

BESCHLUSS

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senatsvorsitzenden SV. und die weiteren Senatsmitglieder B1., B2. und B3. in der Beschwerdesache Bf., vertreten durch Prüf-Treuhand OG, Berggasse 16, 1090 Wien gegen die zur Steuernummer xx ergangenen Bescheide des Finanzamtes Linz vom 29. April 2009 betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2006, 2007 und 2008 und Körperschaftsteuer für die Jahre 2006, 2007 und 2008, sowie gegen die Bescheide des Finanzamtes Linz vom 22. Oktober 2012 betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 2009, 2010 und 2011 in der Sitzung am 10. Juli 2014 beschlossen:

Die angefochtenen Bescheide werden unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

1. Sachverhalt

1.1. Feststellungen der Prüferin zur Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer 2006, 2007 und 2008:

Zunächst wurde von der belangten Behörde ein Prüfungs- und Nachschauauftrag vom 21.7.2008 für den Zeitraum 07/2007 bis 05/2008 betreffend Umsatzsteuer und Zusammenfassende Meldungen erteilt. Am 21.7.2008 fand eine Betriebsbesichtigung durch die Prüferin statt. Am 9.11.2009 wurde der Prüfungsauftrag für eine Außenprüfung für die Zeiträume 2006 und 2007 erteilt. Dieser wurde am 19.11.2009 dem steuerlichen Vertreter der Beschwerdeführerin (Bf.) zur Kenntnis gebracht. Mit 20.11.2009 erfolgte dann eine Ausweitung des Prüfungsauftrages auf den Zeitraum 2008.

Im Zuge der bei durchgeführten Betriebsprüfung wurde bei der Bf. folgender Sachverhalt festgestellt:

Die Bf. sei seit 29. Mai 2006 Bestandsnehmerin der EZ x, Grundbuch G., Grundbuch des Bezirksgerichtes D. zur Errichtung eines Superädikates, bestehend aus dem Grundstück Nr. 382/12 im Gesamtausmaß von 721 m². Hierauf sei in den Jahren 2006 - 2008 ein dreigeschoßiges Wohnhaus bestehend aus Keller-, Erd- und Oberschoß im Gesamtausmaß von 309,54 m² Nutzfläche errichtet worden.

Die grundbücherlichen Eigentümer der Liegenschaft seien Ing. O. Z. (100%-iger Gesellschafter und Geschäftsführer der Bf.) und seine Gattin N. Z. zu je der Hälfte.

Im Zuge der durchgeführten Betriebsbesichtigung am 21. Juli 2008 (Teilnehmer: T. M. - steuerlicher Vertreter, Ehegatten Z., Fr. Pr. - Prüferin) wären Art, Lage und Ausstattung der Liegenschaft näher beschrieben worden.

Das Haus befindet sich auf einem ebenerdigen Grundstück in einer Wohnsiedlung. Es bestehe aus Kellergeschoß mit integriertem Technikraum, Erd- und Obergeschoß im nachfolgenden Ausmaß:

	m ²
Kellergeschoß (mit Technikraum):	107,63
Erd-Obergeschoß:	201,91
Gesamtnutzfläche:	309,54

Von der Gesamtnutzfläche stellten 19,34 m² im Erdgeschoß und 21,5 m² im Kellergeschoß Bürobereich dar.

Im Garten befindet sich ein ca. 3 m x 9 m großer Swimmingpool im Rohbau.

Die Errichtungskosten des Hauses untergliederten sich wie folgt:

	netto	Umsatzsteuer	brutto
Errichtungskosten diverse Firmen	634.511,85	126.902,37	761.414,22
Einrichtung und Beleuchtung	39.308,92	7.861,78	47.170,70
Gesamtkosten:	673.820,77	134.764,15	808.584,92

Die Kosten der Einrichtung entsprächen zu 100% Kosten der privaten Nutzung.

Das gesamte Gebäude mit Ausnahme von Grund und Boden befindet sich im Betriebsvermögen der Bf.. Es hätten im Prüfungszeitraum zwei Mietverträge über das Objekt bestanden. Eine Gesamtnutzfläche von 41,02 m² zuzüglich eines Garagen- sowie eines Außenabstellplatzes sei dem Versicherungs- und Anlagenberatungsbüro des Einzelunternehmers Ing. O. Z. um Euro 577 + 20% Ust vermietet worden. Das restliche Gebäude sei zu privaten Wohnzwecken dem Gesellschafter Ing. O. Z. und seiner Gattin um monatlich Euro 1.995 zuzüglich 10 % Umsatzsteuer vermietet worden. Beide Mietverhältnisse hätten mit 1.1.2008 begonnen und seien auf unbestimmte Zeit abgeschlossen worden. Ab 1.4.2008 seien alle zu dem Zeitpunkt fertigen Gebäudeteile auch genutzt worden.

Seitens des geprüften Unternehmens sei der gesamte Vorsteuerabzug aus den Errichtungskosten geltend gemacht worden. Der Bau sei über Einlagen des Gesellschafters Herrn Ing. Z. (über ein Fremddarlehen) finanziert worden. Es seien im Prüfungszeitraum keine Fremdkapitalzinsen angefallen.

1.2. Rechtsansicht der Prüferin

Errichtet eine Kapitalgesellschaft ein Gebäude, um das Gebäude einem Gesellschafter zu Wohnzwecken zu überlassen, sei für die Frage, ob dieser Vorgang dem Grunde nach durch den Betrieb der Kapitalgesellschaft oder durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist, zu prüfen, ob die Kapitalgesellschaft ein Gebäude gleicher Art, Lage und Größe auch für gesellschaftsfremde Personen errichtet hätte und unter denselben Voraussetzungen zur Verfügung gestellt hätte.

Erweist sich, dass die Kapitalgesellschaft ein hochwertiges Gebäude in derartiger Ausstattung und Größe für Gesellschaftsfremde nicht unter denselben Voraussetzungen errichtet hätte, sei daraus zu schließen, dass die tatsächlich getätigte Anschaffung oder Herstellung im Gesellschaftsverhältnis ihre Wurzel hat.

Im gegenständlichen Fall würden 13,2 % des Gebäudes zu betrieblichen Zwecken der GmbH genutzt, 86,8 % der Fläche dienten privaten Wohnzwecken des Gesellschafters. Die Errichtung des Hauses sei daher überwiegend und schwerpunktmäßig im privaten Interesse des Gesellschafters (Verlegung des Familienwohnsitzes) gelegen.

Weiters wurde seitens der Betriebsprüfung angemerkt, dass der gesamte Bau über Einlagen des Gesellschafters der Bf. finanziert wurde. Es sei kein schriftlicher Darlehensvertrag zwischen GmbH und dem Gesellschafter-Geschäftsführer errichtet worden. Es entspreche der Lebenserfahrung, dass eine Kapitalgesellschaft wie Bf. mit einem Jahresumsatz von bisher maximal Euro 125.000 ein Einfamilienhaus der gegebenen Art und Größe nicht für Gesellschaftsfremde angeschafft oder hergestellt hätte (vgl. VwGH 20.06.2000, 98/15/0169, 0170).

Seitens der Betriebsprüfung wurde daher festgelegt, dass nur der unmittelbar betrieblich genutzte Teil des Gebäudes zum handelsrechtlichen und steuerlichen Betriebsvermögen der GmbH zählt. Hinsichtlich des zu privaten Wohnzwecken genutzten Teiles liege kein steuerliches Betriebsvermögen der GmbH vor (= außerbetrieblicher Bereich der GmbH).

Es erfolgte eine Kürzung von 86,6 % der für die Errichtung geltend gemachten Vorsteuer.

Weiters unterblieb - mangels Zuordnung zum steuerlichen Betriebsvermögen der GmbH - die Passivierung der Umsatzsteuernachforderung.

Die Anschaffungskosten des zu 100 % privat genutzten Swimmingpools seien im Jahr der Errichtung analog zu 100% vom Vorsteuerabzug auszuschließen.

1.3. Daraus ergeben sich folgende steuerliche Auswirkungen:

1.3.1. Vorsteuerabzug aus der Gebäudeerrichtung:

Im Rahmen der durchgeföhrten Betriebsprüfung wurden sämtliche auf das Gebäude entfallenden Kosten und Vorsteuern im Ausmaß von 86,8% als zum ausserbetrieblichen Bereich der Gesellschaft gehörend neutralisiert.

	2006	2007	2008
Vorsteuerkürzung	42.906,63	68.968,10	8.489,99

1.3.2. Ausserbilanzmäßige Zurechnungen:

Aufgrund der Ansicht, dass das gegenständliche Gebäude nur zu 13,2% zum betrieblichen Bereich der Gesellschaft gehörig ist, wurden die angefallenen Aufwendungen in Form von Abesetzung für Abnutzung und Zinsen für das vom Gesellschafter gewährte Darlehen aliquot bei der Berechnung der Bemessungsgrundlage der Körperschaftsteuer hinzugerechnet.

1.3.3. Darlehenszinsen:

In den Jahren 2006-2008 wurden Zinsen für die Gewährung eines Darlehens durch den Geschäftsführer Ing. O. Z., welches zur Errichtung des Gebäudes eingeräumt wurde, als Aufwand auf das Verrechnungskonto gebucht.

Ausgehend von der Feststellung, dass nur 13,2% dem unmittelbaren betrieblichen Bereich der Gesellschaft zugehörig ist, wurden die Zinsaufwendungen um 86,8% gekürzt.

	2006	2007	2008
--	-------------	-------------	-------------

Zinsaufwendungen bisher	3.477,23	23.779,89	37.274,50
Kürzung ausserbetrieblicher Bereich 86,8%	3.018,24	20.640,94	32.354,27

1.3.4. Absetzung für Abnutzung (AfA):

Am 1.4.2008 wurde das bis zu dem Zeitpunkt als in bau befindliche Gebäude in die tatsächliche Nutzung übernommen. Ab diesem Zeitpunkt wurde die AfA für Gebäude und Einrichtung gewinnmindernd in Abzug gebracht.

Durch die Prüferin werden 86,8% der bisherigen AfA ausserbilanzmäßig hinzugerechnet.

1.4. Zur Körperschaftsteuer 2009, 2010 und 2011:

Mit den angefochtenen Körperschaftsteuerbescheiden für 2009, 2010 und 2011 vom 22. Oktober 2012 wurde die Körperschaftsteuer der jeweiligen Jahre abweichend von den Abgabenerklärungen der Bf. gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig festgesetzt.

In den Begründungen wurde jeweils ausgeführt, es erfolgte eine Berichtigung der KZ 9220 im Ausmaß von 86,8%. Die AfA sei um den Betrag von € 11.001,08 angepasst worden (s.BP Bericht). Da das steuerliche Ergebnis noch ungewiss sei, erfolge die Veranlagung vorläufig.

Zu den Jahren 2010 und 2011 wurde zudem ausgeführt, die Verlustabzüge seien in jener Höhe zu berücksichtigen gewesen, in der sie in den Jahren der Entstehung der Verluste bescheidmäßig festgestellt wurden.

2. Beschwerdeausführungen:

2.1. Zur Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer 2006, 2007 und 2008:

In der gegenständlichen Beschwerde vom 27. Juli 2010 wurde eingewendet, dass die Prüferin bereits voreingenommen zur Betriebsbesichtigung am 21. Juli 2008 erschienen sei und dort vor Zeugen festgehalten hätte, dass "*ihr auf jeden Fall ein Rechtsmittel brauchen werdet*". Eine nähere Erörterung des konkreten Sachverhaltes sei daher in weiterer Folge gar nicht mehr möglich gewesen. Die Niederschrift der Schlussbesprechung bestehe im wesentlichen aus einem bereits vorgefertigten "Besprechungsprogramm".

Die Betriebspflicht stellte zwar einige Eckdaten des Gebäudes dar, unter den Prüfungsfeststellungen fänden sich jedoch überwiegend allgemeine (theoretische) Abhandlungen, über den außerbetrieblichen Bereich einer Kapitalgesellschaft.

Allein aus dem Umstand, dass das Gebäude zu 86,8 % zu privaten Wohnzwecken dient, folgert die Behörde, dass in diesem Ausmaß das Gebäude dem außerbetrieblichen Bereich zuzuordnen sei. Dieses allgemeine Argument sei schon deshalb unzutreffend, da

demnach - nach Ansicht der Betriebsprüfung - jede Wohnraumüberlassung zwischen einer Kapitalgesellschaft und Gesellschaftern per se ausgeschlossen wäre.

Ohne auf den konkreten Einzelfall einzugehen ordne die Behörde das Gebäude zu 86,8 % dem außerbetrieblichen Bereich der GmbH zu. Dem sei entgegenzuhalten, dass bei einer derartig weitreichenden grundsätzlichen Frage zunächst der Sachverhalt umfassend zu klären wäre. Die belangte Behörde verkenne im vorliegenden Fall, dass die betriebliche Nutzung nicht durch die GmbH als Eigentümerin des Gebäudes, sondern wiederum durch den Gesellschafter-Geschäftsführer als Einzelunternehmer (Versicherungsagentur) erfolgt.

Andererseits setzte sich die belangte Behörde nicht mit der Frage der Angemessenheit des Mietentgeltes auseinander. In diesem Zusammenhang sei darauf hinzuweisen, dass die Vermietung bei der GmbH zu einem Gewinn führe und daher auch nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen sinnvoll ist. Wie ein Vergleich mit ähnlichen Objekten in ähnlicher Lage zeigt, handle es sich bei dem Gebäude um ein Objekt, das jederzeit im betrieblichen Geschehen (zB durch Vermietung) eingesetzt werden könne. Sowohl Größe als auch Ausstattung seien in dieser Lage als ortsüblich zu bezeichnen. Zur näheren Überprüfung der Angemessenheit sei bei einem unabhängigen Immobiliensachverständigen zu diesem Fragenbereich ein Gutachten in Auftrag gegeben worden, das diese Feststellungen vollinhaltlich unterstütze.

Auch der Argumentation der belangten Behörde, dass aufgrund eines Jahresumsatzes von bisher EUR 125.000 eine Vermietung in diesem Umfang an Gesellschaftsfremde nicht stattfinden würde, könne nicht gefolgt werden. Die Gesellschaft hätte in den letzten Jahren eben erst mit ihrer Geschäftstätigkeit begonnen. Die Vermietung von Immobilien gestalte sich aufgrund der derzeitigen Wirtschaftslage zwar schwierig, jedoch entwickle sich die Vermietung von Mobilien dafür umso erfreulicher.

Weitere Objekte zur Vermietung seien geplant, wären jedoch - auch aufgrund der langen Erhebungen der Behörde - vorerst noch nicht realisiert worden.

Insbesondere auch um Rechtssicherheit bei der Planung weiterer Objekt zu haben, seien von Beginn an sämtliche wesentlichen Rechnungen der Behörde für den Vorsteuerabzug offen gelegt worden. Wenn eine Zuordnung zum außerbetrieblichen Bereich, wie sie die belangte Behörde vornimmt, tatsächlich so klar und einfach möglich sein sollte, stelle sich die Frage, warum unter dem Gesichtspunkt von Treu und Glauben seitens der Behörde nicht bereits bei den entsprechenden Umsatzsteuervoranmeldungen diesbezügliche Feststellungen erfolgt sind, da ja zu erkennen gewesen wäre, dass sich der Geschäftsumfang der GmbH wesentlich ausweiten werde.

Weiters sei gegen die Rechtmäßigkeit oben angeführter Bescheide festzuhalten, dass die Umsatzsteuerbescheide 2006 und 2007 keinerlei Begründung enthalten und somit nicht sämtliche gesetzlich geforderten Bescheidbestandteile aufweisen.

Es wurde die Aufhebung sämtlicher angeführter Bescheide und somit insbesondere die (erneute) Anerkennung des Vorsteuerabzuges, sowie die Berücksichtigung

der Darlehenszinsen aus der Finanzierung und der Absetzung für Abnutzung als Betriebsausgaben beantragt.

Zudem wurde die Entscheidung durch den Senat sowie die Anberaumung einer mündlichen Verhandlung beantragt.

2.1.1. Fremdvergleichsgutachten:

Im Rechtsmittelverfahren wurde ein Gutachten des Ing. Mag. E. Sv., allgemein beeideter und gerichtlich zertifizierter Sachverständiger vom 12. Juli 2010 vorgelegt.

Daraus geht im Wesentlichen hervor, dass die Architektur aus Sicht des Gutachters der heutigen modernen Bauweise (Kubus, Flachdach etc.) entspreche und keiner außergewöhnlichen Gestaltung und Bauart zugerechnet werden könne. Auch die Raumkonfiguration und -aufteilung sei als üblich anzusehen (Wohnbedarf für eine Familie mit zwei Kindern) und folge keinen speziellen Bedürfnissen des derzeitigen Mieters.

Im Gutachten werden Vergleichsobjekte angeführt. Der Sachverständige führt aus, dass die zum Vergleich herangezogenen Objekte älteren Baujahrs sind und weiters unterstellt werde, dass deren technische Ausstattung (altersgemäße Ausführung) mit jener des gegenständlichen Gebäudes, nicht zwingend vergleichbar ist.

Eine Fremdvermietung sei aus diesen Gesichtspunkten jederzeit möglich. Bezuglich Fremdvermietung würden die Mieter aus Sicht des Gutachters eher im Führungsbereich von Unternehmen zu suchen sein (zB. Manager, welche für internationale Konzerne befristete Dienstverhältnisse eingehen). Das Einzugsgebiet rund um Linz, mit mehreren global tätigen Konzernen biete sich an. Bei dieser Mieterzielgruppe werde die vorhandene technische Ausstattung vorausgesetzt. Positiv zu bewerten sei die Tatsache, dass bei diesem Objekt auch ein separater Bürobereich vorhanden ist.

2.2. Zur Körperschaftsteuer 2009, 2010 und 2011:

In der gegenständlichen Beschwerde vom 14. November 2010 wurde im Wesentlichen vorgebracht, die belangte Behörde stütze sich in ihrer Begründung auf die Feststellung der Außenprüfungen 2006 bis 2008 und verkenne dabei aber, dass die Feststellungen von der Rechtsmittelbehörde noch nicht bestätigt wurden und dadurch nicht in Rechtskraft erwachsen sind. Vielmehr beruhe die gewählte steuerliche Gestaltung der Vermietung auf einer vertretbaren Rechtsansicht, die in mittlerweile zahlreichen Entscheidungen ihren Niederschlag gefunden hätte. Die Vermietung der Immobilie an den Alleingesellschafter der Bf. sei vom Zweck der Einnahmenerzielung getragen, was sich unter anderem in der Verrechnung von fremdüblichen Mieten manifestiere und nicht durch die gesellschaftliche Verflechtung bedingt sei. Das Gebäude sei auch verkehrsfähig, d.h. nach dem Erscheinungsbild und der Ausgestaltung nicht auf individuelle Bedürfnisse des Gesellschafters gemünzt, sondern jederzeit auch an andere Personen vermietbar. Eine unangemessene luxuriöse Ausstattung könne nicht erblickt werden, zumal es Annehmlichkeiten, wie sie in einem Großteil durchschnittlicher Haushalte vorkommen, im gegenständlichen Gebäude gar nicht gäbe. Die belangte Behörde hätte es in den

gegenständlichen Veranlagungen 2009 bis 2011 wie in den geprüften Veranlagungen 2006 bis 2008 unterlassen, geeignete Feststellungen der Sachverhaltsgrundlage zu treffen, dass das Wohngebäude als außerbetriebliches Vermögen zu qualifizieren ist. Es sei keine Würdigung der konkreten Umstände des Einzelfalles im Tatsachenbereich in der zu fordern Weise erfolgt. Bloße reflexartig übernommene Argumentationen reichten dazu nicht aus, vielmehr seien eine profunde Würdigung der Sachverhaltsebene und dessen exakte Subsumtion unter die gesetzlichen Tatbestandselemente unter Beachtung der höchstgerichtlichen österreichischen und europäischen Judikatur unumgänglich. Diese Vorgangsweise sei die Behörde schuldig geblieben. Es finde sich auch ein Wertungswiderspruch in der vorläufigen, aber erklärungsgleichen Veranlagung der Umsatzsteuerbescheide auf der einen Seite und der davon krass abweichenden Körperschaftssteuerveranlagungen.

Es wurde die Berücksichtigung der geltend gemachten Betriebsausgaben (Absetzung für Abnutzung), des Verlustvortrages sowie der Mindestkörperschaftssteuer in erklärter Höhe und korrespondierende Erlassung von berichtigten Körperschaftssteuerbescheiden beantragt.

3. Rechtslage und Erwägungen:

3.1. Zuständigkeit und mündliche Verhandlung:

Gemäß § 323 Abs. 38 der Bundesabgabenordnung (BAO) sind die am 31. Dezember 2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Solche Verfahren betreffende Anbringen wirken mit 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht. Da die gegenständlichen Rechtsmittel zum 31.12.2013 beim unabhängigen Finanzsenat unerledigt offen waren, ist nun das Bundesfinanzgericht für die Erledigung zuständig.

Nach § 272 Abs. 1 Z 1 lit. a BAO, obliegt die Entscheidung dem Senat, wenn dies in der Beschwerde beantragt wird. Die Berufung vom 27. Juli 2014 gegen die Bescheide des Finanzamtes Linz vom 29. April 2009 betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2006, 2007 und 2008 enthält einen Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem Senat. Dieser Antrag wirkt gemäß § 323 Abs. 38 BAO auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.

Gemäß § 272 Abs. 2 Z 2 BAO obliegt die Entscheidung dem Senat, wenn der Einzelrichter dies verlangt. Nach § 272 Abs. 3 BAO ist ein Verlangen nach § 272 Abs. 2 Z 2 BAO zulässig, wenn der wenn die Verbindung von Beschwerden, über die der Senat zu entscheiden hat, mit Beschwerden, über die ansonsten der Einzelrichter zu entscheiden hätte, zu einem gemeinsamen Verfahren insbesondere zur Vereinfachung und Beschleunigung des Verfahrens zweckmäßig ist. Das Verlangen ist zu begründen; es kann bis zur Bekanntgabe (§ 97 BAO) der Entscheidung über die Beschwerde gestellt werden.

Da im gegenständlichen Fall die Entscheidung betreffend die Beschwerde gegen die Bescheide des Finanzamtes Linz vom 29. April 2009 betreffend Umsatzsteuer für die

Jahre 2006, 2007 und 2008 in die Senatszuständigkeit fällt, dient es der Vereinfachung und Beschleunigung des Verfahrens, wenn die Beschwerde gegen die Bescheide vom 22. Oktober 2012 betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 2009, 2010 und 2011 in einem gemeinsamen Verfahren behandelt wird. Der zuständige Einzelrichter hat daher gemäß § 272 Abs. 2 Z 2 BAO die Entscheidung durch den Senat verlangt.

Gemäß § 274 Abs. 3 BAO kann der Senat ungeachtet eines Antrages (§ 274 Abs. 1 Z 1 BAO) von einer mündlichen Verhandlung absehen, wenn eine Aufhebung unter Zurückweisung der Sache an die Abgabenbehörde erfolgt (§ 278 BAO). Von dieser Möglichkeit nahm der Senat zur Vereinfachung und Beschleunigung des Verfahrens im gegenständlichen Fall Gebrauch.

3.2. Gegenstand der angefochtenen Bescheide:

Nicht als für das Unternehmen ausgeführt gelten gemäß § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 Lieferungen oder sonstige Leistungen, "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".

Überlässt eine unternehmerisch tätige juristische Person ihrem Dienstnehmer im Hinblick auf das Dienstverhältnis ein Wohnhaus zur Nutzung für seine privaten Wohnzwecke, liegt darin eine steuerpflichtige Überlassung iSd Art. 6 Abs. 2 Unterabs. 1 Buchst a der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG (Überlassung für den Bedarf des Personals), was der juristischen Person das Recht auf Vorsteuerabzug für dieses Wohnhaus vermittelt (vgl. EuGH 29. März 2012, C-436/10, BLM SA).

Der EuGH hat sich im Urteil vom 12. Februar 2009, C-515/07, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (VNLTO), mit der umsatzsteuerlichen Behandlung einer juristischen Person befasst, die zugleich einer wirtschaftlichen und einer nichtwirtschaftlichen Tätigkeit nachging. Nur die wirtschaftliche Tätigkeit war vom Anwendungsbereich der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG erfasst. In dieser Rechtssache vertrat bereits Generalanwalt Mengozzi in seinen Schlussanträgen vom 22. Dezember 2008 die Ansicht, dass der juristischen Person (VNLTO) kein Vorsteuerabzug zustehe, soweit (Investitions-)Güter für die Ausübung nichtwirtschaftlicher Tätigkeiten (beispielsweise für die Erreichung des satzungsmäßigen Zwecks der juristischen Person) verwendet würden. Der EuGH ist im Urteil VNLTO den Überlegungen des Generalanwaltes gefolgt und hat in Rn 37 ausgesprochen, "dass die Vorsteuer auf Aufwendungen eines Steuerpflichtigen nicht zum Abzug berechtigen kann, soweit sie sich auf Tätigkeiten bezieht, die aufgrund ihres nichtwirtschaftlichen Charakters nicht in den Anwendungsbereich der Sechsten Richtlinie fallen; für den Fall, dass ein Steuerpflichtiger zugleich steuerpflichtigen oder steuerfreien wirtschaftlichen Tätigkeiten und nichtwirtschaftlichen, nicht in den Anwendungsbereich der Richtlinie fallenden Tätigkeiten nachgeht, ist der Abzug der Vorsteuer auf Aufwendungen auf der Vorstufe

nur insoweit zulässig, als diese Aufwendungen den wirtschaftlichen Tätigkeiten des Steuerpflichtigen zuzurechnen sind." Im zitierten Urteil führt der EuGH sodann weiter aus:

"39. Im Unterschied zu der Rechtssache Charles und Charles-Tijmens, die sich auf eine Immobilie bezog, die dem Betriebsvermögen zugeordnet war, bevor sie teilweise einer privaten Nutzung zugeführt wurde, die begriffsmäßig ein dem Unternehmen des Steuerpflichtigen völlig fremder Zweck ist, geht es im vorliegenden Fall um die nicht besteuerten Umsätze der VNLTO, die in der Wahrnehmung der allgemeinen Interessen ihrer Mitglieder bestehen und nicht als unternehmensfremd betrachtet werden können, da sie den Hauptzweck dieser Vereinigung darstellen.

40. Deshalb ist auf die erste Frage zu antworten, dass Art. 6 Abs. 2 Buchst. a und Art. 17 Abs. 2 der Richtlinie dahin auszulegen sind, dass sie auf die Verwendung von Gegenständen und Dienstleistungen nicht anwendbar sind, die dem Unternehmen für die Zwecke anderer als der besteuerten Umsätze des Steuerpflichtigen zugeordnet sind, so dass die Mehrwertsteuer, die aufgrund des Bezugs dieser für solche Umsätze verwendeten Gegenstände und Dienstleistungen geschuldet wird, nicht abziehbar ist."

Auf der Grundlage des Urteils des EuGH VNLTO hat der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 24. Juni 2009, 2007/15/0192 ausgesprochen, es sei "zwischen unternehmensfremden Zwecken im Sinne einer klassischen Privatnutzung einerseits und nichtunternehmerischen, aber nicht unternehmensfremden Zwecken andererseits zu unterscheiden. Soweit ein Gegenstand für nichtunternehmerische, aber nicht unternehmensfremde Zwecke (etwa satzungsmäßige Zwecke einer Körperschaft) Verwendung findet, besteht keine Berechtigung zum Vorsteuerabzug; an diesem Ergebnis ändert es nichts, wenn der Gegenstand daneben zum Teil zur Ausführung steuerpflichtiger Umsätze Verwendung findet.

Bei Körperschaften können unternehmensfremde Zwecke im Wesentlichen bloß in jenem Bereich vorkommen, der ertragsteuerlich als verdeckte Gewinnausschüttung qualifiziert wird.

Im gegenständlichen Fall hat die belangte Behörde in den angefochtenen Bescheiden den Vorsteuerabzug für den vom Gesellschafter und dessen Gattin für deren private Wohnzwecke genutzten Gebäudeteil mit der Begründung versagt, dass die Anschaffung/ Herstellung von vornherein durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst sei und somit als außerbetriebliches Vermögen ("verdeckte Ausschüttung an der Wurzel") vorliege.

§ 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 iVm § 8 Abs. 2 KStG 1988 normiert einen Vorsteuerausschluss im Bereich der Verwendung von Gebäuden durch Kapitalgesellschaften für verdeckte Gewinnausschüttungen (vgl. VwGH 26. 3. 2007, 2005/14/0091). Im gegenständlichen Fall ist sohin entscheidend, ob die belangte Behörde zu Recht von einem durch § 8 Abs. 2 KStG 1988 erfassten Vorgang ausgegangen ist.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH 23. 2. 2010, 2007/15/0003; VwGH 25.4.2013, 2010/15/0139) ist bei den nicht fremdüblich den Gesellschaftern zur privaten Nutzung überlassenen Gebäuden einer Kapitalgesellschaft

zu unterscheiden zwischen jederzeit im betrieblichen Geschehen (zB durch Vermietung) einsetzbaren Gebäuden einerseits und andererseits solchen Gebäuden, die schon ihrer Erscheinung nach (etwa besonders repräsentative Gebäude oder speziell auf die Wohnbedürfnisse des Gesellschafters abgestellte Gebäude) für die private Nutzung durch den Gesellschafter bestimmt sind, sodass sie - im zweitgenannten Fall - als "verdeckte Ausschüttung an der Wurzel" von vorneherein nicht zum Betriebsvermögen der Kapitalgesellschaft zählen. In Bezug auf die erstgenannten Gebäude spricht der Umstand, dass sie den Gesellschaftern zu einem unangemessen niedrigen Mietzins vermietet werden, nicht gegen deren Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen, sondern führt im Wege einer laufenden verdeckten Ausschüttung zum Ansatz fremdüblicher Betriebseinnahmen (Mieterträge) der Kapitalgesellschaft.

Voraussetzung dafür, in Zusammenhang mit der Nutzungsüberlassung an den Gesellschafter eine verdeckte Ausschüttung (auch eine solche "an der Wurzel") anzunehmen, ist dabei stets, dass die Vereinbarung über die Nutzungsüberlassung einem Fremdvergleich nicht standhält (vgl. VwGH 23. 2. 2010, 2007/15/0003, VwGH 19. 10. 2011, 2008/13/0046, VwGH 25.4.2013, 2010/15/0139).

Zur Begründung für die Annahme einer "verdeckte Ausschüttung an der Wurzel" hat die belangte Behörde ausgeführt, dass der gesamte Bau über Einlagen des Gesellschafters der Bf. finanziert wurde. Es sei kein schriftlicher Darlehensvertrag zwischen GmbH und GF errichtet worden. Es entspreche der Lebenserfahrung, dass eine Kapitalgesellschaft wie Bf. mit einem Jahresumsatz von bisher maximal Euro 125.000 ein Einfamilienhaus der gegebenen Art und Größe nicht für Gesellschaftsfremde angeschafft oder hergestellt hätte.

Ein wesentliches Argument der belangten Behörde ist in diesem Zusammenhang, dass eine Kapitalgesellschaft wie die Beschwerdeführerin ein solches Gebäude nicht für Fremde angeschafft hätte und die Anschaffung des Hauses aus diesem Grund dem Fremdvergleich nicht standhalte. Eine andere Gesellschaft mit den Umsätzen und Gewinnen der Beschwerdeführerin würde eine derartige Investition für Fremde nicht tätigen.

Die Sachverhaltsgrundlage für eine rechtliche Einstufung eines Gebäudes oder bestimmter Räume eines Gebäudes als außerbetriebliches Vermögen bedarf einer die konkreten Umstände des Einzelfalles würdigenden Begründung im Tatsachenbereich. Dabei bedarf es auch hinreichender Sachverhaltsfeststellungen zur Beurteilung der Fremdlichkeit der Vermietung, in der Regel auch zur Fremdlichkeit der Höhe des Mietzinses (vgl. VwGH 23.2.2010, 2007/15/0003, VwGH 25.4.2013, 2010/15/0139).

Im gegenständlichen Fall konzentrieren sich die Sachverhaltsfeststellungen auf die Frage, ob das Objekt schon seiner Erscheinung nach auf die private Nutzung durch die Gesellschafter abgestellt ist. Um eine "verdeckte Ausschüttung an der Wurzel" auszumachen und somit außerbetriebliches Vermögen anzunehmen, bedarf es allerdings auch der Feststellungen, dass die Vermietung (insbesondere auch die Höhe

des Mietzinses) als solche einem Fremdvergleich nicht standhält (vgl. VwGH 23. Februar 2010, 2007/15/0003, VwGH 19. 10. 2011, 2008/13/0046, VwGH 25.4.2013, 2010/15/0139).

Die belangte Behörde hat dazu keine Feststellung getroffen.

Zwar hat im Rechtsmittelverfahren die Bf. ein Fremdvergleichsgutachten vorgelegt, aus dem hervorgeht, dass eine Fremdvermietung jederzeit möglich sei. Eine Aussage darüber, ob die Vermietung um monatlich Euro 1.995 zuzüglich 10 % Umsatzsteuer an den Gesellschafter und dessen Gattin fremdüblich sei, geht aus dem Gutachten nicht hervor. Zudem räumt der Sachverständige in seinem Gutachten selbst ein, dass die zum Vergleich herangezogenen Objekte älteren Baujahrs sind und weiters unterstellt werde, dass deren technische Ausstattung (altersgemäße Ausführung) mit jener des gegenständlichen Gebäudes, nicht zwingend vergleichbar ist.

Für die Frage, ob eine "verdeckte Ausschüttung an der Wurzel" vorliegt, nicht relevant erweist sich die Feststellung der belangten Behörde, dass eine Kapitalgesellschaft wie die Beschwerdeführerin ein solches Gebäude nicht für Fremde zur Vermietung angeschafft hätte und die Anschaffung des Hauses aus diesem Grund dem Fremdvergleich nicht standhalte. Es ist nämlich zu beachten, dass die Vermietung einer Immobilie durch eine Körperschaft selbst dann fremdüblich gestaltet sein könnte, wenn sie die einzige Betätigung einer Körperschaft ist bzw. wenn die Körperschaft gar nicht über Arbeitnehmer verfügt (vgl. VwGH 19. 10. 2011, 2008/13/0046; VwGH 25.4.2013, 2010/15/0139).

Zudem werden im fortzusetzenden Verfahren von der belangten Behörde Feststellungen darüber zu treffen sein, ob die Körperschaft für ihre Leistungen ein ungenügendes Entgelt vom Anteilseigner (vorenthaltene Erträge, verhinderte Vermögensvermehrung) erhält, insoweit läge eine verdeckte Ausschüttung vor. Bei einer indirekten verdeckten Ausschüttung ist zwar der Erwerb oder die Herstellung prinzipiell betrieblich veranlasst, lediglich die Abwicklung des Rechtsgeschäfts erfolgt zu unangemessenen Bedingungen (zB bei Verrechnung von zu geringer Miete).

Mangels hinreichender Feststellungen zur Fremdüblichkeit der Gestaltung, auf deren Grundlage erst beurteilt werden kann, ob ein Vorgang iSd § 8 Abs. 2 KStG 1988 vorliegt, erweisen sich die Feststellungen der belangten Behörde in diesem Zusammenhang als unzureichend und bedürfen einer Ergänzung. Das Ergebnis der zu ergänzenden Ermittlungen könnte schließlich auch sein, dass den Abgabenerklärungen der Bf. zu folgen ist.

Nach § 278 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung (BAO) kann das Verwaltungsgericht bei einer sonst formal richtig eingebrachten Beschwerde diese mit Beschluss durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Beschwerdevorentscheidungen unter Zurückweisung der Sache an die Abgabenbehörde 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. Eine solche Aufhebung ist unzulässig, wenn die Feststellung des maßgeblichen

Sachverhaltes durch das Verwaltungsgericht selbst im Interesse der Raschheit gelegen oder mit einer erheblichen Kostenersparnis verbunden ist. Die umfassende Erhebungspflicht des § 114 Abs 1 Satz 2 BAO ist für ein unabhängiges Gericht überschießend. Zudem kann es nicht Pflicht des Verwaltungsgerichts sein, erstmals den entscheidungswesentlichen Sachverhalt zu ermitteln und einer Beurteilung zu unterziehen (vgl. *Fischerlehner*, Abgabenverfahren, § 269 Anm. 1).

Auf Grund des von der belangten Behörde im gegenständlichen Fall festgestellten Sachverhaltes kann weder beurteilt werden, ob eine "verdeckte Ausschüttung an der Wurzel" oder eine indirekte verdeckten Ausschüttung stattfand, noch kann ausgeschlossen werden, dass keine verdeckte Ausschüttung erfolgte. Demnach hätte das Bundesfinanzgericht erstmals den relevanten Sachverhalt feststellen müssen, was auf eine Wiederholung der Betriebsprüfung hinausläuft. Dazu hat das Gericht weder die Ressourcen noch ist dies im Interesse der Raschheit gelegen, sodass eine Aufhebung und Zurückverweisung an die belangte Behörde die einzige zweckmäßige Vorgangsweise ist.

4. Zulässigkeit einer Revision

Gemäß Artikel 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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 Fall wurde in keiner Rechtsfrage entschieden, der grundsätzliche Bedeutung im Sinne des Artikel 133 Abs. 4 B-VG zukommt, sodass eine Revision unzulässig ist.

Linz, am 10. Juli 2014