

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Ri in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Dr. Klaus Plätzer, Rechtsanwalt in 5020 Salzburg, Hellbrunner Straße 5, über die Beschwerde vom 8. Jänner 2010 gegen die Bescheide des Finanzamtes Salzburg-Stadt (nunmehr: Finanzamt Österreich) vom 12. November 2009 betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer für 2004 bis 2008, Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid betreffend 2004 wird aufgehoben.

Die angefochtenen Bescheide betreffend 2005 bis 2008 werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind dem Ende der Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

II. 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 den beschwerdegegenständlichen Zeitraum umfassenden abgabenbehördlichen Außenprüfung bei der Beschwerdeführerin (Bf) wurden im Wesentlichen folgende Feststellungen getroffen:

Die Beschwerdeführerin (kurz Bf) ist eine GmbH, deren alleinige Gesellschafterin Frau AS ist. Gegenstand des Unternehmens sei laut Gesellschaftsvertrag „*die Vermietung, Verpachtung und Beteiligung, sowie der An- und Verkauf von Liegenschaften im Rahmen der Verwaltung*

eigenen Vermögens, die Projektentwicklung und die Verwaltung eigenen Vermögens“. Mit Kaufvertrag vom 01.06.2004 habe die Bf eine Wohnung in X im Ausmaß von 103,94 m², mit PKW Abstellplatz und Kellerabteil, um einen Kaufpreis in der Höhe von € 369.605,66 (inklusive € 61.600,94 USt) erworben. Die Finanzierung der Liegenschaft sei über einen Bankkredit mit einem Gegenwert von € 370.000,- erfolgt. Die Wohnung sei zu 100% fremdfinanziert worden. Die Kreditrückzahlung sei mit 240 gleichhohen monatlichen Raten in der Höhe von € 1.950,- vereinbart worden. Die Tilgung sei über das laufende Geschäftsbankkonto der Bf erfolgt. Der aus der VSt-Rückzahlung im Zusammenhang mit dem Kauf der Wohnung resultierende Guthabenstand auf dem Bankkonto der Bf sei zunächst für die Rückzahlung des Kredites verwendet worden. Durch diesen Bankguthabenstand konnten bis April 2008 die monatlichen Rückzahlungsraten abgedeckt werden. Danach seien monatliche Zahlungen von Herrn WS, dem Gatten der Gesellschafterin der Bf, in Höhe der Kreditraten auf das Konto der Bf getätigt worden.

Mit Datum 09.09.2004 sei ein Mietvertrag bezüglich der Wohnung zwischen der Bf als Vermieterin und Herrn MS (Bruder von WS) abgeschlossen worden. Die Anmietung der Wohnung sei aufgrund der, von MS im Zuge dessen Scheidung, übernommenen Verpflichtung der Wohnversorgung seiner geschiedenen Gattin erfolgt. Diese habe die Wohnung in der Folge mit den beiden Kindern bewohnt. Der Mietvertrag sei von Herrn MS sowie seiner geschiedenen Gattin als Nutzerin der Wohnung unterzeichnet worden. Als Mietzeins seien € 950,- zuzüglich 10% USt vereinbart worden. Das Betriebskostenkonto sei mit monatlich € 163,50 brutto festgelegt worden. Laut Mietvertrag sollten die Betriebskosten von der Nutzerin der Wohnung beglichen werden. Die tatsächlichen Zahlungen der monatlichen Betriebskosten seien aber vorerst von der S-OEG getätigt bzw. über das Verrechnungskonto der Bf verbucht worden. Im Zuge der jährlichen Abschluss- bzw. Umbuchungen sei das Forderungs-Verrechnungskonto gegen das private Verrechnungskonto des WS ausgebucht worden. Aus diesen Umbuchungsvorgängen ergebe sich, dass WS die Bezahlung der Betriebskosten zur Gänze übernommen habe. Bei der Bf seien die aus den Betriebskosten entstandenen Verbindlichkeiten der Gesellschafterin über ihr Verrechnungskonto zugerechnet worden.

Die Mieterträge seien über ein allgemeines Forderungskonto eingebucht worden. Tatsächliche Zahlungen seien nur vereinzelt vom Bankkonto der S-OEG erfolgt. Folgende Tabelle stelle das Forderungs-Mietkonto im Prüfungszeitraum dar:

	2004	2005	2006	2007	2008
Forderung Miete	5.127,74	16.674,44	16.674,44	16.674,44	16.674,44
EB 1.1. VJ	0,00	311,08	13.085,52	29.759,96	46.434,40

Zahlungen OEG	4.816,66	3.900,00	0,00	0,00	0,00
Forderung 31.12.	311,08	13.085,52	29.759,96	46.434,40	63.108,84

Der Zusammenhang mit der Wohnungsvermietung mit den aus der Scheidung des Schwagers der Gesellschafterin entstanden Verpflichtungen sei von der Bf nicht bestritten worden. Ebenso sei es unstrittig, dass Herr WS letztlich sowohl die Betriebskosten als auch die Kreditraten übernommen habe.

Der Kauf der Wohnung sei außerdem der einzige Liegenschaftserwerb der Bf bis ins Jahr 2007 gewesen. In den Jahren 2007 und 2008 seien weiter Wohnungen für Arbeitnehmer der S-OEG und weiterer verbundener Unternehmen angeschafft worden.

Es sei daher nicht nur ein zeitlicher, sondern auch ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen der Gründung der GmbH und der Scheidung des Herrn MS gegeben. Es könne unter Außerachtlassung der steuerlichen Vorteile kein wirtschaftlicher Grund für die Gründung erblickt werden. Es handle sich daher um einen Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten im Sinne des § 22 BAO. Als Nutznießer dieser Konstruktion komme nur Herr MS in Betracht, um die durch die Scheidungsvereinbarung erforderliche private Kostentragung der Wohnung in das Erscheinungsbild einer unternehmerischen Vermietung zu kleiden. Die gewählten Vorgehensweisen seien nur über die familienhafte Nahebeziehung zu erklären und seien nicht fremdüblich. Die Vorsteuern aus dem Kauf der Wohnung seien daher nicht anzuerkennen. Die von der Bf getätigten monatlichen Darlehensrückzahlungen würden eine verdeckte Gewinnausschüttung an die Gesellschafterin darstellen.

2 Bescheide

Die Abgabenbehörde folgte den Feststellungen der Außenprüfung und erließ (zum Teil nach Wiederaufnahme des Verfahrens) mit Datum 04.12.2009 die entsprechenden Umsatzsteuer- und Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 2004-2008. Die Kapitalertragsteuer aufgrund der verdeckten Gewinnausschüttung wurde der Bf mittels Haftungsbescheiden vom 12.11.2009 für die Jahre 2004-2008 vorgeschrieben. In den Begründungen wurde jeweils auf die Feststellungen im Außenprüfungsbericht verwiesen. Das Finanzamt setzte die verdeckte Gewinnausschüttung in Höhe der monatlichen Darlehensrückzahlungen fest. Dies stellt sich wie folgt dar:

	2004	2005	2006	2007	2008
VGA lt. BP	8.586,03	17.867,19	22.653,49	21.711,75	22.309,10

KESt 25 %	2.146,00	4.467,00	5.663,00	5.428,00	5.577,00
------------------	----------	----------	----------	----------	----------

3 Berufung (Beschwerde)

Mit Schriftsatz vom 08.01.2010 brachte die Bf Berufung (nunmehr Beschwerde) gegen die Umsatz- und Körperschaftssteuerbescheide sowie die Haftungsbescheide ein. In der Begründung wurde ausgeführt, dass Rechtsbeziehungen zwischen der Gesellschaft und den Gesellschaftern bei Vorliegen der Fremdüblichkeit steuerlich anerkannt werden müssten. Die Abgabenbehörde habe sich in ihren Entscheidungen ausschließlich auf die Bestimmungen der §§ 21 und 22 BAO gestützt. Es stehe jedoch dem Abgabepflichtigen frei, in welcher Rechtsform er am wirtschaftlichen Verkehr teilnehme, solange er in nachvollziehbarer und fremdüblicher Weise seine Rechtsverhältnisse und wirtschaftlichen Beziehungen gestalte. Dies sei beim vorliegenden Sachverhalt gegeben. Der Betriebsgegenstand der Bf sei die Vermietung und Verpachtung, sowie Vermögensverwaltung. Die Rechtsbeziehungen seien fremdüblich und transparent gestaltet. Die Liegenschaft sei um € 2.963,-/m² angekauft und um eine Nettomiete von € 9,20/m² vermietet worden. Laut Immobilienpreisspiegel liege der durchschnittliche Quadratmeterpreis einer Eigentumswohnung in dieser Lage bei ca. € 3.000,-/m² und die durchschnittliche Miete bei € 8/m². Es handle sich daher um eine steuerrelevante Einkunftsquelle, die auch objektiv betrachtet dazu geeignet ist, zu einer Vermögensvermehrung bei der Bf beizutragen. Herr MS habe daraus keinen persönlichen Vorteil, weder in wirtschaftlicher noch in steuerrechtlicher Hinsicht. Er ist weder Gesellschafter noch Organ der Bf. Die Form der Bezahlung der Miete sei aus steuerlicher Sicht unerheblich, da es zu einem Vermögensabfluss aus der Privatsphäre des Herrn MS gekommen sei. Eine verdeckte Gewinnausschüttung an die Gesellschafterin könne daher nicht nachvollzogen werden. Bei der gegenständlichen Wohnung handle es sich außerdem um kein Luxusobjekt, sondern ein jederzeit am freien Markt zu denselben Konditionen vermietbares Objekt. Daraus folge, dass die Behörde die Wohnung als nicht dem Privatbereich der Gesellschaft zugehörig betrachten könne. Liebhaberei liege ebenfalls nicht vor. Die Bf sei auch eindeutig Unternehmerin im Sinne des UStG. In der Berufung wurde außerdem die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung beantragt.

4 Vorlage der Berufung

Daraufhin legte das Finanzamt am 05.08.2010 die Berufung (Beschwerde) ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung (Beschwerdevorentscheidung) dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

5 Zuständigkeit des Bundesfinanzgerichtes

Gemäß § 323 Abs. 38 1. Satz BAO idF FVwGG 2012, BGBl I Nr. 14/2013, sind die am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden iSd Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

6 Verfahren vor dem BFG:

Mit Schreiben vom 23.06.2021 gab die Bf dem Bundesfinanzgericht bekannt, nunmehr durch einen Rechtsanwalt vertreten zu sein. Außerdem sei über das Vermögen der Einschreiterin ein Konkursverfahren eröffnet worden, welches mit einem rechtskräftigen Zahlungsplan geendet habe. Der Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung wurde zurückgezogen.

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. Alleinige Gesellschafter-Geschäftsführerin ist Frau AS.

Gegenstand des Unternehmens ist laut Gesellschaftsvertrag vom 30.12.2003 *„die Vermietung, Verpachtung und Beteiligung, sowie der An- und Verkauf von Liegenschaften im Rahmen der Verwaltung eigenen Vermögens und die Verwaltung eigenen Vermögens“*.

Die Bf erwarb mit Kaufvertrag vom 01.06.2004 eine Eigentumswohnung in X, im Ausmaß von 103,94 m² zu einem Kaufpreis von insgesamt € 369.605,66 (inkl. 20% USt).

Mit Datum 09.09.2004 wurde ein Mietvertrag bezüglich der gegenständlichen Wohnung zwischen der Bf als Vermieterin und Herrn MS, dem Schwager der Gesellschafter-Geschäftsführerin, abgeschlossen. Die Vermietung erfolgt aufgrund der, von Herrn MS im Zuge seiner Ehescheidung übernommenen, Verpflichtung der Wohnversorgung seiner geschiedenen Gattin und der gemeinsamen Kinder (Scheidungsvergleich vom 28.07.2003). Der Mietvertrag wurde von Herrn MS als Mieter und seiner geschiedenen Gattin als Nutzerin unterzeichnet.

Die Wohnung wurde zur Gänze über einen Bankkredit fremdfinanziert. Der Gatte der Gesellschafter-Geschäftsführerin, Herr WS, hat nach Aufbrauchen des VSt-Guthabens die Bezahlung der monatlichen Kreditraten übernommen.

Der vereinbarte Mietzins beträgt monatlich € 950,- zzgl. 10% USt (€ 95.-). Das Betriebskostenkonto wurde mit monatlich € 163,50 (brutto) festgelegt. Die Betriebskosten sollten laut Mietvertrag von der Nutzerin bezahlt werden.

Die tatsächlichen Zahlungen der monatlichen Betriebskosten wurden vorerst von der S-OEG getätigt bzw. über das Verrechnungskonto verbucht. Im Zuge der jährlichen Abschluss- bzw. Umbuchungen wurde das Forderungs-Verrechnungskonto gegen das private Verrechnungskonto des WS (Gatte der Gesellschafter Geschäftsführerin) ausgebucht. WS hat daher die Bezahlung der Betriebskosten zur Gänze übernommen. Bei der Bf sind die aus den Betriebskosten entstandenen Verbindlichkeiten der Gesellschafterin über ihr Verrechnungskonto zugerechnet worden.

Die Mieterträge sind zunächst über ein allgemeines Forderungs-Mietkonto verbucht worden. Tatsächliche Zahlungen/Überweisungen erfolgten nur vereinzelt vom Bankkonto der S-OEG (Gesellschafter die Brüder MS und WS). In den Jahren 2006-2008 erfolgten keine Zahlungen. Zum 31.12.2008 wies das Forderungskonto Forderungen aus der Vermietung in Höhe von insgesamt € 63.108,84 aus. Folgende Tabelle stellt das Forderungs-Mietkonto im Prüfungszeitraum dar:

	2004	2005	2006	2007	2008
Forderung Miete	5.127,74	16.674,44	16.674,44	16.674,44	16.674,44
EB 1.1. VJ	0,00	311,08	13.085,52	29.759,96	46.434,40
Zahlungen OEG	4.816,66	3.900,00	0,00	0,00	0,00
Forderung 31.12.	311,08	13.085,52	29.759,96	46.434,40	63.108,84

Es besteht unstrittig ein familiäres Naheverhältnis zwischen der Gesellschafter-Geschäftsführerin und dem Mieter der Wohnung Herrn MS (Schwager).

Die Bf hat in den Jahren 2004-2008 folgende Einkünfte aus Gewerbebetrieb erklärt bzw. waren festgesetzt:

2004: € -14.501,98	2005: € -8.737,54
2006: € 4.973,98	2007: € -5.434,49
2008: € -26.087,53	

2. Beweiswürdigung

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

Aus dem Mietvertrag ergibt sich, dass Herr MS zur Bezahlung der Miete verpflichtet war. Seine geschiedene Gattin hatte lediglich die Betriebskosten über ein Betriebskostenkonto zu tragen.

Da Herr MS der Schwager der Gesellschafter-Geschäftsführerin ist, handelt es sich beim Mieter der gegenständlichen Eigentumswohnung um einen nahen Angehörigen.

Die Wohnung wurde im Zusammenhang mit der Scheidung der Herrn MS und seinen daraus entstandenen Verpflichtungen angemietet. Dies wird von der Bf nicht bestritten.

Laut den vorliegenden Unterlagen wurden bislang nur geringe Mietbeträge bezahlt (siehe oben). Das entsprechende Forderungskonto wies zum 31.12.2008 einen Forderungsstand von € 63.108,84 auf. Ein Nachweis einer späteren Zahlung durch den Mieter wurde von der Bf nicht erbracht. Die Mietzinszahlungen in den Jahren 2004 und 2005 wurden nicht von Herrn MS, sondern von der S-OEG getätigt.

Auch die Betriebskosten wurden nicht, wie im Mietvertrag vereinbart, von der Nutzerin der Wohnung beglichen, sondern von Herrn WS, dem Gatten der der Gesellschafter-Geschäftsführerin. Hier wurde ebenfalls kein gegenteiliger Nachweis erbracht.

3. Rechtliche Beurteilung

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

§ 95 EStG (in der im Beschwerdezeitraum geltenden Fassung) lautet auszugsweise:

„(1) Die Kapitalertragsteuer beträgt 25%.

(2) Schuldner der Kapitalertragsteuer ist der Empfänger der Kapitalerträge. Die Kapitalertragsteuer ist durch Abzug einzubehalten. Der zum Abzug Verpflichtete (Abs. 3) haftet dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer. Bei Kapitalerträgen gemäß § 93 Abs. 3 Z 5, bei denen die Kapitalertragsteuer auf Grundlage von Meldungen gemäß § 40 Abs. 2 Z 2 vierter Satz des Investmentfondsgesetzes 1993 einbehalten wird, geht die Haftung für die Richtigkeit der gemeldeten Beträge auf den Rechtsträger des ausländischen Kapitalanlagefonds über. Wird Kapitalertragsteuer auf Grundlage von Meldungen gemäß § 40 Abs. 2 Z 2 fünfter Satz des Investmentfondsgesetzes 1993 einbehalten, haften für die Richtigkeit der gemeldeten Beträge der Rechtsträger des ausländischen Kapitalanlagefonds und der steuerliche Vertreter zur ungeteilten Hand.

(3) Zum Abzug der Kapitalertragsteuer ist verpflichtet:

1. Bei inländischen Kapitalerträgen (§ 93 Abs. 2) der Schuldner der Kapitalerträge.“

Um Wiederholungen zu vermeiden, wird auf die rechtliche Beurteilung des am heutigen Tage an die Bf ergangenen Erkenntnisses des BFG, GZ. RV/6100489/2010, betreffend Umsatz- und Körperschaftssteuer für die Jahre 2004-2008 verwiesen. Dabei wurde festgestellt, dass es sich bei der gegenständlichen Vermietung um einen außerbetrieblichen Vorgang handelt und kein Betriebsvermögen vorliegt.

Auf Gesellschafter-Ebene kommt es zu einer verdeckten Gewinnausschüttung in Höhe der Differenz zwischen der bezahlten Miete und der vereinbarten Miete.

Die vereinbarte monatliche Miete beträgt € 1.045,- (€ 950,- zuzüglich 10% USt € 95,-). Im Jahr 2004 wird die Miete erst ab Mietbeginn (01.09.2004) für vier Monate festgesetzt.

Die KEST für die verdeckte Gewinnausschüttung wurde im gegenständlichen Beschwerdefall vom Finanzamt der Bf als Abzugsverpflichteten mittels Haftungsbescheiden 2004-2008 vorgeschrieben. Die Höhe der verdeckten Gewinnausschüttung wurde jedoch unrichtigerweise in Höhe der monatlichen Darlehensraten angenommen. Der Beschwerde war daher teilweise stattzugeben.

Die Haftung betreffend Kapitalertragsteuer für die Jahre 2004-2008 errechnet sich daher wie folgt:

	2004	2005	2006	2007	2008
VGA lt. BP	8.586,03	17.867,19	22.653,49	21.711,75	22.309,10
Vereinb.Miete	4.180,-	12.540,-	12.540,-	12.540,-	12.540,-
Miete bezahlt	4.816,66	3.900,-			
VGA	0,00	8.640,-	12.540,-	12.540,-	12.540,-
KEST (25%)	0,00	2.160,-	3.135,-	3.135,-	3.135,-

Es war sohin spruchgemäß zu entscheiden.

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-, körperschaft- und ertragsteuerlichen Beurteilung einer Wohnungsvermietung an nahestehende Personen auf die im Erkenntnis des BFG vom heutigen Tag, GZ. RV/6100489/2010, zitierte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes stützen konnte (va. die Erkenntnisse des VwGH vom 07.12.2020, Ra 2020/15/0004 und Ra 2020/15/0067).

Salzburg, am 27. Juli 2021