

BESCHLUSS

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. X. in der Beschwerdesache Bf. gegen den Bescheid des Finanzamtes Deutschlandsberg Leibnitz Voitsberg vom 01.07.2014 betreffend Körperschaftsteuer und Umsatzsteuer 2012 beschlossen:

Der angefochtene Bescheid und die dazu ergangene Beschwerdevorentscheidung 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

Der angefochtene Bescheid verweist in seiner Begründung auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen sind.

In der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 7. Mai 2014 führt die belangte Behörde (Finanzamt) Folgendes aus:

„TZ. 2 Wohnung:

Die GmbH (Beschwerdeführerin, Bf.) wurde im Jahre 2010 gegründet, der Geschäftsführer ist Dr. St. Die Tätigkeit der GmbH bestand bisher einzig und allein darin, das Grundstück 584/20 mit einer Gesamtfläche von 986 m² zu kaufen, auf dem das Haus 1 errichtet wurde. Der Erwerb erfolgte von der D. Bauträger & Handel GmbH und das Objekt wurde durch diesen Bauträger als Teil des Projektes „S. F.“ errichtet.

Das Objekt besteht aus einer Ordination im Erdgeschoss mit einer Fläche von 283,6 m², einer Wohnung im 1. Stock mit einer Fläche von 142 m², 3 Garagen und 7 Parkplätzen.

Die Finanzierung erfolgte zum Großteil über einem Kredit in der Höhe von € 680.000, für den der Geschäftsführer der GmbH, Dr. St. persönlich bürgt und welcher bei der Bank X. aufgenommen wurde.

Außerdem hat Dr. St. mehrmals Einlagen und Zahlungen für die Errichtung des Objektes getätigt; sein Verrechnungskonto beläuft sich (Stand 2013) auf € 586.280,42. Außerdem hat Herr Dr. St. der GmbH im Jahr 2013 ein Darlehen von € 61.000 gewährt. Eine Verzinsung erfolgte weder für das Verrechnungskonto noch für das Darlehen.

Die Wohnung und auch die Ordination wurden nie am „freien Markt“ angeboten, es hatte kein Dritter die Möglichkeit die beiden Objekte zu mieten. Die GmbH hat bis dato kein einziges weiteres Objekt erworben und verkauft bzw. erworben und vermietet.

Es wurde ein Kaufvertrag zwischen der D. Bauträger und Handel GmbH und der GmbH errichtet mit einem Kaufpreis von insges. € 663.724,74. In weiterer Folge wurde ein Werkvertrag zwischen der D. Bauträger und Handel GmbH und Herrn Dr. St. errichtet, dessen Auftragsgegenstand der Ausbau der Ordinationsräume war. Dieser Vertrag wurde in späterer Folge mittels einer Vereinbarung an die GmbH abgetreten. An die Stelle von Dr. St. ist nunmehr die GmbH getreten.

Höhe des Werkvertrages: € 313.275,76

Aufgrund dieses Werkvertrages wurde die Ordination nach Wünschen des Herrn Dr. St. ausgebaut. Auch die Wohnung wurde an die Wünsche des Geschäftsführers angepasst.

Folgende Änderungen des Standardprogrammes wurden vorgenommen:

getönte Scheiben im Ordinationsbereich, Außenverkleidung der Türen und Fenster im ganzen Haus, kontrollierte Be- und Entlüftungsanlage im ganzen Haus, Klima- und Staubsaugeranlage, Türen in der Wohnung (zargenlos), Alarmanlage in der Doppelgarage, Nussholzparkett in der Wohnung und Fliesen in Elefantenautoptik in der Wohnung. Zu den oben genannten Sonderleistungen wurden noch weitere hochwertige Zusatzleistungen in Auftrag gegeben: Elektroarbeiten der Fa. P. Elektro im Gesamtwert von € 240.497,39 (netto), wie zum Beispiel Innen- und Außenbeleuchtung, Multifunktionsanlagen, elektronischen Steuergeräte: die gesamte Anlage ist mit Touchscreen und Handy zu bedienen. Sanitärarbeiten der Firma K. in Höhe von € 52.864,36 (netto), wie zum Beispiel die gesamte Sanitäreinrichtung. Eine Küche der Fa. M.F. mit einem Kaufpreis in Höhe von € 70.764,33 (netto).

All diese Wünsche und Sonderleistungen deuten darauf hin, dass sowohl Ordination als auch Wohnung nach Wünschen des Dr. St. ausgebaut und eingerichtet wurden und niemals für den freien Markt vorgesehen waren. Speziell die Wohnung mit ihrer exklusiven Ausstattung, die nach den Wünschen des Dr. St. erfolgte, würde von keinem Vermieter mit dieser Ausstattung und zu diesen Konditionen am freien Markt angeboten werden. Aus diesen Gründen stellt es sich für die Betriebsprüfer als gesichert dar, dass diese Wohnung ausschließlich für die Nutzung des Dr. St. angeschafft, eingerichtet und gestaltet wurde.

a) Im Zuge der Betriebsprüfung kommt es daher zu folgenden Änderungen:

Die Aufwendungen, die die Wohnung betreffen, werden zur Gänze der Privatsphäre zugerechnet:

diese Aufwendungen ergeben insgesamt:

338.347,48	netto	lt. Anlageverzeichnis
65.977,76	USt	Vorsteuer geschätzt
404.325,24	brutto	

Die Umsatzsteuer wird mit 19,5 % berechnet, weil eine genaue Trennung zwischen 20%igen und 10 und 0%igen Umsätzen nicht möglich ist.

b) Da kein detailliertes Anlageverzeichnis vorgelegt wurde, werden folgende Rechnungen aus dem Posten „Inneneinrichtung Ordination“ als private Einrichtungsgegenstände angesehen und daher ausgeschieden:

	Bruttoaufwand	Umsatzsteuer	Nettoaufwand
Küche	84.917,20	14.152,87	70.754,33
Lederbett von Joop	3.800,00	633,33	3.166,67
Esstisch	2.625,00	437,50	2.187,50
6 Freischwinger	2.232,00	372,00	1.860,00
	93.574,20	15.595,70	77.978,50

TZ. 3 AfA:

Da die Wohnung der Privatsphäre zugerechnet wird, kann auch die AfA nicht geltend gemacht werden. Im Jahr 2012 wird daher die Afa für das Konto 310 gestrichen und die Afa für die Inneneinrichtung Ordination dahingehend gekürzt:

Kürzung AfA:

2.537,61	Wohnung
3.898,92	Einrichtung

TZ. 4 Repräsentationsaufwendungen:

Für die Bewirtung von Geschäftsfreunden, wobei hier allerdings der Nachweis erforderlich ist, dass die Bewirtung der Werbung dient und die betriebliche oder berufliche Veranlassung weitaus überwiegt, besteht eine Ausnahme zum Abzugsverbot von Repräsentationsaufwand. Unter dem Begriff der Werbung ist dabei eine Produkt-

und Leistungsinformation, also eine auf die betriebliche bzw. berufliche Tätigkeit bezogene Informationsleistung, zu verstehen. Eine bloße Glaubhaftmachung, dass die in Rede stehenden Aufwendungen dem Werbungszweck gedient haben, reicht für die Abzugsfähigkeit der Aufwendungen nicht aus. Soweit die als Betriebsausgaben geltend gemachten Bewirtungsspesen lediglich der Kontaktpflege dienen und damit einen werbeähnlichen Aufwand begründen, fallen sie unter das Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z 3 EStG. Aus diesem Grund sind die gesamten Bewirtungskosten gem. § 20 Abs. 1 Z 3 EStG als Betriebsausgaben zu untersagen.

	2012	2013
Aufwand	1.378,40	
Vorsteuer	178,20	92,80

TZ 5 verdeckte Ausschüttung:

Die Ausstattung der Wohnung ist so auf die Bedürfnisse des Gesellschaftergeschäftsführers zugeschnitten, dass eine Fremdvermietung zu marktüblichen Preisen auszuschließen ist. Es ist daher davon auszugehen, dass das wirtschaftliche Eigentum beim Anteilsinhaber liegt. Ein steuerlich anzuerkennender Vorteilsausgleich schließt die Annahme einer verdeckten Ausschüttung aus. Dieser liegt vor, wenn dem Vorteil, den eine Körperschaft ihrem Anteilsinhaber einräumt, ein Vorteil gegenübersteht, den der Anteilsinhaber der Körperschaft gewährt.

Da Dr. St. für den Kredit bürgt und auch Einlagen (ca. € 580.000) getätigkt hat, werden diese Tatsachen von der BP als ausreichender Vorteilsausgleich angesehen. Aus diesem Grund wird von der Vorschreibung einer Kapitalertragsteuer abgesehen.

TZ 6 Gegenrechnung Mieteinnahmen:

Da die Wohnung aufgrund der Betriebsprüfung der Privatsphäre zugerechnet wurde, werden die abgeföhrten Umsatzsteuerbeträge und die Mieteinnahmen in den Jahren 2012 und 2013 gutgeschrieben.

	2012	2013
Umsatzsteuer	540,00	2.030,93
Einnahmen	5.400,00	

Berechnung

Umsatzsteuer

	2012	2013	

<i>Vorsteuer Wohnung</i>	65.977,76		
<i>Vorsteuer Einrichtung</i>	15.595,70		
<i>Reprä.</i>	178,20	92,80	
<i>Umsatzsteuer Miete</i>	- 540,00	- 2.030,93	
	81.211,66	- 1.938,13	79.273,53

	2012
<i>Gewinn/Verlust</i>	- 61.889,16
<i>Zurechnung AfA</i>	6.436,53
<i>Reprä.</i>	1.378,40
<i>Mieteinnahmen</i>	- 5.400,00
	- 59.474,23

Die Niederschrift wurde der Bf. ausgefolgt, von ihr jedoch nicht unterfertigt.

In ihrer überreichten Beschwerde verwies die die Bf. darauf, der Sachverhalt sei von Seiten der Abgabenbehörde nicht ausreichend ermittelt worden, indem bei der Zuordnung der Rechnungen Beträge der Privatsphäre zugerechnet wurden, die eindeutig die Ordination betreffen. Weiters sei das Vorliegen einer Immobilie unterstellt worden, die ihrer Erscheinung nach für die private Nutzung durch den Gesellschafter bestimmt sei und deren Vermietung auch nicht fremdüblich gestaltet wurde. Die vermietete Wohnung sei aber schon den entstandenen Baukosten nach nicht als Luxusgebäude zu verstehen und am Markt auch ohne Zweifel vermietbar. Ob die Vermietung fremdüblich gestaltet wurde, sei von der Abgabenbehörde nicht untersucht worden. Die richtige Sachverhaltsermittlung und rechtliche Beurteilung führe im Ergebnis dazu, dass von einer betrieblichen Immobilie auszugehen sein werde, die zu adäquaten Preisen vermietet werde. Eine detaillierte Begründung zur Beschwerde werde nachgereicht.

In ihrer Ergänzung zur Beschwerde führte die Bf. durch ihre steuerliche Vertretung Folgendes aus:

„1. Sachverhalt:

*Die GesmbH mit Firmenbuchnummer 352*** m wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 30.09.2010 gegründet. Gesellschafter sind Frau R.J. mit einem Anteil von 50 % sowie Herr Dr. St. mit einem Anteil von ebenfalls 50 %. Geschäftsführer ist Dr. St. mit selbstständiger Vertretungsbefugnis. Gesellschaftszweck ist die Entwicklung und Bewirtschaftung von Immobilien. Das erste Projekt der Gesellschaft wurde am Standort O. S.gasse 1, 8*** F, errichtet. Die Errichtung erfolgte im Rahmen eines Bauträgervertrages, abgeschlossen am 16.06.2011 mit der D. Bauträger & Handel GmbH, M*gasse 84, 8*** G. Betreffend dem Ausbau der Ordinationsräume wurde ebenfalls am 16.06.2011 samt Nachtrag vom 19.09.2011 zusätzlich ein Werkvertrag abgeschlossen.*

Das Objekt besteht aus zwei Einheiten; einerseits aus einer Ordination im Erdgeschoss des Gebäudes (dieses Erdgeschoß ist aufgrund der Hanglage hinsichtlich des Eingangs zum Gebäude über eine Treppe zu betreten) sowie andererseits einer Wohnung im ersten Stock (der erste Stock ist aufgrund der Hanglage ebenerdig zugänglich). Weiters gehören zum Gebäude drei Garagen und sieben Parkplätze.

Das Gebäude wird auf einem Grundstück mit einer Gesamtfläche von 986 m² errichtet, das ebenfalls kaufgegenständlich war.

Die beiden vollständig voneinander getrennten Objekte wurden mit Mietvertrag vom 28.02.2012 an Dr. St. jeweils unter Ausweis von Umsatzsteuer vermietet.

Hinsichtlich der Errichtungskosten wurde daher von der Beschwerdeführerin der Vorsteuerabzug geltend gemacht.

2. Feststellungen der Abgabenbehörde im Rahmen der Betriebsprüfung:

....

3. Rechtliche Rahmenbedingungen:

Die Höchstgerichte haben sich in den vergangenen Jahren wiederholt mit der gegenständlichen Thematik auseinandergesetzt. In der Entscheidung des UFS vom 18.06.2013, RV/0621-S/11 findet sich eine umfassende Darstellung der diesbezüglichen ertragsteuerlichen und umsatzsteuerlichen Judikatur sowie der daraus resultierenden umsatzsteuerlichen Konsequenzen.

.....

4. Rechtliche Beurteilung der gegenständlichen Wohnungsvermietung:

Gemäß Erkenntnis des VwGH vom 25. April 2013, 2010/15/0139 (mit Verweis auf VwGH 23. Februar 2010, 2007/15/0003 und die dort zitierte Rechtsprechung) ist bei den nicht fremdüblich den Gesellschafter zur privaten Nutzung überlassenen Gebäuden zu unterscheiden zwischen jederzeit im betrieblichen Geschehen (z.B. 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 vornehmerein nicht zum Betriebsvermögen der Kapitalgesellschaft zählen. Im erstgenannten Fall spricht der Umstand, dass sie den Gesellschaftern zu einem unangemessenen 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.

Grundvoraussetzung (vor einer weiteren Überprüfung) dafür, dass im Zusammenhang mit der Nutzungsüberlassung an den Gesellschafter eine verdeckte Ausschüttung anzunehmen ist, ist somit stets, dass die Vereinbarung über die Nutzungsüberlassung einem Fremdvergleich nicht standhält.

In der Begründung des bekämpften Bescheides konzentrieren sich die Sachverhaltsfeststellungen der Abgabenbehörde auf die Frage, ob die Wohnung im Obergeschoß schon ihrer Erscheinung nach auf die private Nutzung durch den Gesellschafter und Geschäftsführer Dr. St. abgestellt ist. Feststellungen dahingehend, dass die Vermietung (insbesondere auch die Höhe des Mietzinses) als solche einem Fremdvergleich nicht standhält, fehlen hingegen vollends und es ist somit davon auszugehen, dass sich die Abgabenbehörde mit dieser Frage nicht beschäftigt hat.

Damit steht der bekämpfte Bescheid aber im Widerspruch zur Rechtsauslegung im Rahmen der ständigen Judikatur des VwGH und ist damit formal wie auch inhaltlich rechtswidrig und somit aufzuheben.

Die Vermietung der gegenständlichen Wohnung erfolgt im Rahmen eines Mietvertrages, der das Mietverhältnis zweifellos fremdüblich gestaltet. Der vereinbarte Mietzins berücksichtigt auch einen angemessenen Zuschlag für die teilweise Möblierung der Wohnung.

Erst im zweiten Schritt geht es somit um die Frage, ob die vermietete Wohnung 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 ist.

Als Kriterien, anhand derer diese Frage zu beurteilen ist, werden in der Judikatur genannt

- vorrangig der Vergleich der Investitionskosten mit üblichen Werten
- daneben auch die Größe und Ausstattung der Wohnung

In der Begründung zum bekämpften Bescheid stellt die Abgabenbehörde zwar die Baukosten des Objektes unter Hinweis auf vorgenommene Anpassungen an die Wünsche von Herrn Dr. St. dar; der gebotene Vergleich mit üblichen Werten fehlt jedoch vollends und (es) ist somit davon auszugehen, dass sich die Abgabenbehörde mit dieser Frage nicht beschäftigt hat. Damit steht der bekämpfte Bescheid auch in diesem Punkt im Widerspruch zur Rechtsauslegung im Rahmen der ständigen Judikatur des VwGH und ist damit formal wie auch inhaltlich rechtswidrig und somit aufzuheben.

Eine Umrechnung der angefallenen Baukosten auf die errichteten 142 Quadratmeter Wohnnutzfläche der vermieteten Wohnung zeigt im Ergebnis Baukosten pro m², die im durchschnittlichen Bereich (somit nicht einmal im oberen Bereich) des Wohnbaus im Großraum Graz liegen.

Mit der Größe von 142 m² liegt die Wohnung durchaus im gehobenen Bereich; ein Blick in die Wohnungsanzeigen zeigt aber, dass regelmäßig auch Wohnungen in dieser Größe vermietet werden. Auch befragte Immobilienmakler sehen hinsichtlich der Vermietbarkeit der Wohnung am Markt kein Problem. Eine schriftliche Stellungnahme dazu kann auf Wunsch der Abgabenbehörde gerne vorgelegt werden. Jedenfalls kann bei der Besichtigung der Wohnung nicht festgestellt werden, dass die Wohnung im besonderen Ausmaß als repräsentativ zu qualifizieren ist (dazu ist insbesondere auch die Lage und Nachbarschaft zu unauffällig - so ein Immobilienmakler), wenn es sich innen auch zweifellos um eine schöne Wohnung handelt, die in dieser Art aber eben auch den Wohnbedürfnissen und Ansprüchen anderer Mieter entsprechen sollte.

Zu den gehobenen technischen Standards des Gebäudes sei nur ergänzend darauf hingewiesen, dass diese ihren Ursprung in den Anforderungen der im Erdgeschoß gelegenen Ordination haben und im Rahmen der Bauausführung die teilweise Miteinbeziehung der Wohnung nicht zuletzt auch kostentechnisch angebracht war und diese auch für künftige Mieter ein zusätzlicher Mietanreiz sein könnten.

Wenn die Abgabenbehörde feststellt, dass die Wohnung mit dieser Ausstattung und zu diesen Konditionen am freien Markt von keinem Vermieter angeboten worden wäre, so ist nicht erkennbar, anhand welcher Überprüfungshandlungen bzw. welcher Informationen die Abgabenbehörde zu dieser Feststellung kommt. Der Begründung ist diesbezüglich jedenfalls nichts zu entnehmen, womit angenommen werden muss, dass es sich um die persönliche Meinung der Prüferin handelt und nicht um eine Sachverhaltsdarstellung anhand von beweisbaren Tatsachen. Insbesondere überrascht der Hinweis auf die Konditionen, zumal der Begründung diesbezüglich ja wie oben ausgeführt nichts zu entnehmen ist.

Damit steht der bekämpfte Bescheid auch in diesem Punkt im Widerspruch zur Rechtsauslegung im Rahmen der ständigen Judikatur des VwGH und ist damit formal wie auch inhaltlich rechtswidrig und somit aufzuheben.

5. Rechtliche Beurteilung der Mitvermietung von Einrichtungsgegenständen:

*Im Grunde ist auf die obigen Ausführungen zu verweisen, womit im Ergebnis die Qualifizierung der Einrichtungsgegenstände als der Privatsphäre zugehörig rechtswidrig ist. Darüber hinaus ist die Position Küche mit netto EUR 70.764,33 auch inhaltlich unrichtig. Die Beschwerdeführerin hat mit Kaufvertrag 00194459 vom 26.09.2012 von der *- Leasing- Finanzierungsgesellschaft m.b.H nicht nur die jetzt in der Wohnung befindliche Küche der Marke Miele erworben (dafür wäre im Zuge einer Besichtigung unschwer erkennbar der Preis augenscheinlich zu hoch), sondern*

- 1. die in der Wohnung gelegene Küche inklusive Geräte*
- 2. die in der Ordination gelegene Küche inklusive Geräte*
- 3. einen Waschautomat und Trockner für die Ordination*
- 4. eine Sprechsanlage*
- 5. ein Fingerprint Zugangssystem*

*Die Rechnung der *- Leasing LK 179243.2012.0001 vom 16.10.2012 verweist auf den zuvor genannten Kaufvertrag.*

*Die *- Leasing hat ihrerseits*

- die Positionen 1-3 lt. Vertrag von der Fa. Miele X. mit Rechnung über netto EUR 58.188,33

- die Position 4 von der Fa. Elektro P. mit Rechnung über netto EUR 4.583,33

- sowie die Position 5 von der Fa. Elektro P. mit Rechnung über netto EUR 7.165,25 erworben (Differenz zur Gesamtsumme = Spesen).

Vom Betrag von EUR 70.764,33 entfällt somit in etwa die Hälfte ausschließlich auf die Ordination; damit ist die Behandlung der Rechnung durch die Abgabenbehörde inhaltlich unrichtig. Offensichtlich wurden Ermittlungshandlungen in diese Richtung auch nicht vorgenommen. Die exakte Aufteilung der beiden Küchen bzw. Reinigungsgeräte kann auf Wunsch gerne von der Fa. Miele X. angefordert und der Abgabenbehörde vorgelegt werden.

Im Ergebnis steht der bekämpfte Bescheid somit letztlich auch in diesem Punkt im Widerspruch zur Rechtslage, da Tatsachen nicht bzw. falsch festgestellt wurden.

6. Anträge

Abschließend wiederholen wir daher unseren Antrag, die bekämpften Bescheide aufzuheben und durch neue zu ersetzen, die inhaltlich den Angaben in den eingereichten Steuererklärungen 2012 entsprechen. Weiters stellen wir den Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung.“

In seiner Beschwerdevorentscheidung führte die belangte Behörde u.a. Folgendes aus:

„1. Sachverhalt:

...

Laut Schriftsatz vom 18.10.2013 hat die Bf. (in Zusammenarbeit mit Hr. Ing. C.J., dem Ehegatten der Gesellschafterin) geplant, weitere Projekte derart zu realisieren. Aktuell liegt aber ein Liquiditätsengpass vor, wodurch weitere Projekte auf Eis gelegt wurden. Die Webseite der Bf. besteht lediglich aus der „Homepage“ und es gibt keine weiteren Informationen oder weitere Seiten über den Tätigkeitsbereich der Gesellschaft (vgl. www.

Bf. verfügbar am 18.09.2014). Als Ansprechpartner wird Herr Ing. C.J., Geschäftsführung ausgewiesen.

Die vorgelegte Prognoserechnung für das gesamte Gebäude (Errichtung 2011 und 2012; Beginn der Vermietung ab dem Jahre X/2012) ergab bei Korrektur des darin befindlichen Rechenfehlers (Instandsetzungsaufwendungen wurden mit doppeltem negativen Vorzeichen berücksichtigt) ab dem Jahre 2036 ein positives Gesamtergebnis. Die Fremdmitteltigung wurde in der Prognoserechnung nicht gesondert ausgewiesen und lt. Aufschlüsselung im Mail der steuerlichen Vertretung vom 06.02.2013 auch nicht berücksichtigt.

Die Bezahlung der bei der Bf. einlaufenden Rechnungen erfolgte meist vom Konto des Herrn Dr. St. (z.B. 3. Teilrechnung von d. vom 29.06.2012 über Euro 140.973,86).

Aus dem Verrechnungskonto ist ersichtlich, dass von Herrn Dr. St. Einlagen in Höhe von rd. Euro 580.000 getätigt worden waren.

2. Außenprüfung:

...

3. Beschwerdeschriftsatz:

...

4. Trennungsprinzip – Leistungsbeziehungen:

...

Die Wertung von Leistungsbeziehungen zwischen Körperschaften und ihren Anteilsinhabern als betriebliche Vorgänge setzt nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. die Erkenntnisse vom 19. April 2007, 2005/15/0020 m.w.N; 19. März 2013, 2009/15/0215) voraus, dass die Leistungsbeziehungen unter auch gegenüber gesellschaftsfremden Personen üblichen Bedingungen stehen.

Rechtsgeschäfte finden somit - mögen sie auch den Gültigkeitserfordernissen des Zivilrechtes entsprechen - zwischen nahen Angehörigen für den Bereich des Abgabenrechtes nur Anerkennung, wenn sie

- nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen,
- einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und
- auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (maßgeblich ist in diesem Zusammenhang die "im allgemeinen Wirtschaftsleben geübte Praxis").

...

Ob eine Rechtsbeziehung auch unter Fremden in gleicher Weise zustande gekommen und abgewickelt worden wäre, ist eine Tatfrage, die von der Abgabenbehörde in freier Beweiswürdigung zu lösen ist. Die Abgabenbehörde hat gemäß § 167 Abs. 2 BAO

unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, welche Tatsachen als erwiesen anzunehmen sind.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Der Bauträgervertrag vom 16.06.2011 über den Kauf des Grundstückes bzw. die Errichtung des Gebäudes betreffend die Liegenschaft EZ 141, 6xxxx Lxx, BG Graz-Ost, welcher zwischen der Bf. und der d. Bauträger & Handel GmbH, 8xxx Graz (treuhänderisch abgefasst von Xxxx & Yxxx, Rechtsanwälte, 8xxx Graz) abgeschlossen wurde, belief sich auf Euro 663.724,74. Darin enthalten sind Baukosten (Ordination ohne Ausbau, Wohnung inkl. Ausbau, einschl. Kellerzubau) in Höhe von Euro 579.421,74 brutto. Aus der Vereinbarung vom 19.09.2011 geht hervor: Die „d.“ und Herr Dr. St. haben am 16.06.2011 einen Werkvertrag betreffend den Ausbau der Ordinationsräume in dem auf dem Grundstück 584/10, KG 6xxxx Lxx, zu errichtenden Haus 1 abgeschlossen. Die Bf. tritt anstelle des Dr. St. mit Wirkung ex tunc in den Werkvertrag, abgeschlossen zwischen „d.“ als Auftragnehmerin und Dr. St., als Auftraggeber ein, sodass die Bf. sämtliche Rechte und Pflichten aus dem gegenständlichen Werkvertrag rückwirkend per 16.06.2011 übernimmt.

Des Weiteren wurde festgehalten: „Die im Werkvertrag vom 16.06.2011 bestellte Treuhänderin, die Rechtsanwälte OG (vertreten durch RA Mag. X) stimmt dem Vertragseintritt der Bf. unter gleichzeitiger Entlassung des Dr. St. aus sämtlichen Rechten und Pflichten ausdrücklich zu, sodass die Bf. anstelle von Dr. St. Vertragspartner der mit der Rechtsanwälte OG abgeschlossenen Treuhandvereinbarung wird.

Am 20.07.2011 wurde zwischen der Bf. und der Bank AG, ein Kreditvertrag (Einmalbarkredit— Entgeltlicher Darlehensvertrag über Geld gemäß § 988 ABGB) in Höhe von Euro 680.000 abgeschlossen. Als Verwendungszweck wurde ausgeführt: „Zusätzliche Investitionen betr. Liegenschaftskauf EZ 123 GB 54321 (Ordination u. Wohnung Dr. St.). Die Rückzahlung erfolgt ab 01.08.2012 in monatlichen Pauschalraten von Euro 3.806 bei Terminverlust. Von der Bank wurden folgende Sicherheiten bestellt: Wechselbürgschaft und laut gesonderter Vereinbarung Bürge- und Zahlerhaftung gemäß § 1357 ABGB von Dr. St., geb. xx.yy.zzzz. Am gleichen Tage wurde von vorhin angeführter Bank, bezüglich der Einräumung des Einmalbarkredites - mit Herrn Dr. St., geb. xx.yy.zzzz - ein Bürgschaftsvertrag gemäß § 1357 ABGB ausgefertigt, wobei dieser die Haftung als Bürge und Zahler übernimmt.

Lt. der vorgelegten Mietverträge begannen am 01.10.2012 Mietverhältnisse zwischen der Bf. und der Dr. St. (für die Ordinationsräume in „S., F.“ [283,6 m²]) bzw. Herrn Dr. St. - Privat (Wohnung in „S. F.“ [142 m²]). Die Miete für die (Ordination wurde mit Euro 4.620 brutto (einschl. Betriebskosten für die Ordination) und Euro 1.980 brutto (ausschl. Betriebskosten) für die Wohnung.

Gemäß § 4 der Mietverträge bestätigt der Mieter den guten und ordnungsgemäßen Zustand des Mietgegenstandes und verpflichtet sich den Mietgegenstand pfleglich zu behandeln und zu warten, und unter Ausschluss des § 1095 ABGB in diesem Zustand auf

eigene Kosten zu erhalten. Diese Verpflichtung bezieht sich auch auf die Einrichtung, wie z.B. Heizanlage, Boiler und Ähnliches.

Es bedarf nach Ansicht der ho. Behörde wohl keiner weiteren Ausführungen, dass ein familienfremder Mieter unter den Bedingungen des gegenständlichen Mietvertrages keinesfalls bereit gewesen wäre, zur Besicherung des von der Vermieterin zur Finanzierung der Errichtung des Mietobjektes abgeschlossenen Kreditvertrages als Bürge und Zahler gegenüber dem kreditierenden Bankinstitut zu haften. Denn zusätzlich zu den nicht unbeträchtlichen monatlichen Belastungen (Miete in Höhe von insgesamt Euro 6.600 brutto, zuzüglich Betriebskosten für die Wohnung und Kosten für die Erhaltung und Pflege des Mietobjektes - einschließlich des Gartens, auf dem sich der Mietgegenstand befindet) auch noch das Risiko als Bürge und Zahler zur Begleichung des aushaftenden Kreditbetrages in Höhe von ursprünglich Euro 680.000 zu übernehmen, wäre wohl kein wirtschaftlich vernünftig denkender fremder Mieter bereit gewesen. Außerdem flossen über das Verrechnungskonto weitere rd. 580.000 in die Finanzierung des Projektes.

Die Sicherstellung der Finanzierung der Errichtungskosten des Mietobjektes obliegt wohl dem Vermieter und ist in seinem Unternehmerrisiko begründet (vgl. UFS 11.1.2010, RV/0402-S/08; UFS 23.11.2011, RV/0030-G/09).

Da auf Grund der obigen Ausführungen weder die Übernahme der Bürgschaft durch den Mieter, noch die Bestimmungen des Mietvertrages (siehe auch Regelungen über die Erhaltung des Mietgegenstandes, sowie rückwirkende Bestimmungen der Vereinbarung vom 19.09.2011) als auch nicht die Einlagen in beträchtlicher Höhe - einem Fremdvergleich standhalten, und nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes die Kriterien für die steuerliche Anerkennung von Angehörigenvereinbarungen kumulativ erfüllt sein müssen, erübrigte sich die Prüfung des Kriteriums Publizität.

Somit liegt in umsatzsteuerlicher Hinsicht keine unternehmerische Tätigkeit im Sinne des § 2 Abs. 1 UStG 1994 vor und in körperschaftsteuerlicher Hinsicht stellt das strittige Mietverhältnis keine Einkunftsquelle aus Gewerbebetrieb dar (vgl. UFS 23.11.2011, RV/0030-G/09).

Hinsichtlich der umsatzsteuerlichen Folgen der vorliegenden Nutzungsüberlassung ist auf das Erkenntnis des VwGH vom 7. Juli 2011, 2007/15/0255 zu verweisen.

Demnach ist die Vermietung einer Immobilie zu Wohnzwecken als unternehmerische Tätigkeit im Sine des § 2 Abs. 1 UStG 1994 von der bloßen Gebrauchsüberlassung zu unterscheiden, die nicht zur Unternehmereigenschaft führt. Für die Überlassung einer Eigentumswohnung durch eine Gesellschaft an ihren Gesellschafter bedeutet dies: Erfolgt die Überlassung der Nutzung nicht deshalb, um Einnahmen zu erzielen, sondern um dem Gesellschafter einen nicht fremdüblichen Vorteil zuzuwenden, so fehlt es bereits an einer wirtschaftlichen Tätigkeit und besteht dementsprechend von Vorneherein keine Vorsteuerabzugsberechtigung (vgl. auch die Erkenntnisse vom 19. Oktober 2011, 2008/13/0046; 19.März 2013, 2009/15/0215).

Auf Grund des Umstandes, dass das strittige Mietverhältnis infolge mangelnder Fremdüblichkeit steuerlich nicht anzuerkennen ist, erübrigts sich die Prüfung, ob die in Rede stehende Vereinbarung einen Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes im Sinne des § 22 BAO darstellt.

Aufwendungen für die Küche:

Lt. Stellungnahme der Außenprüfung (AP) vom 21.8.2014 wird in der Beschwerdeschrift ein Kaufvertrag mit der Nummer 0194459 angeführt. Der AP wurde jedoch ein Kaufvertrag mit der Nummer 1200740 (Datum: 02.07.2012) vorgelegt. Aufgrund dieses Vertrages wurde eine Einbauküche gekauft, was auch im Telefonat mit Frau F. (M.-C.F.) am 03.05.2014 bestätigt wurde. Die Küche wurde ursprünglich auf die Rechnung der Fa. Bf. bestellt, nachträglich musste der Rechnungsadressat jedoch auf die X. Leasing abgeändert werden.

Lt. Protokoll des Fachbereiches (S. 2 und S. 3) über die Besichtigung O.S. gasse x, D. Lounge, sowie den Privatbereich Dr. St. vom 29.10.2012, 08.30 bis 09.55 Uhr befindet sich in den Ordinationsräumlichkeiten eine voll ausgestattete Küche (Miele). Der Kaufvertrag vom 02.07.2012 beinhaltet die beiden nachfolgend angeführten Küchen:

- Einbauküche Modell Messina in Color Mattlack*
- Einbauküche Häcker Classic - Modell Diva weiß glänzend.*

Vom gekürzten Aufwand in Höhe von Euro 70.764,33 wurden daher 50% der betrieblichen Sphäre zugeordnet (Euro 35.382,17). Der Vorsteuerabzug für das Jahr 2012 war daher um Euro 7.046,43 zu erhöhen. Die Kürzung der AfA für die Küche wurde im Schätzungswege um Euro 1.265,8 (50 % von 2.537,61) berichtigt.“

In ihrem Vorlageantrag führt die Bf. u.a. Folgendes aus:

“....

3.1 Allgemeine Wertung der Ausführungen in der Begründung zur Beschwerdevorentscheidung:

Ein Vergleich mit den Ausführungen in der Beschwerde insbesondere im Punkt 4 „rechtliche Beurteilung der gegenständlichen Wohnungsvermietung“ erweckt den Eindruck, dass sich die entscheidende Behörde mit den diesbezüglichen Ausführungen im Wesentlichen nicht beschäftigt hat.

Die Grundsatzthematik einer derartigen Überprüfung wurde in der Beschwerde unter Bezugnahme auf die jüngsten höchstgerichtlichen Erkenntnisse klar und übersichtlich dargestellt.

Die Frage der Fremdüblichkeit der Vereinbarung über die Nutzungsüberlassung ist als Grundvoraussetzung vor einer weiteren Überprüfung eingehend zu prüfen.

Mit einem diesbezüglichen Ergebnis ist die Prüfungshandlung jedoch noch nicht abgeschlossen und ist dann im zweiten Schritt das Erscheinungsbild der vermieteten Immobilie zu hinterfragen. Je nach Beurteilung liegt dann entweder eine verdeckte Ausschüttung an der Wurzel vor oder lediglich eine verdeckte Ausschüttung eventuell zu niedrig eingehobener Mietzinse.

Die Beschwerdevorentscheidung ignoriert dieses zweischrittige Prüfungsverfahren und schließt bereits mit der ihrer Meinung nach richtigen Beurteilung der Grundvoraussetzung das Prüfungsverfahren ab. Es bedürfe nach Ansicht der entscheidenden Behörde keiner weiteren Ausführungen, als dass ein familienfremder Mieter unter den Bedingungen des gegenständlichen Mietvertrages sowie weiters unter der Voraussetzung der bestehenden Finanzierung einen gegenständlichen Mietvertrag nicht abgeschlossen hätte (einerseits die Form der Finanzierung, andererseits Teile des Inhaltes des bezugnehmenden Mietvertrages sowie im Besonderen die bestehende Haftung seitens des Mitgesellschafters Dr. St. sowie dessen vereinbarte Bürge- und Zahler-Haftung).

Weitere Prüfungen seien nicht mehr erforderlich, damit sei das strittige Mietverhältnis infolge mangelnder Fremdüblichkeit steuerlich nicht anzuerkennen.

Da der Sachverhalt von Seiten der Abgabenbehörde somit nicht ordnungsgemäß ermittelt worden ist, ist eine Beurteilung seitens der Behörde derzeit unserer Ansicht nach noch nicht wirklich möglich und wäre daher schon aus diesem Grund der gegenständliche Bescheid aufzuheben und das Verfahren an die Abgabenbehörde zurückzuverweisen.

3.2 Beurteilung der Ausführungen zu Fremdüblichkeit im Besonderen:

Folgende Punkte spielen nach Ansicht der Abgabenbehörde bei der Beurteilung der Fremdüblichkeit der Vermietung der Wohnung eine zentrale Rolle.

Es ist dies einerseits die Finanzierung der Immobilie; Dr. St., einer der Gesellschafter und zugleich Geschäftsführer der Beschwerdeführerin haftet für den Investitionskredit der Gesellschaft und hat überdies Einlagen zu Ausfinanzierung geleistet.

...

Schließlich erfolgt die Überlassung nach Ansicht der Abgabenbehörde offensichtlich nicht deshalb, um Einnahmen zu erzielen, sondern um dem Gesellschafter einen nicht fremdüblichen Vorteil zuzuwenden, womit von einer bloßen Gebrauchsüberlassung, die nicht zur Unternehmereigenschaft führt, auszugehen sei (Seite 6 der Begründung).

Die Behörde ignoriert damit in der Vorgehensweise die grundlegende höchstgerichtliche Judikatur; der im ersten Schritt anzuwendende Fremdvergleich bezieht sich vor allem auf die Höhe der Einnahmen. Die Einnahmen (=Miete) wurden allerdings hinsichtlich der Fremdüblichkeit ihrer Höhe nach keiner Prüfung unterzogen. Es wird seitens der

Abgabenbehörde nicht einmal behauptet, dass die vereinbarte Miete fremdunüblich sei! Umso unverständlicher ist somit die Ausführung, dass die gegenständliche Überlassung nicht die Erzielung von Einnahmen zum Ziel hat. Woraus dies abgeleitet wird, wird nicht näher erläutert.

Auch ist nicht erläutert, worin der nicht fremdübliche Vorteil bestehen soll. Da die Miete samt Möbelnutzungsentgelt fremdüblich kalkuliert wurde, ist de facto auch kein Vorteil gegeben. Dieser Teil der Begründung geht somit ins Leere.

Zur Finanzierung ist auszuführen, dass Haftungen seitens der Gesellschafter bzw. Geschäftsführer bei Kreditfinanzierungen von Gesellschaften nicht nur nicht unüblich sind, sondern geradezu den Regelfall darstellen. Auch das Einbringen von Eigenkapital ist keine Fremdunüblichkeit und bei Finanzierungen ebenfalls tägliche Praxis. Offenbar werden seitens der Abgabenbehörde hier Fragen der Finanzierung mit der Frage der Vermietung gleichgestellt. Diese sind aber im Grunde unabhängig voneinander zu sehen. Auch ist nicht erkennbar, worin die Abgabenbehörde die Fremdunüblichkeit im Zusammenhang mit der Erhaltungsverpflichtung des Mieters sieht. Formulierungen bzw. Regelungen dieser Art stellen bei vergleichbaren Mietobjekten vielmehr den Regelfall dar.

Die Abgabenbehörde hat nicht begründet, warum dies hier nicht fremdüblich sein sollte, sondern nur ihre Meinung positioniert.

Zusammengefasst sind die Ausführungen und Feststellungen durch die Abgabenbehörde nicht dazu geeignet, im Rahmen eines vorzunehmenden Fremdvergleiches zum Ergebnis zu kommen, dass keine Fremdunüblichkeit vorliegt.

3.3 Fehlende Begründung des Vorliegens oder Nichtvorliegens von Betriebsvermögen sowie des Fehlens einer wirtschaftlichen Tätigkeit:

In einem inhaltlich sehr ähnlich gelagerten Fall hat das Bundesfinanzgericht mit Beschluss vom 10.07.2014, RV/5101379/2010, die gegenständliche Thematik zum wiederholten Male systematisch zusammengefasst und eine ähnliche Sichtweise der Behörde wie im gegenständlichen Fall als rechtswidrig dargestellt.

...

Die Fehler, die hier vom Bundesfinanzgericht gerügt werden, wurden weitgehend auch im gegenständlichen Fall von der Abgabenbehörde begangen.

Weiters verweisen wir hinsichtlich der Frage des Vorliegens einer wirtschaftlichen Tätigkeit noch einmal auf das Erkenntnis des VwGH vom 19.03.2013, 2009/15/0125, in dem ausgeführt wird: „Umsatzsteuerlich muss die Vermietung einer Immobilie zu Wohnzwecken aber - auch wenn Betriebsvermögen vorliegt - zusätzlich von der bloßen Gebrauchsüberlassung unterschieden werden, die nicht zu einer unternehmerischen Tätigkeit im Sinne des § 2 Abs. 1 UStG 1994 führt. Erfolgt die Überlassung der Nutzung

nämlich nicht deshalb, um Einnahmen zu erzielen, sondern um dem Gesellschafter (oder einer ihm nahe stehenden Person) einen nicht fremdüblichen Vorteil zuzuwenden, so fehlt es an einer wirtschaftlichen Tätigkeit und es besteht dementsprechend von Vornherein keine Vorsteuerabzugsberechtigung. Für diese Prüfung ist nach dem Höchstgericht die Fremdüblichkeit der Höhe der Mietzahlungen zu untersuchen.

Wie bereits ausgeführt wurde die vereinbarte Miete aber im gegenständlichen Fall keiner Prüfung unterzogen. Neben der Fremdüblichkeit (siehe oben) wurde auch das Thema der grundsätzlichen Nutzbarkeit der Liegenschaft im betrieblichen Geschehen nicht untersucht. Die erzielbare Rendite etwa war zu keiner Zeit ein Thema. Insbesondere wäre allerdings, unter Ausblendung einer möglichen gesellschaftlichen Mitveranlassung der Errichtung der Wohnung, zu prüfen gewesen, ob die Vermietung einer unternehmerischen Logik gefolgt ist. Könnte ein fremder Investor damit eine ausreichende Rendite erzielen, tritt jedenfalls ein Vorsteuerausschluss nicht ein.

...“

Das Bundesfinanzgericht ließ sich bei seinem Beschluss von folgenden Überlegungen leiten:

Kurzsachverhalt:

Die Bf. erwarb vom Bauträger ein Gebäude mit einer Nutzfläche von 425,60 m². Das Grundstück hat eine Fläche von 986 m². Die Anschaffungskosten sind mit etwa 1 Mio. zu veranschlagen. Wie das Finanzamt in seiner Beschwerdevorentscheidung ausdrücklich ausführt wurde von der Begründung von Wohnungseigentum der zwei getrennt zu nutzenden Einheiten Abstand genommen. Mit dem damaligen Gesellschafter und Geschäftsführer wurden zwei getrennte Mietverträge abgeschlossen, sodass dieser das Objekt für eigenbetriebliche (2/3) als auch private Wohnzwecke (1/3) verwendet. Der Mietzins beträgt 4.620 € inklusive Betriebskosten für die Ordination und 1.980 € ohne Betriebskosten für die Wohnung. Der Mieter (Gesellschaftergeschäftsführer) hat die persönliche Haftung für einen Finanzierungskredit übernommen und der Bf. beträchtliche Eigenmittel zur Verfügung gestellt.

Rechtliche Rahmenbedingungen:

§ 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.“

Art. 9 Abs. 1 der anzuwendenden Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, ABl. L 347, Mehrwertsteuersystemrichtlinie (MWSt-RL) lautet:

"Als „Steuerpflichtiger“ gilt, wer eine wirtschaftliche Tätigkeit unabhängig von ihrem Ort, Zweck und Ergebnis selbstständig ausübt.

Als wirtschaftliche „Tätigkeit“ gelten alle Tätigkeiten eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden einschließlich der Tätigkeiten der Urproduzenten, der Landwirte sowie der freien Berufe und der diesen gleichgestellten Berufe. Als wirtschaftliche Tätigkeit gilt insbesondere die Nutzung von körperlichen oder nicht körperlichen Gegenständen zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen."

Durch die Bezugnahme auf wirtschaftliche Tätigkeiten wird im Ergebnis auf nachhaltige, einnahmenorientierte Aktivitäten abgestellt (vgl. VwGH 7.7.2011, 2007/15/0255, zu Art. 4 Abs. 1 und 2 der Sechsten MWSt-Richtlinie 77/388/EWG [6. RL], entspr. Art 9 Abs. 1 UAbs. 1 und 2 MWSt-RL).

Die Vermietung einer Immobilie zu Wohnzwecken kommt als fortlaufende Duldungsleistung – so der VwGH im Erkenntnis vom VwGH 7.7.2011, 2007/15/0255 zum Fall einer Privatstiftung - als unternehmerische Tätigkeit iSd § 2 Abs. 1 UStG 1994 bzw. als wirtschaftliche Tätigkeit (dort: iSd Art. 4 Abs. 1 und 2 6. RL) in Betracht. Eine Vermietungstätigkeit ist jedoch von der bloßen Gebrauchsüberlassung zu unterscheiden, die nicht zur Unternehmereigenschaft führt (vgl. auch VwGH 19.3.2013, 2009/15/0215).

Die belangte Behörde kommt nach Durchführung einer Außenprüfung zur Ansicht, das Mietverhältnis hinsichtlich der vom Gesellschafter privat genutzten Wohnung sei steuerrechtlich nicht anzuerkennen und der Gebäudeteil daher aus dem Betriebs- und Unternehmensvermögen des Bf. auszuscheiden. Daher wurde der privat genutzte Gebäudeteil der Privatsphäre des Gesellschafters (steuerneutrales Vermögen) zugerechnet und Normalabschreibung und Vorsteuerabzug gekürzt.

Sie stützt ihre Ableitung im Wesentlichen auf die Ausführung, die Wohnräume seien speziell nach den Vorstellungen des Gesellschafters (Mieters) gestaltet und würden zu diesen Konditionen nicht am freien Markt angeboten.

Auf welchen konkreten Ermittlungsergebnissen sich diese Schlussfolgerung ergeben soll, kann weder dem angefochtenen Bescheid noch der Beschwerdevorentscheidung eindeutig entnommen werden, da diese nur allgemein auf die gehobene Ausstattung z.B. Klima- und Staubsaugeranlage, Alarmanlage in der Doppelgarage, Fliesen in

Elefantenhautoptik, Nussholzparkett in der Wohnung, Multifunktionssteuerungsanlagen zur Bedienung der Elektrik verweisen.

In diesem Zusammenhang darf auf das Erkenntnis des VwGH vom 16.5.2007, 2005/14/0083 hingewiesen werden, wo ebenfalls umfangreiche und kostenintensive Investitionen getätigt wurden. Die Behauptung übermäßigen Bauaufwandes (Luxusaufwendungen) reicht für sich allein nicht aus, die Behauptung der Bf., dass das Gebäude grundsätzlich auch zur Vermietung an Dritte gewidmet gewesen wäre, zumal keine Feststellungen getroffen wurden, dass auf diese Weise ausgestattete Wohnungen grundsätzlich nicht zur Vermietung angeboten würden, zu widerlegen. Die Ausführung des angefochtenen Bescheides bewegt sich damit mehr auf Behauptungsebene als auf gesicherten Ermittlungsergebnissen.

Abgesehen davon ist die Vorgangsweise der belangten Behörde widersprüchlich, als sie nur den an den Gesellschafter privaten Wohnzwecken dienenden vermieteten Gebäudeteil als nicht dem Unternehmens-/ Betriebsvermögen zugehörig hingegen der für eigenbetriebliche Zwecke des Mieters genutzte und angemietete Teil wird ohne nähere Ausführung unstrittig als unternehmerisch veranlasst betrachtet, obwohl für beide Gebäudeteile entsprechende Mietverträge vorliegen. M.a.W. wird das eine Mal eine betriebliche bzw. unternehmerische Tätigkeit angenommen und das andere Mal nicht.

Der Unterschied soll sich u.a. nur aus der gehobenen Ausstattung erschließen, wobei Teile davon wie Elemente der Haustechnik sich auf beide Mietobjekte beziehen und somit zu einer Differenzierung nicht herangezogen werden können. Die Sachverhaltsgrundlage für eine rechtliche Einstufung des für private Wohnzwecke des Mieters (Gesellschafter) als Teil des außerbetrieblichen Vermögens hätte wohl einer die konkreten Umstände des Einzelfalles würdigenden Begründung im Tatsachenbereich bedurft. Insbesondere wären die üblichen Werte der Anschaffungskosten gegenüber den bei der Bf. angefallenen zu vergleichen gewesen. Daher wurde nicht ausreichend dargetan, dass die vermietete Wohnung nicht jederzeit im betrieblichen Geschehen der Bf. (Vermietung) einsetzbar, also in wirtschaftlich sinnvoller Weise an Fremde vermietbar gewesen wäre (VwGH 29.1.2014, 2013/13/0111).

Abgesehen davon fehlen im angefochtenen Bescheid zur Beurteilung der Fremdüblichkeit der Höhe des Mietzinses hinreichende Sachverhaltsfeststellungen. Die Sachverhaltsgrundlage für eine rechtliche Einstufung eines Gebäudes oder bestimmter Teile als außerbetriebliches Vermögen bedarf auch entsprechende Sachverhaltsfeststellungen zur Beurteilung der Fremdüblichkeit der Vermietung, in der Regel auch zur Fremdüblichkeit der Höhe des Mietzinses (VwGH 23.2.2010. 2007/15/0003). Dem Erkenntnis ist der Hinweis zu entnehmen, dass die Höhe der angemessenen Miete daraus abgeleitet werden kann, was unter einander fremd gegenüber stehenden Personen vereinbart worden wäre, und insbesondere auch daraus, was ein Investor als Rendite aus der Investition der konkret aufgewendeten Geldsumme erwartet. Es ist somit eine Renditeberechnung für einen Betrag in Höhe der Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzustellen, wobei von einem marktüblich

agierenden Immobilieninvestor auszugehen ist (VwGH 25.4.2013, 2010/15/0139). Warum bloß die vermietete Wohnung im Gegensatz zu den auf Mieterseite genutzten betrieblichen Räumlichkeiten nicht auch einer anderweitigen Vermietung zugeführt werden konnte, kann nicht näher nachvollzogen werden. Theoretisch erschiene eine ähnliche en-bloc- Vermietung (Betriebs- und Wohnräume an denselben Mieter) ebenfalls vorstellbar. Man denke für beispielsweise an eine Vermietung an einen Arzt für Allgemeinmedizin, der regelmäßig Bereitschaftsdienste absolviert, wobei Ordination und Wohnung oftmals im selben Gebäude sind.

Abgesehen davon ist gegenständlich zu bedenken, dass es sich dabei zwar um ein der gehobenen Ausstattungskategorie zuzuordnendes Objekt (als Ganzes), aber um keine Luxusimmobilie in einer bevorzugten Villen- oder Seengegend (VwGH 26.3.2007, 2005/14/0091, 23.2.2010, 2007/15/0003) handelt, weil auch berücksichtigen ist, dass bedingt durch den vom Mieter größten Teils betrieblich/unternehmerisch genutzten Gebäudeteil (2/3 der Nutzfläche) zu den jeweiligen Betriebszeiten mit Beeinträchtigungen der Wohnqualität durch fremde Personen (Kunden, Klienten, Lieferanten etc.) zu rechnen ist.

Nicht streitentscheidend sind die Ausführungen in der Beschwerdevorentscheidung, wonach der Mieter Dr. St. abgeschlossene Verträge auf die Bf. übertragen und gegenüber der finanziierenden Bank eine Bürgschafts- und Haftungsverpflichtung eingegangen ist, weil es eine im Geschäftsleben übliche Vorgangsweise ist, dass Banken zur Besicherung auch persönliche Haftungen entgegennehmen. Ebenso erscheint eine Finanzierung des Projektes einer GmbH über Gesellschafterdarlehen oder weitere Gesellschaftereinlagen nicht außergewöhnlich, zumal es auf der Hand liegt, dass ein Bauprojekt mit einer Investitionssumme von über 1 Mio. € nicht mit einem nur zur Hälfte einbezahlten Stammkapital von 17.500 € finanziert werden kann. In wie weit eine allfällige Disparität im Verhältnis zu ebenfalls zur Hälfte beteiligten Gesellschafterin aus gesellschaftsfremden Motiven vorliegen könnte, hat die belangte Behörde keine weitergehenden Feststellungen getroffen. Das von der belangten Behörde geortete angeblich fehlende Unternehmerrisiko unter Hinweis auf Angehörigenjudikatur (Ehegattenvermietungen) im Einkommensteuerbereich kann im gegenständlichen Fall nicht verglichen werden, zumal der Gesellschafter nach wie vor am Vermögen der Bf. in Form von Gesellschaftsrechten, die einen Gewinn- und Liquidationsanspruch vermitteln, beteiligt ist.

Unter den von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes dargestellten Bedingungen ist es für die Unternehmereigenschaft in Bezug auf die Vermietungstätigkeit für sich ohne Belang, dass der Mieter (Gesellschafter) Einfluss auf die Gestaltung des Gebäudes nimmt. Ihr kann nicht entnommen werden, dass es für die Unternehmereigenschaft in Bezug auf die Vermietungstätigkeit schädlich ist, eine Kapitalgesellschaft eigens zu dem Zweck der Gebäudevermietung an den Gesellschafter zu gründen, sofern die dargestellten Bedingungen erfüllt sind. Im Übrigen kann es

diesbezüglich keinen Unterschied machen, ob die Kapitalgesellschaft eigens zu dem genannten Zweck gegründet wurde oder einen völlig fernen Betriebsgegenstand hat.

Nach § 278 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung (BAO) kann das Verwaltungsgericht bei einer Beschwerde diese mit Beschluss durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Beschwerdevorentscheidungen unter Zurückverweisung 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 Ermittlungspflicht 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 (*Fischerlehner, Abgabenverfahren*, § 269 Anm. 1, UFS 22.10.2008, RV/0496-G/08). In diesem Zusammenhang hingegen betont der VwGH mehrfach (26.4.2006, 2004/14/0059; 28.6.2007, 2006/16/0220; 2.2.2010, 2009/15/0206), dass solche Aufhebungen auch nur „ausnahmsweise“ erfolgen sollen.

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 sonstige verdeckte Ausschüttung (vorenthalte Erträge) stattfand, noch kann ausgeschlossen werden, dass keine verdeckte Ausschüttung erfolgte bzw. eine - im umsatzsteuerlichen Sinne - wirtschaftliche Tätigkeit (§ 2 Abs. 1 UStG) vorliegt, die den Anspruch auf Vorsteuerabzug vermittelt. Demnach hätte das Bundesfinanzgericht erstmals den relevanten Sachverhalt feststellen müssen, was auf eine umfassende Erhebung nach Art der durchgeführten Außenprüfung hinausläuft. Dazu hat das Gericht weder die Ressourcen noch ist dies im Interesse der Raschheit gelegen, sodass eine Aufhebung und Zurückverweisung an die belange Behörde die gegenständlich einzig zweckmäßige Vorgangsweise ist.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen diesen Beschluss ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da der Beschluss nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil er nicht 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.

Graz, am 15. Dezember 2015