

# TE Vwgh Erkenntnis 2007/5/16 2005/14/0083

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 16.05.2007

## Index

E3L E09301000;  
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;  
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;  
32/04 Steuern vom Umsatz;

## Norm

31977L0388 Umsatzsteuer-RL 06te Art4;  
BAO §93 Abs3 lit a;  
EStG 1988 §4 Abs1;  
KStG 1988 §7 Abs2;  
KStG 1988 §8 Abs2;  
UStG 1994 §2 Abs1;

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Steiner und die Hofräte Mag. Heinzl, Dr. Fuchs, Dr. Zorn und Dr. Robl als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. Pfau, über die Beschwerde der H E GmbH in H, vertreten durch MMag. Dr. Michael Michor und Mag. Walter Dorn, Rechtsanwälte in 9500 Villach, Bahnhofstraße 16, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Klagenfurt, vom 30. Mai 2005, RV/0404-K/02, betreffend Körperschaft- und Umsatzsteuer 1997 bis 2000, zu Recht erkannt:

## Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben.

Der Bund hat der Beschwerdeführerin Aufwendungen in der Höhe von 1.171,20 EUR binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

## Begründung

In den Streitjahren waren am Stammkapital der beschwerdeführenden GmbH von 5 Mio S einerseits HE mit 4,500.000 S und andererseits dessen Ehefrau EE. mit 500.000 S beteiligt. HE war Geschäftsführer der Beschwerdeführerin.

Im Zuge einer Betriebsprüfung traf der Prüfer in seinem

Bericht folgende Feststellung:

"Grundstück in K

Gegenstand des Unternehmens der Beschwerdeführerin ist seit 1996 die Vermietung von Geschäftsgrundstücken (...),

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 Gesellschafter-Geschäftsführer HE 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

14,100.000 S

davon Fremdfinanzierung

9,750.000 S

Miete incl. BK, brutto p.a. für rd. 339 m<sup>2</sup> + Garage + Terrasse

252.000 S

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 Mieterträge 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; dh 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."

Weiters vertrat der Prüfer die Ansicht, dass die Beschwerdeführerin ihrem geschäftsführenden Gesellschafter bzw. seinen Angehörigen durch die Überlassung des Grundstückes zu nicht marktüblichen Preisen Vorteile zugewendet habe, die im Rahmen der Einkünfte aus Kapitalvermögen als (verdeckte) Gewinnausschüttungen einzustufen seien. Deren Wert bemesse sich nach dem Unterschiedsbetrag zwischen den angemessenen (fremdüblichen) und den tatsächlich verrechneten Mietzinsen (56.000 S minus 19.200 S, sohin 36.800 S/Monat).

In der Begründung des angefochtenen Bescheides wird ausgeführt, der Prüfer habe seine Folgerungen u.a. auf folgende (im Arbeitsbogen festgehaltene) Umstände bzw. Unterlagen gestützt:

Von den Gesamtkosten für Anschaffung, Ausbau und Ausstattung in Höhe von 14,100.000 S seien auf die Anschaffung des bebauten Grundstückes 2,700.000 S entfallen (Kaufpreis laut Kaufvertrag vom 24. Oktober 1997). Der Einreichplan betreffend den Umbau und die Aufstockung des Gebäudes sei mit 4. März 1998 datiert. Laut

Generalunternehmeranbot für die "Revitalisierung und den Umbau" seien auf dem Grundstück sehr aufwändige und kostenintensive Investitionen (im Gesamtwert von 7.650.000 S) vorgenommen worden.

Angeschafft worden seien u.a. auch 4 Einbauküchen incl. Geräten, 1 Wäschetrockner und 2 Waschmaschinen im Gesamtwert von

455.796 S, ein Kachelofen im Wert von 106.440 S und 4 Küchenarbeitsplatten im Gesamtwert von 112.046,56 S.

Der zur Finanzierung der Investitionen von der Beschwerdeführerin aufgenommene Kredit sei am 30. Juni 2009 (end-)fällig.

Die Mietverträge zwischen der Beschwerdeführerin und ihrem geschäftsführenden Gesellschafter bzw. seinen Familienangehörigen seien jeweils am 3. Februar 2000 unterschrieben worden

Das Finanzamt nahm die Verfahren betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer für die Jahre 1997 bis 2000 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder auf und erließ der Auffassung des Betriebsprüfers entsprechende Steuerbescheide. In Bezug auf die Körperschaftsteuer bedeutete dies die Nichtanerkennung der mit der Liegenschaft zusammenhängenden AfA, Betriebskosten und Zinsen, des geltend gemachten Investitionsfreibetrages sowie der auf die Liegenschaft übertragenen Rücklage nach § 12 EStG. Die Erträge aus der Vermietung wurden im steuerlichen Ergebnis nicht mehr angesetzt. Auf dem Gebiet der Umsatzsteuer wurden die Entgelte aus der Vermietung und die entsprechenden Vorsteuern ausgeschieden.

Weiters schrieb das Finanzamt in Bezug auf die Gewinnausschüttungen Kapitalertragsteuer vor (Bemessungsgrundlagen: 1999: 36.800 S x 3 Monate; 2000: 36.800 S x 12 Monate).

Gegen die Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheide erhob die Beschwerdeführerin Berufung. Sie habe das Grundstück in der Absicht angeschafft, es nach entsprechender Sanierung zu vermieten. Im Zuge der Sanierungsarbeiten seien vier abgeschlossene Wohnungen geschaffen sowie mit diversen Mietinteressenten Verhandlungen geführt worden. Nach Abschluss der Sanierungsarbeiten habe sich 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. Daher habe die Beschwerdeführerin 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 verdeckter Gewinnausschüttung gerechtfertigt zu sein. Dem Grundstück könne jedoch nicht die Eigenschaft als steuerliches Betriebsvermögen aberkannt werden.

Im Finanzanlagenbereich seien in den letzten zwei Jahren keine Erträge zu erzielen gewesen, im Gegenteil: das eingesetzte Kapital habe vielmehr erhebliche Wertverluste erlitten. Zudem müsse die Form der Kapitalanlage bzw. Kapitalbildung einem Unternehmer freigestellt bleiben. Das Grundstück stelle daher notwendiges Betriebsvermögen der Beschwerdeführerin dar.

In einer Stellungnahme zur Berufung hielt der Prüfer zum Berufungsvorbringen, die Vermietung sei zu derzeit marktüblichen Preisen erfolgt, folgendes fest: Die vom Gesellschafter-Geschäftsführer und seinen Familienangehörigen geschuldete Durchschnittsmiete belaufe sich auf ca. 53 S netto pro m<sup>2</sup>. Nach dem Mietenspiegel für die Stadt, in welcher sich das Gebäude befinde, seien jedoch im Jahr 2000 für Wohnungen in sehr guter Lage Durchschnittsmieten zwischen 60 S und 90 S pro m<sup>2</sup> aufzuwenden gewesen. In Anbetracht der kostenintensiven Adaptierung und Ausstattung des Gebäudes habe die Beschwerdeführerin demnach ganz offensichtlich nicht marktübliche Mieten verrechnet.

Das Argument, das Grundstück stelle eine Kapitalanlage dar, sei widersprüchlich. Einerseits verweise die Beschwerdeführerin auf die angespannte Situation am Wohnungsmarkt, insbesondere auf das Überangebot an Wohnungen und den Verfall der Mieten. Andererseits erkläre sie das Grundstück zur sicheren Kapitalanlage. Die Beschwerdeführerin erwirtschaftete aus dem Grundstück wegen der niedrigen Mieten Verluste. Letzteres deute darauf hin, dass für die Anschaffung des Grundstückes keinesfalls rein betriebswirtschaftliche Erwägungen maßgebend gewesen seien.

Auch das Vorbringen, dass die Beschwerdeführerin im Zuge der Adaptierung des Grundstückes Verhandlungen mit Mietinteressenten geführt habe, erweise sich nicht als glaubhaft. So sei beispielsweise der Einreichplan für den Umbau

am 4. März 1998 erstellt worden; die Beschwerdeführerin habe aber bereits im Herbst 1998, unmittelbar nach den Bauausführungen, Einrichtungsgegenstände angeschafft, wie sie im Hinblick auf ihre Qualität und Kosten niemals fremden Mietern überlassen worden wären.

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 dadurch, dass die Beschwerdeführerin 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

1 Kachelofen

1 Sofa

1 Liegesessel

2 Schlafzimmer

584.000 S

106.000 S

56.000 S

35.000 S

366.000 S

4 Teppiche

Riedelgläser

1 Kredenz

1 Vitrine

1 Spiegel

165.000 S

23.000 S

158.000 S

102.000 S

37.000 S

Derartig aufwändig möblierte Mietwohnungen würden am Markt

Fremden keinesfalls angeboten.

Während einer Nutzungsdauer von 50 Jahren seien von der Beschwerdeführerin für das Objekt ca. 77 Mio. S aufzuwenden, um die Differenz zwischen Mieterträgen und Kosten auszugleichen; dieser Betrag könne in keiner Weise durch "stille Reserven" ausgeglichen werden. Somit sei ein "Nutzen" der Investition für das Unternehmen der Beschwerdeführerin 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 unter Zugrundelegung einer Nutzungsdauer von 50 Jahren ein Gesamtverlust. Zudem fielen im gegenständlichen Fall auch die im Vergleich mit den Durchschnittsverkaufspreisen von Eigentumswohnungen wesentlich höheren Errichtungskosten pro m<sup>2</sup> des Gebäudes ins Auge.

Die Beschwerdeführerin brachte in der Folge vor, dass das Finanzamt die verdeckte Gewinnausschüttung noch nicht berücksichtigt habe; es müsse nämlich der Wert der verdeckten Gewinnausschüttung dem steuerlichen Ergebnis der Beschwerdeführerin hinzugerechnet werden. Dadurch errechne sich aus der Vermietung ein Einnahmenüberschuss.

Unter Bedachtnahme darauf - sowie bei Annahme einer Nutzungsdauer des Gebäudes von 67 Jahren und einer Eigenmittelzuführung von außen - werfe die Vermietung der Liegenschaft bereits im zweiten Jahr Überschüsse ab, im fünften Jahr ergebe sich ein Gesamtüberschuss.

In der Berufungsverhandlung brachte die Beschwerdeführerin u. a. vor, 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 Quadratmeteranzahl um, ergäben sich lediglich übliche Werte. Die vereinbarten Mieterlöse lägen ebenfalls im Durchschnitt. Die vom Finanzamt angenommene Quadratmeteranzahl des Gebäudes (339 m<sup>2</sup>) sei nicht richtig; Die Nutzfläche belaufe sich vielmehr auf 526,36 m<sup>2</sup>. Bei der Nutzflächenberechnung müssten nämlich auch Keller, Stiegenhaus, usw. einbezogen werden.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung als unbegründet ab.

Die Beschwerdeführerin meine, das streitgegenständliche Grundstück stelle Betriebsvermögen dar, weil

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

Dem halte die belangte Behörde folgendes entgegen:

zu a.) Obschon der Unternehmensgegenstand die Vermietung und Verpachtung von Liegenschaften umfasse, sei zu hinterfragen, ob auch das streitgegenständliche Grundstück dem Betrieb der Beschwerdeführerin zu dienen bestimmt sei bzw. ihm tatsächlich diene.

Im Beschwerdefall sei entscheidend, dass auf dem mit Kaufvertrag vom 24. Oktober 1997 angeschafften Grundstück (Gebäude) sehr umfangreiche und kostenintensive Investitionen getätigt worden seien (im Wert von 7,650.000 S netto, beispielsweise Mosaikparkett aus hochgestellten Buchenlamellen 22 mm in allen Wohnräumen, Schlafräumen, Essräumen und Vorräumen; Wohnungseingangstüren mit Pfostenstock, Doppelfalz, einbruchhemmend, Druckergarnitur und Bänder Edelstahl, aufgedoppelt mit aufgesetzten Profileisen; Hydrauliklift mit über Eck gelegten Türen). Darüber hinaus sei das Gebäude sehr aufwändig möbliert worden. Außerdem sei die Nutzung der vier streitgegenständlichen Wohneinheiten an den Gesellschafter-Geschäftsführer der Beschwerdeführerin und seine Familienangehörigen überlassen worden, ohne dass die Beschwerdeführerin Aktivitäten, die Wohnungen an Fremde zu vermieten, gesetzt habe bzw. das Setzen solcher Aktivitäten auch nur irgendwie glaubhaft gemacht habe.

zu b) Die vereinbarten Mietzinse für die vier (überdurchschnittlich ausgestatteten) Wohnungen (zusammen 19.200 S/ Monat) lägen weit unter der Hälfte der marktüblichen (56.000 S/ Monat).

zu c.) Während des Streitzeitraumes habe die Beschwerdeführerin über etwaige Einnahmen in Höhe der vom Prüfer ermittelten marktüblichen Mieten jedenfalls disponieren können. Trotz dahingehend fehlender Einnahmen sei die Beschwerdeführerin jedoch mit den - 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.

Aus diesen Umständen ergebe sich, dass die Anschaffung des Grundstückes lediglich auf gesellschaftsrechtliche Gründe zurückzuführen ist, weswegen das Grundstück zu Recht als steuerneutrales (Privat-)Vermögen der Beschwerdeführerin eingestuft worden sei.

Die Vornahme eines Vorsteuerabzuges nach § 12 Abs 1 UStG 1994 setze voraus, dass Leistungen für das Unternehmen eines Abgabepflichtigen ausgeführt worden seien. Dagegen entstehe kein Recht auf Vorsteuerabzug, wenn der Steuerpflichtige Leistungen nicht für Zwecke seiner wirtschaftlichen (unternehmerischen) Tätigkeiten verwende (Hinweis auf EuGH vom 11. Juli 1991, C-97/90, Lennartz, Rz. 9).

Im gegenständlichen Fall habe nun die Beschwerdeführerin das Grundstück nicht für (erwerbs-)wirtschaftliche (unternehmerische), sondern zur Gänze für gesellschaftsrechtliche Zwecke, also "privat" genutzt. Demnach vermöge

auch der Hinweis auf das Urteil des EuGH vom 8. Mai 2003, C-269/00, Seeling, das Berufungsbegehren nicht zu stützen, zumal die Aussagen des EuGH im angesprochenen Urteil nur Gebäude betreffen, die sowohl für unternehmerische als auch für nichtunternehmerische Zwecke Verwendung finden.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die gegen diesen Bescheid erhobene Beschwerde erwogen:

Die Beschwerdeführerin geht davon aus, dass im Beschwerdefall die tatsächlich mit zu niedrigen Beträgen vereinbarten Mietzinse auf ein fremdübliches Ausmaß angehoben, die Einnahmen der Beschwerdeführerin somit entsprechend erhöht werden sollten, wendet sich aber gegen die dem angefochtenen Bescheid zu Grunde liegende Auffassung, wonach das Mietobjekt zum "Privatbereich" der Beschwerdeführerin gehöre.

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 (vgl. das hg. Erkenntnis vom 20. Juni 2000, 98/15/0169).

Notwendiges Betriebsvermögen umfasst jene Wirtschaftsgüter, die objektiv erkennbar zum unmittelbaren Einsatz im Betrieb bestimmt sind und ihm tatsächlich dienen (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 24. Oktober 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 (vgl. das hg. Erkenntnis vom 18. Dezember 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 (vgl. Wiesner/Schneider/Spanbauer/Kohler, KStG 1988, Seite 134; Hofstätter/Reichel, III A, Tz 78 zu § 4 Abs. 1 EStG 1988).

Das hg. Erkenntnis vom 26. März 2007, 2005/14/0091, betraf ein repräsentatives Wohnhaus im Eigentum einer GmbH, das vom Gesellschafter-Geschäftsführer der GmbH zu Wohnzwecken verwendet worden ist. Nach dem dem genannten Erkenntnis zu Grunde liegenden Sachverhalt war die damalige belangte Behörde zu dem Ergebnis gelangt, dass - hinsichtlich der zu Wohnzwecken verwendeten weitaus überwiegenden Gebäudeteile - keine Widmung für betriebliche Zwecke der GmbH vorgelegen war. Sie hatte dabei darauf Bedacht genommen, dass die Vermietung des repräsentativen Wohnhauses an den Geschäftsführer zu einem Mietzins erfolgt war, der im Hinblick auf die exorbitant hohen Investitionskosten laufend zu Verlusten geführt hatte, und dass der tatsächliche Geschäftsgegenstand der Beschwerdeführerin im Übrigen nicht die Vermietung zu Wohnzwecken umfasst hatte. Der Verwaltungsgerichtshof hat in jenem Erkenntnis die Rechtsansicht der belangten Behörde, dass das Gebäude bei dieser Sachlage kein Betriebsvermögen der Kapitalgesellschaft dargestellt hatte, als mit dem Gesetz übereinstimmend beurteilt.

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 des Gesellschafters abgestelltes Gebäude) für die private Nutzung durch den Gesellschafter bestimmt sind, andererseits. Werden erstere Gebäude zwar dem Gesellschafter vermietet, aber zu einem unangemessen niedrigen Mietzins, spricht dies in rechtlicher Hinsicht nicht gegen deren Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen, sondern führt - bei Vorliegen der weiteren Voraussetzung einer verdeckten Ausschüttung - zum Ansatz fremdüblicher Betriebseinnahmen (Mietträge) der Kapitalgesellschaft.

Die Beschwerdeführerin hat in der Berufungsverhandlung vorgebracht, das Objekt sei nicht luxuriös, was sich daraus ergebe, dass sich bei Umlegung der Investitionskosten auf die Quadratmeter (gemeint wohl: Nutzfläche) "übliche Werte" ergäben. Die belangte Behörde verweist im angefochtenen Bescheid auf Mosaikparkettböden, "Wohnungseingangstüren mit Pfostenstock, Doppelfalz, einbruchhemmend, Druckergarnitur und Bänder Edelstahl, aufgedoppelt mit aufgesetzten Profileisen" sowie auf einen Hydrauliklift. Nun mögen zwar Mosaikparkettböden und Hydrauliklift Anzeichen für eine Exklusivität der Immobilie darstellen. Die belangte Behörde hätte sich aber auch mit dem Berufungseinwand, wonach die Investitionskosten pro Quadratmeter "übliche Werte" seien, auseinander setzen müssen. Die belangte Behörde verweist nun auch auf eine aufwändige (fest mit dem Gebäude verbundene) Möblierung der Wohnungen und erwähnt dabei die Einbauküchen und Küchenarbeitsplatten sowie den Kachelofen. Nun widerlegen aber Anschaffungskosten für jede der Einbauküchen von durchschnittlich ca 145.000 S (in den Jahren

1998 bzw 1999) und ein Kachelofen im gesamten Gebäude für sich allein noch nicht hinreichend die Behauptung der Beschwerdeführerin, dass das Gebäude grundsätzlich auch zur Vermietung an fremde Dritte gewidmet gewesen sei und dass keine "Luxusgegenstände" eingebaut worden seien, hat doch die belangte Behörde auch keine Feststellungen getroffen, dass in K auf diese Weise ausgestattete Wohnungen grundsätzlich nicht zur Vermietung angeboten würden.

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.

Hinsichtlich Umsatzsteuer stützt sich der angefochtene Bescheid nicht auf eine Vorsteuerauschlussbestimmung nach § 12 Abs 2 UStG 1994. Er qualifiziert die Vermietung vielmehr als eine Betätigung, die nicht zu den wirtschaftlichen (unternehmerischen) Tätigkeiten der Beschwerdeführerin zählt und leitet daraus ab, dass keine steuerpflichtigen Entgelte und keine Vorsteuerabzugsberechtigung vorliegen.

§ 2 Abs 1 UStG 1994 lautet:

Unternehmer ist, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Das Unternehmen umfasst die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird.

Nach Art 4 Abs 1 und 2 der Sechsten MwSt-Richtlinie 77/388/EWG gilt als Steuerpflichtiger, wer die wirtschaftliche Tätigkeit eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden selbständig und unabhängig von ihrem Ort ausübt, gleichgültig zu welchem Zweck und mit welchem Ergebnis. Durch die Bezugnahme auf wirtschaftliche Tätigkeiten wird auf nachhaltige, einkommenorientierte Aktivitäten abgestellt (vgl Ruppe, UStG3, § 2 Tz 8).

Somit stellen sowohl die Sechste MwSt-Richtlinie als auch deren Umsetzung in § 2 Abs 1 UStG 1994 auf eine Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen ab. Erfolgt die Überlassung der Nutzung des Wohnhauses an den Gesellschafter-Geschäftsführer nicht deshalb, um Einnahmen zu erzielen, sondern nur, um dem Gesellschafter einen Vorteil zuzuwenden (Ausschüttung aus einer Gesellschaft), so fehlt es an einer solchen wirtschaftlichen Tätigkeit.

Im Erwägungsteil des angefochtenen Bescheides sind nur zwei knappe Absätze der Umsatzsteuer gewidmet. Darin kommt die belangte Behörde zum Ergebnis, das Gebäude zähle nicht zum Bereich der wirtschaftlichen (unternehmerischen) Tätigkeiten der Beschwerdeführerin, zumal es zur Gänze für gesellschaftsrechtliche Zwecke, also "privat" genutzt worden sei. Die belangte Behörde hat auch damit ihrer Begründungspflicht nicht entsprochen. Die Beurteilung, dass das Gebäude nicht in Zusammenhang mit den wirtschaftlichen (unternehmerischen) Tätigkeiten der Beschwerdeführerin stehe, hätte zumindest einer Auseinandersetzung mit der Tatsache, dass tatsächlich Mieten gezahlt worden sind, bzw der konkreten Feststellung, dass das Objekt nicht zur Erzielung von Einnahmen angeschafft bzw hergestellt worden ist, bedurft.

Der angefochtene Bescheid ist somit mit Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften belastet und war daher nach § 42 Abs 2 Z 3 lit b) und c) VwGG aufzuheben.

Die Kostenentscheidung stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG iVm der Verordnung BGBl II Nr. 333/2003.

Wien, am 16. Mai 2007

**European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:2007:2005140083.X00

**Im RIS seit**

18.06.2007

**Zuletzt aktualisiert am**

03.10.2018

**Quelle:** Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2024 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

[www.jusline.at](http://www.jusline.at)