



Bescheid

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung Bw., vertreten durch StB., vom 29. Oktober 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt, vom 5. Oktober 2010 betreffend Vorsteuererstattung an ausländische Unternehmer 2009 entschieden:

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

Begründung

Mit Antrag vom 23. Juni 2010 beantragte die Berufungswerberin (Bw.) - eine deutsche GmbH - die Erstattung von Vorsteuern. Im angefochtenen Bescheid wurde für zwei Rechnungen der Sequenznummern 11 und 12 die Erstattung von Vorsteuern deshalb abgelehnt, weil gemäß [§ 11 Abs. 1 Z 2 UStG 1994](#) bei Rechnungen mit einem Gesamtbetrag von mehr als 10.000 € die vom Finanzamt erteilte UID-Nummer des Leistungsempfängers anzuführen sei und auf Grund der Geschäftstätigkeit für die erworbenen Gegenstände und Dienstleistungen kein Anspruch auf Vorsteuerabzug bestehe.

In ihrer rechtzeitig erhobenen Berufung führte sie aus, die in der Anlage beige-schlossenen Rechnungen wiesen die UID-Nummer des Leistungsempfängers aus. Bei den entsprechenden Rechnungen handelte es sich um ein als Betriebsvermögen angeschafftes und durch die (deutsche) steuerliche Betriebsprüfung anerkanntes Gebäude, welches als „Costumers

relationship sales and training center“ ausgebaut werde, weshalb die Erstattung hinsichtlich der strittigen 10.939,46 € erfolgen möge.

In seiner Berufungsvorentscheidung wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab, weil es davon ausgehe, es handle sich nicht um ein betriebliches Schulungszentrum, sondern um ein privates Ferienhaus im Schigebiet Tauplitz. Im Text der Entscheidungsbegründung finden sich weiters stakkato-artig im Klammerausdruck die Worte: „Einreichpläne, Schulungsunterlagen, Versteuerung Sachbezug der Dienstnehmer in Deutschland...“. Weiters sei nicht glaubhaft, dass die Bw. ein Schulungszentrum für ihre Mitarbeiter sieben Stunden entfernt im obersteirischen Schigebiet errichte.

In ihrem durch ihre steuerliche Vertretung überreichten Vorlageantrag führte sie aus, ein internationales und weltweit führendes Unternehmen im Bereich des Schachtbaues mit Niederlassungen in Deutschland, Österreich, Ungarn, Tschechien, Polen, Frankreich und Kanada zu sein. Weiters habe sie europaweit Franchise-Partner, u.a. in Italien, Spanien, Frankreich, Portugal, Lettland, Norwegen, England sowie Nordirland. Auf Grund der internationalen Geschäftstätigkeit der Bw. seien einerseits regelmäßige Schulungen von Außendienstmitarbeitern der einzelnen Tochtergesellschaften sowie Schulungen der Franchise-Partner erforderlich. Nachdem die Organisation von Schulungen eigener Mitarbeiter sowie der Vertriebspartner in den letzten Jahren, abgesehen vom erheblichen Verwaltungsaufwand, erhebliche Kosten für Unterkunft und Schulungsräumlichkeiten und Verpflegung verursacht habe, wurde eine Liegenschaft in Tauplitz zu einem Kaufpreis von 130.000 € erworben, die zu einem „Customers relationship sales and training center“ umgebaut werde. Der Erwerb der Liegenschaft erfolge in Österreich deshalb, weil ihr Schachtbausystem seit mehr als 20 Jahren von Tiefbau-Unternehmen in Österreich verwendet werde und somit Langzeiterfahrung vorliege. Der Standort sei so ausgewählt worden, dass man Werksbesuche bei erfahrenen österreichischen Kunden durchführen könne. Im Kalenderjahr 2009 sei mit dem Umbau des Gebäudes begonnen worden, woraus die streitgegenständliche Vorsteuer resultierten. Zwecks weiteren Nachweises, dass es sich um Betriebsgebäude handle, verwies die Bw. auf die bei ihr stattgefundene (deutsche) Außenprüfung, anlässlich der die Verteilung der Anschaffungskosten berichtigt wurde. Die strittigen Baumeisterrechnungen und entsprechende Auszüge aus dem Prüfungsbericht sind dem Vorlageantrag Berufung angeschlossen.

Die Berufung wurde in der Folge ohne Setzung weiterer aktenkundiger Ermittlungshandlungen dem Unabhängigen Finanzsenat zur weiteren Entscheidung vorgelegt. Im Vorlagebericht bemerkt das Bescheid erlassende Finanzamt, auf Grund der eingereichten Unterlagen und der Recherchen im Internet handle es sich nicht um ein betrieblich genutztes Schulungszentrum,

sondern um ein privates Ferienhaus. Zu den Ausführungen im Vorlageantrag der unternehmerischen/ betrieblichen Veranlassung des Gebäudes hat es sich nicht näher geäußert.

Was die in den Akten befindliche Internetrecherche anlangt, ist ein Firmenbuchausdruck einer auf denselben Familiennamen lautenden GmbH in einem anderen obersteirischen Bezirk, deren Geschäftsführer außerdem noch einen anderen Vornamen aufweist, abgeheftet. Auf dem Ausdruck befindet sich ein vom Finanzamt angebracht handschriftlicher Vermerk: „Verwandte?“. Weiters findet sich ein Ausdruck des Impressums der Homepage der Bw. und ein nach Rücksprache mit dem zuständigen Lagefinanzamt angefertigter weiterer handschriftlicher Aktenvermerk über die bewertungsrechtliche Qualifizierung des streitgegenständlichen Objektes („EFH + Betriebsgrundstück“).

Über die Berufung wurde Folgendes erwogen:

Strittig ist im gegenständlichen Fall der Vorsteuerabzug aus Umbau- und Renovierungsaufwendungen für ein angeschafftes Gebäude in einem obersteirischen Wintersportort, wobei das Finanzamt die unternehmerischen Veranlassung bestreitet und sie den Aufwendungen und Ausgaben privater Lebensführung zuordnet.

Verfahrensrechtlich erlaubt sich der Unabhängige Finanzsenat zu bemerken, dass die im Akt befindlichen oa. Internetausdrucke den angefochtenen Bescheid nicht zu tragen vermögen, wenngleich Verdachtsgründe eines möglicherweise ungewöhnlichen Sachverhaltes (Anschaffung eines Gebäudes in einer Wintersportregion) in der Weise nicht gänzlich von der Hand zu weisen sind. Die Vermutung allfälliger privater Motive der Gesellschafter der Bw. auf Grund vermeintlicher verwandtschaftlicher Beziehungen abgeleitet durch Namensgleichheit einer in der Obersteiermark registrierter inländischen GmbH erscheint nicht hinreichend, wenngleich sich die Ermittlungen derartiger Sachverhalte, die sich naturgemäß in den Gestionen der Bw. befinden, in der Regel als schwierig gestalten und sich das Finanzamt der komplementären Mitwirkungspflicht der Bw. hätte bedienen können. Eine Nachschau oder ein Augenschein im Wege der Amtshilfe durch das örtliche Lagefinanzamt ist nicht erfolgt. Seitens der Bw. wurde bescheinigt, die deutsche Finanzverwaltung hege gegen die grundsätzliche Aufnahme des Gebäudes ins Betriebsvermögen keine Bedenken und stellte die betriebliche Veranlassung des Abschreibungsaufwands nicht weiter in Frage, wenngleich die Rechtsprechung des BFH der Aufnahme von Wirtschaftsgütern ins Betriebsvermögen von Kapitalgesellschaften eher großzügiger gegenüber steht und die diesbezügliche Rechtsprechung des VwGH zunehmend auch in diese Richtung tendiert.

Mit der Frage der Zurechnung von durch Gesellschafter oder ihnen nahestehenden Personen genutzten Wohnungen und Häusern, die im zivilrechtlichen Eigentum der Gesellschaft stehen, zur außersteuerlichen Sphäre der Gesellschaft hat sich der Verwaltungsgerichtshof 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](#)). Nach dieser Judikatur, in der der VwGH 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*). In seiner Kommentierung der VwGH-Judikatur zum außerbetrieblichen Vermögen insbes. VwGH 26.3.2007, [2005/14/0091](#) kommt *Wiesner, RWZ 2007/37* zum Schluss, es gebe keinen Anlass, das Instrument des außerbetrieblichen Vermögens der Kapitalgesellschaft überzubewerten. Es könne weiterhin nur für Extremfälle zur Anwendung kommen. Berührt seien Gesellschaften, die entweder praktisch zur Gänze ihren Zweck in der Befriedigung der Gesellschafterinteressen erfüllen (z.B. Gesellschaftszweck ist der Erwerb einer Liegenschaft, weil dem Gesellschafter der Erwerb aus gesetzlichen Gründen verwehrt ist) oder im Vergleich zu ihrer operativen Funktion und Größe ungewöhnliche Investitionen im Gesellschafterinteresse tätigen, die ohne dieses nicht getätigt worden wären. Abgesehen davon kam der VwGH in einer jüngeren Entscheidung vom 23.2.2010, 2007/15/0003, wo eine im Bereich der "Halbstoff-Erzeugung" für die Papier- und Kosmetikindustrie tätige GmbH, die eine Liegenschaft mit 3.455 m² Garten erworben, ein Gebäude mit einer Wohnfläche von 342 m² Wohnfläche, zuzüglich 235 m² Keller, Doppelgarage und Schwimmbecken errichtet und der Gesellschafterin vermietet hatte, zum Ergebnis, die Sachverhaltsgrundlage für eine rechtliche Einstufung eines Gebäudes oder bestimmter Räume eines Gebäude als außerbetriebliches Vermögen bedürfe einer die konkreten Umstände des Einzelfalles würdigenden Begründung im Tatsachenbereich. Offenbar scheint die neuere Judikatur eine Berichtigung an der Wurzel durch Konstatierung als so genanntes außerbetriebliches Vermögen der Kapitalgesellschaft nur dann zuzulassen, wenn die Tätigkeit der GmbH im Wesentlichen in der bloßen Verwaltung dieses Vermögens besteht (VwGH 26.3.2007,

[2005/14/0091](#)). Anlässlich der oa. Kommentierung des Erkenntnisses vom 16.5.2007, 2004/14/0083 in RdW 2007/647, S. 621 wurde von *Zorn* noch die Meinung geäußert, es wäre auch auf die sonstige Tätigkeit der GmbH Bedacht zu nehmen. So werde z.B. bei einer in der Produktion tätigen GmbH eher anzunehmen sein, die Anschaffung des Wohngebäudes sei objektiv erkennbar nicht durch ihren Betrieb veranlasst, als bei einer GmbH, zu deren Tätigkeiten die Vermietung von Wohnobjekten zählt. Diese einschränkende Interpretation wurde offenbar von der neueren Judikatur nicht mehr geteilt, sodass diese der Aufnahme ins steuerliche Betriebs- bzw. Unternehmensvermögen eher wohlwollend gegenübersteht und allfällige Korrekturen durch Feststellungen über einen allenfalls fehlenden Mietzins zu erfolgen hätten (vgl. RdW 2010/252, S. 240). Zur Frage der Vorsteuerabzugsberechtigung hat sich der VwGH noch ausdrücklich geäußert. *Mayr, Mario, SWK 2012, 718* kommt zu dem Schluss, der Vorsteuerabzug für die Gebäudeanschaffung sollte jedoch nur dann zugelassen werden, wenn eine unternehmerische Tätigkeit vorliegt, kein Vorsteuerauschluss greift und keine missbräuchliche Praxis vorliegt.

Gemäß [§ 289 Abs. 1 BAO](#) kann die Abgabenbehörde zweiter Instanz die Berufung durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Berufungsvorentscheidungen unter Zurückverweisung 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 unterbleiben hätte können, wobei die Behörden im weiteren Verfahren an die für die Aufhebung maßgebliche, im Aufhebungsbescheid dargelegte Rechtsanschauung gebunden sind.

Die Aufhebung gemäß [§ 289 Abs. 1 BAO](#) liegt also im Ermessen der Abgabenbehörde zweiter Instanz. Entsprechend dem Zweck dieser Norm setzt eine aufhebende und zurückverweisende Berufungserledigung voraus, dass die Unterlassung der Ermittlungen "wesentlich" ist (vgl. *Ritz, BAO^f, § 289 Tz 11*).

Davon ist aber im vorliegenden Fall entsprechend dem oben Gesagten (tatsächlich ungeklärte Sachverhaltsfragen hinsichtlich der der Abgrenzung des unternehmerischen vom nichtunternehmerischen Leistungsbezug und damit verbundener dem Umfang nach noch gar nicht absehbarer Ermittlungsaufwand) jedenfalls auszugehen.

Für die Ermessensübung ([§ 20 BAO](#)) zu Gunsten einer Bescheidaufhebung sprachen neben dem Grundsatz der Verfahrensökonomie (Wahrung des Parteigehörs im Rahmen des fortgesetzten Verfahrens) und dem Gesichtspunkt, dass den Bw. der volle Instanzenzug erhalten bleiben soll, aber nicht zuletzt auch die Überlegung, dass es nicht im Sinne des Gesetzes wäre, wenn die Berufungsbehörde, statt ihre (umfassenden) Kontrollbefugnis

wahrnehmen zu können, jene Behörde ist, die erstmals den entscheidungswesentlichen Sachverhalt ermittelt und einer Beurteilung unterzieht (vgl. *Ritz, BAO⁴, § 289 Tz 5*).

Der Vollständigkeit halber weist der Unabhängige Finanzsenat abschließend auch noch darauf hin, dass die von der Bw. gemachten Angaben keiner Überprüfung unterzogen wurden, weshalb deren Richtigkeit dahin gestellt bleibt. Es wird auch darauf hingewiesen, dass die Ermittlungslast in Bezug auf grundlegende Ermittlungen über die tatsächliche Sachlage in vollem Ausmaß das Finanzamt trifft. Im angefochtenen Bescheid werden keine ausreichenden Tatsachenfeststellungen getroffen, sondern bestenfalls Vermutungen und Bedenken geäußert

Es widerspräche nämlich der durch die BAO vorgegebenen Aufgabenverteilung zwischen den Abgabenbehörden erster und zweiter Instanz, wollte man die diesbezügliche Verantwortlichkeit verwaltungsbehördlichen Handelns nahezu zu Gänze auf die Abgabenbehörde zweiter Instanz übertragen (RV/0342-G/04).

Von einer mündlichen Verhandlung konnte im Hinblick auf [§ 284 Abs. 3 BAO](#) abgesehen werden.

Graz, am 14. Dezember 2012