



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 17

GZ. RV/2459-W/09

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw. GmbH, Adresse, vertreten durch Mag. Michael Ehrenstrasser, Steuerberater und Wirtschaftsprüfer, 1140 Wien, Beckmannsgasse 6, vom 20. April 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes Bruck Eisenstadt Oberwart vom 30. März 2009 betreffend Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer für den Zeitraum 2003 bis 2006 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der Bescheid betreffend Körperschaftsteuer 2005 wird abgeändert. Die Bemessungsgrundlage für die Körperschaftsteuer 2005 beträgt € 89.632,14 die Körperschaftsteuer 2005 beträgt nach Abzug einbehaltener Steuerbeträge (€ 28,53) insgesamt € 22.379,51.

Die übrigen angefochtenen Bescheide (Umsatzsteuer 2003 bis 2006, Körperschaftsteuer 2003, 2004 und 2006) werden aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Die Bw. GmbH (Berufungswerberin, Bw.) betreibt am Standort Adresse eine Autobahnrasstation. In den Bilanzen 2003 bis 2006 befand sich im gewillkürten Betriebsvermögen auch ein an die Tochter des Gesellschaftergeschäftsführers vermietetes Einfamilienhaus (EFH). Die im Jahr 2009 durchgeführte Betriebsprüfung für die Jahre 2003 bis 2006 stellte in der Niederschrift zur BP fest, dass dieses EFH entsprechend der neueren Judikatur des VwGH dem außerbetrieblichen Vermögen zuzurechnen sei. Das Gebäude sei

zwar nicht als luxuriös einzustufen, sei aber wegen eines erhöhten Wohnbedürfnisses der Tochter und späteren Mieterin errichtet worden und habe diese während der Errichtung mit den ausführenden Firmen Kontakte gepflegt sowie ein besonderes Augenmerk auf die Einrichtung der Küche gehabt. Das EFH sei daher auf die besonderen Bedürfnisse der Tochter des GesGf der Bw. abgestimmt worden und stelle daher kein gewillkürtes Betriebsvermögen dar. Entscheidend sei nicht allein der gehobene Standard eines Gebäudes sondern die Frage, wer bestimmenden Einfluss auf die Ausstattung des EFH habe.

Da die Vermietung auch nicht zum üblichen Betriebsgegenstand der Bw. zähle und die entgeltliche Nutzung des Wohnhauses durch die Tochter des GesGf. nicht dem Zweck der Einnahmenerzielung sondern der Vorteilsgewährung an eine dem Gesellschafter nahestehende Person erfolge, fehle es an der wirtschaftlichen Tätigkeit und somit an einer Voraussetzung für die Umsatzsteuerbarkeit der Vermietung. Die Höhe des Mietzinses sei daher nicht entscheidend, da diese ja so „*konstruiert werden kann, dass sie jedenfalls fremdüblich ist.*“

Im weitgehend begründungslosen BP-Bericht (Verweis auf die oben dargestellte Niederschrift) wurden seitens des Finanzamts (FA) die Mieten aus den Einnahmen und die AfA sowie die sonstigen Instandhaltungskosten aus den Ausgaben ausgeschieden. Ebenso wurden die geltend gemachten Vorsteuern betreffend das EFH gestrichen.

Daraus ergaben sich folgende beträchtliche Veränderungen:

Körperschaftsteuer

	2003	2004	2005	2006
Gewinn lt. Erklärung	€ 80.503,08	€ 138.654,44	€ 80.491,24	€ 184.203,86
Mieten	- € 1.360,00	-€ 8.160,00	-€ 8.160,00	-€ 8.160,00
AfA	€ 2.714,50	€ 3.531,70	€ 3.848,40	€ 3.848,40
Instandhaltung			€ 9.622,00	
Afa Korrektur			- € 481,10	-€ 962,20
Gewinn lt. BP	€ 81.857,58	€ 133.936,14	€ 85.320,54	€ 178.930,06

Vorsteuerkürzungen

	2003	2004
Vorsteuern lt. Erklärung	€ 187.839,92	€ 161.423,49
Nicht anerkannte Vorsteuern	€ 35.895,60	€ 8.318,00
Vorsteuern lt. BP	€ 151.944,32	€ 159.759,89

In der rechtzeitig eingebrachten Berufung wird im Wesentlichen eingewendet, dass die vom VwGH zum Privatvermögen einer Körperschaft entwickelte Judikatur auf den strittigen Fall nicht anwendbar sei. Es handle sich bei dem EFH um ein Fertigteilhaus „von der Stange“, welches im Rahmen eines fremdüblichen Mietvertrages an die Tochter des GesGf vermietet worden sei. Diese Vorgehensweise sei in der Gesellschaft deshalb gewählt worden, weil liquide Mittel im Unternehmen zur Veranlagung zur Verfügung gestanden wären und es könne einem Steuerpflichtigen nicht vorgeschrieben werden, wie er deren Veranlagung vornehme. Bereits nach 23 Jahren sei (unter Berücksichtigung des Vorsteuerabzuges) bei der derzeitigen Vermietungssituation ein Gesamtüberschuss aus der Immobilie zu erwarten.

Das EFH sei nicht auf die Bedürfnisse des Mieters zugeschnitten, sondern sei für fast jede Familie geeignet und überdies nicht nur nicht luxuriös sondern nicht einmal als repräsentativ zu bezeichnen. Die Mieteinnahmen wären im Verhältnis zu den übrigen Umsätzen der Bw. äußerst gering und stelle die Immobilie weiters eine sinnvollere Stärkung des Betriebes dar als Wertpapiere.

Die Feststellung der Bp. unter Tz 3 des Bp.-Berichtes betreffend die Behandlung der Errichtungskosten einer Fertigteilgarage im Betrag von € 9.622,00 (Aktivierung und Abschreibung auf zehn Jahre statt Sofortabschreibung als Instandhaltungsaufwand) im Jahr 2005 blieb unbekämpft.

Über die Berufung wurde erwogen:

Unstrittig ist, dass die Bw. im Streitzeitraum im gewillkürten Betriebsvermögen ein Einfamilienhauses in XY, (Liegenschaft EZ 111/KG XY) errichtete. Es handelt sich bei diesem Haus um ein Fertigteilhaus Modell Libra 140 der Firma Firma GmbH mit einer Wohnnutzfläche von 140 m² (80 m² ebenerdig und 60 m² im Obergeschoß).

Das streitgegenständliche EFH wurde in der Folge an die Tochter des GesGf. um monatlich € 680 exkl. USt vermietet. Die Höhe der Errichtungskosten, Mietentgelte sowie die geltend gemachten Vorsteuern sind beträchtlich unstrittig und entsprechen den Feststellungen der Betriebsprüfung.

Aus dem Vorbringen verbunden mit den Feststellungen der Bp und bestätigt durch die Höhe der Errichtungskosten ist eindeutig ableitbar, dass es sich bei dem strittigen Gebäude nicht um ein luxuriöses Gebäude handelt, für welches auf dem freien Markt kein anderer Mieter zu finden wäre als der Gesellschafter oder eine diesem nahestehende Person. Wenn die Bw. ausführt, dass es sich bei dem Gebäude um ein EFH-Fertigteilhaus von der Stange handelt scheint dieses Vorbringen im Hinblick auf Gesamtnutzfläche und Errichtungskosten zutreffend zumal es vom FA nicht in Abrede gestellt wurde.

Dem Umstand, dass im Zuge der Gebäudeerrichtung die spätere Mieterin bereits in den Bauvorgang und die Herstellung der Küche eingebunden war, kommt keine streitentscheidende Bedeutung zu. Ein derartiges Vorgehen erscheint vor dem Hintergrund der zukünftigen Anmietung nicht unüblich. Im Gegenteil ist erwartbar, dass bei Errichtung oder Umbau eines Gebäudes ein zu diesem Zeitpunkt bereits bekannter späterer Mieter seine Wünsche in das Bauvorhaben einbringen kann. Das führt aber nicht zwangsläufig dazu, dass ein übliches EFH zu einem nach den speziellen Bedürfnissen des Mieters erstelltes Gebäude wird. Das trifft vor allem dann nicht zu, wenn die eingebrachten Wünsche (Art der Bodenbeläge, Farbe der Fließen usw.) lediglich Standardentscheidungen zur Gebäudeausstattung darstellen, die für jeden üblichen Gebäudenutzer sinnvoll und brauchbar erscheinen. Aus den Ermittlungen des FA lassen sich keine außergewöhnlichen Sonderbedürfnisse der Tochter des GesGf. erkennen, welche bei der Gebäudeerrichtung berücksichtigt worden wären.

Der an die Mieterin verrechnete Mietzins von € 680,00 exklusive USt entspricht einem Mietentgelt von rund € 4,86 je m². Recherchen im Internet zu Mietpreisen für EFH im Burgenland ergaben nach Bezirken unterschiedlich einen ungefähren m² Preis von € 4,10 bis € 5,50 exklusive USt. So wird laut Immobilienbörse im Mai 2011 ein neu errichtetes Einfamilienhaus in Eisenstadt mit einer Wohnfläche von 150m² um eine Nettomiete von

€ 800,00 (somit € 5,30 /m²) angeboten. Beachtet man dabei einerseits den Umstand, dass seit Abschluss des streitgegenständlichen Mietvertrages mehr als sieben Jahre vergangen sind und überdies den Umstand, dass das Mietpreisniveau wegen der zentraleren Lage und besseren Verkehrsanbindung in Eisenstadt über jenem in XY liegt, scheint das verrechnete Mietentgelt dem Fremdvergleich zu entsprechen.

Aus den glaubwürdigen, nachvollziehbaren und seitens des FA unwidersprochen gebliebenen Berufungsausführungen ist weiters ersichtlich, dass bei dem strittigen Wirtschaftsgut regelmäßig Einnahmen aus der Vermietung erzielt werden und überdies ab dem dreißigsten Vermietungsjahr ein Gesamtüberschuss aus der Vermietung (ohne Berücksichtigung einer allfällig aufgedeckten stillen Reserve) zu erwarten ist.

Aus [§ 5 EStG 1988](#) iVm [§ 4 Abs. 10 Z. 3 lit. b EStG 1988](#) ergibt sich, dass Unternehmer die gemäß [§ 189 UGB](#) verpflichtet sind Bücher zu führen neben notwendigem Betriebsvermögen auch gewillkürtes Betriebsvermögen in die Bilanz aufnehmen dürfen. Da die Bw. eine Kapitalgesellschaft iSd [§ 7 Abs. 3 KStG 1988](#) ist, ist sie zur Buchführung gemäß [§ 5 EStG 1988](#) verpflichtet und somit grundsätzlich berechtigt gewillkürtes Betriebsvermögen zu halten.

Das Körperschaftsteuerrecht kennt keinen eigenen Betriebsvermögensbegriff. Es gilt somit grundsätzlich der einkommensteuerrechtliche Betriebsvermögensbegriff sofern dies für Körperschaften begrifflich möglich ist.

Als gewillkürtes Betriebsvermögen kommen alle Wirtschaftsgüter in Betracht, die weder zum notwendigen Privatvermögen noch zum notwendigen Betriebsvermögen gehören. Gewillkürtes Betriebsvermögen umfasst Wirtschaftsgüter, deren Art nicht eindeutig in den betrieblichen oder privaten Bereich weist, deren Einreihung in den betrieblichen oder privaten Bereich aber auch ihrer Natur nicht widerspricht (BFH, BStBl 2001 II 828). Voraussetzung für gewillkürtes Betriebsvermögen ist, dass das Wirtschaftsgut in irgendeiner Weise dem Betrieb förderlich ist - etwa durch ein betriebliches Interesse an einer fundierten Kapitalausstattung oder durch zusätzliche Erträge; als Schulbeispiel für gewillkürtes Betriebsvermögen gelten dabei Liegenschaften (VwGH 12.12.1995, [94/14/0091](#)).

Die Grenze der Entscheidungsfreiheit ist dort gelegen wo gewillkürtes Betriebsvermögen ausschließlich deshalb aufgenommen wird, um einen steuerlichen Vorteil zu erreichen, zB um eine bevorstehende Wertminderung oder einen drohenden Verlust von der einkommensteuerlich unbeachtlichen Privatsphäre in den steuerwirksamen betrieblichen Bereich zu verlagern (VwGH 8.11.1977, [1054/75](#), 2175/77; VwGH 21.11.1995, [92/14/0152](#); VwGH 28.5.1997, [92/13/0273](#)).

Grundsätzlich sind bei Körperschaften, die den Gewinn nach [§ 7 Abs. 3 KStG 1988](#) ermitteln, alle Einkünfte iSd. [§ 2 Abs. 3 EStG 1988](#) den Einkünften aus Gewerbebetrieb zuzurechnen. Alle Wirtschaftsgüter, die der Einkunftszielung dienen, sind dem notwendigen oder dem gewillkürten Betriebsvermögen zuzuordnen. Die in [§ 7 Abs. 3 KStG 1988](#) enthaltene Zurechnungsvorschrift schließt jedoch nicht von vornherein aus, dass diese Körperschaften steuerrechtlich einen außerbetrieblichen Vermögensbereich haben können. Dieser umfasst einerseits Wirtschaftsgüter, die nicht der Einkunftszielung dienen (zB Wirtschaftsgüter, die bei einer Liebhabereitfähigkeit verwendet werden) oder Wirtschaftsgüter, die auf Grund gesetzlicher Bestimmungen als nicht betrieblich veranlasst anzusehen sind (zB Wirtschaftsgüter, die Repräsentationszwecken dienen). Diese Trennung der Vermögensphären folgt aus dem Grundsatz des Ertragssteuerrechtes, wonach die betriebliche von der betriebsfremden Vermögensphäre zu trennen ist. In diesem Zusammenhang hat der VwGH auch erkannt, dass eine Wohnung, die an den geschäftsführenden Gesellschafter gegen ein geringes Entgelt überlassen wird und die gänzlich auf die persönlichen Bedürfnisse des Gesellschafters zugeschnitten ist der außerbetrieblichen Sphäre der Gesellschaft zuzuordnen ist (VwGH 20.6.2000, [98/15/0169](#), 98/15/0170).

Nach dieser Judikatur des VwGH zählen einzelne Wirtschaftsgüter, deren Anschaffung oder Herstellung rein gesellschaftsrechtlich veranlasst ist und die nicht der Einkommenserzielung der Kapitalgesellschaft dienen, nicht zum gewillkürten Betriebsvermögen der Gesellschaft, sondern wegen der Übernahme der einkommensteuerlichen Gewinnermittlungsvorschriften durch [§ 7 Abs. 2 KStG 1988](#) in den Körperschaftsteuerbereich als notwendiges Privatvermögen zum "steuerneutralen Vermögen" der Kapitalgesellschaft (VwGH 24. 6. 2004, [2001/15/0002](#)).

Gerade mit der Frage der Zurechnung von durch Gesellschafter oder ihnen nahestehenden Personen genutzte Wohnungen und Häusern, die im zivilrechtlichen Eigentum der Gesellschaft stehen, zur außersteuerlichen Sphäre der Gesellschaft hat sich der VwGH und die Literatur in den letzten Jahren mehrfach auseinandergesetzt (VwGH 20. 6. 2000, [98/15/0169](#); 24. 6. 2004, [2001/15/0002](#); 26. 3. 2007, 2005, 14/0091; 19. 4. 2007, 2005/15/0071; 16. 5. 2007, 2005/14/0083; Rauscher, UFSjournal 2008, 76).

Nach dieser jüngeren Judikatur des VwGH, in der das Höchstgericht einer exzessiven Auslegung der außerbetrieblichen Sphäre von Gesellschaften entgegengetreten ist, ist bei Gebäuden zu unterscheiden zwischen jederzeit im betrieblichen Geschehen (zB durch Vermietung) einsetzbaren Gebäuden einer Kapitalgesellschaft und Gebäuden, die schon ihrer Erscheinung nach für die private Nutzung durch den Gesellschafter bestimmt sind (etwa besonders repräsentative Gebäude oder speziell auf die Wohnbedürfnisse des Gesellschafters

abgestellte Gebäude). Nur letztere können zur außerbetrieblichen Sphäre einer Gesellschaft gehören. Werden Gebäude, die jederzeit im betrieblichen Geschehen durch Vermietung einsetzbar sind, zwar dem Gesellschafter vermietet, selbst bei einem zu niedrigen Mietzins, spricht dies in rechtlicher Hinsicht nicht gegen deren Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen, sondern führt - bei Vorliegen der weiteren Voraussetzungen zu einer verdeckten Gewinnausschüttung (Zorn, RdW 2007/647, 620).

Generell ist davon auszugehen, dass durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasstes außerbetriebliches Vermögen einer Kapitalgesellschaft nur in Ausnahmefällen angenommen werden kann (Pkt 7 Körperschaftsteuerprotokoll 2005; § 8 Anhang, 9). Eine Verschiebung in den außerbetrieblichen Bereich kommt bei Gebäuden nur dann in Betracht, wenn es sich um Objekte handelt, die realistischerweise nicht fremdüblich vermietbar sind. Darunter fallen vor allem Immobilien wie zB eine Luxusvilla mit extravaganter Ausstattung; aber auch andere Luxuswirtschaftsgüter (Pkt 2.4 Slbg Steuerdialog 2008; Zorn, RdW 2007/647, 620).

Für die Zuordnung eines Wirtschaftsgutes zum betrieblichen bzw außerbetrieblichen Bereich ist es weiters nicht von Bedeutung, welchen Betriebsgegenstand die Kapitalgesellschaft hat (Pkt 2.4 Slbg Steuerdialog 2008).

Vom Gesellschafter für die Nutzung von Liebhabeireiwirtschaftsgütern gezahlte Nutzungsentgelte führen ebenfalls zu keinen Einkünften (Pkt 2.4 Slbg Steuerdialog 2008). Sie reduzieren aber den Umfang einer auf Ebene der Gesellschaft anzusetzenden verdeckten Gewinnausschüttung. Wie oben dargestellt wurden das Vorliegen der Bewirtschaftung des Gebäudes im Rahmen der Liebhabereibestimmungen seitens des FA im gesamten bisherigen Verfahren nicht behauptet und ergeben sich aus dem dem UFS vorliegenden Akteninhalt auch keine diesbezüglichen Hinweise (Gesamtüberschuss ohne allfällige – zu berücksichtigende Wertsteigerungen – im dreiundzwanzigsten Vermietungsjahr).

Weiters ist aufgrund der grundsätzlich als fremdüblich einzustufenden Mietentgelte kein Anlass gegeben von einer verdeckten Gewinnausschüttung an den Gesellschafter auszugehen.

Das strittige EFH ist daher dem Betriebsvermögen der Bw. zuzuordnen. Die Mieterträge sind als Betriebseinnahmen der Bw. zu erfassen, die Aufwendungen iZm. mit dem Gebäude stellen Betriebsausgaben dar.

Gemäß § 12 Abs. Z. 1 UStG 1994 kann ein Unternehmer jene Vorsteuerbeträge für Lieferungen und Leistungen abziehen, die unter Voraussetzung einer formgültigen Rechnung iSd [§ 11 UStG 1994](#) von anderen Unternehmen im Inland **für sein Unternehmen** ausgeführt worden sind. Da die strittigen Vorsteuern wie oben dargestellt das im Betriebsvermögen befindliche EFH betreffen und aus den Feststellungen des FA bzw. dem

Akteninhalt keine anderen Hinderungsgründe (zB: Fehlen einer formgültigen Rechnung) ersichtlich ist, kann der Vorsteuerabzug für die Errichtungsvorsteuern nicht verwehrt werden.

Wien, am 1. Juni 2011