

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache Bf, vertreten durch WGCT Wirtschaftsprüfungsgesellschaft u. Stber GmbH, Helenenstraße 60, 2500 Baden, über

die Beschwerde vom 7.3.2013 gegen die Bescheide des Finanzamtes FA
- vom 7.2.2013 betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer 2008-2012 (Zufluss von Kapitalerträgen an Gf) und
- vom 8.2.2013 betreffend Körperschaftsteuer und Umsatzsteuer 2008-2010 sowie über

die Beschwerde vom 4.2.2015 gegen die Bescheide des Finanzamtes FA vom 12.01.2015, betreffend Körperschaftsteuer und Umsatzsteuer 2012-2013 sowie Anspruchszinsen (§ 205 BAO) 2012 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde gegen den Anspruchszinsen-Bescheid 2012 wird als unbegründet abgewiesen. Im übrigen wird der Beschwerde teilweise Folge gegeben. Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert. Die Änderungen der Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind der Beilage 1 zum Erkenntnis zu entnehmen, die einen Spruchbestandteil bildet.

II. Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art 133 Abs 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

Im Zuge einer Betriebsprüfung über die Jahre 2008 bis 2010 und einer folgenden Nachschau über die Jahre 2012 bis 2013 gab es folgende Streitpunkte:

1. Fremdübliche Miete Liegenschaft A
2. Firmenwagen Audi Q7
3. Verrechnungskonto Gesellschafter-Geschäftsführer
4. Luxuswagen "Fisker"

Die Argumentation der Verfahrensparteien in den einzelnen Punkten lautet wie folgt:

Zu 1.

Laut Bp-Bericht für die Jahre 2008-2010 besitzt der Alleingesellschafter-Geschäftsführer (in der Folge Gf genannt) der Beschwerdeführerin (Bf) eine Liegenschaft. Diese Liegenschaft vermietete er der Bf um einen Pachtzins von einem Euro pro Quadratmeter und Monat, was die Bp als angemessen betrachtete. Die Bf errichtete auf der Liegenschaft ein Superädifikat, das an drei Mieter vermietet worden sei: an die B GmbH (Wettlokal) 150 m² zu 15 €/m²; an die C GmbH (Sportgeschäft) 675 m² um zunächst 8,75 €/m², derzeit umsatzabhängig und wegen des mäßigen Umsatzes um ca. 5,20 €/m²; an das Einzelunternehmen des Gf (Motorradgeschäft) 485 m² um 4 €/m² nicht indexiert.

Zum Zeitpunkt des Vermietungsbeginns habe es sich um einen Neubau gehandelt, dessen vermietete Flächen vergleichbar ausgestattet gewesen seien. Gegenüber den anderen Mietern sei der Gf durch die geringere und nicht indexierte Miete bevorzugt, es werde daher in der Differenz auf die Miete der C GmbH eine verdeckte Ausschüttung angenommen.

In der Berufung (nunmehr Beschwerde (§ 323 Abs 38 BAO)) bringt die Bf vor, die Miete sei nur um 1,20 Euro pro m² geringer als jene der C GmbH, somit 582 Euro monatlich. Der niedrigere Preis sei darin begründet, dass der Pachtzins der Bf an den Gf einen Euro pro m² betrage, obwohl ein fremdüblicher Pachtzins zwei Euro pro m² betrage. Der niedrige Pachtzins sei vereinbart worden, um die Liquidität der Bf nicht zu gefährden. Außerdem nutze die Bf Teile der vom Gf angemieteten Räumlichkeiten als Geschäftssitz inklusive Büro und Einrichtung mit. Zum Vergleich werde ein Inserat für ein Betriebsgrundstück in vergleichbarer Lage (20.000 m² Nutzfläche um 1,50 €/m²) vorgelegt. Beziehe man den niedrigeren Pachtzins und die Mitnutzung des Büros mit ein, lägen in Summe fremdübliche Konditionen vor.

In ihrer Stellungnahme zur Beschwerde führt die Bp aus, es liege kein fremdüblicher Mietvertrag vor, lediglich eine Benützungserlaubnis vom 15.9.2008. Darin werde dem Gf von der Bf eine Fixmiete von 4 €/m² angeboten. Darüber hinausgehende Vereinbarungen wie etwa Kompensation mit dem Pachtzins oder Mitbenützung des Mietgegenstandes durch die Bf seien darin nicht zu finden.

Dem gegenüber sei der Vertrag mit der B über 15 €/m² fremdüblich. Die Miete der C sei deshalb mit 8,75 €/m² und in der Folge umsatzabhängig vereinbart worden, weil die Bf von (deutlich höheren) Umsatzzahlen anderer Filialen der Mieterin ausgegangen sei und die Bf eher höhere Mieten erwartet hätte (deshalb auch die Höchstmiete von 13,33 €/m²). Dass derzeit nur gut 5 €/m² erzielt werden, sei nach Ausführungen des Gf dem Geschick des Anwalts der Mieterin zu verdanken, heute würde der Gf einer solchen Regelung nicht mehr zustimmen.

Im Zuge der Bauphase habe bei der Bf eine USO stattgefunden, bei der der Gf ausdrücklich auf das Fremdvergleichs-Erfordernis des Mietvertrages hingewiesen worden sei.

Die im Zuge der Bp angesetzte Miete, die sich an jener der C orientiere, sei ohnedies zu niedrig (Mindestansatz laut Mietvertrag C), marktkonform seien 7-8 €/m². Die behauptete

Mitbenutzung durch die Bf sei vernachlässigbar, weil es sich nur um eine Postadresse sowie die Aufbewahrung einiger Ordner handle. Der in der Beschwerde ins Treffen geführte Vergleichspreis von 1,50 €/m² beziehe sich auf ein Inserat aus dem Jahr 2012, nicht auf 2007 und spiegle nur die Preisvorstellung des Inserenten wieder.

In der Gegenäußerung führt die Bf aus, die niedrige Miete im Gegenzug für den niedrigen Pachtzins sei so offenkundig, dass es dafür auch unter nahen Angehörigen keiner Schriftlichkeit bedürfe.

Im Bp-Bericht für die Jahre 2012-2013 wird auf die Vor-Bp verwiesen und zusätzlich ausgeführt, dass der Gf ab 2013 gar keine Miete sondern nur mehr die Betriebskosten an die Bf bezahle.

In der Beschwerde dagegen wendet die Bf ein, mit Ende 2012 sei der Mietvertrag ausgelaufen. Seither bestehe ein Prekarium mit dem Gf, bis der beauftragte Makler einen Nachmieter oder Käufer für das Gesamtareal gefunden habe. Das Prekarium sei wirtschaftlich damit begründet, dass so die Betriebskosten weiterhin nicht von der Bf zu tragen seien und eine bei Leerstehung drohende Devastierung verhindert werde.

Zu 2.

Die Bf habe am 15.9.2008 einen Audi Q7 angeblich zur Vermietung erworben. Tatsächlich sei das Fahrzeug nie auf die Bf angemeldet oder eine Vermietungsabsicht dokumentiert worden. Vielmehr gebe es eine Überlassungserklärung der Bf vom 12.9.2008 an die Lebensgefährtin und spätere Gattin des Gf, nur unterschrieben vom Gf, nicht von der Übernehmerin, ohne Regelungen für den Schadensfall oder Zahlungsverzug. Es gebe keine Zahlungseingänge über die gebuchten Mieterlöse auf dem Bankkonto der Bf, nur behauptete Bareingänge sowie eine kompensatorische Eingangsrechnung, mit der die offenen Forderungen zum Teil ausgeglichen worden seien. Mangels Fremdüblichkeit werde der Geschäftsfall als verdeckte Ausschüttung behandelt.

Die Beschwerde führt aus, Unternehmensgegenstand der Bf sei u.a. die Vermietung von Mobilien. Es sei geplant gewesen, weitere Fahrzeuge anzuschaffen, weshalb das Wunschkennzeichen nicht die Initialen der Gattin des Gf darstelle, sondern das Kürzel für "Kfz" und die Firma der Bf stehe und die weiteren Kennzeichen fortlaufend nummeriert worden wären. Außerdem sei die nunmehrige Gattin zum damaligen Zeitpunkt noch nicht mit dem Gf verheiratet gewesen (andere Initialen) und das Wunschkennzeichen schon über ein Jahr vor der Vermietung auf die Bf reserviert gewesen (im Zuge einer Schadenswiedergutmachung bezahlt durch den ÖAMTC wegen Verlust des alten Nummernkennzeichens).

Quartalsmäßige Mietzahlungen seien größtenteils bar erfolgt oder mit Rechnungen der Firma der Gattin gegenverrechnet worden. Das Fahrzeug sei vollkaskoversichert gewesen, wodurch

Unfallschäden abgesichert gewesen seien. Fahrzeugtechnische Schäden wären zulasten der Bf gegangen. In den Jahren 2011 und 2012 sei das Fahrzeug nicht mehr vermietet gewesen, es seien nur mehr Bewegungsfahrten erfolgt. Darüber hinaus ergäben sich Differenzen zwischen den Zahlen laut Bp-Bericht und jenen laut Buchhaltung, die in der Beschwerde genauer ausgeführt werden.

Laut Stellungnahme der Bp habe zur Mieterin schon 2007 ein Naheverhältnis und nicht bloß eine Geschäftsbeziehung bestanden (gemeinsame Kinder geboren im Jänner 2006 und Juni 2008). Die Gattin habe nicht einmal ansatzweise über die nötige Bonität zur Anmietung eines Q7 verfügt, weshalb der Aufwand in die GmbH verschoben worden sei und die Mieterlöse durch teilweise dubiose Buchungen generiert worden. Es sei eindeutig ein Privatfahrzeug vorgelegen.

Die Gegenäußerung rügt die von der belangten Behörde angestellten Vermutungen. Weder sei die Bonität der Gattin schlecht gewesen - sie habe auch einen Wohnkredit über 230.000 Euro von einer Bank erhalten - noch seien die behaupteten privaten Motive in irgendeiner Form festgestellt worden.

Der Bericht der Folge-Bp verweist auf die Feststellungen der Vor-Bp. Die Beschwerde über die Folgejahre verweist auf die Beschwerde über die Vorjahre.

Zu 3.

Der Saldo der offenen Forderungen seitens der GmbH auf dem Gf-Verrechnungskonto wachse jährlich weiter an, die Gegenbuchung der Geschäftsführerbezüge reiche weder für die Begleichung der Schuld noch zur Abdeckung der Zinsen aus. Die dazugehörige Darlehensvereinbarung sei nachträglich am 3.5.2010 verfasst worden, zu einem Zeitpunkt, als der Saldo bereits 126.821 Euro betragen habe. Es sei undenkbar, dass eine GmbH einem Fremden Beträge im Ausmaß von 40 % des Jahresumsatzes ohne entsprechende Sicherheiten zur Verfügung stelle. Ein Rückzahlungswille seitens des Gf sei nicht erkennbar, im Gegenzug werde die Pacht von monatlich 3.600 Euro sofort in voller Höhe entnommen. Aufgrund der prekären Situation des Einzelunternehmens des Gf erscheine eine zeitnahe Rückzahlung ausgeschlossen. Daher werde der jährliche Zuwachs des Verrechnungskontos als verdeckte Gewinnausschüttung zu qualifizieren.

Die Beschwerde bringt dagegen vor: Mit der Vereinbarung vom 3.5.2010 sei ein Darlehensvertrag über 150.000 Euro endfällig am 31.12.2014 geschlossen worden. Die Verzinsung erfolge auf Basis des 3M-Euribor + 1,5 % Aufschlag + 1 % Risikoaufschlag. Im Rahmen der Betriebsbesichtigung im Dezember 2012 seien dem Prüfer auch die vom Gf mit dem Kredit der Bf angeschafften Gebrauchtfahrzeuge gezeigt worden, die 110.000 (Händlerereinkaufswert) bis 160.000 Euro Erlösen könnten. Aufgrund des klaren Finanzierungszwecks des hingegebenen Darlehens und der vereinbarten Endfälligkeit bestehe

seitens der Bf nicht die für eine verdeckte Ausschüttung erforderliche Zuwendungsabsicht. Der von der belangten Behörde unterstellte fehlende Rückzahlungswille des Gf liege einerseits nicht vor, sei andererseits auch nicht bedeutend für den Bestand einer Forderung. Ein Forderungsverzicht der Bf sei ebensowenig zu erblicken, bis zur Fälligkeit seien auch keine Eintreibungsmaßnahmen erforderlich (vgl. zu all dem VwGH 4.2.2009, 2008/15/0167). Aufgrund der vorliegenden Gestaltung und aufgrund des betrieblichen Finanzierungszusammenhanges könne das Fehlen einer im voraus ausreichend klar geschlossenen Vereinbarung über die tatsächlich gelebte Gestaltung beweiswürdigend nicht dahingehend ausgelegt werden, dass von vornherein kein Darlehen bestanden habe, weil bei Anwendung der Fremdvergleichsmaßstäbe immer auf die Umstände des Einzelfalles Bedacht zu nehmen sei (VwGH 26.4.2006, 2004/14/0066) und die Darlehenssumme durch Vermögenswerte des Darlehensnehmers gedeckt sei.

Die belangte Behörde erwidert dazu in ihrer Stellungnahme: Der Gf habe in seinem Einzelunternehmen in den Jahren 2006-2011 Verluste von 198.000 Euro angehäuft. Aufgrund des mit der Finanzkrise einhergegangenen Einbruchs des Zweiradmarktes und des Verlustes eines Großkunden habe sein Unternehmen nach Aussage des Gf von November bis März geschlossen. Die Gebarung des Einzelunternehmens des Gf zeige deutlich, dass die finanzierende Bank nur mehr der Bf ausreichende Bonität zugestehe. Beispielhaft sei auch auf die Anschaffung des "Fisker" (siehe Punkt 4.) genannt. Die Prüfung habe zutage gebracht, dass Forderungen des Gf und seiner Gattin umgehend befriedigt würden, Forderungen der Bf hingegen nur teilweise durch teils dubiose Rechnungen beglichen würden. Der Bf würden damit systematisch Mittel entzogen. Die vom VwGH mehrfach geforderten Kriterien seien nicht eingehalten. Weder tritt das Darlehen hinreichend nach außen in Erscheinung (bloßer Ausweis über das Verrechnungskonto, keine Verbuchung als Darlehensforderung, nachträglich verfasster Vertrag), noch wären die Bedingungen einem Fremden zugänglich gewesen (Abschluss ohne Sicherheiten wie Typenscheine oder Grundbuch, keine Regeln zur Säumnis, Risikoaufschlag für fehlende Bonität).

In der Gegenäußerung bringt die Bf vor: Ein Darlehen komme bereits mit Zuzählung der Darlehensvaluta zustande. Eine schriftliche Vereinbarung sei nur zu Beweis Zwecken erforderlich und auf Anraten der steuerlichen Vertretung abgefasst worden. Zum Vorwurf der bloßen Verbuchung auf dem Verrechnungskonto sei angemerkt, dass nicht einmal das Ausbuchen für sich ohne vereinbarten Forderungsverzicht zu einer verdeckten Ausschüttung führe (VwGH 4.2.2009, 2008/15/0167). Das jährliche Geschäftsführerhonorar werde laufend mit dem Darlehen verrechnet. Zur Verzinsung sei angemerkt, dass die Zinshöhe auch gegenüber Banken dem Verhandlungsgeschick unterliege und oft durch längeren Verzicht auf fällige Forderungen im Geschäftsleben nahezu zinslose Darlehen gewährt würden. Der Gf sei schon im Eigeninteresse daran interessiert, die Verbindlichkeit zu begleichen. Auch das Einbehalten der Typenscheine biete im konkreten Fall keine erhöhte Sicherheit durch die Personalunion von Gesellschafter-Geschäftsführer und Darlehensnehmer.

Zu 4.

Am 24.7.2012 habe die Bf ein Fahrzeug des Herstellers "Fisker" (Hybridfahrzeug der Luxusklasse) um 98.500 Euro +USt erworben. Das Fahrzeug sollte dem Einzelunternehmen des Gf überlassen werden, der mit der Vermittlung von Ökofahrzeugen ein neues Geschäftsmodell verfolgen wollte. Mangels Bonität des Gf sei die Anschaffung über die Bf erfolgt. Die Überlassungsvereinbarung - die weder hinsichtlich Schäden, Zahlungsverzug, Mietdauer etc. Regelungen enthalte - sei nie in die Praxis umgesetzt worden. Vielmehr sei das Fahrzeug ins Umlaufvermögen der Bf umgebucht und zum Verkauf angeboten worden. Nach der Rechtsprechung gehörten Wirtschaftsgüter einer GmbH, die rein gesellschaftsrechtlich veranlasst seien und nicht der Einkommenserzielung einer GmbH dienten, nicht zum Betriebsvermögen der GmbH, sondern in deren steuerneutrales Vermögen. Daher stehe aus der Anschaffung kein Vorsteuerabzug zu, weiters kein Betriebsausgabenabzug aus den laufenden Kosten. In Anbetracht des Nichtzustandekommens der geplanten Vereinbarung sowie Fremdfinanzierung des Fahrzeuges und des anstehenden Notverkaufs sei die Vorgangsweise rein aus der Gesellschafterstellung veranlasst. Sämtliche Kosten (Anschaffung, Zinsen, etc.) seien daher als verdeckte Ausschüttung zu qualifizieren.

In der Beschwerde verweist die Bf auf eine Stellungnahme im Zuge der Außenprüfung. Weiters seien die Ausführungen über die fehlende Kreditwürdigkeit des Gf verfehlt, weil dessen persönliche Haftung Bedingung für die Gewährung des Anschaffungskredites gewesen sei. Aufgrund des Fahrtenbuches sei nachweisbar, dass keine Privatnutzung erfolgt sei. Das Fahrzeug befinde sich im Umlaufvermögen und stehe zum Verkauf. Für Umlaufvermögen stehe der Vorsteuerabzug uneingeschränkt zu. Zur angenommenen verdeckten Ausschüttung wird angemerkt, dass es auf die Zuwendung von Vermögensvorteilen ankomme. Die aushaftende Fremdfinanzierung über rund 86.000 Euro sei jedenfalls beim haftenden Gf zu berücksichtigen.

Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht:

In einer Vorhaltsbeantwortung vom 6.10.2015 bringt die belangte Behörde ergänzend vor: [Zu 2.] Das Einkommen der Ehefrau habe in den Jahren 2006-2012 betragen: 15.670, 13.070, 16.650, 7.580, 11.670, 13.600, 7.940 Euro [im Schnitt somit 12.300 Euro jährlich]. Laut EKIS-Abfrage besitze sie kein eigenes Fahrzeug, habe den Audi somit für alle privaten Fahrten verwendet. Ob er auch fallweise für ihre untergeordnete betriebliche Tätigkeit genutzt worden sei, sei nicht geprüft worden.

[Zu 4.] Ob ein Naheverhältnis zwischen der Bf und dem Käufer des "Fisker" bestanden habe, darüber bestünden keine verbindlichen Aussagen.

In einer Vorhaltsbeantwortung vom 6.10.2015 bringt die Bf ergänzend vor:

[Zu 1.] Die Mietverträge betreffend das Superädifikat seien ursprünglich mit dem Gf geschlossen worden, weil die Entscheidung, eine GmbH zu gründen, erst bei der Ausgestaltung der Finanzierung mit der Bank im letzten Quartal 2007 getroffen worden sei. Eine tabellarische Aufstellung der Errichtungs- und laufenden Kosten sowie der Nutzungsdauer liegt bei.

[Zu 2.] Eine tabellarische Zusammenstellung der Anschaffungs- und laufenden Kosten des Audi samt Rechnungsnachdrucken über die Vermietung wird vorgelegt. Die Verbuchung der Bezahlung sei erfolgt über das Verrechnungskonto des Gf, durch Gegenverrechnung mit einer Rechnung betreffend Internetportalerstellung und durch Gegenverrechnung mit der Bezahlung einer Kautions durch die Ehefrau für die Bf. Die Trauung habe am 2009 stattgefunden.

Der Kontakt zum Käufer des Q7 sei telefonisch aufgrund des Inserates der Bf auf "willhaben.at" entstanden. Eine nähere Bekanntschaft oder Verwandtschaft bestehe nicht. Der Kontakt habe sich lediglich auf den Verkaufsvorgang und eine weitere Anfrage wegen passender Felgen beschränkt.

[Zu 3.] Das Gesellschafter-Verrechnungskonto wird vorgelegt.

In der mündlichen Verhandlung wurde ergänzend vorgebracht:

[Zu 1.] Bei Bemessung der angemessenen Miethöhe sei zu berücksichtigen, dass das vom Gf genutzte Top 1 hinter einer Lärmschutzwand verborgen sei und nur das Lokal der C sich nicht hinter einer Lärmschutzwand befinde. Außerdem bestehe seitens der Bf gegenüber der C ein Kündigungsverzicht. Weiters sei mit den anderen Mietern vereinbart worden, dass Top 1 nicht leerstehen dürfe, weil sich ein leeres Geschäftslokal negativ auf den gesamten Standort auswirke. Das Wettlokal der B sei weder von der Größe noch vom Geschäftszweig her vergleichbar. Derzeit werde (bisher erfolglos) versucht, für Top 1 einen Mieter zu einem Preis von 4-5 €/m² zu finden. Lediglich ein Angebot über 3,50 €/m² bestehe bisher.

[Zu 2.] Die hohe Kilometerleistung sei nur bis 2010 entstanden, danach sei das Fahrzeug abgestellt und die Kennzeichen hinterlegt worden. Eine Abmeldung sei aus Gründen des Versicherungsschutzes unterblieben. Aufgrund der Abstellung sei auch 2010 kein Pickerl gemacht worden, sondern erst beim Verkauf.

[Zu 3.] Eine Saldierung der Forderung der Bf gegen den Gf laut Verrechnungskonto mit der Gegenforderung des Gf laut Lieferantenkonto sei bisher unterblieben, weil die Frage der Fremdüblichkeit der Miete noch nicht geklärt ist und ein Prozess mit einem Bauunternehmen in Schwebe sei.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Zu 1.

Die Bf hat eine Liegenschaft vom Gf zu einem Quadratmeterpreis von einem Euro monatlich gemietet und darauf ein Superädifikat errichtet. Dieses Gebäude hat die Bf an drei Mieter vermietet:

- an die B GmbH (Wettlokal) 150 m² zu 15 €/m² indexiert;
- an die C GmbH (Sportgeschäft) 675 m² um zunächst 8,75 €/m², jedoch in weiterer Folge umsatzabhängig mit einer Untergrenze von 5,13 €/m² und einer Obergrenze von 13,33 €/m² indexiert;
- an das Einzelunternehmen des Gf (Motorradgeschäft) 485 m² um 4 €/m² nicht indexiert.

Unter anderem in seinem Erkenntnis vom 16.12.2010, 2007/15/0013, hat der VwGH ausgesprochen:

"Verdeckte Ausschüttungen sind Vorteile, die eine Gesellschaft ihren Gesellschaftern aus ihrem Vermögen in einer nicht als Gewinnausschüttung erkennbaren Form außer der Dividende oder sonstigen offenen Gewinnverteilung unter welcher Bezeichnung auch immer gewährt, die sie anderen Personen, die nicht ihre Gesellschafter sind, nicht oder nicht unter den gleichen günstigen Bedingungen zugestehen würde. Entscheidendes Merkmal einer verdeckten Ausschüttung ist die Zuwendung von Vermögensvorteilen, die ihrer äußeren Erscheinungsform nach nicht unmittelbar als Einkommensverteilung erkennbar sind und ihre Ursache in den gesellschaftsrechtlichen Beziehungen haben. Diese Ursache wird an Hand eines Fremdvergleiches ermittelt (vgl. z.B. das hg. Erkenntnis vom 4. Februar 2009, 2008/15/0167, mwN).

Das zwischen dem Geschäftsführer und der GmbH durch die gesellschaftsrechtlichen Verflechtungen gegebene Naheverhältnis gebietet es, die behaupteten Vereinbarungen an jenen Kriterien zu messen, welche für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen entwickelt wurden (Hinweis E 17.12.1996, 95/14/0074). Die Vereinbarung muss demnach nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen werden. Diese Kriterien haben ihre Bedeutung im Rahmen der Beweiswürdigung.

Ein die verdeckte Ausschüttung ausschließender Vorteilsausgleich liegt zwar vor, wenn dem Vorteil, den die Gesellschaft ihrem Gesellschafter einräumt, ein Vorteil gegenübersteht, den der Gesellschafter der Gesellschaft gewährt, Voraussetzung für einen steuerlich anzuerkennenden Vorteilsausgleich sind allerdings ausdrückliche wechselseitige Vereinbarungen über den Ausgleich der gegenseitigen Vorteilszuwendungen, welche bereits im Zeitpunkt der Vorteilsgewährung vorliegen müssen (vgl. beispielsweise das hg. Erkenntnis vom 28. November 2001, 96/13/0077)."

Der mit der C vereinbarte Mindestmietzins stellt nicht nur für die belangte Behörde sondern auch nach Ansicht des Verwaltungsgerichtes im Zeitpunkt des Eingehens des

Mietverhältnisses die absolute Untergrenze der Fremdüblichkeit dar. Grundsätzlich ist das Verwaltungsgericht auch der Ansicht der belangten Behörde, dass eine Miete von 7-8 €/m² marktkonform wäre. Den Aussagen des Gf im Zuge des Betriebsprüfungsverfahrens ist zu entnehmen, dass bei Eingehen der erfolgsabhängigen Miete mit der C GmbH von deutlich höheren Umsätzen der Mieterin ausgegangen wurde als den ursprünglich vereinbarten 8,75 €/m² und er zu den eingegangenen Konditionen nicht mehr abschließen würde. Das Verwaltungsgericht berücksichtigt jedoch wertmindernd, dass das an den Gf vermietete Geschäftslokal aufgrund der werbeabträglichen Sichtbehinderung durch die Lärmschutzwand schlechter gelegen ist und auch der gegenüber der C ausgesprochene Kündigungsverzicht eine Anpassung des Mietzinses von 7-8 € nach unten rechtfertigt. Aus diesen Erwägungen kann mit dem von der belangten Behörde gewählten Mindestansatz in den Jahren 2008-2012 das Auslangen gefunden werden.

Die behaupteten wirtschaftlichen Gründe für die Einräumung eines Prekariums durch die Bf an den Betrieb des Gf vermag das Verwaltungsgericht nicht zu teilen. Zum einen wurde weder den übrigen vormaligen Mietern noch anderen Personen ein solches Prekarium eingeräumt, sondern nur dem Gf. Zum anderen hätte es für die Vermietung des Geschäftslokales einen Interessenten gegeben, der 3,50 €/m² Monatsmiete zu zahlen bereit gewesen wäre. Ein fremder Dritter hätte somit dieses Entgelt einer gänzlich kostenlosen Nutzungsüberlassung vorgezogen. Aufgrund der geänderten wirtschaftlichen Rahmenbedingungen erscheint es sachgerecht, die fremdübliche Mindestmiete ab dem Jahr 2013 für das an den Gf überlassene Geschäftslokal mit 3,50 €/m² anzusetzen.

Eine Untersuchung dahingehend, ob die von der Bf an den Gf bezahlte Pacht für das unbebaute Grundstück fremdüblich oder zu niedrig ist, kann aus zweierlei Gründen unterbleiben: Zum einen stellte eine zu niedrige Miete für sich gesehen eine steuerlich unbeachtliche Nutzungseinlage dar (vgl. UFS 4. 4. 2005, RV/0360-K/02; 20. 3. 2009, RV/0324-W/06; 17. 10. 2008, RV/1800-W/08; 1. 7. 2013, RV/0282-S/10; KStR 2013 Rz 501). Zum anderen kommt ein Vorteilsausgleich nicht in Betracht, weil die von der Rechtsprechung und herrschenden Lehre geforderte ausdrückliche wechselseitige Vereinbarung über den Ausgleich der gegenseitigen Vorteilszuwendungen nicht vorliegt (siehe schon oben VwGH 16.12.2010, 2007/15/0013; vgl. weiters *Raab/Renner* in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock*, KStG²⁵, § 8 Tz 185 ff (187/1) mwN). Weder genügt - wie von der Bf behauptet - dass der Zusammenhang zwischen niedriger Miete und niedrigem Pachtzins offensichtlich ist, noch ist offensichtlich, dass der von der Bf geleistete Pachtzins hinreichend unter dem fremdüblichen Entgelt wäre, um überhaupt einen Vorteilsausgleich durchführen zu können.

Gleiches gilt für die Mitbenutzung der an den Gf vermieteten Räumlichkeiten als Büro der Bf. Weder existiert eine Vereinbarung über diese Mitbenutzung oder eine Vereinbarung darüber, dass die Mitbenutzung durch die Vermieterin das Mietentgelt minderte, noch ist die kostenlose Zurverfügungstellung von Büroräumlichkeiten durch den Gesellschafter an seine

GmbH steuerlich beachtlich, weil sie eine Nutzungseinlage darstellt.

Dass der Pachtzins in einer Höhe vereinbart wurde, die Bedacht auf die Liquidität der Bf nimmt, zeigt, dass die Preisfindung auch von Erwägungen geleitet war, die ihre Wurzeln im Gesellschaftsverhältnis haben.

Somit stellt die Ersparnis, die der Gf dadurch hat, dass er seine Geschäftsräumlichkeiten von der Bf zu billig mietet, eine verdeckte Ausschüttung dar. Die Differenz wird der Bf als fehlender Ertrag hinzugerechnet und beim Gesellschafter als endbesteuerte Kapitalerträge erfasst. Die darauf zu erhebende Kapitalertragsteuer wird der Bf im Haftungsweg vorgeschrieben (§ 95 EStG, vgl. hierzu VwGH 28.5.2015, Ro 2014/15/0046). Die Umsatzsteuer-Bemessungsgrundlage (20%) erhöht sich ebenfalls um die Differenz zwischen tatsächlicher und fremdüblicher Miete, weil das vom Gf bezahlte Entgelt gemessen an AfA (ca. 66.400 Euro jährlich für die ganze Liegenschaft) und laufenden Kosten (im Jahresschnitt ca. 59.000 Euro jährlich für die ganze Liegenschaft) unter den Selbstkosten liegt (§ 4 Abs 8 lit b UStG). Entgegen den Feststellungen der Bp erhöht die Umsatzsteuer nicht die Bemessungsgrundlage für die verdeckte Ausschüttung, denn der Gf als Leistungsempfänger ist vorsteuerabzugsberechtigter Unternehmer, womit seine Ersparnis nur in der Differenz der Nettobeträge liegen kann.

Zu 2.

Am 15.9.2008 erwarb die Bf einen Audi Q7 (Erstzulassung 20.6.2007, 20.000 km). Zu den Anschaffungskosten zählen dabei der Kaufpreis laut Vertrag (63.800 Euro), die nachträglich verrechnete "gesetzliche CO2-Steuer" von 3.350 Euro und Felgen im Wert von 3.109,25 Euro, jeweils zuzüglich 20 % USt (in Summe somit 70.295,25 Euro netto + 14.051,85 Euro USt = 84.311,10 Euro brutto).

Mit Überlassungserklärung vom 12.9.2008 wurde das Fahrzeug an die damalige Lebensgefährtin und künftige Gattin des Gf überlassen. Vereinbarungen über die Höhe des Entgeltes, Vertragsdauer, Versicherung, beinhaltetete Laufleistung und andere wesentliche Leistungsinhalte bestehen nicht. Laut quartalsmäßiger Abrechnung bezahlt die Gattin monatlich 850 Euro Benutzungsentgelt und 49 Euro für ein Wunschkennzeichen (jeweils zuzüglich 20 % USt).

Die Bezahlung erfolgte laut Buchhaltung folgendermaßen: Im Jahr 2009 wurden 3.236,40 Euro über das Verrechnungskonto des Gf verbucht, der den Betrag bar erhalten haben soll. Am 28.4.2010 wurden 7.920 Euro über das Verrechnungskonto des Gf verbucht, der den Betrag bar erhalten haben soll. Zahlungs-/Empfangsbestätigungen über die behaupteten Barzahlungen bestehen nicht. Die restliche Mietschuld von 18.000 Euro wurde am 31.12.2010 durch Saldierung mit einer Rechnung der Gattin vom 24.6.2010 ausgeglichen. Dabei handelte

es sich um nachweislich in ihrem Geschäftsfeld erbrachte Leistungen, für die ursprünglich 22.550 Euro abzüglich 1.050 Euro Rabatt in Rechnungsgestellt wurden, mit Rechnung vom 8.7.2010 jedoch ein Sonderrabatt von 6.500 Euro zusätzlich gewährt wurde. Die Überlassung wurde mit 31.12.2010 beendet.

Im Jahr 2011 und bis zur Veräußerung 2012 wurde das Fahrzeug nicht mehr genutzt. Zum einen wurde die im Jahr 2010 fällige Überprüfung nach § 57a KFG nicht durchgeführt, zum anderen waren die Kennzeichen hinterlegt.

Das Fahrzeug wurde mit Kaufvertrag vom 15.5.2012 mit ca. 95.000 km Laufleistung um 20.833,33 Euro zuzüglich 20 % USt (25.000 Euro brutto) an einen fremden Dritten veräußert ("Notverkauf u.a. wegen Rückstand beim Finanzamt", Lieferdatum 1.7.2012). Der Zeitwert zum Veräußerungszeitpunkt betrug nach Eurotax-Bewertung 27.167 Euro (Händler-Einkaufspreis) bis 35.054 Euro (Händler-Verkaufspreis). Während der Behaltdauer durch die Bf hat diese die Finanzierung (5.429,59 Euro Zinsen), die Vollkaskoversicherung (8.112 Euro) sowie geringe Instandhaltungsmaßnahmen (Aufbereitung um 74 Euro) getragen.

Das Verwaltungsgericht teilt grundsätzlich die Einschätzung der belangten Behörde, dass das Fahrzeug von der Bf nur angeschafft wurde, um es der Gattin des Gf zu völlig fremdunüblichen Konditionen zur Verfügung zu stellen. Weder waren die wesentlichen Leistungsmerkmale eines Mietvertrages geregelt, noch waren die Zahlungsflüsse im Zusammenhang mit der Miete nachvollziehbar. Auch wurde das Wunschkennzeichen nicht im Interesse der Gesellschaft angebracht, sonst wäre es der Gattin nicht mit der Miete in Rechnungsgestellt worden und nicht bei ihrem Nachfolge-Kfz weiterverwendet worden.

Mit der Annahme einer gänzlichen verdeckten Ausschüttung des Fahrzeugwertes hat die belangte Behörde jedoch die Rechtslage verkannt. Vom Einzelfall abstrahiert rechtlich richtig ist die Feststellung der belangten Behörde, Wirtschaftsgüter einer GmbH, die rein gesellschaftsrechtlich veranlasst sind und nicht der Einkommenserzielung einer GmbH dienen, gehörten nicht zum Betriebsvermögen der GmbH, sondern in deren steuerneutrales Vermögen. Rechtlich verfehlt ist es jedoch, aus der Zuordnung zur außerbetrieblichen Sphäre eine verdeckte Ausschüttung sämtlicher Kosten zu fingieren (siehe dazu ausführlich *Blasina* in FS Tanzer, 139).

Für die Zuordnung zur außerbetrieblichen Sphäre wäre es erforderlich, dass das angeschaffte Wirtschaftsgut schon seiner Erscheinung nach für die private Nutzung durch den Gesellschafter bestimmt ist und nicht jederzeit im betrieblichen Geschehen einsetzbar ist (VwGH 16.5.2007, 2005/14/0083). Diese Einsetzbarkeit ist jedoch auch bei einem Luxusauto gegeben (VwGH 14.10.2010, 2008/15/0178). Bei dem Audi Q7 handelt es sich somit um Betriebsvermögen der Bf.

Als verdeckte Ausschüttung ist jedoch jener Vorteil zu qualifizieren, den der Gesellschafter oder eine in Nahebeziehung zu diesem stehende Person aus der verbilligten Nutzungsüberlassung hat. Auch in dem vorliegenden Fall, in dem Vorteilsempfänger nicht der Gesellschafter selbst, sondern seine Gattin ist, wird die verdeckte Ausschüttung dem Gesellschafter zugerechnet (vgl. etwa VwGH 23.2.2010, 2005/15/0148). Bei der Bf ist der fehlende Ertrag aus der verbilligten Überlassung hinzuzurechnen. Beim Gesellschafter ist der Vorteil seiner Gattin als verdeckte Ausschüttung festzusetzen, der sich aus der Differenz der eigenen Leistung zum Mittelpreis des Verbrauchsortes (§ 15 Abs 1 EStG) ergibt.

Ein fremdübliches Leasingentgelt beträgt nach Erhebungen des Verwaltungsgerichtes 1.370 Euro brutto monatlich (1.141,67 Euro netto). Dieser anhand des Leasingrechners der Porschebank für ein Fahrzeug mit ähnlichen Anschaffungskosten ermittelte Wert erscheint schon deshalb unbedenklich, weil damit der gewöhnliche Wertverlust (gemessen zwischen Anschaffungskosten und niedrigerem Eurotax-Wert bei Veräußerung) gerade abgedeckt werden kann - die Berechnung für die Bf damit keinesfalls ungünstig ist. Die Versicherung des Fahrzeuges ist in der fremdüblichen Leasingrate noch nicht enthalten und wird üblicher Weise vom Leasingnehmer zusätzlich getragen. Der fehlende Ertrag bei der Bf besteht daher in der Differenz zwischen verrechneter Miete (850 Euro netto monatlich) und fremdüblicher Miete (1.141,67 Euro netto monatlich) sowie der Übernahme der Versicherung durch die Bf (2.340 Euro jährlich).

Der mietenden Gattin steht aus dem Entgelt für die Kfz-Nutzung unabhängig von einer allfälligen unternehmerischen Nutzung kein Vorsteuerabzug zu (§ 12 Abs 2 Z 2 lit b UStG). Zwar besitzt ein Audi Q7 mitunter Beförderungsmöglichkeiten für mehr als sechs Personen, die Einstufung als vorsteuerabzugsberechtigter Kleinbus (§ 5 VO BGBl II 2002/193) scheitert aber jedenfalls am Erfordernis des kastenförmigen Äußeren. Für die Gattin und damit den Gf besteht der Vorteil sohin in der Differenz der Bruttowerte. Der Vorteil beim Gf besteht daher in der Differenz zwischen verrechneter Miete (1.020 Euro brutto monatlich) und fremdüblicher Miete (1.370 Euro brutto monatlich) sowie der Übernahme der Versicherung durch die Bf (2.340 Euro jährlich).

Umsatzsteuerlich ergeben sich aus dem Sachverhalt die nachstehenden Rechtsfolgen: Gemäß § 12 Abs 2 Z 2 lit b UStG gelten Lieferungen und Leistungen als nicht für das Unternehmen ausgeführt, die im Zusammenhang mit der Anschaffung, Miete oder dem Betrieb von Personenkraftwagen stehen. Der Vorsteuerabzug ist nur für Kraftfahrzeuge zulässig, die ausschließlich zur gewerblichen Weiterveräußerung bestimmt sind, sowie für Kraftfahrzeuge, die zu mindestens 80 % dem Zweck der gewerblichen Personenbeförderung oder der gewerblichen Vermietung dienen.

Das Tatbestandselement der Gewerblichkeit erfordert ein Tätigwerden des Steuerpflichtigen, das nach Art und Umfang deutlich jenes Ausmaß überschreitet, das üblicherweise mit der Verwaltung eigenen Vermögens verbunden ist (VwGH 24.6.2010, 2007/15/0033). Die

Vermietung von einem oder zwei Kraftfahrzeugen begründet noch keine Gewerblichkeit (UFS 16.10.2013, RV/1168-W/10; vgl. auch *Mayr/Ungericht*, UStG⁴, § 12 Anm 18). Auch der VwGH dürfte in einem Fall wie dem vorliegenden die Gewerblichkeit verneinen (vgl. VwGH 17.5.2006, 2006/14/0006, zur Nutzungsüberlassung zwischen verbundenen Unternehmen gegen Auslagenersatz und ohne weiter nach außen mit der Fahrzeugvermietung in Erscheinung zu treten)

Die übrige Tätigkeit der GmbH ist ebenso auf die Vermögensverwaltung beschränkt (Errichtung und Vermietung eines Gebäudes). Darüber hinaus fordert der Gesetzeswortlaut, dass sich die Gewerblichkeit aus der Weiterveräußerung oder Vermietung der Kraftfahrzeuge ergibt. Somit könnten selbst andere im Rahmen des Unternehmens des Steuerpflichtigen betriebene Tätigkeiten, die gewerblich sind, nicht auf die Fahrzeugvermietung begünstigend ausstrahlen (VwGH 24.4.1996, 95/13/0178; 17.5.2006, 2006/14/0006). Auch die Fiktion des allumfassenden Gewerbebetriebes (§ 7 Abs 3 KStG) kann nicht auf § 12 Abs 2 Z 2 lit b UStG ausstrahlen, weil sie nicht den Charakter der Tätigkeit an sich erfasst, sondern lediglich ihre rein ertragsteuerliche Subsumption unter eine Einkunftsart beschreibt.

Die Vermietung eines einzelnen Kraftfahrzeuges erreicht die Intensität einer gewerblichen Tätigkeit nicht. Auch im Zusammenhalt mit der Anschaffung eines zweiten Kraftfahrzeuges zur geplanten Vermietung (Fisker, siehe unten zu 4.) wird die bloße Vermögensverwaltung nicht überschritten. Der Erwerb des Audi Q7 ist damit vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen.

Die Veräußerung des Kraftfahrzeuges ist unecht steuerbefreit gemäß § 6 Abs 1 Z 26 UStG. In unionsrechtskonformer Auslegung ist diese Norm auch auf den Vorsteuerausschluss des § 12 Abs 2 Z 2 lit b UStG anwendbar (VwGH 27.8.2008, 2006/15/0127). Die Bf hat in der Verkaufsrechnung jedoch Umsatzsteuer ausgewiesen und schuldet diese somit kraft Rechnungslegung (§ 11 Abs 12 UStG).

Die Vermietung des Kraftfahrzeuges unterliegt auch bei Vorliegen des Vorsteuerausschlusses nach § 12 Abs 2 Z 2 lit b UStG der Umsatzsteuer. Diese Norm ist als bloßer Vorsteuerausschluss zu interpretieren (VwGH 27.8.2008, 2006/15/0127). Damit ist eine unternehmerische Nutzung im Wege einer Vermietung auch umsatzsteuerrechtlich möglich. Die Steuerbefreiung des § 6 Abs 1 Z 26 UStG greift nur für Lieferungen, nicht auch für die sonstige Leistung der Vermietung. Selbst eine sinngemäße Anwendung auf die Vermietung änderte im vorliegenden Fall nichts an der Umsatzsteuerschuld. Die Bf hat in den Rechnungen an die Mieterin Umsatzsteuer ausgewiesen und schuldet diese somit jedenfalls kraft Rechnungslegung (§ 11 Abs 12 UStG).

Zu 3.

Das Verrechnungskonto des Gf weist bei der Bf folgenden Forderungsstand auf:

	Zuwachs	+Zinsen	Zuwachs ges.	Stand 31.12.
2008	104.463,72	0,00	104.463,72	104.463,72
2009	10.275,57	4.590,00	14.865,57	119.329,29
2010	352,44	4.182,50	4.534,94	123.864,23
2011	568,85	2.484,97	3.053,82	126.918,05
2012	10.154,20	0,00	10.154,20	137.072,25
2013	6.091,66	3.805,39	9.897,05	146.969,30

Im Jahr 2010 wurde nachträglich ab 2009 ein Kreditrahmenvertrag über 150.000 Euro mit einer fremdüblichen Verzinsung abgeschlossen, der mit 31.12.2014 endfällig vereinbart war. Zinsen wurden dem Gf grundsätzlich ab dem Jahr 2009, nicht jedoch für 2012 in Rechnung gestellt. Das Verrechnungskonto hätte ab dem Jahr 2013 durch Aussaldierung mit dem Lieferantenkonto des Gf aussaldierte werden können. In den Jahren dazwischen standen der Darlehensgeberin als Sicherheit die mit den Fremdmitteln angeschafften Handelswaren des Bf gegenüber, womit ein Forderungsausfall nicht unmittelbar zu befürchten war. Entgegen der vertraglichen Vereinbarung erfolgte bisher keine Aussaldierung. Hierfür ist jedoch in den von der Bf in der mündlichen Verhandlung vorgetragenen Gründen eine wirtschaftliche Begründung zu erblicken. Durch die bisher aufrecht erhaltene Forderung der Bf an den Gf ist der unverändert vorliegende Rückforderungswille der Bf dokumentiert.

Zu derartigen Sachverhalten hat der VwGH in letzter Zeit mehrfach wie folgt Stellung bezogen (vgl. VwGH 26.2.2015, 2012/15/0177 mwN): *"Ist in Fällen der vorliegenden Art davon auszugehen, dass auf Grund des zwischen dem Gesellschafter und der Gesellschaft bestehenden Naheverhältnisses Zahlungen erfolgten, die an einen Außenstehenden nicht unter den gleichen Bedingungen geleistet worden wären, so bedarf es der Prüfung, worin der dem Gesellschafter dadurch allenfalls zugewendete Vorteil besteht. Ein wesentliches Element dieser Prüfung ist die Auseinandersetzung mit der Frage, ob eine Rückzahlung der auf dem Verrechnungskonto verbuchten Beträge von vornherein nicht gewollt oder wegen absehbarer Uneinbringlichkeit nicht zu erwarten war, womit die buchmäßige Erfassung der vollen Forderung nur zum Schein erfolgt wäre und im Vermögen der Gesellschaft keine durchsetzbare Forderung an die Stelle der ausgezahlten Beträge getreten wäre (vgl. das hg. Erkenntnis vom 17. Dezember 2014, 2011/13/0115). Diesfalls lägen verdeckte Ausschüttungen der von der Abgabenbehörde angenommenen, nicht nur die Konditionen der Zurverfügungstellung zurückzuzahlender Beträge betreffenden Art vor (vgl. in diesem Zusammenhang vor allem das hg. Erkenntnis vom 28. April 2009, 2004/13/0059, VwSlg 8440 F/2009, und daran anknüpfend etwa noch die Erkenntnisse vom 28. September 2011, 2006/13/0084, vom 26. Februar 2014, 2009/13/0112, und vom 22. Mai 2014, 2011/15/0003)."*

Aufgrund der rechtzeitigen Tilgungsmöglichkeit des Darlehens im Zusammenhang mit den wirtschaftlichen Gründen für eine Hinauszögerung der Tilgung durch Saldierung besteht kein Zweifel, dass immer ein Rückforderungswille der Bf und ein Rückzahlungswille des Gf bestanden hat. Auf die nicht fremdüblichen Rahmenbedingungen braucht daher nur insoweit näher eingegangen zu werden, als es nicht das - anzuerkennende - Darlehen als solches betrifft, sondern die weiteren Konditionen:

Eine Verzinsung der Forderungen trat erst mit 2009 ein. Daher stellt die unterlassene Verzinsung 2008 einen nicht fremdüblichen Vorteil aus dem Gesellschaftsverhältnis dar, der zu einer verdeckten Ausschüttung führt. Der Vorteil beträgt die Ersparnis aus nicht zu zahlenden Zinsen in Höhe des 3-Monats-EURIBOR+2,5%, somit im Jahr 2008 7,22 %. Aus Vereinfachungsgründen wird der Verzinsung 1/3 des Endstandes des Verrechnungskontos 2008 zugrundegelegt, womit pauschal die laufende Dotierung über das Jahr hinweg berücksichtigt wird.

Zu 4.

Die Bf hatte um 98.500 Euro ein Hybridfahrzeug der Marke "Fisker" angeschafft. Nachdem das ursprünglich damit verfolgte Geschäftsmodell (Weitervermietung an das Einzelunternehmen des Gf) nicht zur Ausführung gelangt war, versuchte die Bf, das Fahrzeug zu verkaufen.

Vom Einzelfall abstrahiert rechtlich richtig ist die Feststellung der belangten Behörde, Wirtschaftsgüter einer GmbH, die rein gesellschaftsrechtlich veranlasst sind und nicht der Einkommenserzielung einer GmbH dienen, gehörten nicht zum Betriebsvermögen der GmbH, sondern in deren steuerneutrales Vermögen. Rechtlich verfehlt ist es jedoch, aus der Zuordnung zur außerbetrieblichen Sphäre eine verdeckte Ausschüttung sämtlicher Kosten zu fingieren (siehe dazu ausführlich *Blasina* in FS Tanzer, 139).

Wie die belangte Behörde zutreffend festgestellt hat, wurde die Nutzungsvereinbarung nie gelebt. Dem Gf konnte somit aus der Anschaffung des Fahrzeuges durch die Bf gar kein Vorteil zukommen. Anhaltspunkte dafür, dass das wirtschaftliche Eigentum von Beginn an beim Gf gelegen sei oder zu irgend einem Zeitpunkt auf diesen übergegangen wäre, geben weder die Ausführungen der belangten Behörde, noch andere Sachverhaltselemente.

Von dieser Feststellung abgesehen ist auch nicht ersichtlich, weshalb das angeschaffte Hybridfahrzeug der außerbetrieblichen Sphäre zuordenbar wäre. Dafür wäre es erforderlich, dass das angeschaffte Wirtschaftsgut schon seiner Erscheinung nach für die private Nutzung durch den Gesellschafter bestimmt ist und nicht jederzeit im betrieblichen Geschehen einsetzbar ist (VwGH 16.5.2007, 2005/14/0083). Diese Einsetzbarkeit ist jedoch auch bei einem Luxusauto gegeben (VwGH 14.10.2010, 2008/15/0178).

Damit waren sämtliche ertragsteuerlichen Feststellungen der belangten Behörde in Zusammenhang mit dem besagten Hybridfahrzeug rechtswidrig.

Umsatzsteuerlich ergeben sich aus dem Sachverhalt die nachstehenden Rechtsfolgen: Gemäß § 12 Abs 2 Z 2 lit b UStG gelten Lieferungen und Leistungen als nicht für das Unternehmen ausgeführt, die im Zusammenhang mit der Anschaffung, Miete oder dem Betrieb von Personenkraftwagen stehen. Der Vorsteuerabzug ist nur für Kraftfahrzeuge zulässig, die ausschließlich zur gewerblichen Weiterveräußerung bestimmt sind, sowie für Kraftfahrzeuge, die zu mindestens 80 % dem Zweck der gewerblichen Personenbeförderung oder der gewerblichen Vermietung dienen.

Das Tatbestandselement der Gewerblichkeit erfordert ein Tätigwerden des Steuerpflichtigen, das nach Art und Umfang deutlich jenes Ausmaß überschreitet, das üblicherweise mit der Verwaltung eigenen Vermögens verbunden ist (VwGH 24.6.2010, 2007/15/0033). Die Vermietung von einem oder zwei Kraftfahrzeugen begründet noch keine Gewerblichkeit (UFS 16.10.2013, RV/1168-W/10; vgl. auch *Mayr/Ungericht*, UStG⁴, § 12 Anm 18). Auch der VwGH dürfte in einem Fall wie dem vorliegenden die Gewerblichkeit verneinen (vgl. VwGH 17.5.2006, 2006/14/0006, zur Nutzungsüberlassung zwischen verbundenen Unternehmen gegen Auslagenersatz und ohne weiter nach außen mit der Fahrzeugvermietung in Erscheinung zu treten)

Die übrige Tätigkeit der GmbH ist ebenso auf die Vermögensverwaltung beschränkt (Errichtung und Vermietung eines Gebäudes). Darüber hinaus fordert der Gesetzeswortlaut, dass sich die Gewerblichkeit aus der Weiterveräußerung oder Vermietung der Kraftfahrzeuge ergibt. Somit könnten selbst andere im Rahmen des Unternehmens des Steuerpflichtigen betriebene Tätigkeiten, die gewerblich sind, nicht auf die Fahrzeugvermietung begünstigend ausstrahlen (VwGH 24.4.1996, 95/13/0178; 17.5.2006, 2006/14/0006). Auch die Fiktion des allumfassenden Gewerbebetriebes (§ 7 Abs 3 KStG) kann nicht auf § 12 Abs 2 Z 2 lit b UStG ausstrahlen, weil sie nicht den Charakter der Tätigkeit an sich erfasst, sondern lediglich ihre rein ertragsteuerliche Subsumption unter eine Einkunftsart beschreibt.

Weder die geplante Vermietung - auch in Zusammenhalt mit dem zweiten zur Vermietung angeschafften Fahrzeug (Audi Q7) - noch die Anschaffung eines einzelnen Fahrzeuges zur Weiterveräußerung erreicht die Intensität einer gewerblichen Tätigkeit. Die Anschaffung des Fisker ist damit vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen.

Zusammenfassung der Feststellungen

Die Berechnungen zu den in diesem Erkenntnis getroffenen Feststellungen und ihre betragsmäßigen Auswirkungen sind den Beilagen 2 und 3 zum Erkenntnis zu entnehmen.

Anspruchszinsen 2012

Gemäß § 205 Abs 2 BAO betragen die Anspruchszinsen pro Jahr 2% über dem Basiszinssatz. Anspruchszinsen, die den Betrag von 50 Euro nicht erreichen, sind nicht festzusetzen. Anspruchszinsen sind für einen Zeitraum von höchstens 48 Monaten festzusetzen.

Anspruchszinsenbescheide sind mit Bescheidbeschwerde selbständig anfechtbar. Wegen der genannten Bindung ist der Zinsenbescheid allerdings nicht (mit Aussicht auf Erfolg) mit der Begründung anfechtbar, die maßgebenden Körperschaftsteuerbescheide seien inhaltlich rechtswidrig.

Erweist sich der Stammabgabenbescheid nachträglich als rechtswidrig und wird er entsprechend abgeändert (oder aufgehoben), so wird diesem Umstand mit einem an den Abänderungsbescheid (Aufhebungsbescheid) gebundenen Zinsenbescheid Rechnung getragen (zB. Gutschriftszinsen als Folge des Wegfalles einer rechtswidrigen Nachforderung). Es ergeht ein weiterer Zinsenbescheid; es erfolgt daher keine Abänderung des ursprünglichen Zinsenbescheides (vgl. Ritz, BAO, § 205 Tz 34 ff, VwGH 28.5.2009, 2006/15/0316, 2006/15/0332).

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Zu den Rechtsfragen des gegenständlichen Falles besteht großteils bereits hinreichend höchstgerichtliche Judikatur (vgl. jeweils die Zitate), in deren Rahmen sich das vorliegende Erkenntnis bewegt. Lediglich zur Frage der nötigen Intensität der gewerblichen Fahrzeugvermietung besteht keine gänzlich auf den Einzelfall passende Rechtsprechung des VwGH. Daher war die Revision zuzulassen.

Wien, am 5. Jänner 2016