Geschäftsführer beschrieben. Alle Geschäftsführer hätten neben ihrem Gehalt, einen Dienstwagen und eine Dienstwohnung erhalten.

Weiters beschrieb die Beschwerdeführerin die unterschiedliche Nutzung und die unterschiedlichen Rechtsgrundlagen der Nutzung der in Frage stehenden, derzeit als Dienstnehmerwohnungen genutzten Räumlichkeiten über die Jahre, die die Beschwerdeführerin ihrer Komplementär GmbH vermietet habe, solange sie als Geschäftsführerwohnungen verwendet worden seien. Die Ermittlung dieses Mietpreises und die speziellen Einschränkungen am Ort (Situierung über der Lackieranlage) wurden ausführlich dargestellt. Darüber hinaus wurde die Nutzung der zeitweise nicht mehr benötigten Geschäftsführerwohnung für betriebliche Zwecke der Beschwerdeführerin (Buchhaltung, Lager, sowie Vermietung an Dritte) beschrieben.

Die Beschwerdeführerin führte an, welche Bedeutung die Erfüllung der von den Fahrzeugherstellern zugesicherten Mobilitätsgarantie für sie als Vertragshändler habe. Zudem sei die Schlepphilfe und Hilfe bei Pannen für weitere (ausländische) Auftraggeber eine wesentliche Voraussetzung für das Angebot und den Erfolg des Unternehmens. Eine dauernde Erreichbarkeit sei bei einem vertragsgemäß notwendigen Einsatz innerhalb von 30 Minuten erforderlich.

Der Einsatz der jeweiligen Fahrzeuge inklusive Bergetchnik könne daher wirtschaftlich sinnvoll und in der gebotenen Geschwindigkeit nur vom Betriebsstandort aus erfolgen. Dies setze auch voraus, dass für den Mitarbeiter, der die Schlepphilfe übernehme, eine Dienstwohnung zur Verfügung gestellt werde.

Die Beschwerdeführerin beschrieb ausführlich die Gründe für den Um- und Ausbau bzw. die Sanierung der KFZ Werkstätte. (Gesteigerter Personalstand, Platzmangel, Bedingungen für die Verlängerung des Händlervertrages, Erreichung der DIN ISO 9001 Zertifizierung) Diese Maßnahmen hätten die Möglichkeit geboten, die bestehenden Räume im Obergeschoß zu sanieren und den heutigen Anforderungen entsprechend auszubauen. Dadurch hätte die Dienstwohnung des neuen Geschäftsführers wieder eine zeitgemäße Ausstattung erhalten können.

Der Umbau dieser Wohnräume sei nach räumlichen und technischen Erfordernissen des Betriebes gestaltet worden. Die Planung der Dienstwohnung habe sich am vorhandenen Bestand und den sich durch die Werkstattvergrößerung ergebenden Möglichkeiten orientiert.

Die Flächen der Wohnungen lägen unter 20 % der Gesamtnutzfläche des Gebäudes. Diese Räume seien daher jedenfalls Teile des Betriebsvermögens der Beschwerdeführerin.

Dies habe sich nicht nur aus den der Finanzbehörde überlassenen Bauplänen und den dem Finanzamt aus den Grundlagen für die Einheitswertberechnung zur Verfügung stehenden Informationen, sondern auch aus dem von der Behörde zusätzlich verlangten Sachverständigengutachten eines gerichtlich beeideten Sachverständigen ergeben.

Zudem sei bei einer Betriebsbesichtigung die Aufteilung durch einen sachkundigen Beamten des bundesweiten Fachbereichs für Bewertung und Bodenschätzung auf Grundlage der Flächenanteile noch einmal vorgenommen worden und ein Verhältnis von 84,52 % gewerbliche Flächen zu 5,19 % Fläche der (Dienst)wohnung des ehemaligen Geschäftsführers und Kommanditisten und 10,29 % Fläche der Dienstwohnung des aktuellen Geschäftsführers festgestellt worden. Die geforderte Erstellung des Sachverständigengutachtens sowie die zusätzliche Betriebsbesichtigung hätten zu hohen vermeidbaren Kosten für die Beschwerdeführerin geführt, da die Zuordnung der strittigen Flächen zum Betriebsvermögen offensichtlich sei und das Verhältnis in einer einfachen Prozentrechnung zu ermitteln gewesen wäre.

Die Beschwerdeführerin beschrieb die buchhalterische und steuerliche Behandlung der Dienstnehmerwohnung nach Beendigung der Geschäftsführertätigkeit (fremdübliche Miete für die Überlassung der Wohnung an den ehemaligen Geschäftsführer und Kommanditisten).

Der Berechnungsansatz der Nutzungsentnahme – wie von der Betriebsprüfung vorgenommen - sei wegen der unterschiedlichen Kostenstruktur eines Wohnraumes und eines technisch aufwändig ausgestatteten Gewerbebetriebs in dieser Form nicht angemessen.

Zudem seien dafür alle Darlehenszinsen des Unternehmens - auch die Zinsen für den Betriebskredit aus dem Jahr 2002 - herangezogen worden. Im Jahr 2002 sei eine Ausstellungshalle neu angebaut worden. Die Berechnung der Behörde führe dazu, dass umfangreiche Instandhaltungen, z. B. die Reparaturen in der Montagehalle, in der

Waschanlage, im Brandschutzsystem, usw. ... in die Nutzungsentnahme für die privat genutzte Wohnung einfließen würden. Außerdem seien die Kreditbeschaffungskosten zu 100% in die Berechnung der Nutzungsentnahme einbezogen worden, obwohl im Jahresabschluss eine Aufteilung auf die Laufzeit vorgenommen worden sei.

Auf dem Konto Liegenschaftsaufwand seien alle Aufwendungen für die Liegenschaft verbucht worden. Im Zuge des Anbaus im Jahr 2007 sei auch die bestehende Werkstätte grundlegend saniert worden. Damit würden die Kosten der Sanierung der Waschanlage, der Hebebühnen oder der Lackierkabine ebenfalls anteilig gekürzt.

Die Sanierung und Vergrößerung der nach Verlagerung der Buchhaltung leerstehenden Räume im Obergeschoß und die Verwendung als Dienstwohnung für den aktuellen Geschäftsführer habe auch dem Erhalt und der Sicherung des KG Betriebsvermögens gedient. Diese sei so wieder der wirtschaftlichen Nutzung zugeführt worden.

Zudem sei diese Dienstwohnung für die Erfüllung der Leistungspalette der Beschwerdeführerin (Schlepphilfe) unabdingbar. Außerdem werde die Sicherheit des Geländes erhöht, wenn es - durch wen immer - auch in der Nacht und am Wochenende benutzt wird.

Herr BF jun. sei seit 14.06.2007 Geschäftsführer der BF GmbH. Laut Dienstvertrag erhalte er neben dem Gehalt in Höhe von € 3.500,00 als Sachbezug einen Pkw und eine Dienstwohnung.

Seit Bestehen des Unternehmens stehe dem Geschäftsführer bzw. den Geschäftsführern eine Dienstwohnung zur Verfügung. Diese Dienstwohnung sei durch die BF GmbH von der beschwerdeführenden GmbH & Co KG zum ortsüblichen Mietpreis angemietet worden. Die GmbH verrechne dem Geschäftsführer den Sachbezug als Teil der Entlohnung. Dieser Sachbezug sei der Sozialversicherung und der Besteuerung unterworfen worden.

Dieser Sachverhalt sei in den regelmäßig durchgeführten Betriebsprüfungen geprüft und anerkannt worden. Die betriebliche Notwendigkeit der Überlassung einer Dienstwohnung sei nie strittig gewesen. Die Angemessenheit des Geschäftsführerbezuges werde vom FA nicht bestritten.

Das Unternehmen sei in den vergangenen Jahren deutlich gewachsen. Der Umsatz sei verdoppelt und die durchschnittliche Dienstnehmerzahl auf 30 erhöht worden. Das Unternehmen werde nicht nur im Region1 tätig, der Wirkungskreis reiche über den Tennengau hinaus und in den angrenzenden Pongau und in das Salzkammergut hinein.

Eine Dienstwohnung sei keine Mietwohnung und das Mietrecht sei nicht anzuwenden. Ein Mietvertrag mit dem GF fehle, da die Überlassung einer Dienstwohnung im Dienstvertrag zu regeln sei und nicht in einem Mietvertrag. Die schriftlichen dienstrechtlchen Vereinbarungen zwischen der BF GmbH und dem Geschäftsführer seien der Behörde vorgelegt worden.

Würden die Leistungen (Mobilitätsgarantie, Schlepphilfe) nicht vom Geschäftsführer sondern von einem anderen Dienstnehmer durchgeführt (wie von der Betriebsprüfung vorgeschlagen), fiele für den 24 Stunden-Bereitschaftsdienst an Wochen- sowie Sonn- und Feiertagen ein erheblicher zusätzlicher Lohnaufwand an. Zum zusätzlichen Lohnaufwand kämen auch die Kosten für ein bereitzustellendes Dienstzimmer mit Schlafgelegenheit und Sanitärräumen.

Der Geschäftsführer falle nicht unter das Arbeitszeitgesetz. Es müssen daher die Stunden der Rufbereitschaft bzw. des Schleppeinsatzes nicht zusätzlich abgegolten werden, diese seien Teil des vereinbarten Gehalts.

Für die Schlepphilfe sei die Anwesenheit im Betriebsgebäude erforderlich, weil die Hilfe rasch erbracht werden müsse. Würde ein Mitarbeiter die Rufbereitschaft von seinem Wohnort aus erledigen, müsste er zuerst in den Betrieb fahren, um den Schleppwagen bzw. die notwendige technischen Einrichtungen zu holen und anschließend zu einer Unfallstelle fahren um das Fahrzeug abzuschleppen. Dies würde zu einer unnötigen Verzögerung führen.

Eine Dienstwohnung sei bei diesen betrieblichen Gegebenheiten eine betriebswirtschaftlich notwendige Voraussetzung. Für den betrieblichen Ablauf sei es notwendig und sinnvoll jedem Geschäftsführer - unabhängig ob familienangehörig oder familienfremd - einen angemessenen Arbeitsplatz mit einer entsprechenden Wohnmöglichkeit anbieten zu können.

Die Behörde ziehe sich in ihrer Begründung auf die Nahebeziehung zwischen Gesellschafter und Geschäftsführer zurück und verneine die betriebliche Veranlassung für die Zurverfügungstellung einer Dienstwohnung. Sie berufe sich auf die allgemeine Verkehrsauffassung ohne sich mit den Besonderheiten dieses Unternehmens auseinander zu setzen. Sie stelle fest, dass der Bereitschaftsdienst keine zwingende Voraussetzung für eine Dienstwohnung sein sollte, es fehle aber die Begründung für diese Beurteilung.

Gemäß Einkommensteuerrichtlinien 2000 (RZ 500) sei die Beurteilung einer Werkswohnung als Dienstwohnung denkbar, "wenn sich die Dienstwohnung im Betriebsgebäude oder in dessen unmittelbarer Nähe befindet und insbesondere wegen häufiger Nachdienste die Benützung durch einen Arbeitnehmer erforderlich ist."

Gerade diese Voraussetzungen träfen zur Gänze zu. Die Dienstwohnung befindet sich im Betriebsgebäude und es werde eine durchgehende 24 stündige Rufbereitschaft an Werktagen sowie Sonn- und Feiertagen angeboten. Bei den angebotenen Hilfeleistungen sei häufig der Einsatz des Abschleppwagens und / oder technischer Ausrüstung erforderlich. Diese Mittel seien zwangsläufig nur im Betriebsgelände vorhanden, daher könne der Einsatz sinnvollerweise nur vom Betriebsgelände aus erfolgen.

Dazu komme, dass die dauernde Anwesenheit von Personen auf dem Betriebsgelände die Sicherheit erhöhe und gleichzeitig Vandalismus und Diebstahl verringern könne.

Andernfalls wäre die Beauftragung eines gewerblichen Wachdienstes mit der periodischen Überwachung des Betriebes notwendig. Es stünden bis zu 80 Autos auf dem Betriebsgelände, Gebrauchtfahrzeuge für den Verkauf und Kundenfahrzeuge für die Reparatur sowie die Vorföhrautos.

Zudem sei diese Dienstwohnung nur durch die Betriebsräume zu erreichen. Der Eingang führe durch den Kundenbereich, an den Mitarbeitern vorbei in den 1. Stock. Während des laufenden Betriebes komme es zu Lärm- und Geruchsbelästigungen. Die betrieblichen Vorteile hätten bei Abwägung aller Argumente den Verlust der Privatsphäre überwogen. Hätte der neue Geschäftsführer nach freiem Ermessen entscheiden können, hätte er eine Dienstwohnung außerhalb des Betriebsgebäudes gewählt. Damit hätte er die Lebensqualität für sich und seine Familie deutlich verbessern können.

Die Behörde kürze infolge der Nichtanerkennung der Dienstwohnung die Entlohnung des Geschäftsführers. Es seien keine Feststellungen getroffen worden, dass die Entlohnung nicht fremdüblich oder unangemessen sei. Trotzdem wolle die Betriebsprüfung nun die Gehaltsabrechnung für Herrn BF jun. rückwirkend berichtigen und um den Sachbezug kürzen.

Nach dieser Schlussbesprechung stellte die Prüferin neben einer anderen, im gegenständlichen Verfahren nicht strittigen Feststellung im BP Bericht fest, dass die Wohnungen des ehemaligen Geschäftsführers und Kommanditisten sowie des aktuellen Geschäftsführers als Privatvermögen einzustufen seien.

Es handle sich um die einzige Dienstnehmerwohnung im Betrieb. Notwendige schriftliche Vereinbarungen im Sinne der Angehörigenjudikatur, insbesondere ein Mietvertrag hätten nicht vorgelegt werden können.

Eine Eigentumswohnung, die einem Dienstnehmer für Wohnzwecke zur Verfügung gestellt werde, diene dann betrieblichen Zwecken, wenn für die Einräumung der Nutzungsmöglichkeit ausschließlich oder zumindest überwiegend betriebliche Erwägungen maßgebend seien. Im Fall einer persönlichen Nahebeziehung sei nach der Rechtsprechung des VwGH 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 sei. Für die Erfüllung des Bereitschaftsdienstes sei eine Dienstwohnung keine zwingende Voraussetzung.

Die Flächenaufteilung nahm die Prüferin nach den Flächenanteilen des gesamten Gebäudes unter Zugrundelegung der Nutzfläche so vor, dass die betriebliche Fläche mit 84,52%, die Wohnung des ehemaligen Geschäftsführers mit 5,19%, die Wohnung des aktuellen Geschäftsführers mit 10,29% festgestellt wurde.

Infolge der untergeordneten privaten Nutzung stelle das gesamte Gebäude Betriebsvermögen dar, die durch das Gebäude veranlassten Aufwendungen seien zur Gänze Betriebsausgaben. Der Privatnutzung sei durch den Ansatz einer Nutzungsentnahme Rechnung zu tragen, deren Bewertung sich mit dem entsprechenden

Anteil an den Betriebsausgaben bemesse. Es seien daher die auf den privat genutzten Gebäudeteil entfallenden Beträge an AfA, Reparaturen, Betriebskosten, Erhaltung sowie Finanzierungsaufwendungen als Entnahmewert anzusetzen (VwGH 14.9.1993, 93/15/0135). Die bisher angesetzten Erlöse für die beiden Wohnungen sind zu stornieren.

Die Betriebskosten seien bei der bisherigen Mietenberechnung der Wohnung BF sen. von der steuerlichen Vertretung mit € 70,00 brutto pro Monat für 95 m<sup>2</sup> geschätzt, aufgeteilt auf netto € 41,67 + 20% USt und € 18,18 + 10% USt. Ausgehend von diesen Werten ergäben sich die Beträge für die Nutzungsentnahme Betriebskosten bestehend aus der Gebäude-AfA, dem Liegenschaftsaufwand, den Betriebskosten und den Zinsen, des Unternehmens, wovon 15,48% als privat anzusehen seien.

Die Mieterlöse von monatlich 450,00 brutto als Miete incl. Betriebskosten für die Wohnung BF sen. ab August 2007 seien zu stornieren.

Ab 2008 werde für die Nutzung der Wohnung BF jun. als Miete zwischen KG und GmbH ein Betrag von monatlich brutto 940,00 verrechnet, dieser Erlös sei in der KG zu stornieren.

Die für die privat genutzte Wohnung BF jun. angeschaffte Küche sei als Privatvermögen anzusehen und daher aus dem Betriebsvermögen auszuscheiden, die AfA zu stornieren. Die bisher geltend gemachte Vorsteuer sei nicht abziehbar.

Die im Jahr 2008 als Instandhaltungsaufwand verbuchten Beträge für Büroeinrichtungen seien als Betriebs- und Geschäftsausstattung zu aktivieren und auf zehn Jahre verteilt abzuschreiben.

Ein PKW B sei mit Rechnungsdatum 04.05.2007 eingekauft, am 26.04.2007 angemeldet (Erstzulassung am 4.1.2007), am 27.01.2011 abgemeldet und am 26.01.2011 verkauft worden. Da bis zum Verkauf mehr als dreieinhalb Jahre vergangen seien, könne dieses Fahrzeug nicht als Vorführkraftfahrzeug angesehen werden, unterliege daher der Normverbrauchsabgabe und sei im Anlagevermögen brutto zu aktivieren. Die bisher abgezogene Vorsteuer sei nicht abzugsfähig. Die Luxustangente betrage 59 %. Die Fahrten mit Vorführkraftfahrzeugen seien in Zukunft lückenlos und nachvollziehbar aufzuzeichnen.

Die nicht abzugsfähige VorSt sowie die NoVA setzte die Prüferin in der steuerlichen Mehr/Weniger Rechnung als Gewinnerhöhung an.

Zur Umsatzsteuer führte die Prüferin aus, dass gemäß § 12 Abs. 3 Z 4 UStG die Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen, soweit sie im Zusammenhang mit der Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Grundstückes für die in § 3a Abs. 1a Z 1 genannten Zwecke stehe, vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen sei.

In dem im Verfahren vorgelegten Sachverständigengutachten sei als Verkehrswert der gesamten Liegenschaft ein Zeitwert von € 1.077.543,30 ermittelt worden. Da der Zeitwert nicht wesentlich von den gesamten verbuchten Beträgen der Buchhaltung abweiche, werde als Grundlage für die Berechnung der vom Vorsteuerabzug ausgeschlossenen

Beträge der Zeitwert herangezogen, dieser betrage für die Wohnungen nach dem Gutachten 29,93% des Zeitwertes, somit € 322.527,00. Die Berichtigung der auf diesen Betrag entfallenden VorSt-Beträge erfolge aus Vereinfachungsgründen im Jahr 2008.

Die zu korrigierenden Beträge an Vorsteuer hinsichtlich der Betriebskosten ergäben sich aus der Nutzungsentnahme, ebenso die Vorsteuerkürzung aus der Anschaffung der Küche in der Wohnung BF jun..

Das FA setzte die Umsatzsteuer für die Jahre 2007 und 2008 nach Wiederaufnahme der Verfahren entsprechend den Feststellungen der Prüferin sowohl hinsichtlich des PKW B als auch hinsichtlich der Wohnungen fest. Die von der Prüferin getroffenen Feststellungen führten nach Wiederaufnahme der Verfahren auch zu einer Änderung der einheitlichen und gesonderten Feststellung der Einkünfte für die Jahre 2007, 2008 und 2009.

Gegen diese Bescheide er hob die Beschwerdeführerin durch ihre ausgewiesene Vertreterin fristgerecht Berufung und wiederholte dazu im Wesentlichen hinsichtlich der 24 stündigen Erreichbarkeit ihr Vorbringen, das sie bereits anlässlich der Schlussbesprechung schriftlich dargelegt hatte.

Nochmals verwies sie auch auf die Ausgestaltung der Geschäftsführerverträge seit 1977, auf die Anmietung der Wohnungen durch die beschwerdeführende GmbH & Co KG, die beide Dienstwohnungen von der BF GmbH angemietet gehabt habe, auf die zwischenzeitliche betriebliche bzw. außerbetriebliche Nutzung und die Leerstehung der einen in Frage stehenden Dienstwohnung, die Gründe für den Umbau und die Sanierung des Betriebes im Jahr 2007 und die daraus resultierende Möglichkeit der Adaptierung der Wohnung, die Situierung über der Lackieranlage, die Ausgestaltung des Geschäftsführerbezuges von Herrn BF jun. mit einem Gehalt in Höhe von € 3.500 sowie einem Sachbezug für einen Pkw und eine Dienstwohnung, wobei die Höhe des Bezuges nicht als fremdunüblich betrachtet worden sei.

Das Mietvertragsverhältnis zwischen der BF GmbH und der beschwerdeführenden GmbH & Co KG sei seit Jahren unverändert. Die unbestrittene Angemessenheit der Höhe der Miete sei mehrfach erwähnt worden.

Lasse man die betriebliche Notwendigkeit einer Dienstwohnung außer Acht, bedeute die Verrechnung der fremdüblichen Miete für die beschwerdeführende GmbH & Co KG eine im Fremdvergleich übliche Nutzung von Vermögen. Es er gebe sich aus der Vermietung an die GmbH keine andere Ertragssituation als bei der Vermietung an fremde Dritte. Bei der Vergrößerung der Wohnung sei nicht auf besondere Bedürfnisse des Geschäftsführers Rücksicht genommen worden. Es sei die bestmögliche Variante aus dem vorhandenen Altbestand und der sich aus der Vergrößerung der Werkstatt ergebenden Situation gewählt worden. Der Anbau der Werkstatt habe die Vergrößerung der Dachfläche erfordert, die gleichzeitig mit der Sanierung des 40 Jahre alten Dachbestandes verbunden worden sei.

Die Beendigung der Geschäftsführertätigkeit und des Dienstverhältnisses des Kommanditisten hätten auch zum Verlust der Dienstwohnung geführt. Herr BF sen. habe

die ihm ursprünglich als Dienstwohnung überlassenen Räume weiterhin privat genutzt. Für die Nutzung dieser Wohnung sei ihm eine angemessene fremdübliche Miete sowie die üblichen Betriebskosten verrechnet worden. Im Mietzins fänden die Anschaffungskosten im Wege der Abschreibung, die Finanzierungskosten, die Instandhaltungen, die Verwaltung und alle laufenden Kosten und eine Gewinnkomponente im Zusammenhang mit einem Mietobjekt Berücksichtigung. Der Berechnungsansatz der Nutzungsentnahme - wie von der Betriebsprüfung vorgenommen - sei wegen der unterschiedlichen Kostenstruktur eines Wohnraumes und eines technisch aufwändig ausgestatteten Gewerbebetriebs in dieser Form nicht angemessen.

Zudem habe die Betriebsprüfung sämtliche Darlehenszinsen - auch die Zinsen für den Betriebskredit aus dem Jahr 2002 - herangezogen. Es sei unterstellt worden, dass diese Darlehen ausschließlich zum Umbau bzw. Neubau verwendet worden seien. Im Jahr 2002 sei eine Ausstellungshalle neu angebaut worden. Die Berechnung der Behörde führe dazu, dass umfangreiche Instandhaltungen, z. B. die Reparaturen in der Montagehalle, in der Waschanlage, im Brandschutzsystem, usw. ... in die Nutzungsentnahme für die privat genutzte Wohnung einflössen. Außerdem seien die Kreditbeschaffungskosten zu 100% in die Berechnung der Nutzungsentnahme einbezogen worden, obwohl im Jahresabschluss eine Aufteilung auf die Laufzeit vorgenommen worden sei.

Im Zuge des Anbaus sei die bestehende Werkstatt grundlegend saniert worden. Diese Aufwendungen seien im Konto Liegenschaftsaufwand erfasst. Die Kosten der Sanierung der Waschanlage, der Hebebühnen oder der Lackierkabine könnten entgegen der amtlichen Auffassung nicht zu erhöhten Kosten für die private Nutzung der Wohnung führen.

Durch die nicht sachgerechte Einbeziehung von ausschließlich durch den KFZ Gewerbebetrieb verursachten Kosten sei ein überhöhter Ansatz der Nutzungsentnahme entstanden. Um die Diskussion über die variablen Berechnungsgrundlagen von Nutzungsentnahmen zu vermeiden sei der leichter objektivierbare ortsübliche Mietzins gewählt worden.

Zudem sei im Jahr 2007 die Nutzungsentnahme mit 15,48 % berechnet, obwohl die Wohnung der Familie BF sen. lt. Berechnung der Behörde nur ein Ausmaß von 5,19 % umfasse. Die Geschäftsführerwohnung von Herrn BF jun. sei im Jahr 2007 nicht fertiggestellt und nicht genutzt worden. Trotzdem verrechne die Behörde für diese Wohnung die Nutzungsentnahme. Entsprechend der Niederschrift sollte die Nutzungsentnahme für 5 Monate gerechnet werden, sie werde aber mit einem unrichtigen Prozentausmaß für 12 Monate berechnet.

Stelle man – obwohl die Zurechnung strittig sei - das Prozentausmaß, den Zeitraum, die Basis für die Berechnung richtig ergäbe sich an Stelle eines Betrages von € 21.419,74 ein Betrag von € 7.682,68.

Auch das Ausscheiden der Küche aus dem Betriebsvermögen und die Zuordnung zum Privatvermögen seien zu Unrecht erfolgt.

Weiters werde in den Prüfungsfeststellungen festgehalten, dass die im Jahr 2008 angeschafften Einrichtungsgegenstände zu aktivieren seien. Diese seien aber bei der Ermittlung des Gewinnes 2007 hinzugerechnet worden.

Der B sei von der Betriebsprüfung nicht als Vorführwagen (Umlaufvermögen) gewertet, sondern dem Anlagevermögen zugeordnet worden. In der Gewinnfeststellung für 2007 werde durch diese Umwidmung der Gewinn um den Betrag von € 22.440,00 erhöht. Dabei handle es sich aber um eine gewinnneutrale Umbuchung.

Laut Betriebsprüfung seien für die Vorsteuerkürzung die Werte aus dem Verkehrswertgutachten übernommen worden. Diese Werte seien Bruttowerte inklusive Umsatzsteuer. Die Vorsteuerkürzung aus den Bruttoschätzwerten entspräche nicht der sachlich richtigen Vorgangsweise der Vorsteuerkürzung. Aus dem Anlagenverzeichnis sei der reale Nettowert und nicht der Schätzwert des Verkehrswertgutachtens klar abzuleiten.

Die auf Wohnung 1 und 2 entfallende Vorsteuer betrage demnach € 46.768,00 und nicht wie aus den geschätzten Bruttoverkehrswerten abgeleitet € 64.505,00.

In den Prüfungsfeststellungen sei die Abzugsfähigkeit von Vorsteuern für den Ausbau der Dienstwohnung bzw. für die Anschaffung des PKW mit einem Betrag von insgesamt € 82.557,83 verneint worden. Unabhängig davon, dass dieses Abzugsverbot bestritten werde, sei auch die Vorgangsweise falsch. Nicht abzugsfähige Vorsteuern erhöhen entweder den Aufwand oder bei aktivierungspflichtigen Wirtschaftsgütern die Anschaffungskosten. Dies sei jedoch ausschließlich bei der Aktivierung des PKW vorgenommen worden. Alle übrigen Vorsteuerbeträge seien völlig ignoriert worden.

Das FA legte die Berufung ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem UFS zur Entscheidung vor.

Im Vorlagebericht führte das FA zur Nutzungsentnahme der Wohnungen ergänzend aus, dass die Ermittlung der Prozentsätze für die privat genutzten Gebäudeteile mit einer einfachen Prozent- bzw. Verhältnisrechnung völlig unzureichend gewesen wäre. Die Geschäftsführerwohnung sei schon vor dem in den Jahren 2007 und 2008 durchgeföhrten Ausbau als Dienstnehmerwohnung von der Familie BF jun. genutzt worden.

Es liege keine fremdübliche Überlassung einer Dienstnehmerwohnung vor, insbesondere sei kein Mietvertrag mit dem Geschäftsführer abgeschlossen worden. Die Wohnung sei ca. 200 m<sup>2</sup> groß und speziell auf die Bedürfnisse des Geschäftsführers bzw. seiner Familie zugeschnitten. Weiters sei die Bereitstellung für einen Betrieb mittlerer Größe unüblich (VwGH, 93/15/0112). Zum Bereitschaftsdienst sei auszuführen, dass die Schlepphilfe nur für das in der Vereinbarung vom 28.10.2011 definierte Einsatzgebiet zu leisten sei und eine durchgehende Rufbereitschaft sowie der im Betriebsgelände vorhandene Abschleppwagen bzw. die erforderliche technische Ausrüstung keine Abschleppfähigkeit in diesem Umfang bedeute (Doralt, Rz 53 zu § 4 EStG) und noch keine Dienstwohnung im Betriebsgebäude rechtfertige.

Bei Herrn BF sen. habe die Beendigung der Geschäftsführungstätigkeit sowie des Dienstverhältnisses zum Verlust der Dienstwohnung geführt. Bis zur Pensionierung seiner Gattin mit 31.07.2007 sei dann ein Sachbezug bei ihr verrechnet worden. Die Berechnung der Nutzungsentnahme sei entsprechend der Judikatur (VwGH, 93/15/0135 u. 98/15/0192) erfolgt.

Die Berechnung der Vorsteuerkürzung sei auf Basis des Verkehrswertgutachtens der Sachverständigen erfolgt, da die im Gutachten enthaltenen Zeitwerte nur geringfügig von den am Anlagenkonto gebuchten Beträgen abweichen und auch die Aufteilung zwischen Werkstätte und den für Wohnzwecke genutzten Gebäudeteilen auf Basis der Verkehrswerte erfolgt sei.

Der B sei bisher als Vorführwagen und somit als Umlaufvermögen behandelt worden. Die Qualifikation als Anlagevermögen bewirke, dass sich die NOVA sowie die nicht abzugsfähige USt als Teil der Anschaffungskosten gewinnerhöhend auswirkten.

Nach Vorlage durch das FA erstattete die BF durch ihre ausgewiesene Vertreterin eine ergänzende Stellungnahme an den UFS und stellte dort nochmals die historische Entwicklung des Betriebsgebäudes und die Verwendung der aktuellen Geschäftsführerwohnung im Zeitablauf dar: Bis in das Jahr 2001 sei die Wohnung an die BF GmbH zum ortsüblichen Mietpreis als Geschäftsführerwohnung vermietet worden. Ab dem Jahr 2001 von der beschwerdeführenden GmbH & Co KG zuerst an einen Zahnarzt und dann an die C GmbH vermietet worden. Aus Platzgründen habe dann das Büro der beschwerdeführenden GmbH & Co KG in die Räume im Obergeschoß übersiedelt werden müssen, daher sei das Mietverhältnis mit der C GmbH beendet worden. Die Situierung der Büroräume im ersten Stock habe sich als unpraktisch erwiesen. Daher seien im Zuge des Umbaus 2007 die Büroräume wieder in das Erdgeschoß verlegt worden. Die Grundfläche der bestehenden Wohnung, die bis zum Umbau als Büro verwendet worden sei, sei um ca. 40 m<sup>2</sup> vergrößert worden und nicht wie in der Stellungnahme des Finanzamtes angeführt, mit 200 m<sup>2</sup> neu errichtet worden.

Es habe sich um eine Kompromisslösung aufgrund der hohen Räume mit einer eher unpraktischen Raumaufteilung gehandelt, die keineswegs auf die persönlichen Bedürfnisse des Geschäftsführers zugeschnitten gewesen sei. Es seien nur allgemein sinnvolle bauliche Maßnahmen gesetzt worden, die eine Nutzung der leerstehenden Räume ermöglichten. Die Wohnung befindet sich im ersten Stock und im Dachgeschoß. Sie sei nur über das Betriebsgebäude und eine enge Treppe erreichbar. Die Ausrichtung der Wohnräume sei überwiegend nach Norden orientiert. Die Abluft der Lackieranlage führe zu einer intensiven Geruchsbelästigung in den Wohnräumen.

Die Behauptung, dass die Wohnung bereits seit 2007 von Herrn BF jun. benutzt worden sei, sei schlichtweg falsch. In diesen Räumen sei bis zum Umbau 2007 die Buchhaltung situiert gewesen.

Der Geschäftsführer sei nicht Mieter der Wohnung. Daher sei der Abschluss eines Mietvertrages mit ihm nicht möglich. Das Recht und die Pflicht die Wohnung zu benutzen

ergebe sich für den Geschäftsführer aus dem Dienstvertrag mit der GmbH und sei Teil seiner Entlohnung bzw. Dienstpflicht. Bei Beendigung des Dienstverhältnisses sei auch die Wohnung zu räumen.

Die Abzugsfähigkeit der Vorsteuer für den Anbau bzw. Renovierung der Wohnungen sei versagt worden. Falls die Abzugsfähigkeit der Vorsteuer der Rechtslage entspräche, müsste die nicht abzugsfähige Vorsteuer zu erhöhten Anschaffungskosten und in weiterer Folge zu einer erhöhten Abschreibung der im Betriebsvermögen verbleibenden Wohnungen führen. Diese Fakten seien von der Behörde völlig ignoriert worden. Der Vorsteuerabzug sei verwehrt worden, die Anpassung der Abschreibung der Gebäudekosten in der Gewinnermittlung sei nicht vorgenommen worden.

Eine Diskussion über eine gewinnerhöhende Erfassung von Anschaffungskosten eines PKW sei sachfremd. Zusätzliche Verbindlichkeiten gegenüber dem Finanzamt seien nicht geeignet den Gewinn zu erhöhen. Wären diese Zusatzkosten nicht aktivierungspflichtig würden diese Beträge sofort absetzbaren Aufwand darstellen und damit den Gewinn vermindern.

Bei einer ergänzenden Vorlage von Unterlagen für dieses Verfahren zum Thema Dienstwohnung sowie Verträge der Schlepphilfevereinbarungen am 15. April 2015 führten die steuerlichen Vertreter unter Bekanntgabe der Firmen zweiter konkreter B-Händler desselben Automobilkonzerns im Bundesland Salzburg an, dass der Geschäftsführer des einen Autohauses, der auch die Abschleppdienste übernehme, neben einem Nettogehalt von € 4.800,00 einen Dienstwagen sowie eine Dienstwohnung erhalte. Der Geschäftsführer des zweiten Autohauses erhalte neben einem Nettogehalt von € 5.000,00 noch einen Dienstwagen und führe keine Abschleppdienste durch.

In der mündlichen Verhandlung führten die Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens ergänzend Folgendes aus:

*Befragt dazu, warum bei dem als Anlagevermögen qualifizierten B die als Teil der Anschaffungskosten aktivierte NoVA und die USt in der Feststellung der Einkünfte 2007 als Gewinnplus verrechnet wurden (AS 24 bzw. AS 29) führt der Vertreter des FA aus:*

*Es ist richtig, dass diese Zurechnungen erfolgsneutral sein müssten. In Höhe der nichtabzugsfähigen Vorsteuer entsteht eine USt-Passivierung.*

*Befragt dazu, warum die von der BP vorgenommene VorSt. Kürzung 2008 hinsichtlich der beiden Dienstwohnungen nicht von den Baukosten in Höhe von ca. € 780.000,00 sondern von den Verkehrswerten durchgeführt wurde (AS 30) führt der Vertreter des FA aus:*

*Dabei wurde der Wert des Grundstückes laut Anlagenverzeichnis zum 31.12.2008 in Höhe von ca. 1.060.000,00 mit dem Verkehrswert von ca. 1.077.000,00 verglichen und aus Vereinfachungsgründen vom Verkehrswert ausgegangen.*

*Über Verweis durch den Richter, dass auch aus dem Anlagenverzeichnis nur ein Zugang von ca. € 780.000,00 ersichtlich sei führen die Vertreter des FA aus:*

*Das ist richtig.*

*Befragt dazu, warum bei der ertragssteuerlichen Beurteilung der Nutzflächenschlüssel, der einen Anteil von ca. 15 % für die beiden Dienstnehmerwohnungen ausgewiesen hat, zum Ansatz gekommen ist und bei der Betrachtung für Zwecke der Vorsteuerkürzung die Verkehrswertanteile zum Ansatz gekommen sind, die einen Anteil der Dienstwohnungen in Höhe von knapp 30% der Verkehrswerte ausweisen, führt der Vertreter des FA aus:*

*Im Zuge einer Betriebsbesichtigung wurde unter Einbeziehung des Fachbereiches Bewertung und Bodenschätzung zunächst versucht die Flächenaufteilung nachzuvollziehen. In weiterer Folge wurde dies mit dem Gutachten des Baumeisters D verglichen der eine Verkehrswertschätzung dieser Liegenschaft erstellt hatte. Dabei war zu klären welche Werte für die Wohnungen bzw. für die Werkstätten anzusetzen waren.*

*Befragt dazu, ob auf Grund von Erhebungen eine Aufteilung der Errichtungskosten 2007 und 2008 durchgeführt wurde, dass ca. 30% der Errichtungskosten in die Wohnungen geflossen seien führt der Vertreter des FA aus:*

*Es war auf Grund der Kosten faktisch nicht möglich festzustellen, was auf den Werkstättenausbau und was auf den Wohnungsausbau entfallen ist.*

*Befragt dazu, warum die VorSt aus den Baukosten 2007, 2008, die nach dem vorliegenden Einreichplan (AS 565ff) nur den betrieblichen Bereich und die Dienstnehmerwohnung des aktuellen Geschäftsführers betrafen auch auf die Wohnung des pensionierten Geschäftsführers aufgeteilt wurden (AS 30) führt der Vertreter des FA aus:*

*Nach der Erinnerung der Prüferin wurde die Wohnung von Herrn BF sen. im Obergeschoß zu Lasten der neu auszubauenden Wohnung des Sohnes verkleinert.*

*Befragt dazu, ob es konkrete Sachverhaltsfeststellungen dazu gäbe welche Umbaukosten auf die Wohnung des Vaters entfallen seien führt der Vertreter des FA an:*

*Dies ist nicht der Fall.*

*Befragt dazu, ob der Umbau auch die Wohnung von Herrn BF sen. betroffen hat führen die Vertreter der Bf an:*

*Dies war nach unserem Wissen nicht der Fall.*

*Befragt dazu, wie sich die Finanzierungskosten, die für die Aufteilung herangezogen wurden zusammensetzen (AS 28 bzw. AS 495 ff, AS 508) führt der Vertreter des FA aus:*

*Dabei dürfte es sich um 2 Kreditkonten handeln und zwar Kto. 327600 sowie 327500.*

*Über Nachfrage dass es sich bei dem Konto 327500 um einen Kredit für die Erweiterung für die Ausstellungshalle im Jahr 2002 gehandelt habe, führt die Vertreterin des FA aus:*

*Es hat zusätzlich noch ein Baukonto 327400 gegeben, das dann auf 327600 umgebucht wurde. Im Detail wird auf AS 505 verwiesen, weiters auf AS 498.*

*Befragt dazu, wie sich die Betriebskostenanteile für die Wohnungen zusammensetzen (AS 28) da die Wohnungen nach Darstellung der BF eigene Stromzähler haben (AS 508) führt der Vertreter der BF aus:*

*Dies war nur mehr Heizung und Wasser.*

*Befragt dazu, warum der Liegenschaftsaufwand (AS 28) nicht um die durchgeführten Aktivierungen gekürzt wurde (AS 29), da lt. Angaben der BF diese Beträge Teil des Aufwandes ebenso wie die Trockenbaurechnungen (AS 129 bzw. AS 443) waren führt der Vertreter des FA aus:*

*Hinsichtlich der Büromöbel ( E ) ist es möglich, dass dies unterlassen wurde.*

*Ergänzend führt die Vertreterin der BF aus: Die Trockenbaurechnungen betrafen nur den Altbau und nicht den Neubau. Dafür wurden getrennte Abrechnungen vorgelegt.*

*Dazu führt die Vertreterin des FA aus:*

*Auf den Aufmaßblättern (AS 445 ff) ist angeführt, dass es sich um den Neubau gehandelt hat.*

*Befragt dazu, ob eine direkte Aufteilung der Kosten des Liegenschaftsaufwandes in die verschiedenen Bereiche Betrieb, Dienstnehmerwohnung 1 und Dienstnehmerwohnung 2 durchgeführt wurde führt der Vertreterin des FA aus:*

*Dies habe ich versucht, auf Grund der Menge bzw. der Bezeichnung der Rechnungen ist dies aber nicht möglich gewesen.*

*Befragt dazu, warum die Wohnung des pensionierten Geschäftsführers nicht mit seiner Pension 2006 sondern erst mit der Pensionierung seiner Gattin im August 2007 in den außersteuerlichen Bereich überführt wurde (AS 28) führt der Vertreter des FA aus:*

*Es wurde auf die Pensionierung der Gattin abgestellt.*

*Befragt dazu, ob die Miete für die Wohnung des pensionierten Geschäftsführers auch von 1- 7/2007 € 450 brutto betrug (AS 28) führt die Vertreterin des BF aus:*

*Die Miete wurde erst ab August verrechnet.*

*Befragt dazu, warum aus welchen Gründen die Dienstwohnung des pensionierten Geschäftsführers und seiner Gattin bis 2007 als betrieblich bedingt akzeptiert wurden und die Wohnung des aktuellen Geschäftsführers nicht (AS 27, 28) führt der Vertreter des FA aus:*

*Zu früheren Prüfungen kann ich nicht wirklich Aussagen treffen. Möglicherweise war das bei diesen Prüfungen kein Schwerpunkt.*

*Befragt dazu, ob die Gesamthöhe der Entlohnung bzw. die Gesamtausstattung des Dienstverhältnisses des aktuellen Geschäftsführers als unangemessen erachtet wurde (AS 13 ab 3/08 Gehalt € 3.500,00 + Sachbezug PKW 292,00 + Sachbezug Wohnung € 705,00) führt die Vertreterin des FA aus:*

*Die Gesamtausstattung wurde nicht als unangemessen betrachtet.*

*Befragt dazu, ob ein Vergleich mit der Entlohnung von Geschäftsführern vergleichbarer Autohäuser angestellt wurde führt der Vertreter des FA aus:*

*Es hat die Schwierigkeit bestanden vergleichbare Unternehmen zu finden, dazu ist im gegenständlichen Fall gekommen dass die Wohnung eine Luxuswohnung mit über 200 qm gewesen ist, die auf die Bedürfnisse des GF zugeschnitten war. Zudem hat sich der Gehalt des GF im Prüfungszeitraum und auch danach wesentlich erhöht.*

*Befragt dazu, ob die Notwendigkeit der Anwesenheit einer Person für 24 Stunden im Betrieb für Zwecke der Schlepphilfe an 7 Tagen in der Woche auch außerhalb der Betriebszeiten verneint wurde, obwohl sich die notwendigen Fahrzeuge auf dem Betriebsgelände befinden eine MaxFlzeit zwischen Verständigung Eintreffen am Pannenort von 30 Minuten Vertragsbestandteil ist (F Deutschland) führt der Vertreter des FA aus:*

*Hinsichtlich der Fa. B hat es sowohl ein eingeschränktes Einsatzgebiet als auch eingeschränkte Betriebszeiten gegeben. Was die vertragliche Übereinkunft mit der Fa. F betrifft, so ist dort nicht ersichtlich welcher Radius innerhalb dieser 30 Min. abgedeckt werden musste. Zudem handelte es sich dabei um eine Rufbereitschaft, die nichts über die tatsächliche Abschleppfähigkeit aussagt. Im Zuge der Prüfung wurde uns weiters mitgeteilt, dass die Abschleppdienste häufig durch Herrn BF sen. durchgeführt worden sind.*

*Befragt dazu, ob dies Nacht- und Wochenenddienste oder Abschleppfähigkeiten während der normalen Betriebszeiten betroffen hat führt der Vertreter des FA aus:*

*Dies kann ich auf Grund der langen in der Zwischenzeit vergangen Zeit nicht mehr genau sagen. Dies hat im Ergebnis dazu geführt, dass wir der Meinung waren das Herr BF jun. diese seine Tätigkeiten auch hätte ausüben können wenn er außerhalb des Betriebes in Ort1 gewohnt hätte.*

*Befragt dazu, ob das Einsatzgebiet der Firma F näher beschrieben werden könne führt der Vertreter der BF aus:*

*Dies ergibt sich wohl am ehesten aus der 30 Min. Grenze. Von Ort1 aus ist eben nur ein Bereich bis z.B. Ort2 oder Ort3 abdeckbar.*

*Abschließend führt der Vertreter des FA unter Verweis auf sein Vorbringen im Vorlagebericht aus, dass hinsichtlich der Dienstnehmerwohnung von Herrn BF jun. nach wie vor die Meinung vertreten werde, dass es sich im Lichte der VwGH-Judikatur um einen Betrieb mittlerer Größe handle bei dem solche Dienstnehmerwohnungen nicht üblich sind. Im Wesentlichen hat es sich im Prüfungszeitraum nur um diese Wohnung gehandelt, die auch auf die Bedürfnisse der Familie BF jun. zugeschnitten war, was Größe und Ausstattung betraf. Zudem ist nochmals darauf hinzuweisen, dass eine 24 stündige Rufbereitschaft nicht unbedingt eine Abschleppfähigkeit nach sich zieht und die Wohnung auch aus diesem Grund nicht nötig war.*

*Die Vertreterin der BF verweist auf die bisher eingebrachten Schriftsätze und führt zur Anzahl der Schlepptätigkeiten aus, dass dies zB für die Fa. B 200 mal im Jahr passiert, dies meist am Wochenende bzw. am Abend. Auch für die Fa. G wird ca. 40 mal ausgefahren, dazu kommt noch, dass bei Unfällen von Polizei bzw. Feuerwehr im Region1 die Fa. BF als Abschleppdienst angerufen wird. Dies betrifft nicht nur PKW Unfälle sondern auch die in dieser Gegend verstärkt vorkommenden Motorradunfälle.*

*Wenn ausgeführt wird, dass auch der Vater des aktuellen Geschäftsführers solche Abschleppfahrten durchgeführt habe, so ist zu sagen, dass sowohl die Telefonnummer des Sohnes als auch die des Vaters angeführt sind. Überwiegend hat diese Abschleppfahrten aber der Sohn durchgeführt.*

*Wenn man entsprechende Inserate für KFZ-Mechaniker anschaut die die entsprechenden Lenkerberechtigungen C, D, E aufweisen, so wird diesen regelmäßig als Teil der Entlohnung eine Dienstwohnung angeboten.*

*Was die "luxuriöse" Ausstattung der Dienstwohnung betrifft, so ist festzuhalten das der GF diese Ausstattung selbst finanziert hat und dafür auch einen Kredit in der Höhe von ca. € 120.000,00 aufgenommen hat. Diese Einrichtung ist sein Privatvermögen. Was die Größe der Wohnung betrifft so ist festzuhalten dass im Wesentlichen auf den Altbestand des Gebäudes aufgebaut wurde und nur in geringem Umfang eine Vergrößerung des bestehenden Wohnraumes erfolgte.*

*Zu den von den Vertretern der BF vorgelegten Inseraten führt der Vertreter des FA aus: Soweit ich dies sehen kann handelt es sich um Inserate betreffend Region2 bzw. Region3 . Einen Bezug zur BF kann ich nicht erkennen.*

*Der Vertreter der BF führt dazu aus, dass gerade das Eisacktal sehr wohl mit dem Region1 vergleichbar ist. In beiden Fällen handelt es sich um ein enges, schwer erreichbares Tal.*

*Was das Inserat aus Region3 betrifft so führt der Vertreter der Bf aus:*

*Daraus ist ersichtlich, dass es EU-weit üblich ist solche Wohnungen für entsprechend qualifizierte Arbeitnehmer anzubieten.*

*Das BFG hat dazu erwogen:*

*Das BFG legt den nachfolgenden Sachverhalt seiner Entscheidung zu Grunde:*

*Sachverhalt und Feststellungen der Betriebsprüfung hinsichtlich des PKW B:*

*Dieses Fahrzeug wurde von der BF zunächst als Vorführfahrzeug behandelt. Im Zuge der Betriebsprüfung wurde das Fahrzeug bereits im Jahr der Anschaffung (2007) als Anlagevermögen behandelt und für dieses Fahzeug NoVA in Höhe von € 11.200,00 vorgeschrieben und die geltend gemachte VorSt in Höhe von € 16.240,00 storniert. In der erfolgsmäßigen Darstellung der Änderungen lt. BP wurde die USt ebenso gewinnerhöhend*

erfasst wie die NoVA für dieses Fahrzeug und der Gewinn aus diesem Titel sohin um € 27.440,00 erhöht. Dies ergibt sich aus dem BP Bericht.

Nur diese Gewinnerhöhung durch die Vorschreibung der NoVA und der Kürzung des VorSt Abzuges wurde im gegenständlichen Verfahren durch die BF angefochten.

Rechtsverhältnisse der BF zu und ihrer Gesellschafter:

Was die Rechtsform der BF, ihre Gesellschafter und ihre Organe betrifft, so ist dazu folgender Sachverhalt erhoben worden:

Die BF besteht seit 1977 in der Rechtsform einer GmbH & Co KG. Neben der zur Geschäftsführung berufenen Komplementär GmbH waren bis in das Jahr 2000 der Vater des aktuellen Geschäftsführers und dessen Onkel Kommanditisten der BF. Dies ergibt sich aus den Firmenbuchauszügen der BF.

Die Komplementär GmbH hatte neben der GF Tätigkeit in der KG auch einen eigenen unternehmerischen Bereich. Dies ergibt sich aus dem Vorbringen der BF.

Am Gewinn und Verlust der KG ist die GmbH mit 1% beteiligt; weiters erhält sie die Kosten der Geschäftsführung ersetzt, die im Verhältnis der Gesellschafter zueinander als Unkosten der Gesellschaft gelten. Die beiden Kommanditisten erhielten bis 2000 je 49,5% des Gewinnes der KG. Dies ergibt sich aus dem Gesellschaftsvertrag der BF.

Im Jahr 2000 schied der Onkel des aktuellen Geschäftsführers als Kommanditist aus der Gesellschaft aus. Einziger Kommanditist ist seither der Vater des aktuellen Geschäftsführers, der 99% des Gewinnes der KG erhält. Dies ergibt sich aus dem Firmenbuchauszügen der BF.

Der Vater und der Onkel des aktuellen Geschäftsführers waren bis in das Jahr 2000 auch Geschäftsführer der Komplementär GmbH. Dies ergibt sich aus dem Firmenbuchauszügen der Komplementär GmbH.

Beide Geschäftsführer übten ihre Tätigkeit für die Gesellschaft im Rahmen eines Dienstverhältnisses zur Komplementär GmbH aus. Beide Geschäftsführer erhielten neben dem Gehalt auch die Möglichkeit der Privatnutzung eines Firmenwagens. Weiters war bei beiden die Überlassung einer Dienstwohnung vereinbart. Dies ergibt sich aus dem Vorbringen der BF.

Im Jahr 2000 schied der Onkel des aktuellen Geschäftsführers als Geschäftsführer der Komplementär GmbH aus. Dies ergibt sich aus dem Firmenbuchauszügen der Komplementär GmbH. Weiters schied er als Kommanditist aus der beschwerdeführenden GmbH & Co KG aus. Dies ergibt sich aus dem Firmenbuchauszügen der BF.

Mit Juli 2006 schied auch der Vater des aktuellen Geschäftsführers als Geschäftsführer der Komplementär GmbH aus. Dies ergibt sich aus dem Firmenbuchauszügen der Komplementär GmbH.

Der aktuelle Geschäftsführer übernahm die Alleingeschäftsführung. Auch in seinem Dienstvertrag ist neben einem Gehalt, das im Prüfungszeitraum von brutto € 2.600,00

auf € 3.650,00 anstieg, auch ein Firmenwagen und – ab dem Jahr 2008 - die Überlassung der in Frage stehenden Dienstwohnung vereinbart. Dies ergibt sich aus den Firmenbuchauszügen der Komplementär GmbH und dem in den Akten der BP erliegenden Dienstvertrag des Geschäftsführers. (AB der BP AS 13)

Tätigkeit der BF:

Die BF ist "B-Händlerin" eines deutschen Automobilkonzerns, erlöst aus dem Neuwagenverkauf Provisionen und handelt zum Teil auf Kommission, zum Teil im eigenen Namen mit Gebrauchtwagen. Im Schnitt beträgt der Bestand an Gebrauchtwagen ca. 80 Fahrzeuge.

Sie betreibt eine Werkstatt für die Marken dieses Konzerns sowie eine Spenglerei / Lackiererei im eigenen Haus. Dies ergibt sich aus den Akten der BP, sowie dem Vorbringen der BF im Rechtsmittelverfahren.

Darüber hinaus ist die BF mit dem Automobilkonzern eine Schlepphilfevereinbarung im Rahmen der von den Marken des Konzerns gewährten "Mobilitätsgarantie" eingegangen, die die BF zum Schleppdienst und allenfalls der Stellung eines Ersatzfahrzeuges bei Pannen in einem großen Bereich des Tennengaus sowie in der angrenzenden Steiermark verpflichten. Dies umfasst auch tägliche Nacht- sowie Wochenenddienste, die für die BF nahezu alle Wochenenden umfassen. Dies ergibt sich aus den in den Akten der BP erliegenden, von der BF vorgelegten Unterlagen sowie aus dem Vorbringen der BF.

Mit zwei deutschen Pannenhilfe-Organisationen hat die BF ebenfalls eine Schlepphilfevereinbarung abgeschlossen, die sie für einen Radius von ca. 50 km zur Assistenzleistung an 365 Tagen im Jahr rund um die Uhr verpflichtet. Dabei ist eine MaxFlzeit von 30 Minuten zwischen Auftragserteilung und Eintreffen am Pannenort vorgegeben. Dies ergibt sich aus den von der BF vor dem BFG vorgelegten Unterlagen sowie aus dem Vorbringen der BF.

Die BF beschäftigte im Prüfungszeitraum rund 30 Mitarbeiter und setzte im Prüfungszeitraum rd. € 3,5 bis € 4 Mio aus den oben angeführten Tätigkeiten um. Dies ergibt sich aus den Jahresabschlüssen der BF sowie aus dem Vorbringen der BF.

Das Betriebsgebäude wurde im Jahr 1977 in den Büchern der BF aktiviert. Dies ergibt sich aus den Jahresabschlüssen der BF.

Darin enthalten waren im ersten Stock auch zwei Dienstnehmerwohnungen, die bis in das Jahr 2000 von den beiden damaligen Geschäftsführern, dem Vater und dem Onkel des aktuellen Geschäftsführers, bewohnt wurden. Dies ergibt sich aus dem Vorbringen der BF und den vorgelegten Plänen der Liegenschaft.

Die von ihm als Geschäftsführer bewohnte Dienstwohnung bewohnen der Vater des aktuellen Geschäftsführers und seine ebenfalls im Betrieb angestellte Gattin auch nach dem Ausscheiden als Geschäftsführer der GmbH bzw. nach dem Ausscheiden als Angestellte der KG. Nach dem Ausscheiden des Vaters aus der Geschäftsführung im Jahr 2006 wurde die Wohnung als Dienstnehmerwohnung mit einem Sachbezug bei der

Gattin erfasst. Ab der Pensionierung der Gattin im Juli 2007 bezahlten die beiden für diese Wohnung Miete und Betriebskosten. Dies ergibt sich aus dem Vorbringen der BF und den im Akt der BP erliegenden Unterlagen.

Die Dienstwohnung des Onkels des aktuellen Geschäftsführers wurde nach dessen Ausscheiden aus der Geschäftsführung der GmbH und der KG ab dem Jahr 2000 zunächst an ein Bauunternehmen vermietet und später bis zum Umbau für eigenbetriebliche Zwecke (Buchhaltung) verwendet. Dies ergibt sich aus dem Vorbringen der BF.

Im Jahr 2001 wurde ein Werkstättenanbau um rd. € 370.000,00 errichtet und über einen Betriebsmittelkredit (Kto. Nr. 327500) finanziert. Dieser Abstattungskredit ist auch im Prüfungszeitraum noch offen. Für diesen Kredit fielen Zinsen in Höhe von € 6.336,97 im Jahr 2007, € 5.791,65 im Jahr 2008 sowie € 4.315,21 im Jahr 2009 an.

Im Jahr 2007 und 2008 wurde die Betriebsliegenschaft abermals erweitert. Die Gründe dafür waren neben einer Sanierung der im Kern bereits 30 Jahre alten Werkstätte die notwendige räumliche Erweiterung der Werkstätte aufgrund des gestiegenen Geschäftsvolumens und der gestiegenen Mitarbeiterzahl, sowie neue und erweiterte Standards des Autoherstellers für seine Werkstätten, deren Erfüllung für die Verlängerung des Händler- und Werkstättenvertrages notwendig waren, verbunden mit besseren Sicherheitsstandards und einer Ablaufoptimierung für die Mitarbeiter. Weiters sollte die Buchhaltung aus ablauforganisatorischen Gründen aus dem ersten Stock wiederum in das Erdgeschoß des Betriebsgebäudes übersiedelt werden. Dies ergibt sich aus dem Vorbringen der BF.

Die ehemaligen Buchhaltungsräumlichkeiten im ersten Stock sollten wiederum zu einer Dienstwohnung für den aktuellen Geschäftsführer um- und ausgebaut werden.

Bei diesem Umbau des Betriebsgebäudes fielen bis Ende 2008 Kosten in Höhe von € 779.467,62 an. Dies ergibt sich aus dem Anlageverzeichnis der BF.

Nach dem Einreichplan entfielen die baulichen Maßnahmen auf die Werkstätte und die Lackiererei im Unter- und im Erdgeschoß. Bauliche Maßnahmen im ersten und zweiten Stock des Betriebsgebäudes betrafen nur die Dienstwohnung des aktuellen Geschäftsführers. Im Bereich der Wohnung des Vaters des aktuellen Geschäftsführers sollten keine Veränderungen durchgeführt werden. Dies ergibt sich aus dem vorgelegten Einreichplan.

Für die Wohnung des aktuellen Geschäftsführers wurde zum Jahreswechsel 2007/2008 von der BF eine Küche angekauft. Die Anschaffungskosten betrugen netto € 6.045,04 im Jahr 2007 und € 9.744,03 im Jahr 2008. Dies ergibt sich aus dem Anlageverzeichnis der BF und dem BP Bericht.

Die weiteren Einrichtungsgegenstände dieser Wohnung wurden nicht von der BF angeschafft. Diese hat der Geschäftsführer selbst angeschafft und dazu einen Kredit in

Höhe von € 120.000,00 aufgenommen. Dies ergibt sich aus dem Anlageverzeichnis der BF und dem Vorbringen der Vertreter der BF in der mündlichen Verhandlung.

Die Betriebskosten für beide Wohnungen werden wie folgt abgerechnet: Versicherungen wurden von den Bewohnern abgeschlossen, Strom wird mit einem eigenen Stromzähler abgerechnet, die sonstigen Betriebskosten werden vom Unternehmen getragen. Dies ergibt sich aus dem Vorbringen der Vertreter der BF in der mündlichen Verhandlung.

Finanzierungskosten bestehen noch für die Errichtung der Ausstellungshalle 2002 sowie für die Errichtung des Umbaus 2007. Dies ergibt sich aus den von der BF vorgelegten Kreditverträgen bzw. den Konten.

In dem von der BP angesetzten Liegenschaftsaufwand 2008 in Höhe von € 112.197,02 ist die aktivierte Büroeinrichtung in Höhe von € 6.395,97 enthalten. Dies ergibt sich aus dem AB der BP (AS 441, 442 bzw. 451)

Eine Kürzung dieses Aufwandes für die Berechnung des "Privatanteiles" ist nicht erfolgt. Dies ergibt sich aus dem BP Bericht.

Die Büroeinrichtungsgegenstände, die vom Unternehmen im Aufwand erfasst wurden, wurden dem Gewinn des Jahres 2007 zugerechnet und in den Jahren 2007, 2008 und 2009 auf eine zehnjährige betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer abgeschrieben. Dies ergibt sich aus dem BP Bericht.

Diese Büroeinrichtungsgegenstände wurden im Jahr 2008 angeschafft. Dies ergibt sich ebenfalls aus dem BP Bericht.

Die nicht abzugsfähige VorSt des Umbaus wurde von der BP von den Verkehrswerten der gesamten Liegenschaft berechnet. Als Verkehrswert des privaten Teils der Liegenschaft wurde ein Betrag von rd. € 322.000,00 angesetzt, und eine VorSt Kürzung von rd. € 64.400,00 angesetzt. Dies ergibt sich aus dem BP Bericht.

Neben der Anfechtung der Einschränkung des VorSt Abzuges dem Grunde nach richtet sich die Beschwerde der BF auch gegen die Höhe der Kosten und die prozentuelle Aufteilung der VorSt.

Was die ertragssteuerliche Behandlung der auf den Kaufpreis des B entfallende USt sowie die NoVA betrifft, so ist dazu auszuführen, dass die BF keinen Einwand gegen die Feststellung der Betriebspflicht vorgebracht hat, die dieses Fahrzeug nicht als Vorführwagen qualifiziert hat. Dieser Ansicht folgt das BFG aufgrund der im BP Bericht angeführten unvollständigen Aufzeichnungen über die Nutzung dieses Fahrzeugs. Damit ist dieses Fahrzeug dem Anlagevermögen zuzuordnen.

Für Zwecke der Umsatzbesteuerung steht der BF ein VorSt Abzug für die Anschaffung dieses PKW nicht zu, da die Anschaffung umsatzsteuerlich gemäß § 12 Abs. 2 Z.2 lit. b) UStG 1994 als nicht für das Unternehmen ausgeführt gilt.

Gleiches gilt für den Bereich der NoVA, da die Befreiung nach § 3 Z. 3 NoVAG für Vorführwagen im gegenständlichen Fall nicht zur Anwendung kommt.

Da das Fahrzeug aufgrund seiner Verwendung zum Anlagevermögen zu zählen ist, werden die nicht abzugsfähige VorSt sowie die NoVA in Höhe von gesamt € 27.440,00 gemäß § 6 Z. 1 EStG zu Anschaffungskosten dieses Fahrzeuges.

Für einen Ansatz dieses Betrages als Betriebseinnahmen besteht jedoch kein Grund. Der Aktivierung der nicht abzugsfähigen VorSt und der NoVA steht eine Passivierung dieser Beträge als Schuld an das FA in gleicher Höhe gegenüber. Auch bei Durchführung eines Betriebsvermögensvergleiches führen diese Aktivierungen zu keiner Erfolgsauswirkung.

Die im Jahr 2007 erfolgte Gewinnerhöhung lt. BP um € 27.440,00 aus diesem Titel ist daher zu stornieren.

Was die Behandlung des Betriebsgebäudes betrifft, ist dazu Folgendes zu sagen:

Gemäß § 4 Abs. 1 EStG können bei der Gewinnermittlung nur Wirtschaftsgüter des notwendigen Betriebsvermögens berücksichtigt werden.

Gemäß § 5 Abs. 1 EStG können bei der Gewinnermittlung von Unternehmen, die nach § 189 UGB ... zur Gewinnermittlung verpflichtet sind, auch Wirtschaftsgüter des gewillkürten Betriebsvermögens berücksichtigt werden.

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 1 EStG können Aufwendungen, die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendet werden, bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden.

Gebäude werden grundsätzlich in einen betrieblich genutzten und einen privat genutzten Gebäudeteil aufgeteilt. (Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG<sup>17</sup>, Tz. 78 mwN)

Die räumliche Aufteilung von Grundstücken nach der betrieblichen und privaten Nutzung unterbleibt dann, wenn der anders genutzte Teil nur von untergeordneter Bedeutung ist. (Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG<sup>17</sup>, Tz. 80 mwN)

Die untergeordnete private Nutzung eines Betriebsgebäudes führt zu einer Nutzungsentnahme. Die auf die Privatnutzung entfallenden, als Betriebsausgaben erfassten Kosten an AfA, Reparaturen, Betriebskosten sowie Finanzierungsaufwand, sind als Entnahmewert anzusetzen. (Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG<sup>17</sup>, Tz. 80 mwN)

Dienstwohnung 1:

Herr BF sen. war bis Juli 2006 nicht nur Kommanditist der BF, sondern auch Geschäftsführer der Komplementär GmbH und erhielt von dieser als Entlohnung neben dem Gehalt und einem Dienstwagen auch die in Frage stehende Dienstwohnung, die er mit seiner im Betrieb der BF angestellten Ehegattin auch nach seiner Pensionierung bewohnte.

Ab August 2006 wurde die Wohnung von Seiten der BF bis zur Pensionierung der Ehegattin von Herrn BF sen. als Dienstwohnung der Ehegattin qualifiziert.

Ab der Pensionierung der Ehegattin des Kommanditisten mit Ende Juli 2007 wurde für die Wohnung Miete an Herrn BF sen. verrechnet.

Es scheint wichtig, darauf hinzuweisen, dass bei dieser ersten in Frage stehenden Dienstwohnung für das gegenständliche Verfahren nicht die betriebliche Bedingtheit einer Geschäftsführerwohnung von Herrn BF sen. zu beurteilen ist. Vielmehr ist die Frage zu beantworten, ob die der angestellten Ehegattin als Sachbezug überlassene Wohnung als Betriebsvermögen der BF zu beurteilen ist.

Das BFG kann sich der Qualifikation dieser Wohnung als Dienstwohnung für die Ehegattin von Herrn BF sen. vom August 2006 bis zum Juli 2007 nicht anschließen.

Der VwGH hat bereits in seiner Entscheidung vom 17. Oktober 1989 ZI. 88/14/0204 deutlich zum Ausdruck gebracht, dass als Maßstab für die Abgrenzung, ob eine Betriebswohnung aus betrieblichen oder privaten Motiven angeschafft wird, (auch) die Verkehrsauffassung diene. Danach sei bei Betrieben mittlerer Größe es unüblich, Arbeitnehmern Dienstwohnungen zur Verfügung zu stellen, sofern nicht besondere betriebliche Gründe für die Wohnraumschaffung bestehen.

Derartige besondere betriebliche Gründe für die Überlassung einer ehemaligen Geschäftsführerwohnung an eine, wenn auch langjährige und für das Unternehmen wichtige, Mitarbeiterin kann das BFG bei der gegenständlichen Konstellation nicht erkennen. Vielmehr scheint die vorübergehende Überlassung der Wohnung als Betriebswohnung an die Gattin Ergebnis dessen zu sein, dass diese Wohnung auch nach der Pensionierung des Kommanditisten als Geschäftsführer der GmbH, durch das Ehepaar BF sen. durchgängig bewohnt werden sollte, was sich auch am Ansatz einer (fremdüblichen) Miete nach der Pensionierung der Ehegattin des Kommanditisten zeigt.

Das BFG geht davon aus, dass diese Wohnung einer fremden Mitarbeiterin nicht zur Verfügung gestellt worden wäre.

Somit ist diese Wohnung jedenfalls im Prüfungszeitraum 2007 bis 2009 nicht mehr als Dienstnehmerwohnung zu beurteilen. Sie wird ab dem Ausscheiden von Herrn BF sen. als Geschäftsführer der Komplementär GmbH einem Gesellschafter der beschwerdeführenden GmbH & Co KG zur Befriedigung seines Wohnbedürfnisses zur Verfügung gestellt. Die Nutzfläche der Wohnung beträgt 5,19% des gesamten Betriebsgebäudes. Die private Nutzung erfolgt lediglich im untergeordneten Ausmaß, Damit bleibt das gesamte Gebäude Betriebsvermögen. Die ab diesem Zeitpunkt anfallenden (anteiligen) Gebäudekosten dieser Wohnung sind als Kosten der Haushaltsführung gemäß § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 nicht abzugsfähig.

## Dienstwohnung 2:

Anders ist nach Sicht des BFG die dem ab August 2006 zum Geschäftsführer bestellten Sohn des Kommanditisten nach Umbau des Betriebsgebäudes ab 2008 zur Verfügung gestellte Dienstnehmerwohnung zu qualifizieren.

Herr BF jun. war im Prüfungszeitraum nicht Gesellschafter der BF. Er war als Geschäftsführer bei der Komplementär GmbH der beschwerdeführenden GmbH & Co KG angestellt.

Nach den Bestimmungen des Gesellschaftsvertrages der KG erhält die Komplementär GmbH neben einem geringen Anteil am Gewinn der KG die Kosten der Geschäftsführung von der KG ersetzt.

Damit setzt die beschwerdeführende GmbH & Co KG nach dem Verständnis des BFG ihr Vermögen, nämlich die Räumlichkeiten der Dienstnehmerwohnung, für Zwecke des Unternehmens der KG ein. Die Vergütung der Geschäftsführertätigkeit gegenüber der Komplementär GmbH fällt in den Bereich des Unternehmens der KG. Dies hat der VwGH bei vergleichbarer Ausgangslage (VwGH am 19.10.1993, ZI. 93/14/0129) ausgeführt.

Bereits aus diesem Grund ist dieser Beschwerdepunkt entschieden und ist der Beschwerde der KG in diesem Punkt statzugeben. Auf Ebene der KG, die der GmbH die Kosten der Geschäftsführung ersetzt besteht ein Teil dieses Kostenersatzes in der Überlassung der Dienstnehmerwohnung BF jun. Daher stellen die Flächen dieser Wohnung jedenfalls Betriebsvermögen der KG vor. Die darauf entfallenden Aufwendungen stellen Betriebsausgaben der BF dar.

Im gegenständlichen Fall ist aus Sicht des BFG auch festzuhalten, dass darüber hinaus die zur Verfügung Stellung einer Dienstwohnung als Teil des Geschäftsführerentgelts bei der gegebenen Ausgangslage auch ohne die spezielle gesellschaftsrechtliche Situation betrieblich bedingt wäre.

Das FA hat die Dienstwohnung zunächst deswegen als privat eingestuft, da die Vereinbarungen im Zusammenhang mit der Dienstwohnung nicht fremdüblich wären. Das BFG folgt den Ausführungen der Vertreter der BF, wonach ein Mietvertrag zwischen Geschäftsführer und BF nicht erforderlich ist, da es sich um eine Wohnung handelt, die dem GF im Dienstvertrag zugesagt wurde.

Zudem ist nicht nur das FA, sondern auch das BFG der Ansicht, dass die Gesamtentlohnung des Geschäftsführers (Gehalt + Sachbezüge) nicht unangemessen ist. Dies ergibt sich bereits aus den absoluten Zahlen der Bezüge des Geschäftsführers im Prüfungszeitraum und wird durch die von der BF beigebrachten Vergleichswerte noch bestätigt.

Im Rahmen einer angemessenen Entlohnung ist es nach dem Verständnis des BFG zunächst den Parteien eines Arbeitsvertrages (dem Arbeitgeber und dem Arbeitnehmern) im Rahmen arbeits- und kollektivvertraglicher Regelungen überlassen, wie sich eine Vergütung für die Geschäftsführertätigkeit zusammensetzt, ob also ein höherer Gehalt bezahlt wird oder ein geringerer Gehalt mit Sachleistungen (Firmen-PKW, Dienstwohnung) kombiniert wird. Dies zeigt sich auch an den von den Vertretern der BF beigebrachten Beispielen der Entlohnung von Geschäftsführern von vergleichbaren Händlern des gleichen Konzerns, bei denen einem Geschäftsführer (bei deutlich höherem Gehalt) ebenfalls eine Dienstwohnung zur Verfügung gestellt wird.

Es ist dem FA mit der Judikatur des (VwGH vom 17. Oktober 1989 ZI. 88/14/0204) zunächst zwar dahingehend zuzustimmen, dass – letztlich wohl auch aufgrund der potentiellen Bindung betrieblichen Vermögens für **einen Arbeitnehmer** – bei der

zur Verfügung Stellung von Dienstwohnungen für die Frage der betrieblichen oder privaten Veranlassung der Anschaffung oder Errichtung gerade bei Personen, die dem Unternehmer nahestehend, (auch) auf die Verkehrsauffassung und die Betriebsgröße abzustellen ist.

Diese Aussage, die ist aber nach dem Verständnis des BFG schon dem Grunde nach nicht eins zu eins auf die Überlassung einer Dienstwohnung an einen **Geschäftsführer** umzulegen. Bei einem (den Eigentümern nahestehenden) Geschäftsführer steht vielmehr die Frage nach einer angemessenen Gesamtausstattung des Dienstverhältnisses im Vordergrund. Dies wohl umso mehr als es – wie oben dargestellt – in dieser Betriebsgröße schon dem Grunde nach nicht mehr unüblich ist, dass Dienstwohnungen für Geschäftsführer zur Verfügung gestellt werden.

Weiters erscheint dem BFG auch wesentlich, dass bei dem oben zitierten Erkenntnis die Einschränkung, wonach diese Überlegungen zur Verkehrsauffassung und der Betriebsgröße immer unter dem Aspekt zu sehen sind, ob nicht besondere betriebliche Gründe für die Wohnraumschaffung bestehen.

Gerade derartige besondere Gründe hat die BF bereits im Prüfungsverfahren und nun auch im Beschwerdeverfahren vorgebracht. Betrachtet man die Rufbereitschaft über sieben Tage und 24 Stunden, den Vorteil, dass der Geschäftsführer derartige Rufbereitschaften – im Gegensatz zu Angestellten – nicht finanziell abgegolten erhält, die Größe des Betriebsgeländes und die Fahrzeugwerte, die sich dort befinden, so ergeben sich daraus nach Sicht des BFG bereits ausreichend besondere betriebliche Gründe, die die Dienstwohnung für den Geschäftsführer auch im Licht der oben zitierten Judikatur des VwGH als betrieblich bedingt einzustufen.

Berücksichtigt man weiters, dass diese Dienstwohnung sich über der Lackiererei des Betriebes befindet und keinen privaten Eingang besitzt, so kann das BFG nicht erkennen, warum diese Wohnung, sei sie nun 160 m<sup>2</sup> oder 200 m<sup>2</sup> groß, aus privaten Motiven adaptiert worden sein sollte.

Somit ist diese Wohnung nach dem Verständnis des BFG aus beiden Gründen jedenfalls dem betrieblichen Bereich zuzuordnen, die Adaptierungskosten im Jahr 2007 sind Betriebsvermögen, die Abschreibungen und die laufenden Kosten für diese Wohnung sind Betriebsausgaben.

Dies gilt auch für die von der BP als privat qualifizierte Einbauküche. Diese Küche ist Betriebsvermögen, die Abschreibungen sind Betriebsausgaben. Die Küche teilt somit das steuerliche Schicksal der Wohnung.

Aufgrund der untergeordneten privaten Nutzung der Liegenschaft mit 5,19% ist somit die gesamte Liegenschaft Betriebsvermögen, die Kosten, die auf den (untergeordneten) privaten Bereich entfallen, sind als Nutzungsentnahme zu qualifizieren. Hinsichtlich der Bemessung dieser Nutzungsentnahme anhand der von der Betriebsprüfung dargestellten Aufteilung ist folgendes zu sagen:

## Gebäude AfA:

Beim gegenständlichen Gebäude, das seit 1977 in mehreren Schritten adaptiert und erweitert wurde, scheint eine direkte Zuordnung der Anschaffungskosten des privaten Anteils den Kommanditisten, Herrn BF sen. nicht möglich. Ein gängiger und – im gegenständlichen Fall nach Sicht des BFG – auch zutreffender Aufteilungsmaßstab ist eine Aufteilung der Liegenschaft nach dem Anteil der betrieblich und privat genutzten Flächen. Für die Nutzungsentnahme der Anschaffungskosten beträgt der Anteil somit 5,19% der AfA

	2007	2008	2009
Privatanteil AfA lt. BP	1.829,79	6.656,26	6.761,55
Privatanteil AfA lt. BFG (5,19%)	613,48	2.231,65	2.266,96
Gewinn +/-	- 1.216,31	- 4.424,61	- 4.494,59

## Liegenschaftsaufwand:

Wie sich im Zuge der mündlichen Verhandlung gezeigt hat, ist auch bei den laufenden Kosten der Liegenschaft eine Direktzuteilung aufgrund der Vielzahl der Kosten nicht möglich. Eine prozentuelle Aufteilung der Kosten in Höhe von 5,19% ist auch nach Sicht des BFG die sachgerechteste Zuteilung der Kosten zum betrieblichen und privaten Anteil.

Aus den vorliegenden Unterlagen ergibt sich aber, dass für die Bemessung der Nutzungsentnahme 2008 der angesetzte Liegenschaftsaufwand um die von der BP durchgeführte und von der BF nicht bestrittene Aktivierung von Betriebseinrichtungsgegenständen in Höhe von gesamt € 6.395,97 zu kürzen ist, womit der Liegenschaftsaufwand für 2008 auf € 105.801,05 sinkt, worauf wiederum 5,19% als Privatanteil anzuwenden sind.

	2007	2008	2009
Privatanteil Kosten lt. BP	19.816,28	17.368,10	8.760,05
Privatanteil Kosten BFG (5,19%)	6.643,83	5.491,07	2.936,99
Gewinn +/-	- 13.172,45	- 11.877,03	- 5.823,06

## Betriebskosten:

Familie BF sen. hat ab dem August 2007 mit der Miete auch monatlich Betriebskosten für Heizung und Wasser in Höhe von netto € 59,85 für die Wohnung bezahlt, die als Betriebseinnahmen erfasst wurden. Dem BFG ist nicht nachvollziehbar, warum diese bezahlten Betriebskosten die Privatentnahme – wie im BP Bericht dargestellt – erhöhen sollten. Vielmehr stellen diese Betriebskosten – genau wie die bezahlten Miete – keine Einnahme der BF sondern eine Einlage des Kommanditisten in die KG dar und sind somit

bei der Bemessung der Privatentnahme entgegen der Darstellung durch die BP nicht anzusetzen.

	2007	2008	2009
Ansatz BK lt. BP	334,70	2.394,60	2.394,60
Ansatz BK lt. BFG	0,00	0,00	0,00
Gewinn +/-	- 334,70	- 2.394,60	- 2.394,60

Darlehenszinsen:

Auch für die anlässlich des Umbaus 2007/2008 anfallenden Darlehenszinsen gilt die gleiche Form der Aufteilung. Darlehenszinsen für die Anschaffung oder Herstellung ein einheitlichen Gebäudes, das nur im untergeordneten Umfang privat genutzt wird, sind nach dem allgemeinen Aufteilungsschlüssel als Betriebsausgaben und Privatentnahmen aufzuteilen. (Doralt, EStG, § 4 Rz. 68 mit umfangreichen Nachweisen zur VwGH Judikatur) Gleichermaßen hat nach dem Verständnis des BFG auch für Darlehen, die für einen Umbau dieses einheitlichen Gebäudes aufgewendet werden, selbst wenn – wie im gegenständlichen Fall – der privat genutzte Teil des Gebäudes vom konkreten Umbau nicht betroffen ist. Es handelt sich bei dem für den Umbau aufgenommenen Darlehen um Schulden für ein (einheitliches) Wirtschaftsgut.

Anders sind jedoch die Zinsen des Darlehens für die Errichtung der Ausstellungshalle 2001/2002 zu behandeln. Derartige Kosten für ein Gebäude, das nur im untergeordneten Umfang privat genutzt wird, können mit Doralt (EStG, § 4 Tz. 68 mit umfangreichen Nachweisen zur VwGH Judikatur) dann ausschließlich dem betrieblichen Bereich zugerechnet werden, wenn mit dem Darlehen nicht ein Umbau des gesamten Gebäudes, sondern nachweislich allein die Anschaffung eines abgrenzbaren, ausschließlich betrieblich genutzten Gebäudeteiles finanziert wurde, der für sich genommen ebenfalls bestehen könnte.

Die gegenständliche Ausstellungshalle stellt nach den vorliegenden Plänen im Rahmen des mehrfach erweiterten Gebäudes den Anbau einer fast ausschließlich Glas-Stahl Konstruktion an das bestehende Gebäude und damit einen eigenständigen, ausschließlich betrieblich genutzten Teil dieses Gebäudes dar.

Damit sind die auf diesen Gebäudeteil entfallenden Darlehenszinsen, die mit einem eigenen Darlehen finanziert wurden, zur Gänze als Betriebsausgaben zu erfassen. Dies betrifft Zinsaufwendungen in Höhe von € 6.336,97 im Jahr 2007, € 5.791,65 im Jahr 2008 sowie € 4.315,21 im Jahr 2009.

Die Bemessungsgrundlage für die Kürzung des Privatanteils von 5,19% an Zinsen ist somit um diese Beträge zu kürzen. (AS 503 bzw. 505)

	2007	2008	2009
Ansatz Zinsen lt. BP	1.268,75	4.376,13	4.212,40

Ansatz Zinsen lt BFG	96,94	1.166,61	1.188,34
Gewinn +/-	- 1.171,81	- 3.209,52	- 3.024,06

Privatentnahme Küche:

Zusätzlich zum oben gesagten ist festzuhalten, dass auch die Privatentnahme der Küche zu stornieren ist und – wie oben dargestellt - die Aktivierung der Büroeinrichtung richtigerweise erst im Jahr 2008 zu erfolgen hat.

Zusammenstellung der Änderungen für die Gewinnermittlung:

	2007	2008	2009
Ansatz Gewinn lt. BP	15.797,74	709,45	64.744,57
Gewinnkorrektur NoVA/USt	- 27.440,00		
Veränderung Privatant. AfA	- 1.216,31	- 4.424,61	- 4.494,59
VÄ. Liegenschaftsaufwand	- 13.172,45	- 11.877,03	- 5.823,06
Veränderung BK	- 334,70	- 2.394,60	- 2.394,60
Veränderung Zinsen	- 1.171,81	- 3.209,52	- 3.024,06
Richtstellung Büroeinrichtung	-6.395,97	6.395,97	
Storno Privatentr. Küche	-604,50	-3.374,25	-3.157,81
Gewinn lt BFG	- 34.538,00	- 18.174,59	45.850,45
Gewinnverteilung:	2007	2008	2009
<b>BF</b> GmbH	- 353,51	- 32,44	510,94
<b>Vater</b> sen.	- 34.997,60	- 3.211,75	50.583,28
MWR	- 1.552,25	- 17.412,67	- 7.851,36
SBE	2.910,00	2.910,00	2.910,00
SBA	- 544,64	- 427,73	- 302,41
Steuerlicher Anteil <b>V</b>	- 34.184,49	- 18.142,15	45.339,51

Für Zwecke der Umsatzbesteuerung ist zum VorSt Abzug für die Errichtungskosten bzw. die laufenden Kosten des Gebäudes Folgendes anzuführen:

Gemäß § 12 Abs. 2 Z. 2 lit. a UStG 1994 in der im Prüfungszeitraum geltenden Fassung gelten Lieferungen, sonstige Leistungen oder Einfuhren nicht als für das Unternehmen ausgeführt, 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.

Damit folgt im Prüfungszeitraum die umsatzsteuerliche Behandlung der Kosten für die Wohnung des Kommanditisten der einkommensteuerlichen Behandlung.

Gemäß § 20 Abs. 1 Z. 1 EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge nicht abgezogen werden.

Für Gebäude, die sowohl betrieblichen als auch privaten Zwecken dienen, besteht grundsätzlich ein Aufteilungsgebot in einen betrieblichen und einen privaten Teil.

Umfassen aber die privat genutzten Gebäudeteile weniger als 20% der gesamten Fläche des Gebäudes, so gehört das Gebäude insgesamt zum Betriebsvermögen.

Ungeachtet der Regelung des § 20 Abs. 1 Z 1 und Z 2 lit. a EStG 1988 zählen aber ... privat genutzte Gebäudeteile von untergeordneter Bedeutung einkommensteuerlich zum notwendigen Betriebsvermögen und führen damit zu (abzugsfähigen) Betriebsausgaben (AfA, etc.), welche erst in der Folge durch den korrespondierenden Ansatz einer so genannten "Nutzungsentnahme" im Ergebnis neutralisiert werden. Im Hinblick darauf ist die Regelung des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 - vor dem Hintergrund der Unionsrechtslage und somit jedenfalls für Zeiträume vor Inkrafttreten von Artikel 168a der Mehrwertsteuersystemrichtlinie - dahingehend auszulegen, dass sie für einen solchen Gebäudeteil, der erst nach einer Verrechnung mit der "Nutzungsentnahme" und sohin erst im saldierten Ergebnis zu nicht abzugsfähigen Aufwendungen führt, keinen Vorsteuerausschluss normiert. (VwGH vom 19.03.2013, ZI. 2010/15/0085)

Das BFG folgt dieser Judikatur. Dies hat im Ergebnis folgende Auswirkungen:

Gebäudeinvestitionen und Gebäudekosten 2007 bis 2009:

Der VorSt Abzug für die Umbaukosten des Gebäudes in den Jahren 2007 bis 2009 steht der BF in vollem Umfang zu, wie der VorSt Abzug für die laufenden Kosten des Gebäudes.

Am Ende des Jahres ist eine Nutzungsentnahme in Höhe des auf den untergeordnet privat genutzten Teil des Gebäudes entfallenden Anteils durchzuführen, der die AfA und den sonstigen Liegenschaftsaufwand umfasst.

Diese Nutzungsentnahme ist als fiktive Dienstleistung dem Normalsteuersatz zu unterwerfen. (UFS vom 12. März 2013, RV/0437-G/12 mwN)

In diesem Zusammenhang, darf darauf hingewiesen werden, dass die Berechnung der nicht abzugsfähigen VorSt durch das FA auch einen logischen Fehler aufweist.

Der VorSt Abzug kann – neben weiteren Voraussetzungen – nur von dem in den Rechnungen über die Errichtungskosten ausgewiesenen USt-Betrag erfolgen. Damit hat auch die Kürzung der VorSt des als privat eingestuften Teiles des Gebäudes aus diesen Errichtungskosten zu erfolgen. Ein Rückgriff für diese Kürzung auf die (deutlich höher angesetzten) Verkehrswerte der als privat qualifizierten Gebäudeteile zur Bemessung der VorSt-Kürzung, wie dies das FA bemessen hat, ist jedenfalls verfehlt.

Da für die Bemessung der Abzugsfähigkeit eine Anknüpfung der Umsatzbesteuerung an die einkommensteuerlichen Bestimmungen erfolgt, ist somit eine Kürzung der VorSt aus den Errichtungskosten in Höhe von 5,19% vorzunehmen.

Zur Küche der der Dienstnehmerwohnung BF jun. wurde bereits oben ausgeführt, dass diese nach dem Verständnis des BFG das Schicksal der Dienstwohnung teilt. Da die Wohnung dem betrieblichen Bereich zuzurechnen ist, ist auch ein VorSt Abzug für die Küche, die um den Jahreswechsel 2007/2008 angeschafft wurde zulässig. Die VorSt im Jahr 2007 ist somit um € 1.209,01 zu erhöhen, die VorSt im Jahr 2008 um € 1.948,81.

#### Zusammenstellung der Änderungen für die USt:

	2007	2008	2009
Nutzungsentnahme AfA	613,48	2.231,65	
Nutzungsentnahme Liegenschaftsaufwand	6.643,83	5.491,07	
Summe Erhöhung 20%	7.257,31	7.722,72	
Umsatz 20% lt. BP	3.365.874,97	3.354.242,76	
Umsatz 20% lt. BFG	3.373.132,28	3.361.965,48	
Steuerbarer Umsatz BP	3.459.368,96	3.413.608,99	
Steuerbarer. Umsatz BFG	3.466.626,27	3.421.331,71	

#### Zusammenstellung der Änderungen für die VorSt:

	2007	2008	2009
VorSt lt. BP	570.031,73	514.344,68	
Korr. Privatentr. Gebäude	58,45	64.923,48	
Korr. Privatentr. Küche	1.209,01	1.948,81	
VorSt lt. BFG	571.299,19	581.216,97	

#### 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 gegenständlichen Verfahren ist eine Revision nicht zulässig, da die Frage, ob die Nichtabzugsfähigkeit der NoVA und der USt zu einer Erfolgsauswirkung führt, bereits nach allgemeinen buchhalterischen Grundsätzen eindeutig zu beantworten ist. Die Beurteilung der Frage der Betriebsvermögenseigenschaft von Dienstnehmerwohnungen folgt der im Einzelnen oben zitierten Rechtsprechung des VwGH, ebenso wie die umsatzsteuerliche Behandlung dieser Dienstnehmerwohnungen in den Jahren 2007 bis 2009.

Salzburg-Aigen, am 14. August 2015