

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den RichterR in der Beschwerdesache ***Bf1*** vertreten durch Dr. Axel-Hans Werner Wirtschaftstreuhand GmbH, Faberstraße 20-22 Top F 20.21, 5020 Salzburg, über die Beschwerde vom 12. Dezember 2014 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land (nunmehr: Finanzamt Österreich) vom 11. Dezember 2014 betreffend Körperschaftsteuer 2013, Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1 Außenprüfung

Im Zuge einer die Vorjahre umfassenden abgabenbehördlichen Außenprüfung bei der Beschwerdeführerin (kurz: Bf) wurden folgende Feststellungen getroffen:

Die Bf ist eine im Jahr 1994 gegründete GmbH, deren alleinige Gesellschafter die Ehegatten EK und AK sind (Beteiligungsverhältnis 80 % und 20 %; seit 1995: 20 % bzw. 80 %). Die Bf vermietet eine Liegenschaft zu Wohnzwecken an die beiden Gesellschafter. Folgende Mietbeträge seien dabei vereinbart worden:

- 12/1997: ATS 13.000,00 monatlich (netto)
- Ab 01.08.1999: ATS 28.000,00 monatlich (brutto)
- Ab 02.01.2002: € 2.200,00 monatlich (brutto)
- Ab 07.01.2003: € 2.310,00 monatlich (brutto)
- Ab 02.01.2004: € 2.471,70 monatlich (brutto)

Bei dem gemieteten Objekt handelt es sich um ein Einfamilienhaus mit 850 m² Grundfläche und ca. 200 m² Wohnfläche, welches von der Bf im Jahr 1997 errichtet wurde. Im Erdgeschoß werde ein Büroraum im Ausmaß von 16 m² betrieblich genutzt. Im Jahr 2008 habe ein umfassender Umbau bzw. eine Sanierung des Objektes stattgefunden. Dabei sei ein Zubau mit einer Fläche von 34,50 m² und ein Carport errichtet, sowie der Garten neugestaltet worden. Die GmbH habe letztmalig im April 2008 Erlöse aus ihrer Handelstätigkeit erzielt. Seither seien lediglich die Mieteinnahmen erklärt worden. Es bestehe jedoch die Absicht die Handelstätigkeit wieder aufzunehmen. Im Zeitraum September 2008 bis Jänner 2009 habe der Gesellschafter Herr EK insgesamt € 205.000,- in vier Teilbeträgen auf das Konto der Bf einbezahlt, da die Gesellschaft nicht über die entsprechenden Mittel verfügt hätte, den Umbau zu finanzieren. Eine, nicht schriftlich vereinbarte, Rückzahlung sei nach Wiederaufnahme der Handelstätigkeit geplant. Eine Mieterhöhung sei nach den Umbaumaßnahmen ebenfalls vorgesehen. Die Gesellschaft habe Vorsteuern für die Umbau- und Sanierungskosten idHv insgesamt € 62.681,03 geltend gemacht. Nach § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG gelten Leistungen als nicht für das Unternehmen ausgeführt, deren Entgelte überwiegend keine Abzugsfähigen Ausgaben iSd. § 20 Abs. 1 Z 1 bis 5 EStG seien. Schädlich für die Inanspruchnahme eines Vorsteuerabzuges sei im Übrigen, wenn in der Vermietung nicht die eigentliche gewerbliche Tätigkeit der Gesellschaft liege, ein besonders repräsentatives Gebäude vermietet werde und kein fremdübliches Mietverhältnis vorliege. Sämtliche Aufwendungen im Zusammenhang mit einem solchen Gebäude, seien als Kosten der privaten Lebensführung zu beurteilen. Daran ändere auch die „Zwischenschaltung“ einer Gesellschaft nichts. Ein Vorsteuerabzug sei daher nicht zulässig. Ebenso seien die Betriebsausgaben in diesem Zusammenhang nicht anzuerkennen (Afa, Fremdkapitalzinsen).

2 Bescheid

In Anlehnung an diese, die Vorjahre betreffenden Außenprüfung, erließ das Finanzamt am 11.12.2014 den Körperschaftsteuerbescheid 2013. Dabei wurden die Betriebsausgaben im Zusammenhang mit dem Umbau und der Sanierung im Jahr 2008 nicht anerkannt (Afa idHv. € 14.178,37 und Dauerschuldzinsen idHv. € 3.752,45). In der Begründung wurde auf den Prüfbericht verwiesen.

3 Beschwerde

Dagegen wurde von der Bf mit Schriftsatz vom 12.12.2014 Beschwerde erhoben. In der Begründung wurde auf die Beschwerden der Vorjahre (Umsatzsteuer 2008 und 2009, Körperschaftssteuer 2009 bis 2011) verwiesen, in denen im Wesentlichen ausgeführt wurde, dass laut Gesellschaftsvertrag ua. der An- und Verkauf sowie die Vermietung von Liegenschaften Gegenstand des Unternehmens sei. Die Vermietung sei außerdem fremdüblich. Eine fremdübliche Vermietung zwischen den Gesellschaftern und der Gesellschaft nicht anzuerkennen, sei verfassungswidrig und verstoße gegen den Gleichheitsgrundsatz. Die Gesellschaft habe seit Beginn bis heute Gesamtüberschüsse aus der Vermietung erzielt. Liebhaberei liege nicht vor. Der vereinbarte Mietzins sei im oberen Bereich angesiedelt. Bei einer im Jahr 2004 durchgeführten Umsatzsteuernachschau sei das Mietverhältnis vom Finanzamt nicht angezweifelt worden. Die Sanierung des Gebäudes sei ua. auch aufgrund schwerwiegender Baumängel (Feuchtigkeit, Schadstellen an den Außenmauern,...) notwendig gewesen. Es handle sich daher um nicht regelmäßig anfallende, außerordentliche Sanierungsmaßnahmen. Alle sonstigen Instandhaltungsmaßnahmen seien durch die erzielten Mietüberschüsse gedeckt. Der Mietzins sei nach dem Umbau um € 500,- monatlich erhöht worden. Bei der Aberkennung der Kosten für den Umbau und den dafür geltend gemachten Vorsteuern, hätte das Finanzamt zum einen Teil die Konstellation anerkannt, die Umbau- und Sanierungsmaßnahmen aber nicht. Der zugebaute Wohnraum könne aber von dem Gesamtgebäude nicht getrennt werden, da dieser in den Wohnraum integriert worden sei. Es gebe zwar keinen schriftlichen Mietvertrag, die wesentlichen Punkte des Mietvertrages seien aber in einer Aktennotiz festgehalten worden. Fremdüblichkeit liege daher vor.

4 Beschwerdeverentscheidung

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 31.07.2015 wies das Finanzamt die Beschwerde als unbegründet ab und führte begründend aus, dass die mit dem Umbau und der Sanierung des Objektes verbundenen Aufwendungen gesellschaftsrechtlich veranlasst und daher aus der einkunftsrelevanten Sphäre der Gesellschaft auszuschneiden seien. Im Übrigen werde auf die Feststellungen der Außenprüfung in der Niederschrift vom 29.06.2009 verwiesen.

5 Vorlageantrag

In der Folge beantrage die Bf fristgerecht mittels Vorlageantrag vom 24.08.2015, die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorzulegen.

6 Vorlage der Beschwerde

Das Finanzamt legte am 03.09.2015 die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor.

7 Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht

Mit Vorhalt vom 19.01.2021 ersuchte das BFG, Pläne hinsichtlich des Umbaus und der Sanierung (inklusive Kostenaufstellung) sowie eine Aufstellung über die jährlichen Mieteinnahmen ohne Betriebskosten und Umsatzsteuer zu übermitteln. Die Bf legte die geforderten Unterlagen mittels e-mail vom 04.02.2021 vor.

In einem weiteren Vorhalt vom 05.03.2021 wurde die Bf gebeten, den Nachweis eines funktionierenden Mietenmarktes im Zeitpunkt des Beginns der Vermietung zu erbringen.

Mit e-mail vom 18.03.2021 gab die Bf bekannt, dass ein solcher Nachweis nicht erbracht werden könne.

Im Zuge eines Erörterungsgespräches beim BFG am 13.04.2021 wurde eine Berechnung der Renditemiete vorgenommen. Diese setzt sich wie folgt zusammen:

Auf Basis der Anschaffungs- und Herstellungskosten im Jahr 1997 in der Höhe von € 848.728,- zuzüglich der Neubaukosten im Zusammenhang mit dem Umbau, dem Zubau und der Gartengestaltung in der Höhe von 212.760,- (Gesamtkosten abzüglich Kosten für die Sanierung) ergeben sich insgesamt Anschaffungs- und Herstellungskosten in der Höhe von € 1.061.488,-. Unter Herausrechnung des Anteils für das von der Bf selbst benutzte Büro ergibt sich bei dem angegebenen Renditesatz von 3 % eine jährliche Renditemiete von € 29.000,- (gerundet).

Die Bf gab überdies bekannt, dass eine Mieterhöhung nach dem Umbau tatsächlich nie stattgefunden hat.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Das Bundesfinanzgericht stellt auf Basis des oben geschilderten Verwaltungsgeschehens und der aktenkundigen Unterlagen folgenden entscheidungswesentlichen Sachverhalt fest:

Die Bf ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung. Der Gesellschafter EK ist zu 80%, seine Ehefrau AK zu 20 % (ab 1995: 20 % bzw. 80 %) am Stammkapital beteiligt.

Gegenstand des Unternehmens der Bf ist laut Gesellschaftsvertrag vom 19.10.1994 der Handel mit Waren aller Art, Beratung in Handelsangelegenheiten, sowie der Erwerb von Liegenschaften und deren Vermietung und Verwaltung.

Die Bf erwarb im Jahr 1996 ein Grundstück in ***Bf1-Adr*** im Ausmaß von 850 m² und errichtete darauf im Jahr 1997 ein Einfamilienhaus mit einer Wohnfläche von insgesamt

200 m². Die Gesamtanschaffungskosten (Grund und Boden, Gebäude) betrugen laut Anlageverzeichnis € 848.728,-.

Bei dem Einfamilienhaus handelt es sich um ein im Sinne der Judikatur des VwGH jederzeit im betrieblichen Geschehen einsetzbares Gebäude.

Das Einfamilienhaus wird seit dem Jahr 1997 an die beiden Gesellschafter zu Wohnzwecken vermietet. Der vereinbarte Mietzins beträgt ab 2004 € 2.471,70 monatlich (inklusive Umsatzsteuer und Betriebskosten). Ein schriftlicher Mietvertrag existiert nicht. Eckpunkte eines mündlich abgeschlossenen Mietvertrages wurden in einer Aktennotiz festgehalten. Die Mieter entrichteten im beschwerdegegenständlichen Zeitraum eine jährliche Nettomiete von € 23.000,- (gerundet).

Von der GmbH wird ein Büroraum mit einer Größe von 16 m² im Erdgeschoß betrieblich genutzt.

Die Miete wurde vom Finanzamt vor und nach der Außenprüfung der Umsatz- sowie Körperschaftsteuer unterworfen. Damit wurde die unternehmerische Tätigkeit der Bf fortlaufend anerkannt.

Im Jahr 2008 wurde das Haus umfassend saniert und umgebaut (Kosten insgesamt € 314.329,92). Dabei wurde ua. ein Zubau im Ausmaß von 34,50 m² und ein Carport errichtet, sowie die Gartenanlage neugestaltet (Kosten dafür insgesamt € 212.760,-).

Eine Mieterhöhung nach dem Umbau fand nicht statt.

Die für den Streitzeitraum berechnete Renditemiete für dieses Objekt beträgt jährlich 29.000,- (gerundet).

Die Bf hat im beschwerdegegenständlichen Zeitraum neben den Mieterlösen auch Erlöse aus ihrer Handelstätigkeit erklärt.

2. Beweiswürdigung

Die obigen Sachverhaltsfeststellungen sind aktenkundig. Dagegen sprechende Umstände sind nicht ersichtlich.

Den im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung vorgelegten Plänen des gegenständlichen Gebäudes ist zu entnehmen, dass es sich bei dem an die Gesellschafter vermieteten Einfamilienhaus nicht um eine Luxusimmobilie im Sinne der Judikatur des VwGH handelt. Es ist seiner Erscheinung nach nicht besonders repräsentativ und nicht speziell auf die privaten Wohnbedürfnisse des Gesellschafters zugeschnitten. Vielmehr handelt es sich um ein Einfamilienhaus, das geeignet ist, die Wohnbedürfnisse einer Durchschnittsfamilie zu

befriedigen, mit der Konsequenz, dass dieses Gebäude jederzeit im betrieblichen Geschehen eingesetzt werden und auf dem freien Markt angeboten werden kann.

Der Nachweis des Vorliegens eines funktionierenden Mietenmarktes wurde nicht erbracht (e-mail vom 18.03.2021).

Eine Einsichtnahme in das Abgabensinformationssystem des Bundes hat ergeben, dass die Bf ihre Handelstätigkeit im Jahr 2013 weiterhin ausgeübt und daraus Erlöse erzielt hat.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung/Abänderung/Stattdage)

Gemäß § 8 Abs. 2 KStG ist es für die Ermittlung des Einkommens ohne Bedeutung, ob das Einkommen

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

Das entscheidende Merkmal einer verdeckten Ausschüttung iSd § 8 Abs. 2 KStG ist die Zuwendung von Vermögensvorteilen, die ihrer äußeren Erscheinungsform nach nicht unmittelbar als Einkommensverwendung erkennbar sind und ihre Ursache in den gesellschafts-rechtlichen Beziehungen haben, was anhand eines Fremdvergleichs zu ermitteln ist. Dabei kann auch darauf Bedacht genommen werden, wie ein gewissenhafter, nur auf die Interessen der Körperschaft Bedacht nehmender Geschäftsleiter gehandelt hätte.

Bei dem gegenständlichen Einfamilienhaus, das im Eigentum der Bf steht und an die Gesellschafter vermietet wird, handelt es sich um eine jederzeit im betrieblichen Geschehen einsetzbare Liegenschaft und somit um Betriebsvermögen der Bf. Es liegt keine verdeckte Ausschüttung „an der Wurzel“ vor (siehe Erkenntnis des BFG vom 11.05.2021, RV/6100373/2013). Die Aufwendungen für den Umbau und die Sanierung sind daher als betrieblich anzuerkennen.

Voraussetzung für die Annahme einer „klassischen“ verdeckten Ausschüttung im Zusammenhang mit der Nutzungsüberlassung einer Wohnung an den Gesellschafter ist, dass die Vereinbarung über die Nutzungsüberlassung einem Fremdvergleich nicht standhält (VwGH 25.04.2013, 2010/15/0139), wobei der Fremdüblichkeit der Höhe der Mietzahlungen entscheidende Bedeutung zukommt (vgl. Rauscher, SWK 15/2013, 717; im Übrigen wird auf die aktuellen Beiträge von *Lachmayer*, Vermietung von [Luxus-]Immobilien an

Gesellschafter/Stifter, in SWK 3/2021, 119, und Zorn, Wohnhausvermietung an Gesellschafter, in ÖStZ 3/2021, 69, und die dort zitierte höchstgerichtliche Rechtsprechung verwiesen).

Die Höhe einer angemessenen Miete kann daraus abgeleitet werden, was unter einander fremd gegenüberstehenden Personen vereinbart worden wäre, und damit insbesondere auch daraus, was ein Investor als Rendite aus der Investition der konkret aufgewendeten Geldsumme erwartet. Eine abstrakte Renditeberechnung ist, wie im Bereich der Umsatzsteuer, nur dann gerechtfertigt, wenn es für das zu beurteilende Mietobjekt keinen funktionierenden Mietenmarkt gibt.

Im vorliegenden Fall entspricht jedoch nach den obigen Ausführungen die vereinbarte Miete nach dem Umbau im Jahr 2008 nicht mehr der errechneten Renditemiete, da eine Mieterhöhung nicht stattgefunden hat. In Höhe der Differenz der tatsächlich bezahlten Miete von netto ca. € 23.000,- jährlich zur errechneten Renditemiete von € 29.000,- jährlich liegt daher eine verdeckte Gewinnausschüttung an die Gesellschafter vor. Bei der Bf ist die Renditemiete anzusetzen und der Körperschaftssteuer zu unterziehen.

Der Körperschaftssteuerbescheid 2013 wird daher wie folgt abgeändert (genaue Berechnung siehe Berechnungsblätter):

	2013
Afa Anlagegüter	-14.178,37 €
Dauerschuldzinsen	-3.752,45 €
Hinzurechnung - Mieterlöse	6.000,00 €
Gesamtbetrag der Einkünfte laut Bescheid	18.369,95 €
Gesamtbetrag der Einkünfte laut Erkenntnis	6.439,13 €

Der Beschwerde war daher teilweise stattzugeben.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (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.

Eine ordentliche Revision ist gemäß Artikel 133 Abs. 4 B-VG unzulässig, da sich das Bundesfinanzgericht bei den Rechtsfragen zur umsatz- und körperschaftsteuerlichen Beurteilung einer 'Wohnhausvermietung an Gesellschafter' auf die im Erkenntnis zitierte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes stützen konnte.

Salzburg, am 12. Mai 2021