



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der chip, vom 13. Mai 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes Deutschlandsberg Leibnitz Voitsberg vom 14. April 2009 betreffend Körperschaftsteuer und Umsatzsteuer 2008 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die Körperschaftsteuer wird festgesetzt mit 14.405,69 Euro

Die Umsatzsteuer wird festgesetzt mit – 14.644,07 Euro

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw) wurde durch den Alleingesellschafter mit 29. August 2006 errichtet und ein diesem gehörendes Einzelunternehmen zum Stichtag 31. Dezember 2005 eingebracht.

Gegenstand des Unternehmens sind:

- a) Dienstleistungen in der automatischen Datenverarbeitung und Informationstechnik, insbesondere Chiptuning sämtlicher Automarken,
- b) der Handel mit Waren aller Art.

Die Bw. beschäftigte im Streitjahr außer dem Gesellschafter-Geschäftsführer zwei Bedienstete, einen ab Mai, den zweiten ab August.

Im Jahr 2008 wurde das im Jahr 2007 errichtete Betriebsgebäude erweitert, indem auf das Bürogebäude ein Obergeschoss aufgestockt wurde.

Im Zuge einer bei der Bw. durchgeführten Betriebsprüfung vertrat der Prüfer die Ansicht, bei der im Jahr 2008 erfolgten Aufstockung handle es sich um steuerneutrales Vermögen der Gesellschaft. Die Herstellung dieser Wohnung im Ausmaß von 90 m² sei ausschließlich zu Wohnzwecken des Gesellschafter-Geschäftsführers und seiner Familie erfolgt. Sie sei speziell auf die Bedürfnisse des Gesellschafter-Geschäftsführers zugeschnitten. Eine Wohnung dieser Art, Größe und Lage wäre für einen fremden Dienstnehmer nicht hergestellt worden. Laut Angabe des Geschäftsführers sei der Bau der „Dienstwohnung“ aus Kostengründen dem geplanten Bau eines Einfamilienhauses vorgezogen worden.

Diese Wohnung sei von der Gesellschaft zur Gänze mit Fremdmitteln finanziert worden. Die Herstellung sei rein gesellschaftsrechtlich veranlasst und diene nicht der Einkommenserzielung der Gesellschaft.

Die Errichtungskosten im Jahr 2008 seien mit 112.212,42 Euro netto angefallen, die daraus lukrierten Vorsteuern mit 22.749,46 Euro.

Die Wohnung sei ab Dezember 2008 zu fremdüblichen Konditionen an den Gesellschafter-Geschäftsführer vermietet worden. Die monatliche Miete habe 900 Euro plus 10% Umsatzsteuer betragen.

Der Betriebsprüfer schied bei der Gewinnermittlung für 2008 folgende Ausgaben und Einnahmen aus, wodurch sich der Gewinn um 2.914,12 Euro erhöhte::

Betriebsausgaben	Betriebseinnahmen	Betrag
Zinsen Kredit		1.895,70 Euro
Geldbeschaffungskosten für Kredit		435,07 Euro
Afa		1.683,35 Euro
Miete	900 Euro	
Betriebskosten	200 Euro	

Die geltend gemachte Vorsteuer verringerte er um 22.749,46 Euro, die Umsatzsteuer um 130 Euro.

Das Finanzamt erließ für die Körperschaftsteuer und die Umsatzsteuer 2008 entsprechende Bescheide.

In der Berufung wurde unter Beilage von Fotos eingewendet, die Bw. habe im Jahr 2007 in einem Industriegebiet (im weststeirischen SH) ein Werkstattgebäude errichtet.

Geschäftsgegenstand des Unternehmens sei die Verbrauch- und Leistungsoptimierung von Kraftfahrzeugen mittels Veränderung der Einstellungen von Motorsteuergeräten (Chiptuning).

Die Anpassungen seien einerseits direkt an den Fahrzeugen vor Ort in der Werkstatt vorgenommen, hauptsächlich aber auf elektronischem Weg als Datendatei an Kfz-Händler in der ganzen Welt verkauft worden. Infolge der starken Ausrichtung der geschäftlichen Aktivitäten in die USA und andere Länder mit stark abweichenden Zeitzone habe sich die Bw. 2008 entschlossen, das Betriebsgebäude um eine Wohnung im Obergeschoss des Firmengebäudes zu erweitern.

Dies vor allem deshalb, da die Kunden in den USA oftmals rasche Anfragebeantwortungen ihres Tuningfile – Lieferanten - der Bw. benötigen und daher eine Anwesenheit des Geschäftsführers im Unternehmen auch außerhalb der Öffnungszeiten erforderlich sei. Diese Anwesenheit sei deshalb erforderlich, weil zur Beantwortung von Anfragen bzw. bei Problemlösungen ein unmittelbarer Zugriff auf verschiedene Diagnosegeräte notwendig sei, die sich im Unternehmen befinden.

Daher sei im Dachgeschoss des Bürogebäudes eine kleine Wohnung im Ausmaß von 90 m² mit Errichtungskosten von 112.212,42 Euro errichtet worden. Die Kosten je Quadratmeter von etwa 1.250 Euro bewegen sich an der Untergrenze dessen, was heute zur Errichtung einfacher Wohngebäude erforderlich sei.

Die Kosten für die Wohnungseinrichtung selbst seien vollständig durch den Mieter getragen worden.

Das Betriebsgebäude und die Wohnung befänden sich in einem Industriegebiet und seien nicht besonders repräsentativ.

Schon aufgrund der günstigen Herstellungskosten sei die Wohnung nicht speziell auf die Bedürfnisse des Gesellschafter-Geschäftsführers zugeschnitten worden, sondern in Industriebauweise und in einfacher Ausführung erfolgt.

Ab Dezember 2008 sei sie unmittelbar nach Fertigstellung zu fremdüblichen Konditionen vermietet worden. Monatliche Nettomiete: 900 Euro plus 10% USt, Netto-Betriebskosten 200 Euro plus 20% USt.

Da die Fremdüblichkeit durch die belangte Behörde ausdrücklich anerkannt worden sei, werde hier nicht weiter darauf eingegangen.

Unter Berücksichtigung der zu erwartenden Mieteinnahmen sowie der Kosten für AfA, Zinsen, Spesen und Instandhaltung ergebe sich bereits im Jahr 2009 und in allen folgenden Jahren ein Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben. Die Bw. erziele aus der Vermietung der Wohnung laufende Überschüsse. Damit liege auf Seiten der Bw. jedenfalls eine Einkunftsquelle vor.

Die belangte Behörde behaupte zwar, es liege keine Einkunftsquelle vor, begründe dies aber nicht weiter.

Aus Sicht der Bw. sei es daher vorteilhaft gewesen, die Wohnung zu errichten und dem Gesellschafter-Geschäftsführer zu überlassen, da sie damit laufende Einnahmenüberschüsse erziele und eine Einkunftsquelle begründet habe. Weiters könne sie den ausländischen Kunden dadurch verbesserte Reaktionszeiten bei Problemen oder Anfragen bieten.

Zwischen der belangten Behörde und der Bw. gebe es hinsichtlich des zugrunde liegenden Sachverhaltes keine Auffassungsunterschiede. Daher könne der Sachverhalt an sich außer Streit gestellt werden.

Hinsichtlich der rechtlichen Beurteilung des Sachverhaltes gebe es Differenzen.

Dem Finanzamt sei zuzustimmen, dass der VwGH in mehreren (Anm.: *in der Berufung genau angeführten*) Erkenntnissen festgestellt habe, im Eigentum einer GmbH stehende, dem Gesellschafter zur Nutzung überlassene Wohngebäude könnten unter bestimmten Voraussetzungen außerbetriebliches Vermögen dieser Gesellschaft darstellen.

Dabei könne bereits die Anschaffung bzw. Herstellung von Wohnobjekten für den Gesellschafter als nicht betrieblich beurteilt werden. Einen solchen, in der Literatur als „verdeckte Ausschüttung an der Wurzel“ bezeichneten Fall vermeine das Finanzamt im vorliegenden Sachverhalt offenbar zu erkennen. Eine verdeckte Ausschüttung an der Wurzel liege nach Erkenntnissen des VwGH aber erst vor, wenn die Nutzungsüberlassung des Wohnobjektes an den Gesellschafter zu nicht fremdüblichen Bedingungen erfolgt, was hier nicht gegeben sei.

Halte die Nutzungsüberlassung einem Fremdvergleich stand, komme eine Zuordnung zum Privatvermögen der Kapitalgesellschaft nicht in Betracht, das Gebäude gehöre (weiterhin) zum Betriebsvermögen.

Weiters sei eine dauerhafte Verlustsituation nicht gegeben.

Für die Annahme einer verdeckten Ausschüttung an der Wurzel müsse das Wohnobjekt überdies schon seiner Erscheinung nach für die private Nutzung des Gesellschafters bestimmt,

nämlich besonders repräsentativ oder speziell auf die Bedürfnisse des Gesellschafters abgestellt sein.

Im vorliegenden Fall seien sowohl die Herstellungskosten als auch die Größe der Wohnung bestenfalls durchschnittlich, weshalb die genannten Merkmale nicht vorliegen.

Es sei nicht nachvollziehbar, worin das FA die speziell auf die Bedürfnisse des Gesellschafters abgestellte Ausführung der Wohnung erblicke.

Der Umstand, dass die Bw. durch ihren Geschäftsführer die Entscheidung über eine konkrete Ausstattung der Wohnung treffe, könne noch nicht dazu führen, dass jedenfalls davon auszugehen sei, dass die Wohnung speziell auf die Wohnbedürfnisse des Gesellschafters abgestellt sei. Dies würde dazu führen, dass jedes Mitwirken eines Gesellschafter-Geschäftsführers an der Planung einer Immobilie einer GmbH, in welche er selbst einziehe, eine speziell auf die Wohnbedürfnisse des Gesellschafters abgestellte Ausführung annehmen lassen müsse.

Ein gewissenhafter, nach kaufmännischen Grundsätzen handelnder Geschäftsführer hätte das Rechtsgeschäft unter sonst gleichen Umständen zu gleichen Bedingungen auch mit einem Nichtgesellschafter abgeschlossen.

In einer Vorhaltsbeantwortung wurde angegeben, das Mietverhältnis sei im Dezember 2008 begründet und im Jänner 2010 wieder aufgelöst worden, da die Büroräumlichkeiten im Parterre infolge der Expansion des Unternehmens zu klein geworden seien. Die bisherige Wohnung werde seither als weiteres Büro der Bw. verwendet. Der Mieter sei in ein durch ihn im Privatvermögen erworbenes Einfamilienhaus gezogen.

Die nicht (mehr) permanente Anwesenheit des Geschäftsführers sei durch eine EDV-mäßige Vernetzung des Betriebes mit dem neuen, durch den Geschäftsführer privat finanzierten Einfamilienhaus gelöst worden.

Die Verrechnung des Mietzinses sei laut Vereinbarung im Mietvertrag über das Verrechnungskonto des Geschäftsführers erfolgt.

Für die übrigen Dienstnehmer sei die Errichtung von Wohnungen nicht geplant gewesen.

Auf die Frage bezüglich der für die Festsetzung der Miethöhe ausschlaggebenden Kriterien erfolgten keine konkreten Angaben.

Es wurde darauf hingewiesen, dass die Afa für die Wohnung 3.366,38 Euro betragen habe. Für den Kredit in Höhe von 110.000 Euro seien bei einem Zinssatz von 5,5% im ersten Jahr Zinsen von 5.931 Euro angefallen. Daraus ergebe sich, dass bei jährlichen Netto-

Mieteinnahmen in Höhe von 12 x 900 Euro (=10.800 Euro) selbst im ersten Jahr ein Gewinn für die Gesellschaft entstanden sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

Zur Frage, ob ein Wirtschaftsgut dem Betriebsvermögen zuzuordnen ist, hat der VwGH entschieden, dass durch [§ 7 Abs 2 KStG 1988](#) u.a. die einkommensteuerlichen Vorschriften über die Gewinnermittlung in den Bereich der Körperschaftsteuer übernommen werden. Daraus folge, dass die Betriebsvermögenseigenschaft von Wirtschaftsgütern bei Körperschaftsteuersubjekten nach den gleichen Grundsätzen zu beurteilen ist wie bei Einkommensteuersubjekten (vgl. VwGH [98/15/0169](#) vom 20.6.2000 und 2005/14/0083 vom 16.5.2007)

Notwendiges Betriebsvermögen umfasst jene Wirtschaftsgüter, die objektiv erkennbar zum unmittelbaren Einsatz im Betrieb bestimmt sind und ihm tatsächlich dienen (vgl. VwGH [98/15/0083](#) vom 24.10.2002). 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 [98/15/0019](#) vom 18.12.2001,).

Zur Frage, ob bei einem Wohnobjekt im Eigentum einer Kapitalgesellschaft, welches durch den Gesellschafter-Geschäftsführer genutzt wird, betriebliches oder außerbetriebliches Vermögen dieser Kapitalgesellschaft gegeben ist, hat der VwGH (2005/14/0083 vom 16. 5. 2007) im Wesentlichen unterschieden zwischen

Gebäuden einer Kapitalgesellschaft, die schon ihrer Erscheinung nach (besonders repräsentative oder speziell auf die Wohnbedürfnisse des Gesellschafters abgestellte Gebäude) für die private Nutzung des Gesellschafters bestimmt sind,

und

Gebäuden, die jederzeit im betrieblichen Geschehen (z.B. durch Vermietung) einsetzbar sind .

Der VwGH präzisierte im Erkenntnis 2007/15/0003 vom 29.3.2010, Voraussetzung für die Annahme einer verdeckten Ausschüttung (auch einer solchen an der Wurzel) im Zusammenhang mit der Nutzungsüberlassung sei stets, dass die Vereinbarung über die Nutzungsüberlassung einem Fremdvergleich nicht standhält.

Durch Zorn wird in der Anmerkung RdW 2007/620 als **erste** Voraussetzung für die Annahme einer verdeckten Ausschüttung an der Wurzel angeführt, dass die Überlassung der Nutzung am Wohnobjekt einem Fremdvergleich nicht entspricht.

Am 23.11.2011, 2008/13/0046 hat der VwGH erneut entschieden, dass eine verdeckte Ausschüttung an der Wurzel nur dann angenommen werden könne, wenn die Vereinbarung über die Nutzungsüberlassung einem Fremdvergleich nicht standhält.

Daher hat eine weitere Prüfung, ob ein Wirtschaftsgut dem Betriebsvermögen einer Körperschaft zuzurechnen ist oder nicht, nur in einem solchen Fall zu erfolgen.

Bei nicht fremdüblicher Miete anerkannte der VwGH eine verdeckte Ausschüttung lediglich in der Differenz zwischen tatsächlich geleisteter und fremdüblicher Miete, nicht aber eine solche an der Wurzel.

Dass die Vermietung im vorliegenden Fall fremdüblich erfolgte, wurde durch die Betriebsprüfung selbst festgestellt.

Damit ist eine wesentliche Voraussetzung für die Beurteilung der Wohnung als nicht zum Betriebsvermögen der Bw gehörend nicht gegeben.

Auch die weitere Voraussetzung, dass das Wohnobjekt schon seiner Erscheinung nach für die private Nutzung durch den Gesellschafter bestimmt sein muss, liegt nicht vor. Der VwGH hat als Kriterium genannt, dass das Objekt besonders repräsentativ sein muss. Die im Akt liegenden Bildern zeigen in Verbindung mit dem Wohnungsplan keineswegs ein besonders repräsentatives Wohnobjekt. Auch die Errichtungskosten von netto knapp 1.250 Euro pro m² für dieses Objekt weisen nicht darauf hin. Aktenkundig ist zwar, dass die Wohnung speziell für den Gesellschafter-Geschäftsführer errichtet wurde, dennoch kann die Möglichkeit einer Vermietung an andere Personen zu den mit dem Gesellschafter-Geschäftsführer vereinbarten Bedingungen nicht ausgeschlossen werden.

Es sei darauf hingewiesen, dass eine Wohnung mit einer Wohnfläche von 90 m² die als Aufstockung eines Werkstättegebäudes errichtet wurde, keineswegs als besonders repräsentativ bezeichnet werden kann.

Darüber hinaus zeigt der Wohnungsplan zwar eine auf Wohnzwecke, aber keinesfalls eine speziell auf die Wohnbedürfnisse des Gesellschafter-Geschäftsführers abgestellte Gestaltung.

Die Wohnung besteht aus drei Räumen, darunter einem Wohnraum mit einer Grundfläche von 33,78m² der in die Küche von 6,70 m² übergeht. Ein Zimmer mit einer Grund-Fläche von 12,40 m² ist im Plan als Kinderzimmer bezeichnet, ein weiteres Zimmer von 9,15 m² als Schlafzimmer, an welches ein durch eingebaute Kästen abgetrennter Schrankraum von 5,19 m² angeschlossen ist. Die Wohnung verfügt über ein sowohl vom Schlafzimmer als auch vom Vorraum begehbares 11,56 m² großes Badezimmer, eine Toilette von 1,68 m² einen Abstellraum von 2,05 m² sowie eine Terrasse von 8,54 m².

Die Behauptung, der Mieter habe die Einrichtungskosten selbst getragen, wurde durch das Finanzamt nicht in Zweifel gezogen.

Folgende Umstände deuten darauf hin, dass die Wohnung dem steuerneutralen Vermögen der Bw zuzurechnen ist:

dass das (behauptete) Erfordernis einer raschen Anfragenbeantwortung durch den Tuningfile-Lieferanten nach dem Umzug in ein durch den Geschäftsführer erworbenes Einfamilienhaus etwa 14 Monate nach dem Erstbezug der gegenständlichen Wohnung durch entsprechende EDV-Vernetzung gelöst wurde, lässt das durch die Bw. ins Treffen geführte Argument bezüglich der Errichtung für und Vermietung der Wohnung an den Gesellschafter-Geschäftsführer wenig stichhaltig wirken. Das Bewohnen eines Gebäudeteiles in unmittelbarer Nähe des Bürogebäudes (in diesem Fall sogar darauf) war daher betrieblich keineswegs notwendig.

Auch die Ansicht des Betriebsprüfers, dass eine Wohnung dieser Art, Größe und Lage für einen fremden Dienstnehmer nicht hergestellt worden wäre, wurde im Berufungsverfahren bestätigt, ist gegenständlich aber nicht entscheidungsrelevant.

Für die Beurteilung als Betriebsvermögen spricht allerdings, dass die Vermietung - wie das Finanzamt selbst angibt - fremdüblich erfolgte. Es wurde ein schriftliches Mietanbot durch die Gesellschaft an ihren Gesellschafter-Geschäftsführer erstellt, welches durch das Beziehen des Mietgegenstandes durch den Mieter als angenommen galt.

3-Zimmer-Wohnungen im Süden von H werden derzeit am Wohnungsmarkt mit einer Wohnfläche von rund 100 m² und Mieten um etwa 1000 Euro angeboten.

Der Umstand, dass das Mietverhältnis im Jänner 2010 wieder aufgelöst wurde, da der Gebäudeteil für Büro Zwecke Verwendung fand, beweist die Tauglichkeit dieser Räume zur betrieblichen Verwendung auch außerhalb der Vermietung.

Jedenfalls wurde die Wohnung ab 2010 für solche Zwecke verwendet, weshalb davon auszugehen ist, dass sie jederzeit im betrieblichen Geschehen einsetzbar war, sei es durch eine mögliche Fremdvermietung oder - wie geschehen - durch Verwendung für Büro Zwecke.

[§ 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.

Bei Beurteilung der Frage, ob die Wohnung im Zusammenhang mit der unternehmerischen Tätigkeit der Bw steht, darf keineswegs übersehen werden, dass durch die Vermietung dieser Wohnung tatsächlich Einnahmen erzielt wurden und bereits im Jahr 2009 - dem auf das Streitjahr folgenden Jahr - aus der Vermietung ein Gewinn erzielt werden konnte.

Bei der gegenständlichen Wohnung ist deshalb von Gesellschaftsvermögen auszugehen, welches der Einnahmenerzielung diene.

Der Berufung war daher Folge zu geben.

Graz, am 20. Juli 2012