



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw., vertreten durch StB., vom 16. Mai 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes X. vom 20. April 2007 betreffend Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer für den Zeitraum 2003 bis 2006 entschieden:

Den Berufungen wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgaben ist aus der Buchungsmitteilung zu ersehen.

Entscheidungsgründe

Im Unternehmen fand eine abgabenbehördliche Außenprüfung statt bei der das Finanzamt in Tz. 2 des Berichtes zu folgender Prüfungsfeststellung gelangt ist:

Die Bw., eine GmbH wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 29. September 1994 gegründet. An der GmbH sind der Gesellschaftergeschäftsführer W. zu 75% und eine Frau D. zu 25% beteiligt, die einen Uhrenhandel betreibt. Am selben Standort ist der

Gesellschaftergeschäftsführer als Einzelunternehmer als Juwelier tätig und beschäftigt die zweite Gesellschafterin als Angestellte.

Mit Kauf- und Wohnungseigentumsvertrag vom 7. November 2002 erwarb die Bw. eine Eigentumswohnung zu einem Kaufpreis von 199.047,33 € zuzüglich 39.809,47 € (USt), insgesamt 238.856,80 €. In Anrechnung auf den Kaufpreis übernahm sie das mit einem Annuitätenzuschuss vom Land Steiermark geförderte Darlehen in Höhe von 107.780,66 €. Der restliche Kaufpreis in Höhe von 91.266,67 € wurde von der Sparkasse zinsfrei gestundet und die Umsatzsteuer im Wege eines Überrechnungsantrages entrichtet.

Die Wohnung hat eine Nutzfläche von 98,72 m² zuzüglich Balkon, Garage und Kellerabteil. Mit Hauptmietvertrag vom 31. Jänner 2003 wurde diese Wohnung ausschließlich zu Wohnzwecken an die Gesellschafterin Frau D. vermietet. Das Mietverhältnis hat am 1. April 2002 begonnen und wurde auf unbestimmte Zeit abgeschlossen. Da das Gebäude, in dem sich das Mietobjekt befindet, unter Zuhilfenahme von Förderungsmitteln nach dem Steiermärkischen Wohnbauförderungsgesetz 1993 saniert wurde, kommt während der Dauer der Inanspruchnahme von Förderungsmitteln der nach den Förderungsrichtlinien höchstmögliche Hauptmietzins zur Verrechnung. Die Abrechnung der laufend bezahlten Mieten und Betriebskosten erfolgt über eine Immobilienverwaltung in Graz.

Die gegenständliche Wohnung dient der gemeinsamen Lebensführung der Gesellschafter, welche laut zentralem Melderegister dort ab 18. April 2002 bzw. 26. August 2002 gemeldet seien.

In rechtlicher Hinsicht vertrat das Finanzamt in den angefochtenen Bescheiden die Ansicht, bei Anschaffung einer Eigentumswohnung durch eine Kapitalgesellschaft zum Zwecke der Überlassung an einen Gesellschafter sei die Frage, ob dieser Vorgang dem Grunde nach durch den Betrieb der Kapitalgesellschaft oder durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist, zu prüfen, ob sie eine Wohnung dieser Art, Größe und Lage auch zum Zwecke der Nutzungsüberlassung an einen fremden Arbeitnehmer angeschafft hätte. Hätte sie eine derartige Anschaffung für einen fremden Arbeitnehmer nicht getätigt, sei daraus zu schließen, dass die getätigte Anschaffung durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst und kein steuerliches Betriebsvermögen der GmbH darstelle. Daraus folge, dass die Betriebsvermögenseigenschaft von Wirtschaftsgütern bei Körperschaftsteuersubjekten nach den gleichen Grundsätzen wie bei Einkommensteuersubjekten zu beurteilen sei. Das notwendige Betriebsvermögen umfasse jene Wirtschaftsgüter, die zum unmittelbaren Einsatz im Betrieb bestimmt sind und ihm tatsächlich dienen. Ein Wirtschaftsgut, das objektiv erkennbar privaten bzw. gesellschaftsrechtlichen Zwecken diene oder objektiv erkennbar für solche Zwecke bestimmt ist, stelle notwendiges Privatvermögen dar und könnte auch nicht

zum gewillkürten Betriebsvermögen werden. Aufwendungen für eine Wohnung, die zur Befriedigung privater Wohnbedürfnisse verwendet werden, stellen Kosten der Lebensführung gemäß § 20 EStG 1988 dar und könnten daher weder bei der Einkünfteermittlung noch im Wege abgezogener Vorsteuern umsatzsteuerlich geltend gemacht werden. Daher werde die gegenständliche Immobilie aus dem steuerlichen Betriebsvermögen der Kapitalgesellschaft ausgeschieden.

Die Bw. wendet sich gegen die Ausscheidung der Wohnung aus dem steuerlichen Betriebsvermögen und reklamiert für sich die Annahme so genannten gewillkürten Betriebsvermögens, zumal die Mieterlöse nach vollständiger Tilgung der Kredite als Cash Flow zur Verfügung stehen. Die Frage, ob die Kapitalgesellschaft diese Wohnung auch zum Zwecke der Nutzungsüberlassung an einen Fremden angeschafft oder hergestellt hätte, sei zu bejahen, denn sie sei in keiner Weise auf die persönlichen Verhältnisse der Gesellschafter zugeschnitten und im Wege einer anderweitigen Vermietung am Markt jederzeit kurzfristig umsetzbar. Im Übrigen handelte es sich bedingt durch die Finanzierung der Förderung mit Landesdarlehen und Annuitätenzuschüssen um eine konservative Kapitalanlage der Bw. Weiters befinde sich in dieser Wohnung auch das Büro der GmbH, zumal in den Betriebsräumlichkeiten der Verkaufsraum ausschließlich für den Kundenverkehr genutzt werden könne. Im Übrigen gebe es keine Gründe, diesen Sachverhalt anders zu würdigen als wenn eine Privatperson ein Mietobjekt fremdfinanziert anschafft, es zu marktüblichen Konditionen vermiete und Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt.

In seiner Berufungsvorentscheidung wies das Finanzamt darauf hin, die Judikatur erachte einen außerbetrieblichen Bereich der Kapitalgesellschaft für möglich und unterscheide zwischen jederzeit im betrieblichen Geschehen (z.B. durch Vermietung) einsetzbaren Gebäuden einer Kapitalgesellschaft einerseits und deren 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, andererseits (VwGH 16.5.2007, [2005/14/0083](#)). Es führt weiters ins Treffen, die Wohnung wurde zu einem durchschnittlichen Quadratmeterpreis von 2.400,-- € angeschafft, der deutlich über den Preisen von Neubauwohnungen im Finanzamtsbereich laut Immobilienpreisspiegel der WKÖ 2005 (drei Jahre nach dem Erwerb) in Höhe von 1.379,07 €/m² liege. Auch bei Berücksichtigung der guten Lage sei von einem deutlich über den Normalwerten liegenden Kaufpreis auszugehen, was für die Exklusivität des Objektes und gegen die Anschaffung einer Ertrag bringenden Neuvermietung spreche. Derartige Objekte würden in einer Bezirksstadt zum Eigenbedarf bzw. für Wohnzwecke von Nahestehenden und nicht zur Fremdvermietung angeschafft, weshalb von außerbetrieblichem

Vermögen auszugehen und weder Betriebsausgaben noch der Vorsteuerabzug zu gewähren seien.

Gegen diese Entscheidung des Finanzamtes stellte die Bw. den Antrag auf Vorlage der Berufung an den Unabhängigen Finanzsenat. Sie bestritt die vom Finanzamt angenommene Exklusivität der Eigentumswohnung, indem sie auf den Umstand der Inanspruchnahme der Wohnbauförderung durch das Land Steiermark hinwies. Die Förderung eines „exklusiven Objektes“ könne daher nicht angenommen werden. Auf Grund der Landesförderung in Form des nicht rückzahlbaren Annuitätenzuschusses finanziere sich das aufgenommene Landesdarlehen teils selbst. Im Übrigen habe sie auf die Gestaltung des Objektes keinen Einfluss nehmen können, da sie es vom Bauträger direkt erworben habe. Langfristig könne die Investition in dieses Objekt den Betrieb der GmbH nur stärken, weshalb die Form der Kapitalanlage dem Unternehmer freigestellt werden müsse.

Mit Schreiben des UFS wurde das Finanzamt zu Sachverhaltsergänzungen eingeladen. Entsprechend dem vom Finanzamt selbst ins Spiel gebrachten Erkenntnis des VwGH vom 16.5.2007, 2004/14/0083 sei zwischen jederzeit im betrieblichen Geschehen (z.B. durch Vermietung) einsetzbaren Gebäuden einer Kapitalgesellschaft einerseits und deren 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, andererseits zu unterscheiden.

Beide Merkmale seien im angefochtenen Bescheid sachverhaltsmäßig nicht hinreichend untermauert, denn nur unter besonderen Umständen könne bereits die Anschaffung bzw. Herstellung von Wohnobjekten für den Gesellschafter als nicht betrieblich veranlasst beurteilt werden. Die Tatsache, dass nach Beendigung der Vermietung an die Gesellschafterin das Objekt jederzeit zu den gleichen Konditionen weiter vermietet werden könne, wurde nicht weiter in Abrede gestellt. Außerdem spreche die bloße Überschreitung der über den vom Fachverband der Wirtschaftskammer herausgegebenen Gebäudepreisindex liegenden Anschaffungskosten weder für eine luxuriöse oder noch besonders exklusive Ausgestaltung des Objekts, zumal der VwGH im angesprochenen Erkenntnis die Begründung des angefochtenen Bescheides mit der Ausstattung von Mosaikparkettboden, Wohnungseingangstüren mit Pfostenstock, Doppelfalz, Einbruch hemmend, Drückergarnitur und Bänder aus Edelstahl, Einbauküche um ca. 140.000,00 S (1998, 1999) für eine vorliegende Exklusivität als nicht ausreichend erachtete. Eine rein auf durchschnittlichen, statistisch erhobenen Größen fußende Betrachtungsweise vermag eine auf konkrete Umstände des Einzelfalles würdigende Begründung im Tatsachenbereich noch nicht zu

ersetzen. Im Übrigen sei zu bedenken, dass Preise sanierter Altbauten in guter Lage erheblich von Durchschnittswerten abweichen.

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 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 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 einschränkendere Interpretation werde 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). Derartige Umstände des Vorliegens verdeckter Ausschüttungen wurden im angefochtenen Bescheid nicht näher aufgezeigt.

In Beantwortung dieses Schreibens, vermeinte die Amtspartei an der bisherigen Beurteilung der Nichtanerkennung steuerlichen Betriebs- bzw. Unternehmensvermögens festhalten zu wollen. Auf Grund der überdurchschnittlichen Errichtungskosten könne nicht schon von einem repräsentativen Luxusobjekt ausgegangen werden, wiewohl für die kleinstädtischen Verhältnisse das Objekt schon auf Grund der Lage (mitten im Zentrum mit Parkblick) und der Zweigeschossigkeit der Wohnung als sehr überdurchschnittlich, ja für lokale Verhältnisse als luxuriös bezeichnet werden müsse. Auch die Ausstattung mit Lift und ferngesteuertem Einfahrtstor stelle eine ortsgemäß luxuriöse Ausstattung dar, da Eigentumswohnhäuser im Ort mit bis zu drei Geschoßen sonst ausnahmslos über keinen Lift oder derartige Zutrittsbeschränkungen verfügten. Der Behauptung, das Objekt sei anderweitig vermietbar,

könne nicht entgegen getreten werden, wenngleich das Finanzamt Grund zur Annahme habe, dass die Bw. subjektiv eine Fremdvermietung an eine unbekannte Person nicht anstrebe.

Die Wohnung diene dem geschäftsführenden Gesellschafter und einer weiteren Gesellschafterin der Befriedigung des der ureigensten Privatsphäre zuzuordnenden Grundbedürfnisses des Wohnens. Umsatzsteuerlich könne der mit der privaten Lebensführung einhergehende Vorsteuerauschluss nicht durch Vorschub eines Mietverhältnisses – sei es auch über die eigene GmbH – umgangen werden. Ein derartiges Ergebnis wäre auch gemeinschaftsrechtswidrig und dem Urteil des EuGH 12.2.2009, [C-515/07](#) VNLTÖ. abzuleiten. Weiters sei zu bedenken, dass die Anschaffung einer Eigentumswohnung (noch dazu zur Befriedigung der persönlichen Wohnbedürfnisse des Geschäftsführers und seiner Lebensgefährtin) bei einem Betrieb dieser Größenordnung absolut unüblich sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der gegenständlichen Beurteilung ist ausgehend von den obigen Ausführungen folgende Sachverhaltsfeststellung zu Grunde zu legen:

Die Bw. hat eine Eigentumswohnung mit einer Nutzfläche von 98,72 m² zuzüglich Balkon, Garage und Kellerabteil zu einem Kaufpreis von 199.047,33 € zuzüglich 39.809,47 € (USt) erworben. In Anrechnung auf den Kaufpreis wurde das mit einem Annuitätenzuschuss vom Land Steiermark geförderte Darlehen in Höhe von 107.780,66 € übernommen, der restliche Kaufpreis in Höhe von 91.266,67 € von der Sparkasse zinsfrei gestundet und die Umsatzsteuer im Wege eines Überrechnungsantrages entrichtet. Die Wohnung wurde ausschließlich zu Wohnzwecken an die Gesellschafterin vermietet. Da das Gebäude, in dem sich das Mietobjekt befindet, unter Zuhilfenahme von Förderungsmitteln nach dem Steiermärkischen Wohnbauförderungsgesetz 1993 saniert wurde, kommt während der Dauer der Inanspruchnahme von Förderungsmitteln der nach den Förderungsrichtlinien höchstmögliche Hauptmietzins zur Verrechnung.

Trotz der über dem Durchschnitt liegenden Errichtungskosten ist nicht schon von einem repräsentativen Luxusobjekt auszugehen, wenn auch Lage (mitten im Zentrum mit Parkblick) und Ausstattung (ferngesteuertes Eingangstor, Lift bei zweigeschossigem Bau) bezogen auf die örtlichen Verhältnisse auf gehobenen Standard hindeuten.

Eine ausschließlich für die Gesellschafter bezogene individuelle Gestaltung der Immobilie konnte nicht festgestellt werden, zumal auch andere der Bw. gegenüber fremd stehende Wohnungsinteressenten Wohnungseigentum in diesem Objekt erworben haben. Es kann

somit von gewisser Marktgängigkeit der Eigentumswohnung zur Vermietung oder allfälligen Veräußerung ausgegangen werden.

Die maßgeblichen Gesetzesstellen lauten:

Umsatzsteuergesetz 1994:

„§ 12 Abs. 1

Der Unternehmer kann die folgenden Vorsteuerbeträge abziehen:

Z 1 Die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind. Soweit der gesondert ausgewiesene Steuerbetrag auf eine Zahlung vor Ausführung dieser Umsätze entfällt, ist er bereits abziehbar, wenn die Rechnung vorliegt und die Zahlung geleistet worden ist. Wurde die Lieferung oder die sonstige Leistung an einen Unternehmer ausgeführt, der wusste oder wissen musste, dass der betreffende Umsatz im Zusammenhang mit Umsatzsteuerhinterziehungen oder sonstigen, die Umsatzsteuer betreffenden Finanzvergehen steht, entfällt das Recht auf Vorsteuerabzug. Dies gilt insbesondere auch, wenn ein solches Finanzvergehen einen vor- oder nachgelagerten Umsatz betrifft;

2. a) die entrichtete Einfuhrumsatzsteuer für Gegenstände, die für sein Unternehmen eingeführt worden sind,

b) in den Fällen des § 26 Abs. 3 Z 2 die geschuldete und auf dem Abgabekonto verbuchte Einfuhrumsatzsteuer für Gegenstände, die für sein Unternehmen eingeführt worden sind;

3. die gemäß § 19 Abs. 1 zweiter Satz, Abs. 1a, Abs. 1b, Abs. 1c und Abs. 1d geschuldeten Beträge für Lieferungen und sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind. ...

(2) Z 1. a) Lieferungen und sonstige Leistungen sowie die Einfuhr von Gegenständen gelten als für das Unternehmen ausgeführt, wenn sie für Zwecke des Unternehmens erfolgen und wenn sie zu mindestens 10% unternehmerischen Zwecken dienen.

b) Der Unternehmer kann Lieferungen oder sonstige Leistungen sowie Einfuhren nur insoweit als für das Unternehmen ausgeführt behandeln, als sie tatsächlich unternehmerischen Zwecken dienen, sofern sie mindestens 10% unternehmerischen Zwecken dienen. Diese Zuordnung hat der Unternehmer bis zum Ablauf des Veranlagungszeitraumes dem Finanzamt schriftlich mitzuteilen.

2. Nicht als für das Unternehmen ausgeführt gelten Lieferungen, sonstige Leistungen oder Einfuhren,

a) 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,

b ...

Einkommensteuergesetz 1988

§ 20 EStG 1988 lautet:

„§ 20. (1) Bei den einzelnen Einkünften dürfen nicht abgezogen werden:

1. Die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge.

2. a) Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen.

b) Betrieblich oder beruflich veranlaßte Aufwendungen oder Ausgaben, die auch die Lebensführung des Steuerpflichtigen berühren, und zwar insoweit, als sie nach allgemeiner Verkehrsauffassung unangemessen hoch sind. Dies gilt für Aufwendungen im Zusammenhang mit Personen- und Kombinationskraftwagen, Personenluftfahrzeugen, Sport- und Luxusbooten, Jagden, geknüpften Teppichen, Tapisserien und Antiquitäten.

c) Reisekosten, soweit sie nach § 4 Abs. 5 und § 16 Abs. 1 Z 9 nicht abzugsfähig sind.

d) Aufwendungen oder Ausgaben für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer und dessen Einrichtung sowie für Einrichtungsgegenstände der Wohnung. Bildet ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen, sind die darauf entfallenden Aufwendungen und Ausgaben einschließlich der Kosten seiner Einrichtung abzugsfähig.

e) Kosten der Fahrten zwischen Wohnsitz am Arbeits-(Tätigkeits-)ort und Familienwohnsitz (Familienheimfahrten), soweit sie den auf die Dauer der auswärtigen (Berufs-)Tätigkeit bezogenen höchsten in § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c angeführten Betrag übersteigen.

3. Repräsentationsaufwendungen oder Repräsentationsausgaben. Darunter fallen auch Aufwendungen oder Ausgaben anlässlich der Bewirtung von Geschäftsfreunden. Weist der Steuerpflichtige nach, daß die Bewirtung der Werbung dient und die betriebliche oder berufliche Veranlassung weitaus überwiegt, können derartige Aufwendungen oder Ausgaben zur Hälfte abgezogen werden. Für Steuerpflichtige, die Ausfuhrumsätze tätigen, kann der Bundesminister für Finanzen mit Verordnung Durchschnittssätze für abzugsfähige Repräsentationsaufwendungen oder Repräsentationsausgaben nach den jeweiligen Erfahrungen der Praxis festsetzen, soweit für die Ausfuhrumsätze das inländische Besteuerungsrecht auf dem Gebiet der Einkommensteuer nicht eingeschränkt ist. Als Ausfuhrumsätze gelten Leistungen an ausländische Abnehmer (§ 7 Abs. 2 des Umsatzsteuergesetzes 1994), wenn es sich überdies um Umsätze im Sinne des § 6 Abs. 1 Z 1 des Umsatzsteuergesetzes 1994, innergemeinschaftliche Lieferungen und sonstige Leistungen im Sinne des Artikels 7 des Umsatzsteuergesetzes 1994 oder um Leistungen im Ausland handelt.

4. Freiwillige Zuwendungen und Zuwendungen an gesetzlich unterhaltsberechtigte Personen, auch wenn die Zuwendungen auf einer verpflichtenden Vereinbarung beruhen. Derartige Zuwendungen liegen auch vor,

- wenn die Gegenleistung für die Übertragung von Wirtschaftsgütern weniger als die Hälfte ihres gemeinen Wertes beträgt oder

- soweit für die Übertragung von Wirtschaftsgütern unangemessen hohe Gegenleistungen gewährt werden und

wenn es sich in den vorgenannten Fällen nicht um die Übertragung von Betrieben, Teilbetrieben oder Mitunternehmeranteilen handelt, aus Anlaß deren Übertragung eine Rente oder dauernde Last als unangemessene Gegenleistung vereinbart wird. Werden bei Übertragungen im Sinne des vorstehenden Satzes derart unangemessen hohe Renten oder dauernde Lasten vereinbart, daß der Zusammenhang zwischen Übertragung und Vereinbarung der Rente oder dauernden Last wirtschaftlich bedeutungslos ist, ist der erste Satz anzuwenden.

5. Geld- und Sachzuwendungen, deren Gewährung oder Annahme mit gerichtlicher Strafe bedroht ist, weiters Verbandsgeldbußen nach dem Verbandsverantwortlichkeitsgesetz."

Körperschaftsteuergesetz 1988

„§ 8. (2) Für die Ermittlung des Einkommens ist es ohne Bedeutung, ob das Einkommen

- im Wege offener oder verdeckter Ausschüttungen verteilt oder*
- entnommen oder*
- in anderer Weise verwendet wird.*

§ 12. (1) Bei den einzelnen Einkünften dürfen nicht abgezogen werden:

1. Die Aufwendungen für die Erfüllung von Zwecken des Steuerpflichtigen, die durch Stiftung, Satzung oder sonstige Verfassung vorgeschrieben sind. Eine Privatstiftung kann Zuwendungen an Begünstigte und Letztbegünstigte auch nicht als Sonderausgaben (§ 8 Abs. 4 Z 1) abziehen.

2. Aufwendungen nach § 20 Abs. 1 Z 2 lit. b des Einkommensteuergesetzes 1988, die nicht schon unter § 8 Abs. 2 fallen, soweit sie nach allgemeiner Verkehrsauffassung unangemessen hoch sind.

3. Repräsentationsaufwendungen nach § 20 Abs. 1 Z 3 des Einkommensteuergesetzes 1988.

4. Geld- und Sachzuwendungen, deren Gewährung oder Annahme mit gerichtlicher Strafe bedroht ist, weiters Verbandsgeldbußen nach dem Verbandsverantwortlichkeitsgesetz.

5. Aufwendungen zu gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken und andere freiwillige Zuwendungen (Spenden), soweit sie nicht nach § 4a des Einkommensteuergesetzes 1988 oder nach § 8 Abs. 4 Z 1 abzugsfähig sind."

§ 7. (1) Der Körperschaftsteuer ist das Einkommen zugrunde zu legen, das der unbeschränkt Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat.

(2) Einkommen ist der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den im § 2 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes 1988 aufgezählten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus den einzelnen Einkunftsarten ergeben, und nach Abzug der Sonderausgaben (§ 8 Abs. 4) und des Freibetrages für begünstigte Zwecke (§ 23). Wie das Einkommen zu ermitteln ist, bestimmt sich nach dem Einkommensteuergesetz 1988 und diesem Bundesgesetz. Anzuwenden sind § 2 Abs. 2a des Einkommensteuergesetzes 1988 auf Einkünfte aus einer Beteiligung, wenn das Erzielen steuerlicher Vorteile im Vordergrund steht, sowie § 2 Abs. 2b und § 2 Abs. 8 des Einkommensteuergesetzes 1988.

(3) Bei Steuerpflichtigen, die auf Grund der Rechtsform nach unternehmensrechtlichen Vorschriften zur Rechnungslegung verpflichtet sind, bei rechnungslegungspflichtigen Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften und bei vergleichbaren unbeschränkt steuerpflichtigen ausländischen Körperschaften sind alle Einkünfte (§ 2 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes 1988) den Einkünften aus Gewerbebetrieb (§ 23 Z 1 des Einkommensteuergesetzes 1988) zuzurechnen. Der Gewinn ist

- bei vergleichbaren unbeschränkt steuerpflichtigen ausländischen Körperschaften und*
- bei Betrieben gewerblicher Art (§ 2), die nach unternehmensrechtlichen Vorschriften zur Rechnungslegung verpflichtet sind,*

nach § 5 des Einkommensteuergesetzes 1988 zu ermitteln. Auf den Wechsel zwischen der Einkommensermittlung nach Abs. 2 und diesem Absatz sind die Vorschriften des § 6 Z 4 und 5 des Einkommensteuergesetzes 1988 anzuwenden.

Als rechnungslegungspflichtige Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaft im Sinne des ersten Satzes gilt auf Antrag auch eine Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaft, die nicht mehr unter den ersten Satz fällt. Der Antrag ist in der Steuererklärung des Jahres zu stellen, in dem das Wirtschaftsjahr endet, für das erstmalig keine Pflicht zur Gewinnermittlung nach dem ersten Satz besteht. Der Antrag kann bis zur Rechtskraft des Bescheides gestellt werden und bindet die Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaft so lange, als er nicht in einer Steuererklärung für das jeweils zu veranlagende Wirtschaftsjahr mit Wirkung für dieses und die folgenden Wirtschaftsjahre widerrufen wird.

(4) Gewinnermittlungszeitraum ist das Wirtschaftsjahr. Das Wirtschaftsjahr deckt sich grundsätzlich mit dem Kalenderjahr.

(5) Steuerpflichtige, die zur Rechnungslegung verpflichtet sind, und buchführende Steuerpflichtige, die eine Land- und Forstwirtschaft betreiben, dürfen ein vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr haben; in diesem Fall ist der Gewinn bei Ermittlung des Einkommens für jenes Kalenderjahr zu berücksichtigen, in dem das Wirtschaftsjahr endet. § 2 Abs. 6 und 7 des Einkommensteuergesetzes 1988 ist anzuwenden."

Durch § 7 Abs 2 KStG 1988 werden u.a. die einkommensteuerlichen Vorschriften über die Gewinnermittlung in den Bereich der Körperschaftsteuer übernommen. Daraus folgt, dass die Betriebsvermögenseigenschaft von Wirtschaftsgütern bei Körperschaftsteuersubjekten nach den gleichen Grundsätzen zu beurteilen ist wie bei Einkommensteuersubjekten (VwGH 20.6.2000, [98/15/0169](#)). Notwendiges Betriebsvermögen umfasst jene Wirtschaftsgüter, die objektiv erkennbar zum unmittelbaren Einsatz im Betrieb bestimmt sind und ihm tatsächlich dienen (VwGH 24.10.2002, [98/15/0083](#)). Ein Wirtschaftsgut, das objektiv erkennbar privaten (bzw. gesellschaftsrechtlichen) Zwecken dient oder objektiv erkennbar für solche Zwecke bestimmt ist, stellt notwendiges Privatvermögen dar. Solche Wirtschaftsgüter können nicht zum gewillkürten Betriebsvermögen werden (VwGH 18.12.2001, [98/15/0019](#)).

Wirtschaftsgüter einer Körperschaft, deren Anschaffung oder Herstellung rein gesellschaftsrechtlich veranlasst ist und die nicht der Einkommenserzielung der Körperschaft dienen, gehören nicht zum Betriebsvermögen der Körperschaft, sondern zu ihrem steuerneutralen Vermögen (*Wiesner/Schneider/Spanbauer/Kohler, KStG 1988, Seite 134; Hofstätter/Reichel, III A, Tz 78 zu § 4 Abs. 1 EStG 1988*).

Es ist zu unterscheiden zwischen jederzeit im betrieblichen Geschehen (zB durch Vermietung) einsetzbaren Gebäuden einer Kapitalgesellschaft einerseits und deren Gebäuden, die schon ihrer Erscheinung nach (etwa besonders repräsentatives Gebäude oder speziell auf die Wohnbedürfnisse der Gesellschafter abgestellte Gebäude, VwGH 26.3.2007, [2005/14/0091](#)), für die private Nutzung durch den Gesellschafter bestimmt sind, andererseits. Werden erstere Gebäude dem Gesellschafter vermietet, so spricht selbst ein unangemessen niedriger Mietzins noch nicht gegen deren Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen, sondern führt - bei Vorliegen

der weiteren Voraussetzung einer verdeckten Ausschüttung - zum Ansatz fremdüblicher Betriebseinnahmen (Mietträge) der Kapitalgesellschaft (VwGH 16.5.2007, [2005/14/0083](#), ähnlich auch Rz. 819 KStR 2001).

Für die Annahme, dass derartige Gebäude nicht zum Betriebsvermögen der Kapitalgesellschaft zählen, spricht allenfalls die Tatsache, dass sie schon ihrer Erscheinung nach (etwa besonders repräsentative Gebäude oder speziell auf die Wohnbedürfnisse der Gesellschafter abgestimmt sind) als "verdeckte Ausschüttung an der Wurzel" zu zählen seien (siehe zu auch RdW 2007/647, 620). Entsprechend dem neueren Erkenntnis des VwGH 23.2.2010, [2007/15/0003](#) ist selbst der Umstand, dass sie den Gesellschaftern zu einem unangemessen niedrigen Mietzins vermietet werden, noch nicht für deren Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen schädlich, sondern führt allenfalls im Wege einer laufenden verdeckten Ausschüttung zum Ansatz fremdüblicher Betriebseinnahmen (Mietträge) der Kapitalgesellschaft. Das Erfordernis, dass zum Betriebsgegenstand die Vermietung von Wohnobjekten als weiteres Indiz für die Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen zu werten sei, wie *Zorn, RdW 2007/647* in seiner Rezension noch bemerkt, ist dem Erkenntnis nicht zu entnehmen; geradezu das Gegenteil schien dort der Fall zu sein, denn die do. Beschwerdeführerin war im Bereich der „Halbstoff-Erzeugung für die Papier- und Kosmetikindustrie“ und nicht in der Immobilienverwaltung tätig.

Die zuletzt genannte Entscheidung wird zwar mehrfach in der Literatur erwähnt (RdW 2010/252, ÖStZ 2010/409 und ÖStZ 2010, 563) jedoch finden sich kaum entscheidende Hinweise der Umstände, die zur Qualifizierung von Gebäuden als außerbetriebliches Vermögen führen könnten, zumal die Begriffsumstände „besonders repräsentativ oder speziell auf die Wohnbedürfnisse des Gesellschafters abgestellt“ eher im Dunkeln („konkrete Umstände des Einzelfalls“) bleiben. Voraussetzung dafür, im Zusammenhang mit der Nutzungsüberlassung eine verdeckte Ausschüttung (auch eine solche an der Wurzel) anzunehmen, ist dabei stets, dass die Vereinbarung über die Nutzungsüberlassung einem Fremdvergleich nicht standhält (vgl. RdW 2007, 620). Ein unangemessener Mietzins wurde im bisherigen Verfahren vom Finanzamt nicht festgestellt. Im Übrigen war davon auszugehen, dass sich die Bw. bei der Mietzinsgestaltung an die Vorgaben des Steiermärkischen Wohnbauförderungsgesetzes zu halten hatte.

In seiner Kommentierung der VwGH-Judikatur zum außerbetrieblichen Vermögen insbes. VwGH 26.3.2007, [2005/14/0091](#) kommt *Wiesner, RWZ 2007/37* zum Schluss, dass es keinen Anlass gebe, das Instrument des außerbetrieblichen Vermögens der Kapitalgesellschaft über zu bewerten. 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. Würde das Wirtschaftsgut ab dem Investitionsjahr in den außerbetrieblichen Bereich verschoben, ist es zur Gänze im „Privatvermögen“. Liege dies infolge der außerordentlichen Umstände des Fehlens einer im Geschäftszweck Deckung findenden Investition ab der Anschaffung vor, müssten die für außerbetriebliche Betätigungen maßgebenden Besteuerungsgrundsätze Anwendung finden, selbst wenn aus dieser Investition ein positiver Ertrag entstünde. Damit wäre allerdings der fiskalökonomische Effekt der Versagung des Vorsteuerabzuges nicht mehr aufrecht zu erhalten. In umsatzsteuerlicher Hinsicht müsste daher der Leistungsaustausch zwischen der Kapitalgesellschaft als Unternehmerin und der Mieterin erfolgreich in Abrede gestellt werden.

Die vom Finanzamt ins Treffen geführte Bezugnahme auf den Jahresumsatz zur Bescheinigung der Ungewöhnlichkeit der Anschaffung der Eigentumswohnung konnte nicht weiter überzeugen, zumal die betriebliche Veranlassung der Anschaffung eines Wirtschaftsguts nicht aus dem erzielten Jahresumsatz abgeleitet werden kann. In der weiteren Folge bemerkt *Wiesner, RWZ 2007/103* wohl unter Bezugnahme auf VwGH 16.5.2007, [2005/14/0083](#), dass die Erscheinungsform der „steuerneutralen Sphäre“ der Körperschaft nur eindeutige Sachverhalte treffen sollte.

Nun begründen auch Anschaffungskosten, die zwar über dem Durchschnitt liegen, für sich allein noch nicht hinreichend die rechtliche Würdigung des Finanzamtes, dass die angeschaffte Eigentumswohnung nahezu ausschließlich für die Bedürfnisse der privaten Wohnversorgung gedacht gewesen, auch wenn keine "Luxusgegenstände" eingebaut worden seien. 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 im angefochtenen Bescheid in der zu fordernden Weise nicht geleistet wurde (VwGH 16.5.2007, [2005/14/0083](#)).

Im Erwägungsteil des angefochtenen Bescheides kommt das Finanzamt zum Ergebnis, das Gebäude zähle nicht zum Bereich der wirtschaftlichen (unternehmerischen) Tätigkeiten der Bw., zumal es zur Gänze für gesellschaftsrechtliche Zwecke, also "privat" genutzt worden sei. Die Tatsache, dass aus der Vermietung der Eigentumswohnung Mieterlöse und Umsätze erzielt wurden, wird nicht näher gewürdigt. Bei dieser Betrachtungsweise wird sowohl auf dem Gebiet der Umsatzsteuer als auch der Körperschaftsteuer das maßgebliche Trennungsprinzip negiert und nur das Ergebnis – der Befriedigung des persönlichen

Wohnungsbedürfnisses der Gesellschafter - betrachtet. Ein Fremdmietler hätte die Immobilie ebenso als private Wohnräumlichkeit angemietet bzw. benutzt und der Vorsteuerabzug des Vermieters wäre von den Abgabenbehörden in der Regel nicht bezweifelt worden. Es unterbleiben gegenständlich nähere Feststellungen, dass das Objekt nicht zur Erzielung von Einnahmen angeschafft wurde. Der zugrunde liegende Leistungsaustausch in Form der Zurverfügungstellung von Wohnung gegen Bezahlung von Mietzins und Betriebskosten bleibt unerwähnt. Die bloß allgemein gehaltene Rekurrenz auf die Rechtsprechung des EuGH 12.2.2009, [C-515/07](#) VNLTO, wonach die Zuerkennung des Vorsteuerabzuges dem Gemeinschaftsrecht widerspreche, bleibt eher undeutlich, zumal ein steuerbarer Verwendungseigenverbrauch dann nicht in Frage komme, wenn die nichtunternehmerische Nutzung **nicht** durch eine **Privatnutzung** begründet sei, sondern (nur) durch **andere**, zwar **nicht der Mehrwertsteuer unterliegende**, wohl aber den Hauptzweck der VLNTO darstellende **Tätigkeiten** (Korn, ÖStZ 2009/531, 262). Die vom Finanzamt getroffenen Schlussfolgerungen können daraus nicht abgeleitet werden, weil den Hauptzweck der Bw. darstellende Tätigkeiten, die nicht der Mehrwertsteuer unterliegen, nicht festgestellt wurden.

Beilage: 8 Berechnungsblätter

Graz, am 14. September 2010