



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 die Bescheide des Finanzamtes Linz, vertreten durch Mag. Dipl.-Kfm. Christian Zeindlhofer, MBA, vom 25. August 2006 und 27. November 2007 betreffend Umsatzsteuer 2005 und 2006 entschieden:

Die Bescheide vom 25. August 2006 und 27. November 2007 betreffend Umsatzsteuer 2005 und 2006 und die Berufungsvorentscheidung vom 12. November 2007 betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2005 werden gemäß § 289 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl Nr. 1961/194 idgF, unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben.

Begründung

Aufgrund des Prüfungs- und Nachschauauftrages vom 22. April 2005 wurde bei der Berufungswerberin (Bw.) eine Prüfung der Umsatzsteuer für den Zeitraum 10/2004 bis 2/2005 durchgeführt. Im Zuge der Prüfung teilte der steuerliche Vertreter mit, dass das angeschaffte Haus für Wohnzwecke vermietet werde und eine Art „Einliegerwohnung“ als Büro verwendet bzw. vermietet werde.

Mit Bescheid vom 25. August 2006 wurde die Umsatzsteuer 2005 mit – 1.421,71 € festgesetzt. Es ergab sich eine Abgabennachforderung in Höhe von 21.613,32 €.

Dagegen richtet sich die Berufung vom 14. September 2006. Es wurde ausgeführt, in der ursprünglichen Erklärung seien die Umsätze bzw. Vorsteuern gemäß dem abweichenden Wirtschaftsjahr erklärt worden. 2005 gelte allerdings noch das Kalenderjahr als Veranlagungsjahr. Eine berichtigte Erklärung wurde der Berufung beigelegt.

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.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 12. November 2007 wurde die Umsatzsteuer für das Jahr 2005 mit 0,00 € festgesetzt. Daraus resultierte eine Nachforderung in Höhe von 1.421,00 €. Zur Begründung wurde auf die Niederschrift vom 7. November 2007 verwiesen.

Das Finanzamt setzte mit Bescheid vom 27. November 2007 die Umsatzsteuer für das Jahr 2006 mit 0,00 € fest. Daraus resultierte eine Nachforderung in Höhe von 4.278,40 €. Zur Begründung wurde auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung verwiesen, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Bericht zu entnehmen seien.

In der gegenständlichen Berufung bzw. im Vorlageantrag 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 Josef M.. 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 eine kleinere 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 Josef M., 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 Büroraum 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. Archivschränken 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 Feber 2007 werde die auf das Mietobjekt entfallende Umsatzsteuer in Höhe von € 113,64 monatlich an das Finanzamt abgeführt.
2. Das Gebäude sei "verkehrs-fähig", 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

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 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.

[§ 2 Abs 1 UStG 1994](#) lautet: "Unternehmer ist, 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 Sechsten MwSt-Richtlinie 77/388/EWG 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, einkommenorientierte Aktivitäten abgestellt (Hinweis Ruppe, UStG³, § 2 Tz 8). Somit stellen sowohl die Sechste MwSt-Richtlinie 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-Geschäftsführer nicht deshalb, um Einnahmen zu erzielen, sondern nur, um dem Gesellschafter einen Vorteil zuzuwenden (Ausschüttung aus einer Gesellschaft), so fehlt es an einer solchen wirtschaftlichen Tätigkeit. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 16.5.2007 [2005/14/0083](#)) 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. 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 (Mietträge) 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 Alleingesellschafters) und die

(beabsichtigte) Nutzungsüberlassung an den Alleingesellschafter 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 unternehmerisch 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 unternehmerisches Interesse der Gesellschaft an der Immobilie besteht und die Immobilie Zwecken des Unternehmens 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 Zurückverweisung 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 Sachverhalt 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 zugedachten Rolle eines unabhängigen Dritten gerecht werden, muss er sich im Wesentlichen auf die Funktion eines Kontroll- und Rechtsschutzorganes 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