



Bescheid

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Referenten R. über die Berufung der Bw., vertreten durch glp linz steuerberatungsgmbh, 4020 Linz, Hafenstraße 2a, vom 6. Dezember 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz, vertreten durch Mag. Dipl.-Kfm. Christian Zeindlhofer, MBA, vom 27. November 2007 betreffend Körperschaftsteuer 2006 entschieden:

Der angefochtene Bescheid wird gemäß § 289 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl Nr. 1961/194 idgF, unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben.

Begründung

Im Zuge einer Außenprüfung im Jahre 2007 wurde im Bericht vom 8. November 2007 unter Verweis auf die Niederschrift über die Schlussbesprechung am 7. November 2007 zum Erwerb eines Einfamilienhauses (Tz. 1) Folgendes festgehalten:

Im November 2004 sei von der Bw. ein Einfamilienhaus in A. um insgesamt € 680.000,00 erworben worden. Im Jahr 2005 sei die Sanierung des Gebäudes erfolgt. In der Umsatzsteuerjahreserklärung 2005 würden in diesem Zusammenhang Vorsteuern von € 23.035,32 beantragt (It. Berufung v. 14.9.2006). Als Begründung für die Geltendmachung der Vorsteuern sei mitgeteilt worden, dass der größere Teil des Gebäudes an den Gesellschafter-Geschäftsführer (100% beteiligt) zu Wohnzwecken zu einem fremdüblichen Mietzins steuerpflichtig vermietet werden wird. Der kleinere Teil des Einfamilienhauses solle als Büro für die unternehmerische Tätigkeit der Bw. dienen.

Nach rechtlichen Ausführungen stellte die Betriebsprüfung fest, im gegenständlichen Fall sei der Erwerb des Einfamilienhauses mit 300 m² Wohnnutzfläche, dessen Sanierung (nach den Bedürfnissen und Wünschen des Alleingesellschafters) und die (beabsichtigte) Nutzungsüberlassung an den Alleingesellschafter zur Befriedigung seiner privaten Wohnbedürfnisse offenkundig nicht vom Zweck der Einnahmenerzielung getragen, sondern durch die gesellschaftliche Verflechtung bedingt.

Das Finanzamt setzte mit Bescheid vom 27. November 2007 die Körperschaftsteuer für 2006 nicht der Abgabenerklärung entsprechend mit 91.423,94 € fest. Daraus resultierte eine Nachforderung in Höhe von 3.943,94 €. Zur Begründung wurde auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Bericht zu entnehmen seien. Zudem wurde darauf hingewiesen, dass die außerbilanzmäßige Zurechnung anhand der in der Niederschrift angeführten Feststellungen erfolgte.

Laut Niederschrift vom 7. November 2007 wurden die Absetzung für Abnutzung für Gebäude (8.532,00 €), geringwertige Wirtschaftsgüter (2.502,00 €), Grundsteuer (134,30 €), Vermittlungsprovision (14.000,00 €) und Betriebskosten (299,00 €) außerbilanzmäßig hinzugerechnet.

In der gegenständlichen Berufung vom 6. Dezember 2007 wurde vorgebracht, bei der Bw. handle es sich um eine vermögensverwaltende GmbH, welche zu 15 % als Kommanditistin an der U-GmbH & Co KG beteiligt sei. Die Anteile der Bw. seien zu 100 % im Eigentum des Gesellschafter-Geschäftsführers X.. Im November 2004 sei von der Gesellschaft ein Einfamilienhaus in A. mit der Absicht, dieses für unternehmerische Zwecke zu nutzen, um insgesamt € 680.000,00 erworben worden. Das Gebäude bestehe aus zwei Einheiten, und zwar aus der größeren Einheit (236 m²), welche für Wohnzwecke vermietet werde, und einer kleineren Einheit (63 m²), welche als Büro für die unternehmerische Tätigkeit der Bw. diene. Nach umfangreichen Sanierungsarbeiten sei die Wohneinheit im Frühjahr 2007 fertig und beziehbar. Mieter dieser Wohneinheit sei ab 1. Februar 2007 Herr X., der Gesellschafter-Geschäftsführer der Bw.. Das Mietobjekt werde ab diesem Zeitpunkt zu einem ortsüblichen monatlichen Mietzins von € 1.136,36 zuzüglich Umsatzsteuer, somit brutto € 1.250,00, auf unbestimmte Zeit vermietet. Die kleinere Einheit des Gebäudes werde als Büro der Bw. verwendet. Es handle sich dabei um einen Bürroraum von 24 m², einem Aufenthaltsraum samt Teeküche und Archiv von 15 m², Bad/WC von 11 m² sowie Windfang- und Vorraumbereich von 13 m². Die Räumlichkeiten seien mit Schreibtisch, Besprechungstisch bzw. Archivschranken ausgestattet. Genutzt werde dieser Bereich vom Geschäftsführer der Bw. für Verwaltungstätigkeiten.

Es wurde beantragt, die Liegenschaft zur Gänze dem Betriebsvermögen der GmbH zuzuordnen und die Tätigkeit der GmbH als "unternehmerisch" im Sinne des UStG zu qualifizieren und somit den Vorsteuerabzug in Höhe der beantragten Beträge zu gewähren bzw ertragsteuerlich die mit der Liegenschaft zusammenhängenden Aufwendungen als abzugsfähig zu qualifizieren. Begründet wurde dies damit:

1. Das Mietobjekt werde zu einem ortsüblichen Mietzins vermietet. Die Ortsüblichkeit sei nach einer Anfrage bei der Gemeinde A. vollauf bestätigt worden und werde auch seitens der Finanzbehörde nicht in Abrede gestellt. Ab dem Voranmeldungszeitraum Februar 2007 werde die auf das Mietobjekt entfallende Umsatzsteuer in Höhe von € 113,64 monatlich an das Finanzamt abgeführt.
2. Das Gebäude sei "verkehrsfähig", d.h; nach Erscheinung und Ausgestaltung nicht auf individuelle Bedürfnisse des Gesellschafters gemünzt, sondern jederzeit auch an andere Personen vermietbar, es ist auch keineswegs "unangemessen luxuriös" ausgestattet. Das Gebäude sei wirtschaftlich auch adäquat nutzbar.
3. Es müsse einer thesaurierenden GmbH freistehen, die aus einer anderen vermögensverwaltenden Tätigkeit resultierenden Gewinne (Kommanditbeteiligung in der U-GmbH & Co KG) wieder ertragsbringend zu investieren. Der Erwerb einer Immobilie und deren Vermietung sei keine ungewöhnliche geschäftliche Maßnahme einer BeteiligungsgmbH.

Dazu wurde erwogen:

Nach [§ 289 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung](#) (BAO) kann die Abgabenbehörde zweiter Instanz anstatt einer meritorischen Entscheidung die Berufung durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Berufungsvorentscheidungen unter Zurückweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz erledigen, wenn Ermittlungen ([§ 115 Abs. 1 BAO](#)) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können. Im weiteren Verfahren sind die Behörden an die für die Aufhebung maßgebliche, im Aufhebungsbescheid dargelegte Rechtsanschauung gebunden. Durch die Aufhebung des angefochtenen Bescheides tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung dieses Bescheides befunden hat.

Durch [§ 7 Abs. 2 des Körperschaftsteuergesetzes 1988](#) (KStG 1988) werden u.a. die einkommensteuerlichen Vorschriften über die Gewinnermittlung in den Bereich der Körperschaftsteuer übernommen. Daraus folgt, dass die Betriebsvermögens-eigenschaft von Wirtschaftsgütern bei Körperschaftsteuersubjekten nach den gleichen Grundsätzen zu beurteilen ist wie bei Einkommensteuersubjekten (VwGH 20. 6. 2000, [98/15/0169](#); VwGH

16. 5. 2007, [2005/14/0083](#)).

Notwendiges Betriebsvermögen umfasst jene Wirtschaftsgüter, die objektiv erkennbar zum unmittelbaren Einsatz im Betrieb bestimmt sind und ihm tatsächlich dienen (VwGH 24. 10. 2002, [98/15/0083](#); VwGH 16. 5. 2007, [2005/14/0083](#)).

Ein Wirtschaftsgut, das objektiv erkennbar privaten (bzw. gesellschaftsrechtlichen) Zwecken dient oder objektiv erkennbar für solche Zwecke bestimmt ist, stellt notwendiges Privatvermögen dar. Solche Wirtschaftsgüter können nicht zum gewillkürten Betriebsvermögen werden (VwGH 18. 12. 2001, [98/15/0019](#); VwGH 16. 5. 2007, [2005/14/0083](#)).

Wirtschaftsgüter einer Körperschaft, deren Anschaffung oder Herstellung rein gesellschaftsrechtlich veranlasst ist und die nicht der Einkommenserzielung der Körperschaft dienen, gehören nicht zum Betriebsvermögen der Körperschaft, sondern zu ihrem steuerneutralen Vermögen. Dabei ist zu unterscheiden zwischen jederzeit im betrieblichen Geschehen (zB durch Vermietung) einsetzbaren Gebäuden einer Kapitalgesellschaft und Gebäuden, die schon ihrer Erscheinung nach (etwa besonders repräsentatives Gebäude oder speziell auf die Wohnbedürfnisse des Gesellschafters abgestelltes Gebäude) für die private Nutzung durch den Gesellschafter bestimmt sind (VwGH 16.5.2007 [2005/14/0083](#)). Werden erstere Gebäude zwar dem Gesellschafter vermietet, aber zu einem unangemessen niedrigen Mietzins, spricht dies in rechtlicher Hinsicht nicht gegen deren Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen, sondern führt - bei Vorliegen der weiteren Voraussetzung einer verdeckten Ausschüttung - zum Ansatz fremdüblicher Betriebseinnahmen (Mieterträge) der Kapitalgesellschaft. Die Sachverhaltsgrundlage für eine rechtliche Einstufung des Wohngebäudes als Teil des außerbetrieblichen Vermögens bedarf einer die konkreten Umstände des Einzelfalles würdigenden Begründung im Tatsachenbereich.

Die Feststellung, der Erwerb des Einfamilienhauses mit 300 m² Wohnnutzfläche, dessen Sanierung (nach den Bedürfnissen und Wünschen des Alleingeschafters) und die (beabsichtigte) Nutzungsüberlassung an den Alleingeschafter zur Befriedigung seiner privaten Wohnbedürfnisse sei offenkundig nicht vom Zweck der Einnahmenerzielung getragen, sondern durch die gesellschaftliche Verflechtung bedingt, ist nicht entsprechend dokumentiert worden. Dazu hätte es konkreter Feststellungen bedurft, dass etwa besonders repräsentatives Gebäude oder speziell auf die Wohnbedürfnisse des Gesellschafters abgestelltes Gebäude vorliegt. Dies wurde aber mit der allgemeinen Feststellung nicht dargetan, zumal die gegenteilige Behauptung in der gegenständlichen Berufung vom Finanzamt unwidersprochen blieb.

Zudem ist bei der Beurteilung der Nutzungsvereinbarung zwischen der Bw. und dem Gesellschafter-Geschäftsführer zu prüfen, ob die Vereinbarung einem Fremdvergleich

standhält. Dazu hat eine Gesamtbetrachtung zu erfolgen. Demnach sind neben der Höhe der Miete insbesondere auch Kriterien wie etwa Wertsicherung, Tragung der Betriebskosten, Dauer der Vereinbarung, Kündigungsrechte, Sicherheiten, Zahlungsmodalitäten und Instandhaltungspflichten (vgl. *Pichler/Unterberger in Achatz/Aigner/Kofler/Tumpel, Praxisfragen der Unternehmensbesteuerung*, Linde Verlag 2011, 353) zu berücksichtigen. Diesbezüglich fehlen Feststellungen des Finanzamtes.

Auch Feststellungen, dass die Immobilie nicht zur Investition von überschüssigen Kapitalreserven oder im Hinblick auf eine Wertsteigerung der Immobilie angeschafft wurde (vgl. *Pichler/Unterberger in Achatz/Aigner/Kofler/Tumpel, Praxisfragen der Unternehmensbesteuerung*, Linde Verlag 2011, 353), wurden vom Finanzamt nicht getroffen.

Zur tatsächlichen Beschaffenheit der Immobilie fehlen konkrete Feststellungen des Finanzamtes. Bei der Beurteilung, ob die Anschaffung einer Immobilie betrieblich oder gesellschaftsrechtlich veranlasst ist, muss die Beschaffenheit der Immobilie berücksichtigt werden (dazu vgl. die Rechtsprechung des VwGH 16.5.2007 [2005/14/0083](#)). Schädlich wäre etwa, wenn der Gesellschafter aufgrund seiner gesellschaftsrechtlichen Stellung bestimmt hat, dass die Immobilie zur Erfüllung seiner Wohnbedürfnisse erworben und nach individuellen Wünschen adaptiert wurde (vgl. *Pichler/Unterberger in Achatz/Aigner/Kofler/Tumpel, Praxisfragen der Unternehmensbesteuerung*, Linde Verlag 2011, 354). Diesbezüglich fehlen Feststellungen des Finanzamtes.

Zählt die Anschaffung oder Vermietung von Immobilien nicht zu den normalen Geschäftstätigkeiten der Gesellschaft, spricht dies noch nicht zwingend für eine gesellschaftsrechtlich veranlasste Anschaffung eines Wohngebäudes (vgl. in diese Richtung gehend EuGH 22.12.2010, [C-103/09](#)). Vielmehr ist in diesem Fall entsprechend den dargestellten Kriterien zu prüfen, inwieweit ein betriebliches Interesse der Gesellschaft an der Immobilie besteht und die Immobilie betrieblichen Zwecken dient, zumal eine teilweise betriebliche Nutzung des Gebäudes als Büro der Bw. nicht in Abrede gestellt wurde. Dabei könnte maßgeblich sein, ob die Gebäudeinvestition in Hinblick auf die Höhe ungewöhnlich ist. (vgl. *Pichler/Unterberger in Achatz/Aigner/Kofler/Tumpel, Praxisfragen der Unternehmensbesteuerung*, Linde Verlag 2011, 355). Diesbezüglich fehlen Feststellungen des Finanzamtes.

Da im gegenständlichen Fall Ermittlungen ([§ 115 Abs. 1 BAO](#)) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden, kann die Abgabenbehörde zweiter Instanz anstatt einer meritorischen Entscheidung die Berufung durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Berufungsvorentscheidungen unter Zurückweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz erledigen.

Zweck der Kassationsmöglichkeit des [§ 289 Abs. 1 BAO](#) ist die Entlastung der Abgabenbehörde zweiter Instanz und die Beschleunigung des zweitinstanzlichen Berufungsverfahrens. Es ist nicht Aufgabe der Berufungsbehörde, anstatt ihre Kontrollbefugnis wahrzunehmen, erstmals den entscheidungswesentlichen Sacherhalt zu ermitteln und einer Beurteilung zu unterziehen (UFS 22.10.2008, RV/0496-G/08). Im gegenständlichen Fall hätte der UFS einerseits erstmals Feststellungen dazu treffen müssen, ob der Erwerb des Einfamilienhauses mit 300 m² Wohnnutzfläche, dessen Sanierung und die Nutzungsüberlassung an den Alleingesellschafter nicht vom Zweck der Einnahmenerzielung getragen ist, zumal zu dieser Frage keine konkreten Feststellungen durch das Finanzamt getroffen wurden. Will der UFS der ihm zugesetzten Rolle eines unabhängigen Dritten gerecht werden, muss er sich im Wesentlichen auf die Funktion eines Kontroll- und Rechtsschutzorgans beschränken (vgl. *Beiser*, SWK 3/2003, S 102 ff). Würde der UFS im gegenständlichen Fall sämtliche Ermittlungen erstmals durchführen, müsste dies auch zu einer nicht unbeträchtlichen Verfahrensverzögerung führen, weil alle Ermittlungsergebnisse immer der jeweils anderen Verfahrenspartei zur Stellungnahme bzw. Gegenäußerung unter Beachtung des Parteiengehörs iSd. [§ 115 Abs. 2 BAO](#) zur Kenntnis gebracht werden müssten, was bei der Ermessensübung iSd [§ 289 Abs. 1 BAO](#) jedenfalls Beachtung zu finden hat.

Damit ist es im Sinne der Verfahrensökonomie zweckmäßig, den angefochtenen Bescheid aufzuheben und die Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz zurück zu verweisen. Billigkeitsgründe, die gegen diese Maßnahme sprechen liegen nicht vor.

Linz, am 3. Oktober 2012