



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., Vermietung von Liegenschaften, G., vertreten durch Dr. Josef Pickerle, Buchprüfer und Steuerberater, 9500 Villach, Bahnhofstraße 8, vom 23. Mai 2002 gegen die Bescheide des Finanzamtes Villach, vertreten durch Dr. Veit Jonach, vom 31. Jänner 2002 betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1997 bis 2000 und Körperschaftsteuer für die Jahre 1997, 1999 und 2000, sowie vom 1. Feber 2002 betreffend Körperschaftsteuer 1998, im Beisein der Schriftführerin Claudia Orasch nach der am 17. Mai 2004 in 9020 Klagenfurt, Dr. Herrmannngasse 3, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Gegenstand des Unternehmens der Berufungswerberin (Bw.) ist die Vermietung von Liegenschaften. Die Bw. ermittelt ihren Gewinn nach § 7 Abs. 3 KStG 1988 iVm § 5 EStG 1988. Während der Streitjahre waren am Stammkapital der Bw. von ATS 5.000.000,- - H.E. mit ATS 4.500.000,-- und dessen Ehegattin H. mit ATS 500.000,-- beteiligt. H.E. war (und ist) zudem handelsrechtlicher Geschäftsführer der Bw.

Im Anschluss an eine bei der Bw. abgeführte Betriebsprüfung hielt der Prüfer in seinem Bericht wörtlich Folgendes fest:

"Grundstück KR

Gegenstand des Unternehmens der Bw. ist seit 1996 die Vermietung von Geschäftsgrundstücken (Baumärkte), wie auch in geringerem Ausmaß die Vermietung von Wohn- und Büroräumen.

Das Unternehmen hat im Jahr 1997 in K ein Grundstück mit einem darauf befindlichen Gebäude angeschafft und in der Folge umfangreiche, kostenintensive Investitionen am Gebäude getätigt. Das Grundstück wurde sodann an den geschäftsführenden Gesellschafter, Herrn H.E. , sowie an Mitglieder seiner Familie zu Wohnzwecken vermietet, wobei die Wohnungen aufwändig ausgestattet und zum Teil über das übliche Maß hinaus möbliert worden sind.

Gesamtkosten Anschaffung / Ausbau / Ausstattung	ATS	14.100.000,00
davon Fremdfinanzierung	ATS	9.750.000,00
Miete incl. BK, brutto p. a. für rd. 339 m ² + Garage + Terrasse	ATS	252.000,00

Die Bp. hat das Grundstück in steuerlicher Hinsicht nicht als Betriebsvermögen anerkannt sondern einem 'steuerneutralen Bereich' zugeordnet und die mit der Anschaffung zusammenhängenden Aufwendungen und Erträge ausgeschieden.

Begründung:

Die Betriebsvermögenseigenschaft von Wirtschaftsgütern ist auch bei Kapitalgesellschaften nach denselben Grundsätzen zu beurteilen wie bei Einkommensteuersubjekten. Danach gelten alle Wirtschaftsgüter, die dem Betrieb objektiv zu dienen bestimmt sind, zum Betriebsvermögen.

Schafft daher eine Kapitalgesellschaft ein Wohngebäude an oder stellt sie ein solches her, um es in der Folge an einen Gesellschafter (oder ihm nahe stehende Person) zu Wohnzwecken zu überlassen, ist zu prüfen, ob dieser Vorgang dem Grunde nach durch den Betrieb der Kapitalgesellschaft oder durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist. Hierbei ist maßgeblich, ob die Kapitalgesellschaft Wohnraum der vorliegenden Größe, Lage und Ausstattung auch zur Überlassung an fremde, den Gesellschaftern nicht nahe stehende Personen angeschafft oder errichtet und zu gleichem Mietentgelt überlassen hätte (Fremdvergleich).

Zur Beurteilung hat die Bp. im gegenständlichen Falle die durch die Gesellschaft aufzuwendenden Kosten einschließlich jener der Finanzierung den erzielten Erträgen gegenüber gestellt und untersucht, ob die Vermietung des Grundstücks langfristig den Betrieb stärkt oder aber schwächt.

Hierbei ergibt sich, dass die Kosten des Grundstückes insbesondere infolge der Fremdfinanzierung ein Vielfaches der Miterträge ausmachen und die Abgänge auch durch eventuelle stille Reserven nicht wettgemacht werden können. Daraus ist abzuleiten, dass die Investition nicht geeignet ist, den Betrieb zu stärken, sondern diesen im Gegenteil auf Dauer wesentlich schwächt; somit können nicht betriebliche, sondern müssen vielmehr gesellschaftsrechtliche Erwägungen maßgebend gewesen sein. Denn bei rein betrieblichen Erwägungen wäre die Investition zweifellos nur dann getätigt worden, wenn neben der AfA zumindest eine ausreichende Verzinsung des eingesetzten Kapitals hätte lukriert werden können; d. h. es hätten die Zinsen des Fremdkapitals gedeckt und für das eingesetzte Eigenkapital eine Rendite erzielt werden müssen, die nicht unter jener einer Bankveranlagung gelegen wäre.

Folgerung:

Infolge der Nichtanerkennung des Grundstückes als 'steuerliches' Betriebsvermögen ergeben sich folgende Auswirkungen:

Umsatzsteuer	Stornierung der Entgelte aus Vermietung Stornierung der das Grundstück betreffenden innergemeinschaftlichen Erwerbe Nichtanerkennung der mit dem Grundstück zusammenhängenden Vorsteuerbeträge
Gewinnermittlung:	Nichtanerkennung der mit dem Grundstück zusammenhängenden AfA Nichtanerkennung des geltend gemachten Investitionsfreibetrages Nichtanerkennung von Betriebskosten des Grundstückes Nichtanerkennung von mit dem Grundstück in Zusammenhang stehenden Zinsen Nichtanerkennung der auf das Grundstück übertragenen Rücklage gem. § 12 EStG Stornierung der Erträge aus Vermietung"

Weiters vertrat der Prüfer die Ansicht, dass die Bw. ihrem geschäftsführenden Gesellschafter bzw. seinen Angehörigen infolge der Überlassung des Grundstückes zu nicht marktüblichen Preisen Vorteile zugewendet habe, die als verdeckte Gewinnausschüttungen (vGA) einzustufen seien. Deren Wert bemesse sich nach dem Unterschiedsbetrag zwischen den angemessenen (fremdüblichen) und den tatsächlich verrechneten Mietzinsen (ATS 56.000,-- minus ATS 19.000,--, ergäbe ATS 36.800,-- / Monat).

Der Prüfer stützte seine Folgerungen u. a. auf die nachstehenden, dem Arbeitsbogen entnehmbaren Umstände bzw. Unterlagen:

Von den Gesamtkosten Anschaffung / Ausbau / Ausstattung in Höhe von ATS 14.100.000,00 entfielen auf die Anschaffung des streitgegenständlichen (bebauten) Grundstückes 2.700.000,00 ATS (Kaufpreis laut Kaufvertrag vom 24. Oktober 1997). Sämtliche Kosten, Gebühren, Abgaben und Steuern, die mit der Errichtung und grundbücherlichen Durchführung des Kaufvertrages verbunden waren, trug die Bw.

Der Einreichplan betreffend den Umbau und die Aufstockung des Gebäudes datiert mit 4. März 1998.

Laut Generalunternehmeranbot für die "Revitalisierung und den Umbau" des Grundstückes, unterfertigt am 17. Juni 1998, belief sich die Bauzeit vom 1. Juli 1998 – 30. November 1998.

Diesem Generalunternehmeranbot entsprechend wurden auf dem Grundstück sehr aufwändige und kostenintensive Investitionen (im Gesamtwert von ATS 7.650.000,-- netto) vorgenommen (beispielsweise: Verlegung von Mosaikparketten aus hochgestellten Buchenlammellen 22 mm in allen Wohnräumen, Schlafräumen, Essräumen und Vorräumen; Wohnungseingangstüren glatt, mit Pfostenstock, Doppelfalz, einbruchhemmend, Drückergarnitur und Bänder Edelstahl, aufgedoppelt mit aufgesetzten Profilleisten; Einbau eines innenliegenden Hydraulikliftes mit über Eck gelegten Türen incl. Schlüsselsperre für Dachgeschoß u.a.m.).

Angeschafft wurden zudem beispielsweise

4 Einbauküchen incl. Geräten, 1 Wäschetrockner und 2 Waschmaschinen im Gesamtwert von 455.796,00 ATS (Rechnung der K.. über die am 23. Oktober 1998 erfolgte Lieferung),

ein Kachelofen im Wert von 106.440,00 ATS (Rechnung der D. über die am 23. 11. 1998 durchgeführte Lieferung),

4 Küchenarbeitsplatten im Gesamtwert von ATS 112.046,56 (Rechnung der B. vom 18. 2. 1999).

Der (u. a.) zur Finanzierung der Investitionen von der Bw. aufgenommene Kredit (Pfandurkunde vom 16. Juli 1999) ist am 30. Juni 2009 (end-)fällig.

Die zwischen der Bw. und ihrem geschäftsführenden Gesellschafter bzw. seinen Familienangehörigen geschlossenen Verträge (Anm.: alle Vertragsurkunden wurden jeweils von der Bw. bzw. dem geschäftsführenden Gesellschafter der Bw. und seinen Familienangehörigen am **3. 2. 2000** unterfertigt) haben folgenden Inhalt:

Vertrag mit E.G. (Tochter)

1.

Die Vermieterin vermietet an die Mieterin und diese mietet:

*a) die im Hause HG, im Erdgeschoß und 1. Stock gelegene, teilmöblierte Wohnung Top Nr. 1, bestehend aus 38 m² Wohnbereich, 5,25 m² Vorraum, 3,48 m² Schrankraum, Zimmer 14,41 m², Zimmer 15,13 m², 4,68 m² Bad, sowie 4,41 m² Bad, im ersten Obergeschoß und aus 7 m² Küche, 16,55 m² Essbereich, 3,04 m² Speis, 2,87 m² WC, 10,56 m² Abstellraum, 4,48 m² Dusche, 9,81 m² Abstellbereich, 6,19 m² Vorraum, Zimmer 15,79 m² sowie 13,41 m² Terrasse im Erdgeschoß (**Anm.: d. s. zusammen 146,7 m² zuzüglich 13,41 m² Terrasse**).*

b.) das in der diesem Vertrag als integrierenden Bestandteil angeschlossene Inventarliste einzeln verzeichnete Wohnungsinventar als Zubehör.

2.

*Das Mietverhältnis beginnt am **1.10.1999** und wird für die Dauer von 3 Jahren abgeschlossen, wobei einvernehmlich vereinbart wird, dass das Mietverhältnis daher mit Ablauf des 30.9.2002 ohne vorhergegangene Kündigung automatisch aufgelöst wird, und das Mietobjekt von der Mieterin der Vermieterin rückzuübergeben ist.*

3.

Ausdrücklich vereinbart wird jedoch weiters, dass das Mietverhältnis für die Dauer von den unter Punkt 2. angeführten 3 Jahren beiderseits unkündbar ist, also sowohl von der Vermieterin als auch von der Mieterin nicht gekündigt werden kann, wobei jedoch seitens der Vermieterin diese die Berechtigung hat, gemäß § 1118 ABGB die sofortige Aufhebung des Mietvertrages zu fordern, wenn ...

4.

Die Mieterin verpflichtet sich der Vermieterin allmonatlich, jeweils am 1. eines jeden Monats im vornhinein, bei 5-tägigem Respiro, Spesen und abzugsfrei, einen Mietzins von 8.000,-- ATS inklusive Mehrwertsteuer auf ein von der Vermieterin bekannt zu gebendes Konto zu überweisen.

Des Weiteren sind die auf die Wohnung entfallenden Betriebskosten in der derzeitigen Vorschreibungshöhe von 1.600,00 ATS inklusive Mehrwertsteuer monatlich auf das von der Vermieterin bekannt gegebene Konto zu bezahlen.

.... "

Vertrag mit E.B (Tochter)

1.

Die Vermieterin vermietet an die Mieterin und diese mietet:

*a) die im Hause HG, 2. Obergeschoß gelegene, teilmöblierte Wohnung Top Nr. 2, bestehend aus 11,86 m² Wohnbereich, 24,36 m² Koch- und Essraum, Zimmer 13,60 m², 4,36 m² Bad, sowie 1,67 m² WC (**Anm.: d. s. zusammen 55,83 m²**).*

b.) das in der diesem Vertrag als integrierenden Bestandteil angeschlossene Inventarliste einzeln verzeichnete Wohnungsinventar als Zubehör.

2.

*Das Mietverhältnis beginnt am **1.10.1999** und wird für die Dauer von 3 Jahren abgeschlossen, wobei einvernehmlich vereinbart wird, dass das Mietverhältnis daher mit Ablauf des 30.9.2002 ohne vorhergegangene Kündigung automatisch aufgelöst wird, und das Mietobjekt von der Mieterin der Vermieterin rückzuübergeben ist.*

3.

Ausdrücklich vereinbart wird jedoch weiters, dass das Mietverhältnis für die Dauer von den unter Punkt 2. angeführten 3 Jahren beiderseits unkündbar ist, also sowohl von der Vermieterin als auch von der Mieterin nicht gekündigt werden kann, wobei jedoch seitens der Vermieterin diese die Berechtigung hat, gemäß § 1118 ABGB die sofortige Aufhebung des Mietvertrages zu fordern, wenn ...

4.

Die Mieterin verpflichtet sich der Vermieterin allmonatlich, jeweils am 1. eines jeden Monats im vornhinein, bei 5-tägigem Respiro, Spesen und abzugsfrei, einen Mietzins von 4.300,00 ATS inklusive Mehrwertsteuer, sowie inklusive Strom und Heizung, auf ein von der Vermieterin bekannt zu gebendes Konto zu überweisen.

.... "

Vertrag mit E.X. (Tochter)

1.

Die Vermieterin vermietet an die Mieterin und diese mietet:

*a) die im Hause HG , im 2. Obergeschoß gelegene, teilmöblierte Wohnung Top Nr. 3, bestehend aus 18,36 m² Wohn – Kochbereich, 2,88 m² Vorraum, Zimmer 10,2 m², sowie 5,31 m² Bad (**Anm.: d. s. zusammen 37,02 m²**).*

b.) das in der diesem Vertrag als integrierenden Bestandteil angeschlossene Inventarliste einzeln verzeichnete Wohnungsinventar als Zubehör.

2.

*Das Mietverhältnis beginnt am **1.10.1999** und wird für die Dauer von 3 Jahren abgeschlossen, wobei einvernehmlich vereinbart wird, dass das Mietverhältnis daher mit Ablauf des 30.9.2002 ohne vorhergegangene Kündigung automatisch aufgelöst wird, und das Mietobjekt von der Mieterin der Vermieterin rückzuübergeben ist.*

3.

Ausdrücklich vereinbart wird jedoch weiters, dass das Mietverhältnis für die Dauer von den unter Punkt 2. angeführten 3 Jahren beiderseits unkündbar ist, also sowohl von der Vermieterin als auch von der Mieterin nicht gekündigt werden kann, wobei jedoch seitens der Vermieterin diese die Berechtigung hat, gemäß § 1118 ABGB die sofortige Aufhebung des Mietvertrages zu fordern, wenn ...

4.

Die Mieterin verpflichtet sich der Vermieterin allmonatlich, jeweils am 1. eines jeden Monats im vornhinein, bei 5-tägigem Respiro, Spesen und abzugsfrei, einen Mietzins von 3.200,-- ATS inklusive Mehrwertsteuer, sowie inklusive Strom und Heizung, auf ein von der Vermieterin bekannt zu gebendes Konto zu überweisen.

.... "

Vertrag mit H.E. und Y.E. (geschäftsführender Gesellschafter und dessen Ehegattin)

1.

Die Vermieterin vermietet an die Mieterin und diese mietet:

*a) die im Hause HG , im Dachgeschoß gelegene, teilmöblierte Wohnung Top Nr. 4, bestehend aus 34,94 m² Wohnbereich, 9,9 m² Koch-und Esszimmer, Zimmer 12,93 m², Schrankraum 9,31 m², Bad 9,84 m², WC 2,3 m² und Stiegenhaus 5,09 m² (**Anm.: d. s. zusammen 84,31**).*

b.) das in der diesem Vertrag als integrierenden Bestandteil angeschlossene Inventarliste einzeln verzeichnete Wohnungsinventar als Zubehör.

2.

*Das Mietverhältnis beginnt am **1.10.1999** und wird für unbestimmte Dauer abgeschlossen*

3.

Ausdrücklich vereinbart wird jedoch weiters, dass das Mietverhältnis auf unbestimmte Zeit abgeschlossen wird und für die Vermieterin unkündbar ist. Das Mietverhältnis kann daher nur von den Mietern bei Einhaltung einer 3-monatigen Kündigungsfrist jeweils zum Ende eines Quartals gekündigt werden.

Die Vermieterin ist jedoch berechtigt, gemäß § 1118 ABGB die sofortige Aufhebung des Mietvertrages zu fordern, wenn ...

4.

Die Mieterin verpflichtet sich der Vermieterin allmonatlich, jeweils am 1. eines jeden Monats im vornhinein, bei 5-tägigem Respiro, Spesen und abzugsfrei, einen Mietzins von 5.000,-- ATS inklusive Mehrwertsteuer für die Wohnung, sowie 500,00 ATS für die mitvermietete Garage, insgesamt daher 5.500,00 ATS zu bezahlen, wobei in diesem Mietzins sämtliche Betriebskosten im Sinne des MRG enthalten sind.

.... "

Das Finanzamt nahm schließlich die Verfahren betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer für die Jahre 1997 – 2000 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder auf und erließ der Auffassung des Betriebsprüfers folgende, berichtigte Steuerbescheide. Weiters setzte das Finanzamt hinsichtlich der vGA mit Haftungs- und Zahlungsbescheiden für die Zeiträume 1.1. – 31.12.1999 bzw. 1.1. – 31.12.2000 Kapitalertragsteuern fest (Bemessungsgrundlagen: 1999 ATS 36.800,-- x 3 Monate, d.s. ATS 110.400,--; 2000 ATS 36.800,-- x 12 Monate, d.s. ATS 441.500,--).

Während die beiden letztgenannten Bescheide in Rechtskraft erwachsen, wurde gegen die berichtigten Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheide Berufung erhoben.

In derselben wird vorweg ausgeführt, dass – wie auch der Prüfer in seinem Bericht festgehalten habe – Gegenstand des Unternehmens der Bw. seit 1996 die Vermietung von Geschäftsgrundstücken (Baumärkten) sowie die Vermietung von Wohn- und Büroräumen sei. Die Bw. habe das Grundstück – ihrem Geschäftszweck entsprechend - bereits mit der Absicht angeschafft, es nach entsprechender Sanierung jedenfalls zu vermieten.

Im Zuge der Sanierungsarbeiten seien im sich auf dem Grundstück befindlichen Gebäude vier (abgeschlossene) Wohnungen geschaffen sowie mit diversen Mietinteressenten Verhandlungen geführt worden.

Nach Abschluss der Sanierungsarbeiten habe sich schließlich herausgestellt, dass auf Grund der angespannten Situation auf dem Wohnungsmarkt (Überangebot, Preisverfall) kein (fremder) Mieter bereit gewesen sei, ein Mietentgelt – welches über dem derzeit vom geschäftsführenden Gesellschafter und seinen Familienangehörigen geleisteten liege - zu entrichten.

Als Folge dessen habe die Bw. die Wohnungen zu am Markt erzielbaren Preisen an den geschäftsführenden Gesellschafter und seine Familienangehörigen vermietet.

Angesichts der über das übliche Maß hinausgehenden Möblierung der Wohnungen scheine zwar der Ansatz von vGA gerechtfertigt zu sein. Dem Grundstück könne jedoch nicht die Eigenschaft als steuerliches Betriebsvermögen aberkannt werden.

Der im Betriebsprüfungsbericht getroffenen Aussage,

"daraus ist abzuleiten, dass die Investition nicht geeignet ist, den Betrieb zu stärken, sondern diesen im Gegenteil auf Dauer wesentlich schwächt; somit können nicht betriebliche, sondern müssen vielmehr gesellschaftsrechtliche Erwägungen maßgebend gewesen sein. Denn bei rein betrieblichen Erwägungen wäre die Investition zweifellos nur dann getätigt worden, wenn neben der AfA zumindest eine ausreichende Verzinsung des eingesetzten Kapitals hätte lukriert werden können; d. h. es hätten die Zinsen des Fremdkapitals gedeckt und für das eingesetzte Eigenkapital eine Rendite erzielt werden müssen, die nicht unter jener einer Bankveranlagung gelegen wäre"

müsse entgegen gehalten werden, dass im Finanzanlagenbereich in den letzten zwei Jahren keine Erträge zu erzielen gewesen seien, im Gegenteil: das eingesetzte Kapital habe vielmehr erhebliche Wertverluste erlitten.

Zudem müsse die Form der Kapitalanlage bzw. Kapitalbildung einem Unternehmer freigestellt bleiben.

Zusammenfassend wurde im Berufungsschriftsatz abschließend nochmals fest gehalten, dass

- der ausschließliche Gegenstand des Betriebes der Bw. die Vermietung von Liegenschaften sei,
- die Bw. das Grundstück dem Betriebszweck entsprechend zur Vermietung angeschafft habe,
- die Vermietung der Wohnungen an den geschäftsführenden Gesellschafter und dessen Angehörige zu "derzeit" marktüblichen Preisen erfolge und lediglich hinsichtlich der überdurchschnittlichen Möblierung der Ansatz einer vGA gerechtfertigt sei,
- die Bw. durch den aus ihren weiteren Mietobjekten erzielten Cash – Flow das zur Anschaffung und Sanierung der Liegenschaften aufgenommene Kapital innerhalb nur weniger Jahre tilgen könne,

- Das Grundstück" nunmehr nach erfolgter Sanierung eine sichere Kapitalanlage für die Bw. darstelle, mit der es möglich sein werde, zusätzliche Deckungsbeiträge zu erwirtschaften, und
- in den Folgejahren entstehende stille Reserven zusätzlich das Eigenkapital der Bw. stärken würden.

Nach all dem stelle das Grundstück – entgegen der Ansicht des Prüfers – sehr wohl notwendiges Betriebsvermögen der Bw. dar.

In einer Stellungnahme zur Berufung hielt der Prüfer zum Berufungsvorbringen im Einzelnen Nachstehendes fest:

"Grundsätzlich sei dem Unternehmen die Form der Kapitalanlage / Kapitalbildung freigestellt. Ausschließlicher Betriebsgegenstand sei die Vermietung von Liegenschaften. Diesem Zweck entsprechend sei gegenständliches Grundstück angeschafft worden."

Einem Unternehmer stehe die Art der Kapitalanlage zwar in der Tat frei. Der angesprochene Umstand entbinde das Finanzamt jedoch nicht von seiner Verpflichtung zu überprüfen, ob Vermögensgegenstände in steuerlicher Hinsicht dem "Betriebsvermögen" zuzuordnen seien oder nicht.

Auch Vermögen von Kapitalgesellschaften könne – gleich dem Privatvermögen bei natürlichen Personen – "steuerneutrales" Vermögen darstellen. In Beantwortung der Frage, ob Vermögen Betriebsvermögen oder "steuerneutrales" Vermögen darstelle, müsse es belanglos sein, worin der Gegenstand des Unternehmens einer Kapitalgesellschaft liege. Streitentscheidend sei vielmehr, ob der Vermögensgegenstand dem Betrieb (tatsächlich) diene, d. h. diesem Nutzen bringe, somit betriebliche Erwägungen für die Anschaffung des Vermögensgegenstandes ausschlaggebend gewesen seien und nicht private bzw. gesellschaftsrechtliche. Im gegenständlichen Fall dokumentiere sich Letzteres in den für den geschäftsführenden Gesellschafter und seine Familienangehörigen vorteilhaften Mietvertragsgestaltungen.

"Die Vermietung erfolge zu derzeit marktüblichen Preisen"

Die vom geschäftsführenden Gesellschafter und seinen Familienangehörigen laut den beigebrachten Mietverträgen geschuldete Durchschnittsmiete (ohne Betriebskosten) belaufe sich auf rd. ATS 53,00 netto pro m². Nach dem Mietenspiegel für K seien jedoch im Jahr 2000 für Wohnungen in sehr guter Lage je nach Wohngröße Durchschnittsmieten zwischen ATS 60,00 und ATS 90,00 pro m² aufzuwenden gewesen. In Anbetracht der kostenintensiven Adaptierung und Ausstattung des Gebäudes habe die Bw. demnach ganz offensichtlich nicht marktübliche Mieten verrechnet.

"Die Fremdmittel zum Erwerb dieses Grundstückes seien mit den Überschüssen aus anderen Objekten rasch tilgbar"

In der Bilanz der Bw. seien insgesamt rd. ATS 27 Mio. an Verbindlichkeiten ausgewiesen. Wenn nun die Bw. die im Zusammenhang mit dem Grundstück stehenden Verbindlichkeiten vorrangig tilgen würde, blieben die restlichen Verbindlichkeiten entsprechend länger unberichtigt. Die Gesamtbelastung der Bw. mit Fremdkapitalzinsen ändere sich demnach in keinem Fall wesentlich. Bei Beurteilung des "Nutzens" der Anschaffung des Grundstückes und der nachfolgend vorgenommenen Investitionen auf demselben könnten daher Fremdkapitalzinsen nicht außer Acht gelassen werden.

Selbst wenn die Bw. nur das für die Anschaffung und die Adaptierung der Liegenschaft aufgenommene Fremdkapital tilgen müsste, würde ihrem Unternehmen Kapital entzogen, das anderwärtig ertragbringend eingesetzt hätte werden können.

Demnach seien bei der Beantwortung der Frage, ob das Grundstück Betriebsvermögen der Bw. darstelle, sehr wohl auch dessen Finanzierungskosten zu berücksichtigen.

"Das Grundstück stelle eine sichere Kapitalanlage dar. Die anstehenden stillen Reserven stärken in Hinkunft das Eigenkapital."

Das Vorbringen der Bw. sei widersprüchlich. Zum Einen werde auf die angespannte Situation am Wohnungsmarkt, insbesondere auf das Überangebot an Wohnungen und den Verfall der Mieten hingewiesen. Zum Anderen erkläre die Bw. das Grundstück zur sicheren Kapitalanlage mit wachsenden stillen Reserven.

Das Überangebot an Wohnungen sei seit Jahren Faktum, demnach sei die Möglichkeit des Entstehens stiller Reserven in Frage zu stellen. Darüber hinaus erwirtschaftete die Bw. infolge des Unterhaltens des Grundstückes wegen der niedrigen Mieten Verluste. Letzteres deute darauf hin, dass für die Anschaffung des Grundstückes keinesfalls rein betriebswirtschaftliche Erwägungen maßgebend gewesen sein dürften.

Auch das Vorbringen, wonach die Bw. im Zuge der Adaptierung des Grundstückes mit Mietinteressenten Verhandlungen geführt habe, erweise sich nicht als glaubhaft. So sei nämlich etwa der Einreichplan für den Umbau am 4.3.1998 erstellt worden. In weiterer Folge habe die Bw. bereits im Herbst 1998, unmittelbar nach den Bauausführungen, Einrichtungsgegenstände von Kosten und Qualität angeschafft, die fremden Mietern niemals überlassen worden wären. Dieser Umstand rechtfertige die Annahme, dass eine Vermietung des Gebäudes an Fremde von vorneherein nicht beabsichtigt gewesen sei.

Zusammenfassend hielt der Prüfer fest, dass die Berufung keine Argumente enthalte, die für die Beurteilung des Grundstückes als steuerliches Betriebsvermögen sprächen. Die Anschaffung und kostenintensive Adaptierung des Grundstückes erkläre sich vielmehr

dahingehend, dass die Bw. von Vorneherein geplant habe, das Grundstück für private Wohnzwecke ihres geschäftsführenden Gesellschafters sowie seiner Familienangehörigen zu nutzen. Hiefür spreche nicht zuletzt auch die exklusive und teure Einrichtung der Wohnungen, wie beispielsweise:

4 Einbauküchen	ATS	584.000,00	4 Teppiche	ATS	165.000,00
1 Kachelofen	ATS	106.000,00	Riedelgläser	ATS	23.000,00
1 Sofa	ATS	56.000,00	1 Kredenz	ATS	158.000,00
1 Liegesessel	ATS	35.000,00	1 Vitrine	ATS	102.000,00
2 Schlafzimmer	ATS	366.000,00	1 Spiegel	ATS	37.000,00

Derartig aufwändig möblierte Mietwohnungen würden am Markt Fremden auch keinesfalls angeboten werden, so der Prüfer.

Gegen die Betriebsvermögenseigenschaft des Grundstückes sprächen zudem folgende Umstände:

a.) Wirtschaftlichkeitsberechnung der Vermietung

Eine Wirtschaftlichkeitsberechnung zeige, ob die Vermietung des Grundstückes ohne Mittelzuführung aus anderen Quellen Überschüsse abwerfe oder aber zu Zuschüssen zwingt.

Im gegenständlichen Fall habe die Bw. erhebliche Mittel aufzubringen, um die Anschaffung des Grundstück zu finanzieren. Während einer Nutzungsdauer von 50 Jahre seien von der Bw. ca. ATS 77 Mio. aufwenden, um die Differenz zwischen Mieterträgen und Kosten auszugleichen; dieser Betrag könne in keiner Weise durch "stille Reserven" ausgeglichen werden. Somit sei ein – so der Prüfer - "Nutzen" der Investition für das Unternehmen der Bw. nicht erkennbar.

Darüber hinaus ergäbe sich selbst bei einer Rückzahlung der Fremdmittel in nur fünf Jahren und unter Außerachtlassung der Frage, wie diese Rückzahlungen finanziert werden würden, bei der gegebenen Art der Vermietung gemessen an einer Nutzungsdauer von 50 Jahren ein Gesamtverlust.

Zudem fielen im gegenständlichen Fall auch die im Vergleich mit dem Durchschnittsverkaufspreisen von Eigentumswohnungen wesentlich höheren Errichtungskosten pro m² des Gebäudes ins Auge.

Abschließend verwies der Prüfer zur Stützung seiner Ansicht noch auf das Erkenntnis des VwGH 20.6.2000, 98/15/0169.

Der Wirtschaftlichkeitsberechnung des Betriebsprüfers hielt die Bw. – ohne auf dieselbe detailliert einzugehen - entgegen, dass die vGA nicht berücksichtigt worden sei. Es müsse nämlich der Wert der vGA dem steuerlichen Ergebnis der Bw. hinzugerechnet werden.

Unter Bedachtnahme darauf - sowie bei Annahme einer Nutzungsdauer des Gebäudes von 67 Jahren und einer Mittelzuführung von außen – werfe die Vermietung der Liegenschaft bereits im zweiten Jahre Überschüsse ab, im fünften Jahr einen Gesamtüberschuss und im zehnten Jahr einen Gesamtüberschuss von ATS 2,3 Mio. Somit sei aber nicht von einer Schwächung, sondern von einer Stärkung des Vermögens der Bw. auszugehen.

In der Berufungsverhandlung hielten die Parteienvertreter jeweils ihre Standpunkte aufrecht.

Der steuerliche Vertreter der Bw. bemängelte zudem, dass das Finanzamt seine Ansicht zu Unrecht auf das Erkenntnis VwGH 20.6.2000, 98/15/0169, stütze. Im angesprochenen Erkenntnis habe der Verwaltungsgerichtshof nämlich einer Penthousewohnung einer Gesellschaft m. b. H., deren Geschäftsgegenstand nicht die Anschaffung und Vermietung von Liegenschaften umfasst habe, die Anerkennung als Betriebsvermögen verwehrt.

Im vorliegenden Fall sei der Sachverhalt jedoch völlig anders gelagert. Bei der Bw. handle es sich nämlich um eine Gesellschaft m. b. H., deren Hauptzweck die Anschaffung und Vermietung von Liegenschaften umfasse. Der Erwerb, der Ausbau und die Vermietung des Grundstückes finde demnach im Unternehmensgegenstand der Bw. Deckung. Der vom Finanzamt erhobene Vorwurf, dass das auf dem Grundstück befindliche Gebäude im Falle seiner beabsichtigten Vermietung an Fremde nicht so luxuriös ausgestattet worden wäre, lasse sich leicht entkräften. Lege man nämlich die Anschaffungs- und Sanierungskosten auf die m² - Anzahl um, ergäben sich lediglich übliche Werte. Die vereinbarten Mieterlöse lägen ebenfalls im Durchschnitt.

Der geschäftsführende Gesellschafter führte aus, dass die Bw. insgesamt 34 Mietverträge abgeschlossen habe. Die Bw. habe das Grundstück – ebenso wie ihre anderen Mietobjekte – als Ertragsobjekt, und zwar im Jahre 1998, angeschafft, im Laufe des Jahres 1999 saniert und Ende des Jahres 1999 vermietet. Im Falle, dass die zwischen der Bw. und den Töchtern des geschäftsführenden Gesellschafter geschlossenen Mietverträge aufgelöst werden sollten, würde natürlich sofort wieder eine Vermietung an Fremde ins Auge gefasst werden.

Der steuerliche Vertreter der Bw. hielt ergänzend fest, dass die Bw. die Mieten im Anschluss an die abgeführte Betriebsprüfung der Ansicht des Prüfers folgend erhöht habe. Der vom Prüfer ermittelte Wert sei von der Bw. deshalb akzeptiert worden, weil die Bw. die Wohnungen teilweise möbliert vermietet habe und für die Möblierung bislang ein gesondertes Entgelt nicht in Ansatz gebracht worden sei.

Der geschäftsführende Gesellschafter der Bw. ergänzte weiters, dass die vom Finanzamt angenommene m² - Anzahl des Gebäudes von 339 m² nicht richtig sei, diese belaufe sich vielmehr auf 526,36 m². Bei der Nutzflächenberechnung müssten nämlich auch Keller, Stiegenhaus, usw. einbezogen werden.

Dem hielt der Vertreter des Finanzamtes entgegen, dass das Finanzamt die Flächenberechnung richtig vorgenommen habe, und zwar entsprechend der Definition der Nutzfläche in § 17 MRG.

Hierauf erwiderte der steuerliche Vertreter der Bw., dass § 17 MRG nur für die Aufteilung der Betriebskosten maßgeblich sei.

Zusammenfassend hielt der steuerliche Vertreter der Bw. fest, dass es sich beim in Rede stehenden Grundstück jedenfalls um Betriebsvermögen der Bw. handle. Messe man nämlich die zwischen der Bw. und ihrem geschäftsführenden Gesellschaftern bzw. seinen Familienangehörigen geschlossenen Mietverträge an den Kriterien der sog. Angehörigenrechtsprechung, so ergebe sich folgendes Bild:

Das Merkmal der Publizität sei gegeben, weil die Bw. die Mietverträge schriftlich festgehalten und dem Finanzamt auch angezeigt habe.

Die Mietverträge wiesen zudem klare, eindeutige und jeden Zweifel ausschließende Inhalte auf. Darüber hinaus wären die angesprochenen Verträge auch mit Fremden zu den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden. Dem Umstand der besonderen Ausstattung trage der Ansatz einer vGA Rechnung.

Abschließend merkte der steuerliche Vertreter zur Umsatzsteuer noch an, dass die Judikatur des Europäischen Gerichtshofes iS "Seeling" einem Unternehmer die Möglichkeit eröffne, Liegenschaften dem Unternehmensbereich zuzuordnen. Eine derartige Zuordnung habe die Bw. hinsichtlich des Grundstückes jedenfalls (Aufnahme des Grundstückes in die Bilanzen, Abzug von Vorsteuern, Umsatzbesteuerung der Mietentgelte) vorgenommen. Um jeden Zweifel auszuschließen werde nochmals ausdrücklich erklärt, dass die Bw. das Grundstück ihrem Unternehmen zuordnen wolle.

Die Bw. beehrte abschließend, ihrer Berufung Folge zu geben.

Über die Berufung wurde erwogen:

§ 7 Abs. 2 KStG 1988 in der für den Streitzeitraum geltenden Fassung lautet:

"Einkommen ist der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den im § 2 Abs. 3 EStG 1988 aufgezählten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus den einzelnen Einkunftsarten ergeben. Wie das Einkommen zu ermitteln ist, bestimmt sich nach dem EStG 1988 und diesem Bundesgesetz.

Durch § 7 Abs. 2 KStG 1988 werden u. a. die einkommensteuerrechtlichen 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).

Zum notwendigen Betriebsvermögen gehören alle Wirtschaftsgüter, die dem Betrieb zu dienen bestimmt sind und ihm auch tatsächlich dienen (VwGH 24.10.2002, 98/15/0083).

Wirtschaftsgüter einer Körperschaft, deren Anschaffung oder Herstellung rein gesellschaftsrechtlich ("privat") veranlasst ist, gehören nicht zum Betriebsvermögen, sondern zu ihrem steuerneutralen Vermögen (VwGH 24.6.2004, 2001/15/0002).

Die Bw. vertritt nun die Ansicht, dass das streitgegenständliche Grundstück Betriebsvermögen, und nicht - wie das Finanzamt meint - steuerneutrales ("Privat"-)Vermögen darstellt, weil

- a) die von der Bw. im Zusammenhang mit dem Grundstück entfaltete Tätigkeit ihrem Geschäftszweck (der Vermietung und Verpachtung von Grundstücken) entspreche,
- b.) die zwischen der Bw. und ihrem geschäftsführenden Gesellschafter bzw. dessen Familienangehörigen geschlossenen Mietverträgen den von der Judikatur geforderten Kriterien des sog. Fremdvergleiches standhielten, und zudem
- c.) die von der Bw. im Zusammenhang mit dem Grundstück entfaltete Tätigkeit unter Einbeziehung des Wertes der vGA geeignet sei, auf Dauer gesehen Einnahmenüberschüsse abzuwerfen.

Hiezu hält der Unabhängige Finanzsenat Folgendes fest:

zu a.) Obschon der Gegenstand des Unternehmens der Bw. die Vermietung und Verpachtung von Liegenschaften umfasst, ist – nicht zuletzt unter Bedachtnahme auf die oben angeführte Rechtsprechung - zu hinterfragen, ob (auch) das streitgegenständliche Grundstück dem Betrieb der Bw. zu dienen bestimmt ist bzw. ihm tatsächlich dient. (vgl. in diesem Zusammenhang zudem den Inhalt des vom Prüfer ins Treffen geführten Erkenntnisses VwGH 20.6.2000, 98/15/0169). Dem letztgenannten Erkenntnis ist nämlich, obwohl es eine Gesellschaft m. b. H., deren Geschäftsgegenstand nicht die Vermietung und Verpachtung von Liegenschaften umfasst hat, betrifft, sehr wohl zu entnehmen, dass bei Beurteilung der Betriebsvermögenseigenschaft eines Wirtschaftsgutes (auch) dessen Zweckbestimmung maßgebend ist. Demnach stellen sohin Wirtschaftsgüter einer Körperschaft, deren Anschaffung oder Herstellung rein gesellschaftsrechtlich ("privat") veranlasst ist, nicht Betriebsvermögen, sondern steuerneutrales ("Privat"-)Vermögen dar.

Im vorliegenden Fall nun wurden - wie bereits der Prüfer in seinem Bericht aufzeigt hat - an dem sich auf dem mit Kaufvertrag vom 24. Oktober 1997 angeschafften Grundstück befindlichen Gebäude sehr umfangreiche und kostenintensive Investitionen getätigt (im Wert

von ATS 7.650.000,-- netto, beispielsweise – wie oben ausgeführt - Mosaikparketten aus hochgestellten Buchenlamellen 22,0 mm in allen Wohnräumen, Schlafräumen, Essräumen und Vorräumen; Wohnungseingangstüren mit Pfostenstock, Doppelfalz, einbruchhemmend, Drückergarnitur und Bänder Edelstahl, aufgedoppelt mit aufgesetzten Profilleisten; Einbau eines innenliegenden Hydraulikliftes mit über Eck gelegten Türen incl. Schlüsselsperre für Dachgeschoß). Darüber hinaus wurde das Gebäude – wie auch von der Bw. außer Streit gestellt worden ist (in diesem Zusammenhang wird zudem darauf verwiesen, dass die hinsichtlich der vom Prüfer festgestellten vGA ergangenen Kapitalertragsteuerhaftungs- und Zahlungsbescheide in Rechtskraft erwachsen sind) – sehr aufwändig möbliert (vgl.: Einbauküchen, Kachelofen, Küchenarbeitsplatten, jeweils mit dem Gebäude fest verbundenen, u.a. mehr), und das teilweise bereits mehr als ein Jahr vor der Unterfertigung der oben angesprochenen Vertragsurkunden.

Außerdem erfolgte die Nutzungsüberlassung der vier streitgegenständlichen Wohneinheiten an den geschäftsführenden Gesellschafter der Bw. und seine Familienangehörigen, ohne dass die Bw. Aktivitäten, die Wohnungen an Fremde zu vermieten, gesetzt hat bzw. das Setzen solcher Aktivitäten auch nur irgendwie glaubhaft gemacht hat.

zu b.) Die Anerkennung von Vereinbarungen zwischen Körperschaften und dem Anteilsinhaber bzw. diesem Nahestehenden wird u. a. davon abhängig gemacht, dass solche auch mit Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (siehe Bauer – Quantschnigg, Die Körperschaftsteuer 1988, Anm. 50 Z. § 8 KStG 1988).

In diesem Zusammenhang lässt sich nicht übersehen, dass im gegenständlichen Fall die laut den oben angesprochenen Mietverträgen vereinbarte Mietzinse für die vier (überdurchschnittlich ausgestatteten) Wohnungen (zusammen ATS 19.200,-- / Monat) sogar weit unter der Hälfte der vom Prüfer ermittelten marktüblichen, von der Bw. aus den vorangeführten Gründen letztlich unbeanstandet belassenen (ATS 56.000,-- / Monat) liegen.

zu c.) Die Bw. vermochte während des Streitzeitraumes über etwaige Einnahmen in Höhe der vom Prüfer ermittelten marktüblichen Mieten wirtschaftlich (für betriebliche Zwecke) jedenfalls nicht zu disponieren (vgl. zur theoretischen Einstufung der vGA beispielsweise Wiesner / Schneider / Spanbauer / Kohler, KStG 1988, Anm. 19 z. § 8 zur traditionellen Fiktionstheorie, wonach zu geringe Einnahmen einer Körperschaft ohne Weiteres bzw. von Vorneherein als an den Gesellschafter ausgeschüttet gelten).

Trotz dahingehend (im Wert der vGA) fehlender Einnahmen ist die Bw. (bzw. ihr Vermögen) demgegenüber jedoch mit den (wie der Prüfer an Hand der von ihm erstellten "Prognoserechnungen" aufgezeigt hat unüblich hohen) Kosten der Anschaffung und Finanzierung der Liegenschaft belastet worden. Eine derartige Gesamtkostenbelastung hätte

aber ein ordentlicher Kaufmann bei Wahrung der ihm obliegenden Sorgfalt wohl nicht in Kauf genommen.

All dies belegt nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates, dass die Anschaffung des Grundstückes lediglich auf gesellschaftsrechtliche Gründe zurückzuführen ist, weswegen das Grundstück vom Prüfer auch völlig zu Recht als steuerneutrales (Privat-)Vermögen der Bw. eingestuft worden ist.

Zum Vorbringen der Bw. betreffend Umsatzsteuer bleibt ergänzend anzumerken, dass die Vornahme eines Vorsteuerabzuges nach § 12 Abs. 1 UStG 1994 jedenfalls voraussetzt, dass Leistungen für das Unternehmen eines Abgabepflichtigen ausgeführt worden sind. Dagegen entsteht kein Recht auf Vorsteuerabzug, wenn der Steuerpflichtige Leistungen nicht für Zwecke seiner wirtschaftlichen (unternehmerischen) Tätigkeiten verwendet (siehe EuGH v. 11.7.1991, C-97/90, "Lennartz", Rz. 9).

Im gegenständlichen Fall hat nun die Bw. - wie oben aufgezeigt worden ist - das Grundstück während des Streitzeitraumes nicht für (erwerbs-)wirtschaftliche (unternehmerische), sondern zur Gänze für gesellschaftsrechtliche ("Privat"-)Zwecke genutzt. Demnach vermag auch der Hinweis der Bw. auf das Urteil des EuGH vom 8.5.2003, C-269/00, "Seeling", das Berufungsbegehren nicht zu stützen, zumal die Aussagen des EuGH im angesprochenen Urteil nur Gebäude, die sowohl für unternehmerische als auch für nichtunternehmerische Zwecke Verwendung finden, betreffen.

Die Berufung war nach all dem als unbegründet abzuweisen.

Klagenfurt, am 30. Mai 2005