jusline®
»» Recht. Schnell

Sie können die QR Codes nützen um später wieder auf die neuste Version eines Gesetzestexts zu gelangen.

TE Vwgh Erkenntnis 2015/9/1 2012/15/0105

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 01.09.2015

Index

E3L E09301000
32/04 Steuern vom Umsatz

Norm

UStG 1994 §12 Abs2 Z2 lita
UStG 1994 §2 Abs1
31977L0388 Umsatzsteuer-RL 06te Art4 Abs1
31977L0388 Umsatzsteuer-RL 06te Art4 Abs2
32006L0112 Mehrwertsteuersystem-RL Art9 Abs1

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Zorn und die Hofrätin Dr. Büsser sowie die Hofräte MMag. Maislinger, Mag. Novak und Dr. Sutter als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Tanzer, über die Beschwerde des Finanzamtes Kirchdorf Perg Steyr in 4320 Perg, Herrenstraße 20, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Linz, vom 18. April 2012, Zl. RV/1381-L/11, miterledigt RV/1382-L/11, RV/1384-L/11, betreffend u.a. Umsatzsteuer 2005 bis 2009 (mitbeteiligte Partei: F GmbH in R, vertreten durch die CONTAX Wirtschaftstreuhandgesellschaft mbH in 1010 Wien, Seilerstätte 16), zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird insoweit, als er über Umsatzsteuer 2005 bis 2009 abspricht, wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Begründung

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

Anlässlich einer abgabenbehördlichen Prüfung traf der Prüfer die Feststellung, dass der Grund für die Errichtung des Fertigteilhauses einzig und allein darin bestanden habe, dem Gesellschafter und Geschäftsführer Mag. B eine private Wohnmöglichkeit zu verschaffen. Er vertrat die Auffassung, dass die Liegenschaft außerbetriebliches Vermögen der Mitbeteiligten darstelle und die im Zusammenhang mit der Errichtung des Fertigteilhauses bzw. den laufenden

Aufwendungen hierfür geltend gemachten Vorsteuern gemäß § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 nicht abziehbar seien. Ertragsteuerlich führe die unentgeltliche Überlassung des Fertigteilhauses zu einer verdeckten Ausschüttung, weil die "Sachbezugsgewährung" in Zusammenschau mit den sonstigen für die Geschäftsführertätigkeit gewährten Vergütungen eine angemessene (fremdübliche) Entlohnung überschreite. Der Geschäftsführerbezug von Mag. B sei 1989 in Anlehnung an jenen seines Vorgängers festgelegt und beschlossen worden. Als Basis habe der Kollektivvertrag Eisen-Metall gedient. Diese für den Geschäftsführer angemessene Entlohnung sei auch bis dato unter Berücksichtigung der jährlichen Lohnerhöhungen angesetzt und bezahlt worden. Als Bemessungsgrundlage für die verdeckte Ausschüttung werde der Mittelwert für Mieten in X laut Immobilienspiegel herangezogen. Von diesem Wert werde der bereits versteuerte Sachbezug in Abzug gebracht. Die Differenz zuzüglich der darauf entfallenden Kapitalertragsteuer stelle eine verdeckte Ausschüttung an Mag. B dar.

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

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

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

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

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

Das Mag. B zur Nutzung überlassene Gebäude entspreche durchschnittlichen bürgerlichen Verhältnissen. Es verfüge über keine Sonderausstattung. Dass Mag. B das Grundstück und das Modell des Fertigteilhauses ausgewählt habe, ändere daran nichts, weil die Ausführung des Gebäudes nicht derart auf die persönlichen Bedürfnisse von Mag. B zugeschnitten worden sei, dass eine anderweitige Vermietung unmöglich wäre. Es lägen auch keine Gründe vor, die für einen privat veranlassten Wohnsitzwechsel von Mag. B sprächen (etwa dessen besondere Vorliebe, auf dem Land zu wohnen). Das gegenständliche Einfamilienhaus sei daher dem Betriebsvermögen der Mitbeteiligten zuzuordnen. Gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 könne ein Unternehmer jene Vorsteuerbeträge für Lieferungen und Leistungen

abziehen, die von anderen Unternehmern im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden seien. Da die strittigen Vorsteuern wie oben dargestellt das im Betriebsvermögen befindliche Einfamilienhaus beträfen und laut Aktenlage keine anderen Hinderungsgründe (z.B. Fehlen einer formgültigen Rechnung) ersichtlich seien, könne der Vorsteuerabzug im Zusammenhang mit der Errichtung nicht verwehrt werden, weshalb der Berufung hinsichtlich der Umsatzsteuer stattzugeben sei.

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

Als verdeckte Ausschüttung seien alle nicht ohne weiteres als Ausschüttung erkennbaren Vorteile (Zuwendungen) an die an einer Körperschaft unmittelbar oder mittelbar beteiligten Personen anzusehen, die zu einer Gewinnminderung bei der Körperschaft führten und dritten, der Körperschaft fremd gegenüberstehenden Personen nicht gewährt würden. Mag. B sei an der Mitbeteiligten zu 7,66 % mittelbar beteiligt. Eine Vermögensminderung liege einerseits vor, weil die Mitbeteiligte alle im Zusammenhang mit der Liegenschaft anfallenden Kosten trage. Andererseits werde das im Betriebsvermögen befindliche Gebäude nicht zum ortsüblichen Preis vermietet. Dass die Übersiedlung des "Zentralbüros" nach X und Errichtung eines Fertigteilhauses für Mag. B von den Gesellschaftern beschlossen, diese Beschlüsse aber nicht schriftlich dokumentiert worden seien, spreche dafür, dass man sich auf familiärer Ebene geeinigt habe. Die Überlassung des Hauses sei zwar als Sachbezug der Lohnsteuer unterworfen worden. Eine vertragliche Grundlage für die Benützung des Hauses liege jedoch nicht vor. Es sei weder ein schriftlicher Dienstvertrag noch ein schriftlicher Vertrag betreffend die Überlassung einer Dienstwohnung vorhanden. Auch Regelungen betreffend Betriebskosten, Reparaturaufwendungen etc. seien nicht getroffen worden. Auf Nachfrage der belangten Behörde, was mit dem Haus geschehe, wenn Mag. B das Unternehmen verlasse oder in Pension gehe, sei mitgeteilt worden, Mag. B gehe erst in ca. zehn Jahren in Pension, daher sei dies noch nicht bekannt. Mit einem fremden Geschäftsführer hätte man jedenfalls geregelt, was im Falle eines Ausscheidens mit dem Haus geschehe. Dass die Mitbeteiligte weiteren Dienstnehmern Wohnungen zur Verfügung stelle, möge zutreffen, allerdings kaum dieser Art und Größe. Überdies könnten fremde Arbeitnehmer nicht - wie im Streitfall - "das Grundstück und das Fertighausmodell auswählen". Letzteres sei jedenfalls nicht fremdüblich. Einem fremden Geschäftsführer, der im Falle einer Sitzverlegung nicht bereit gewesen wäre, seinen Wohnsitz zu verlegen, hätte man mit der Abberufung gedroht. Zumindest wäre man nicht bereit gewesen, ihm einen Teil der mit der Sitzverlegung verbundenen Kosteneinsparung zukommen zu lassen. All dies spreche dafür, dass Mag. B das Haus causa societatis zur Verfügung gestellt worden sei. Durch das Zur-Verfügung-Stellen des Hauses sei zudem die angemessene "Gesamtausstattung" von Mag. B überschritten worden, die sich bis dahin an jener seines Vorgängers orientiert habe. Der vom Magazin "Format" ermittelte Durchschnittsverdienst von 124.000 € stelle schon deswegen keinen tauglichen Vergleichsmaßstab dar, weil es in Bezug auf die Entlohnung große Unterschiede zwischen den Unternehmen gebe. Eine Aufstellung der Durchschnittsbezüge von Geschäftsführern vergleichbarer Unternehmen liege aber nicht vor (äußerer Betriebsvergleich). Daher sei die Entlohnung des Vorgängers von Mag. B, der eine annähernd vergleichbare Tätigkeit im Unternehmen ausgeübt habe, als Vergleichsmaßstab heranzuziehen (innerer Betriebsvergleich). Durch die Zurverfügungstellung des Hauses habe sich sprungartig eine nicht unerhebliche Lohnsteigerung ergeben. Dadurch sei die zuvor angemessene "Gesamtausstattung" überschritten worden. Die Überlassung der Wohnung sei von den Gesellschaftern bzw. vom Geschäftsführer als gesetzlichem Vertreter der Mitbeteiligten beschlossen worden. Folglich liege auch ein auf Vorteilsgewährung gerichteter Willensentschluss der Mitbeteiligten vor.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die vom Finanzamt erhobene Beschwerde.

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

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

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

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

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

...

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

...

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

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

..."

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

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

Damit hat die belangte Behörde die Rechtslage verkannt.

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

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

Somit stellen sowohl die 6. RL (nunmehr MwStSystRL) als auch deren Umsetzung in § 2 Abs. 1 UStG 1994 auf eine Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen ab. Erfolgt die Überlassung der Nutzung des Wohnhauses an den Gesellschafter und Geschäftsführer nicht deshalb, um eine Gegenleistung zu erzielen, sondern nur, um dem Gesellschafter einen Vorteil zuzuwenden (Ausschüttung aus einer Gesellschaft), so fehlt es insoweit an einer solchen wirtschaftlichen Tätigkeit (vgl. z.B. die Erkenntnisse vom 16. Mai 2007, 2005/14/0083, VwSlg 8229/F, vom 7. Juli 2011, 2007/15/0255, VwSlg 8654/F, vom 19. Oktober 2011, 2008/13/0046, VwSlg 8671/F, und vom 19. März 2013, 2009/15/0215, ebenso Ruppe/Achatz, UStG4, § 12 Tz 174). Vor dem Hintergrund, dass die belangte Behörde zur Überzeugung gelangte, dass Mag. B das hier in Rede stehende Fertigteilhaus causa societatis überlassen wurde, weil die bis dahin angemessene "Gesamtausstattung" von Mag. B durch den Vorteil aus der unentgeltlichen Nutzung des Hauses überschritten wurde, stehen der Mitbeteiligten nach dem Gesagten die Vorsteuern im Zusammenhang mit der Errichtung des Gebäudes und den laufenden Kosten von vornherein nicht zu. Anderes könnte nur gelten, wenn sich im fortgesetzten Verfahren

erweisen sollte, dass der Vorteil aus der Nutzung des Hauses - wie in der Gegenschrift der Mitbeteiligten behauptet - zu keiner unangemessenen "Gesamtausstattung" von Mag. B geführt hat.

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

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

Wien, am 1. September 2015

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2015:2012150105.X00

Im RIS seit

19.02.2021

Zuletzt aktualisiert am

19.02.2021

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, http://www.vwgh.gv.at

© 2025 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at