

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Senatsvorsitzende Dr. Anna Radschek, die Richterinnen Mag. Julia Carola Cermak-Kapl MA, sowie die fachkundigen Laienrichter ***LR 1*** und ***LR 2*** in der Beschwerdesache ***Bf***, ***Bf-Adr***, über die Beschwerde vom 2. Februar 2012 gegen die Bescheide des damaligen Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 23. Dezember 2011, Steuernummer ***BFStNr***, in Anwesenheit der Schriftführerin ***SF*** betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für 2008 sowie betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 2008 bis 2010

a) zu Recht erkannt:

- I. Der Beschwerde gegen die Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 2008 wird gemäß § 279 Folge gegeben. Die Bescheide werden – ersatzlos – aufgehoben.
- II. Der Beschwerde gegen die Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 2009 und 2010 wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

b) den Beschluss gefasst:

- III. Die Beschwerde gegen den Umsatz- und Einkommensteuerbescheid 2008 wird gemäß § 261 Abs 2 BAO gegenstandslos erklärt.
- IV. Gegen diesen Beschluss sowie dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Verfahrensgang

a) Betriebsprüfung und Bescheide

Im Zuge einer im Jahr 2011 beim Beschwerdeführer für die Jahre 2008 bis 2010 betreffend Umsatz- und Einkommensteuer durchgeführten Betriebsprüfung wurde die Vermietung einer Wohnung (Top 10) in der Liegenschaft ***Vermietungsobjekt*** in ***Ort*** an die Gesellschaft, deren Alleingesellschafter der Beschwerdeführer war, nicht anerkannt.

Begründend wurde dazu in der Niederschrift bzw. im Prüfbericht im Wesentlichen ausgeführt, dass sich in dem Gebäude ***Vermietungsobjekt*** in ***Ort*** mehrere Eigentumswohnungen befänden, welche im Eigentum des Steuerpflichtigen stünden und von diesem zur Erzielung von Mieteinkünften verwendet würden. Die Wohnung im Dachgeschoss (Top 10) sei in den Jahren 2008 bis 2009 von einer ursprünglichen Fläche von 215,52 m² um weitere 200,28 m² (Top 10a) erweitert worden. Die Wohnung sei sowohl vor als auch nach der Erweiterung an die ***Gesellschaft*** — ***Fn***, deren alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer ***Bf*** sei, vermietet und diesem als Dienstwohnung überlassen worden. Die Fertigstellungsanzeige des Bauvorhabens bei der Baubehörde sei im Dezember 2009 erfolgt. Dass eine Anhebung der Miete, wie aus den Zinslisten ersichtlich ist, erst mit Oktober 2011 erfolgt sei, sei eine Vorgehensweise die unter einander fremden Personen nicht denkbar sei. Weiters sei festzustellen, dass die Höhe der Nettomiete der in Rede stehenden Wohnung mit € 10,41/m² wesentlich niedriger sei als jene einer im selben Haus vermieteten Wohnung (Top 4/5: € 16,08/m²). Der Fremdvergleich sei bei Geschäften zwischen Gesellschafter und seiner Körperschaft ebenso wie bei Verträgen zwischen nahen Angehörigen eine Voraussetzung für deren steuerliche (ertrags- und umsatzsteuerliche) Anerkennung.

Hinsichtlich der Umsatzsteuer bzw. des Vorsteuerabzuges sei noch hinzuzufügen, dass es sich bei dieser über 415 m² großen Wohnung um eine besonders repräsentative Wohnung handle, welche speziell auf die Wohnbedürfnisse des Gesellschafters abgestimmt sei. Es handle sich bei sämtlichen Aufwendungen um Kosten der Lebensführung des Gesellschafters.

Auf Grund dieses Sachverhaltes komme die Behörde zu der Feststellung, dass ein Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten iSd 22 BAO vorliege. Das Mietverhältnis zwischen dem Steuerpflichtigen und der ***Gesellschaft*** werde daher mit steuerlicher Wirkung nicht anerkannt. Die Wohnung Top 10 inklusive der Erweiterung (Top 10a) seien aufgrund mangelnder Fremdüblichkeit der Privatsphäre zuzuordnen und stellten keine Einkunftsquelle

dar. Daher sei auch ein diesbezüglicher Vorsteuerabzug ausgeschlossen. Die Mietzahlungen der o.a. GmbH seien nicht als Mieteinnahmen, sondern als Entgelte für die Geschäftsführertätigkeit zu erfassen. Ein Sachbezug für die Zurverfügungstellung der Dienstwohnung sei nicht anzusetzen.

Den Feststellungen der Betriebsprüfung folgend nahm das Finanzamt mit Bescheiden vom 23. Dezember 2011 die Verfahren hinsichtlich Umsatz- und Einkommensteuer für das Jahr 2008 wieder auf und erließ geänderte Umsatz- und Einkommensteuerbescheide für den Beschwerdezeitraum. Betreffend Umsatzsteuer wurden für das Jahr 2008 Vorsteuern iHv EUR 61.746,43, für das Jahr 2009 iHv EUR 176.298,60 und für das Jahr 2010 iHv EUR 572,04 in Zusammenhang mit der Sanierung und dem Ausbau des Dachgeschosses nicht anerkannt.

Auf ertragsteuerlicher Ebene kam es zu einer Änderung der Einkünfte aus der Vermietung iHv –24.851,28 im Jahr 2008, EUR 44.906,27 im Jahr 2009 und 44.906,27 im Jahr 2010. Gleichzeitig wurden die Einkünfte aus der Geschäftsführertätigkeit im Jahr 2008 um EUR 5.400,83 erhöht, im Jahr 2009 um EUR 12.355,32 und im Jahr 2020 um EUR 15.277,09 vermindert.

b) Beschwerde

Mit Schriftsatz vom 2. Februar 2012 brachte der Beschwerdeführer gegen die o.a. Bescheide das Rechtsmittel der Berufung (seit dem 01.01.2014 Beschwerde) ein und führte aus, dass eine ausführliche Begründung in den nächsten Tagen nachgereicht werde.

In fristgerechter Beantwortung des in der Folge ergangenen Mängelbehebungsauftrages brachte der Beschwerdeführer begründend vor, dass es sich beim Objekt ***Vermietungsobjekt*** um ein Miethaus handle, dass zu 100 % im Eigentum des Beschwerdeführers stehe. Da der Beschwerdeführer erst im Jahr 2006 die restlichen Anteile hatte erwerben können, würden die einzelnen vermieteten Gebäudeteile nach wie vor als Eigentumswohnungen im Grundbuch ausgewiesen. Eine Etage sei bereits seit 1995 an die Gesellschaft vermietet worden.

Zur Wertung als Missbrauch sei zunächst darauf hinzuweisen, dass die Gesellschaft in den Jahren 2008 - 2010 steuerpflichtige Gewinne in Höhe von rd. 1,3 Mio bis 3,4 Mio EUR erwirtschaftet habe. Bei einem derartig ertragreichen Unternehmen sei daher die Tatsache, dass dem Geschäftsführer auch eine Dienstwohnung zur Verfügung gestellt werde, sicherlich nicht ungewöhnlich. Auch die Tatsache, dass die Wohnung durch die Gesellschaft vom Beschwerdeführer angemietet worden sei, könne nicht als ungewöhnlich herangezogen

werden, da es sich hier ja nicht um ein extra angemietetes Einzelobjekt für diesen Zweck handle, sondern auch der Rest des Hauses vermietet sei.

Sollte seiner Argumentation nicht gefolgt werden, stelle er alternativ den Antrag, anteilige Instandsetzungskosten iHv rd EUR 492.000 für die Instandsetzung des Hauses anzusetzen. Wie aus den beiliegenden Gutachten (**GA 1** vom Mai 2008, **GA 2** vom 14. Februar 2007) zu entnehmen sei, sei der Dachstuhl stark sanierungsbedürftig gewesen und hätte auch ohne den Dachgeschoßausbau dringend saniert werden müssen.

Der Beschwerde wurden zwei Gutachten beigelegt. Bei dem ersten Gutachten handelte es sich um ein Gutachten über die normengemäße Standfestigkeit des Dachgeschossausbaues an der gegenständlichen Adresse. Das Gutachten hatte die Überprüfung der normativen Standsicherheit des Dachgeschossausbaues des Hauses zu überprüfen und gegebenenfalls den Hinweis der ausreichenden Tragfähigkeit bzw. normative Standfestigkeit zu konstatieren. Gemäß dem Gutachten sei das gesamte Dachtragwerk bei vollem Eintreten aller vorhandenen bzw. einzurechnenden Lasten als nicht mehr standfest zu bezeichnen.

Das zweite Gutachten beschäftigte sich mit den Schäden an der Dachkonstruktion. In diesem wurde festgestellt, dass es sich um Braunfäule in Kombination mit Fraßspuren durch Larven des Trotzkopfkäfers handle. Die Braunfäule würde durch holzerstörende Nassfäulepilze verursacht, welche für ihre Entwicklungs- und Abbautätigkeit eine andauernde Durchfeuchtung des Holzes bei Holzfeuchtigkeiten oberhalb des Fasersättigungsbereiches, welcher bei ca. 30 % liege, benötige. Der Befall würde sich auf jene Teile beschränken, welche bereits von holzerstörenden Pilzen geschädigt worden wären und könne sich darüber hinaus nicht ausbreiten. Der Befall durch Larven werde durch das Entfernen des geschädigten Holzes ausreichend bekämpft.

Mit Schriftsatz vom 30. März 2012 ergänzte der Beschwerdeführer seine Beschwerde und führte ergänzend aus, dass der Beschwerdeführer behindert sei, es liege eine nach mehreren Bandscheibenoperationen und damit verbundenen Spätfolgen einhergehende Gehbehinderung vor. Die Dienstwohnung im Hause sei mit einem Aufzug mit dem Büro direkt verbunden und ermögliche es dem Geschäftsführer auch körperlich den mit der Geschäftsführung eines derartig ertragreichen Unternehmens verbundenen Anstrengungen nachzukommen. Die Gesellschaft hätte ohne weiteres das Dachgeschoß ankaufen, den Ausbau durchführen, und die Räumlichkeiten als Dienstwohnung dem Geschäftsführer zur Verfügung stellen können. Es sei aber unverständlich, warum die Anmietung Missbrauch darstellen solle, ein Erwerb einer Dienstwohnung aber nicht. Der Ausbau des Dachgeschoßes sei in Hinblick auf die notwendige Dachsanierung eine Maßnahme gewesen, die zu einer deutlichen

Wertsteigerung des gesamten Objektes geführt habe. Bei dem Objekt handle es sich um ein Vermietungsobjekt und mit der Baumaßnahme sei eine weitere ertragbringende Vermietungseinheit geschaffen worden. So habe auch der EuGH in seinem Urteil vom 22.12.2010, C-103/09 festgehalten, dass ein Steuervorteil, der sich daraus ergebe, dass ein Unternehmen Wirtschaftsgüter lease, anstatt die Wirtschaftsgüter unmittelbar zu erwerben, nicht von vorneherein geeignet sei, Missbrauch zu unterstellen. Dies müsse im vorliegenden Falle umso mehr gelten, als durch die Anmietung kein zusätzlicher Steuervorteil gegenüber dem Direkterwerb erzielt worden sei. Für die Gesellschaft stelle der Mietvertrag ein wertvolles Asset dar, das auch in Hinblick auf einen allfälligen Verkauf der Gesellschaft bei Pensionierung des Geschäftsführers eine wichtige Rolle spielen könne.

Die Kosten für das Dachgeschoß beliefen sich insgesamt auf rd. 632 TEUR. Unter Berücksichtigung einer Miete von rd. 53 TEUR pa ergäbe dies eine Rendite von 8,4 % die sicherlich nicht als fremdunüblich gewertet werden könne, wenn in Wien in der Innenstadt bereits Objekte mit einer Rendite von 2 % kalkuliert werden würden.

Zu dem Argument, die Miete sei wesentlich niedriger als die im selben Haus vermietete Top 4/5 wies der Beschwerdeführer ergänzend darauf hin, dass dieser Vergleich nicht zulässig sei, da Top 4/5 nicht eine vermietete Wohnung, sondern Geschäftsräumlichkeiten seien und einen Garagenplatz beinhalten würden. Reduziere man die Nettomiete von EUR 2.013,60 um die übliche Garagenmiete von EUR 120,-- ergebe sich bei rd. 165 m² eine Miete von rd. EUR 11,50/m². Ergänzend seien die Geschäftsräumlichkeiten trotz der 10-jährigen Befristung - unter Berücksichtigung der speziellen Mieterwünsche - um rd 48 TEUR (ohne Kosten Heizung) adaptiert worden.

Zum in der Niederschrift angeführten Argument, dass die Zinslisten erst im Oktober 2011 angepasst worden seien, sei festzuhalten, dass der Beschwerdeführer die Hausverwaltung aus historischen Gründen behalten habe, aber derzeit überlege, die Hausverwaltung auf andere Personen zu übertragen, da es auch in anderen Bereichen zu verspäteten Abrechnungen gekommen sei. Die Hausverwaltung werde mit Ende 2012 von einer hierfür befugten anderen Gesellschaft übernommen werden.

Der Beschwerdeführer stellte den Antrag, die Bescheide aufzuheben und die Veranlagung ohne Berücksichtigung der Ergebnisse der Außenprüfung durchzuführen. Alternativ stellte er den Antrag, für anteilige Instandsetzungskosten von € 315.065,61 die Vorsteuer in Höhe von € 63.013,12 anzuerkennen, sowie ab dem Jahr 2009 die angefallenen Kosten auf 10 Jahre verteilt mit € 31.506,56 pa. zum Abzug zuzulassen.

Gleichzeitig beantragte er die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat sowie die Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

In weiterer Folge legte das Finanzamt die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

c) Stellungnahme des Finanzamtes

Am 14. Juni 2012 nahm das Finanzamt zu den Schriftsätzen des Beschwerdeführers Stellung dahingehend, dass die bereits in dem Bericht über die Außenprüfung angeführten Judikate und Kommentare sich unabhängig von der Ertragslage der Körperschaft auf Sachverhalte beziehen würden, bei denen ein dem Gesellschafter gehörendes Einfamilienhaus oder eine ihm gehörende Eigentumswohnung an die Gesellschaft vermietet und von dieser wiederum dem Gesellschafter als Dienstwohnung zur Verfügung gestellt werde. Die Angemessenheit der Ausstattung einer solchen Dienstwohnung in Bezug auf die Ertragslage der Körperschaft habe lediglich für die (in diesem Fall nicht in Rede stehende) Qualifizierung als verdeckte Ausschüttung Bedeutung. Der Missbrauchstatbestand im Sinne des § 22 BAO sei davon unabhängig zu beurteilen und werde im vorliegenden Sachverhalt auch trotz guter Ertragslage der Körperschaft erfüllt.

Zu Vergleichbarkeit der Miethöhe Top 4/5 wurde ausgeführt, Top 10 und 10a seien unbefristet vermietet worden; um die Vergleichbarkeit der Miethöhe zwischen Top 4/5 und Top 10/10a herzustellen, müsse der Befristungsabschlag betreffend Top 4/5 dieser Miete hinzugerechnet werden, sodass sich die kalkulierte Miete (o.Ust, o.Bko.) von EUR 2.013,60 auf EUR 2.684,80 anheben würde. Nach Abzug einer auf die Garage entfallenden Miete iHv EUR 120,- ergebe sich für Top 4/5 eine fiktive monatliche Miete iHv EUR 2.564,80, was wiederum eine monatliche Miete per m² von EUR 15,35 ergebe (Grösse Top 4/5: 167m²). Im Vergleich zu Top 10/10a ergebe sich daher eine um 4,94 EUR höhere Miete per m².

Dass Mieten für Geschäftsräumlichkeiten generell höher seien als für Wohnräumlichkeiten, welche keiner Mietzinsbeschränkung unterlägen, sei nicht nachvollziehbar.

Dem Argument einer speziellen Adaptierung durch den Vermieter von Top 4/5 sei entgegenzuhalten, dass dies vielmehr auch auf Top 10/10a zutreffe, da hier der Nutzer der Wohnung (Bf.) bereits von Anfang an in die Planung sowie in eine auf seine persönlichen Vorstellungen und Bedürfnisse abgestimmte Gestaltung der Räumlichkeiten eingebunden gewesen sei. Da es sich bei der zu Wohnzwecken dienenden Wohnung um eine besonders repräsentative Wohnung handle, handle es sich bei den betreffenden Aufwendungen um

Kosten der Lebensführung des Gesellschafters. In diesem Zusammenhang sei auch bezüglich des EuGH-Urteiles vom 22.12.2010 C-103/09 zu erwähnen, dass ungeachtet der Wahlmöglichkeit des Steuerpflichtigen zwischen Anschaffung oder Anmietung eines Wirtschaftsgutes ein im Rahmen der privaten oder außerbetrieblichen Verwendung bestehendes Vorsteuerabzugsverbot im Ergebnis nicht umgangen werden dürfe.

In formeller Hinsicht sei zu erwähnen, dass die Mietverträge betreffend Top 10/10a nicht mit den übrigen Mietverträgen vergleichbar seien. Abgesehen von der fehlenden Datierung enthielten sie viele Vereinbarungen nicht, welche in den Mietverträgen betreffend die anderen Wohnungen enthalten seien (z.B. genaue Größe des Mietobjektes, Betriebskostenakontierungen, Aufkündigungsmöglichkeit des Mietvertrages, Fälligkeit der Mietzahlung, Vereinbarung einer Kautions, Instandhaltungspflicht, Verbesserungen oder Veränderungen durch den Mieter, Untervermietung).

d) Stellungnahme des Beschwerdeführers

Mit Schreiben vom 11. Mai 2020 wurde dem Beschwerdeführer die Stellungnahme des Finanzamtes zur Kenntnis gebracht. Der Beschwerdeführer verwies in der Beantwortung auf das Erkenntnis des VwGH vom 26.7.2017, Ra 2016/13/0025, der in einer vergleichbaren Sachverhaltskonstellation ausgeführt habe, dass die Vermietung einer Wohnung an eine Kapitalgesellschaft, die diese wiederum dem Geschäftsführer dieser Kapitalgesellschaft zu Verfügung gestellt habe, nicht dem Regime des § 20 Abs. 1 Z 1 EStG unterliege. Lt. Zorn (RdW 2017/530) sei daher die gegenständliche Gestaltung als unternehmerische Nutzung der Wohnung durch den Beschwerdeführer anzuerkennen und damit der Vorsteuerabzug zu gewähren.

Zu den Ausführungen zur Vergleichbarkeit der Miete mit Top 4/5 könne dieses Büro nicht zu Vergleichszwecken herangezogen werden, da kleinere Mieteinheiten einen verhältnismäßig höheren Mietzins pro m² erzielen würde. In der Berechnung des Finanzamtes sei auch nicht berücksichtigt worden, dass ca 48.000 EUR auf Grund spezieller Mieterwünsche in dieses Büro hätten investiert werden müssen.

Ergänzend wurde ausgeführt, dass durch die unzweifelhaft notwendige Dachsanierung auch eine umfassende Sanierung der bereits bestehenden Dachgeschosswohnung zwangsläufig notwendig gewesen sei, da diese in technisch nicht mehr brauchbarem Zustand gewesen sei. Eine Begründung von Wohnungseigentum an der Dachgeschosswohnung sei nicht geplant. Es werde weiterhin der Antrag gestellt, die Bescheide aufzuheben und die Veranlagung ohne Ergebnisse der Außenprüfung durchzuführen.

e) Mündliche Verhandlung

In der antragsgemäß durchgeführten mündlichen Verhandlung ergänzte die steuerliche Vertreterin die bisherigen Ausführungen dahingehend, dass die Dachgeschossmiete im Jahr 2019 € 10,40 pro m² betragen habe. Der von der belangten Behörde gegenübergestellte Mietvertrag habe zwar eine Miete von € 15,14 pro m² vorgesehen, sei aber im Hinblick auf eine 10-jährige Befristung auf € 11,50 pro m² herabgesetzt worden. Dass ein Befristungsabschlag da nicht notwendig gewesen sei, gehe daraus hervor, dass es sich bei diesem Mietpreis um eine Einigung mit dem damaligen Mieter gehandelt habe.

Im Jahr 2021 seien für dieses Büro in Top 4/5 inkl. Betriebskosten und Heizung € 2.200,00 pro Monat bezahlt worden, woraus sich ein Mietpreis von durchschnittlich € 12,- pro m² ableiten ließe. Das Dachgeschoss werde seit 2017 nicht mehr vermietet, weil die Ziviltechniker GmbH beendet worden sei. Die Wohnung werde seither vom Beschwerdeführer privat genutzt. Aus dem Mietpreisspiegel 2013 ergebe sich für Wohnungen mit guter Ausstattung im Jahr 2013 ein Quadratmetermietpreis von € 13,20 pro m² (für den 19. Bezirk).

Die Sanierung habe Kosten von rund € 650.000,00 verursacht, aus dem erzielten Mietpreis ergebe sich somit eine Rendite von 8,16 %. Damals seien Häuser verkauft worden, denen eine durchschnittliche Rendite von etwa 2% zugemessen worden sei.

Dass die erhöhte Miete erst im Nachhinein berechnet worden sei, sei dem Umstand geschuldet, dass die damalige Hausverwaltung ihre Agenden nicht mehr im Griff gehabt habe. Aus diesem Grund sei die Hausverwaltung auch gekündigt und seither von der Frau des Beschwerdeführers übernommen worden.

Der Vertreter des Finanzamtes erklärte, dass das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 26.07.2017, Ra 2016/13/0025 und jene Erkenntnisse auf die darin Bezug genommen wird, davon ausgingen, dass nicht § 20 EStG heranzuziehen sei, sondern dass man von einem Scheingeschäft bzw. Gestaltungsmissbrauch ausgehen müsse. Bereits seit 2004 vertrete der Verwaltungsgerichtshof die Ansicht, dass es sich bei der hier wiedergegebenen Vorgehensweise um eine ungewöhnliche und unangemessene Vorgehensweise handle.

Die steuerliche Vertreterin verwies auf den Kommentar von Zorn in der RdW 2017, welcher ausspreche, dass der Aussage betreffend Scheingeschäft oder Missbrauch keine konkrete Bedeutung zukomme. Des Weiteren habe es sich bei den von der belangten Behörde zitierten Erkenntnissen jeweils um die Vermietung von Einfamilienhäusern gehandelt, während im gegenständlichen Fall eine Vielzahl von Wohnungen in diesem Haus vermietet worden seien. Sie ergänzte, es könne sich bei dem Missbrauchsverdacht lediglich um Missbrauch im

umsatzsteuerlichen Sinn handeln, weil es im einkommensteuerlichen Sinne zu keiner Nachforderung gekommen sei. In diesem Zusammenhang werde auf die Rechtsprechung des EuGHs und der ihr folgenden Rechtsprechung des VwGH verwiesen, dass sich aus der Differenz der Umsatzsteuersätze nicht a priori ein Missbrauchsverdacht ergeben dürfe.

Die Parteien hielten ihre bisherigen Anträge aufrecht.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Beschwerdeführer war im Verfahrenszeitraum Eigentümer der Liegenschaft ***Vermietungsobjekt*** in ***Ort***. Es wurde weder im beschwerdegegenständlichen Zeitraum noch bis dato eine Parifizierung vorgenommen und daher nicht an allen Einheiten Wohnungseigentum begründet.

Top 7, 8 und 9 wurden an die ***Gesellschaft*** zum Zweck des Betriebes eines Zivilingenieursbüros zu einem monatlichen Mietzins iHv ATS 32.040,90 (wertgesichert gemäß § 16 Abs 6 MRG) aufgrund des Mietvertrages vom 24. April 1998 vermietet. Ein weiterer Mietvertrag wurde am 6. Dezember 2006 betreffend Top 10 geschlossen und eine Nettomiete iHv EUR 2.238,50 vereinbart. Die Mietverträge wurde in der Folge um einen undatierten Mietvertrag betreffend Top 10a ergänzt und ab 1. Jänner 2009 ein monatlicher Mietzins iHv EUR 2.082,91- vereinbart. Aufgrund des Garagenmietvertrages vom 01. März 2008 wurden die in der Liegenschaft gelegenen Einstellplätze Nr. 5, 8 und 9 zu einem Mietzins von EUR 432,- inkl USt an die ***Gesellschaft*** auf unbestimmte Zeit vermietet.

Die Gesellschaft wurde am 10. November 1995 in das Firmenbuch eingetragen und verfügte über ein Stammkapital iHv ATS 1.000.000,-. Der Beschwerdeführer war Alleingesellschafter und Geschäftsführer der GmbH. Diese wurde infolge des Umwandlungsvertrages vom 12. April 2017 gemäß §§ 2ff UmwG auf den Gesellschafter übertragen und im Firmenbuch gelöscht.

Im Geschäftsführervertrag vom 6. Dezember 2006 wurde ihm auf die Dauer seiner Tätigkeit eine Dienstwohnung in der betreffenden Liegenschaft, Top 10, zur Verfügung gestellt. Die Wohnung im Dachgeschoss (Top 10) wurde in den Jahren 2008 bis 2009 von einer ursprünglichen Fläche von 215,52 m² um weitere 200,28 m² erweitert. Aufgrund des Nachtrages zum Dienstvertrag vom 15. Dezember 2008 wurde auch die um 200m² vergrößerte Fläche (Top 10a) als Dienstwohnung zur Verfügung gestellt. Die Kosten für die Sanierung des Daches und den Dachgeschlossausbau betrugen EUR 1.170.671,70. Beide Objekte wurden von

der Gesellschaft angemietet. Die Anhebung der Miete durch die beauftragte Hausverwaltung gegenüber der GmbH erfolgte erst mit Oktober 2011.

Der Beschwerdeführer erklärte in seiner Einkommensteuererklärung für das Jahr 2008 einen Sachbezug betreffend Top 10 iHv EUR 25.312,42 (75% monatliche Miete inkl Betriebskosten und USt iHv EUR 2.109,37 gemäß § 2 Abs 7 Sachbezugswerte-VO). Die Mieteinnahmen aus dem Objekt inklusive der von der Gesellschaft erhaltenen Mietzahlungen wurden ebenfalls erklärt.

Im Jahr 2009 wurde ein Sachbezug iHv EUR 45.933,25 angesetzt (EUR 3.827,77 monatlich) und 2010 iHv EUR 47.195,30 (EUR 3.932,94 monatlich) zzgl einer Nachbemessung für das Jahr 2009 iHv EUR 1.262,04.

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den von den Parteien vorgelegten Unterlagen, den Feststellungen der Betriebsprüfung, Schriftsätzen der steuerlichen Vertretung und den Vorbringen in der mündlichen Verhandlung.

Der Sachverhalt als solcher ist zwischen den Parteien unstrittig, strittig ist die Anerkennung der Vermietungstätigkeit des Gesellschafters an seine GmbH sowie die Abzugsfähigkeit von Vorsteuern aus Sanierungskosten, welche auf die vom Beschwerdeführer genutzte Wohnung entfallen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. und III. (Stattgabe und Gegenstandsloserklärung)

Gemäß Art. 151 Abs. 51 Z 8 B-VG wurde mit 1. Jänner 2014 der Unabhängige Finanzsenat aufgelöst. Die Zuständigkeit zur Weiterführung der mit Ablauf des 31. Dezember 2013 bei dieser Behörde anhängigen Verfahren ging auf das Verwaltungsgericht des Bundes für Finanzen über. Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind am 31. Dezember 2013 anhängige Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Das Verfahren betreffende Anbringen wirken ab 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.

Die am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat anhängigen Berufungen sind gemäß § 323 Abs. 38 Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl. Nr. 194/1961 in der Fassung BGBl. I

Nr. 70/2013, vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

a) Wiederaufnahme betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 2008

Gemäß § 303 Abs 1 lit b BAO kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Unter solchen Tatsachen versteht man ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände (zB VwGH 26.1.1999, 98/14/0038; VwGH 26.7.2000, 95/14/0094); also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis (als vom Bescheid zum Ausdruck gebracht) geführt hätten, etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen, Eigenschaften (zB VwGH 19.11.1998, VwGH 96/15/0148; VwGH 26.7.2000, 95/14/0094; VwGH 21.11.2007, 2006/13/0107; VwGH 26.2.2013, 2010/15/0064; VwGH 24.10.2019, Ra 2018/15/0097; Ritz/Koran, BAO⁷, § 303 Rz 21).

Im beschwerdegegenständlichen Fall wurde die Wiederaufnahme der Umsatz- und Einkommensteuerverfahren 2008 damit begründet, dass sich im Rahmen der Betriebsprüfung herausgestellt habe, dass es sich bei der Vermietung der Wohnung Top 10/10a in der Liegenschaft ***Vermietungsobjekt*** in ***Ort*** um Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten gemäß § 22 BAO handle. In der dagegen gerichteten Beschwerde wurde vorgebracht, dass es sich nicht um eine missbräuchliche Gestaltung handle.

Wie nachfolgend unter Pkt 3.2. dargestellt werden wird, liegt im gegenständlichen Fall kein Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des privaten Rechtes iSd § 22 BAO vor. Dementsprechend sind auch keine Tatsachen neu hervorgekommen, die zu einer Wiederaufnahme der bereits abgeschlossenen Verfahren betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 2008 berechtigen würden. Die Wiederaufnahmsbescheide waren daher ersatzlos aufzuheben.

b) Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 2008

Gemäß § 261 Abs 2 BAO ist für den Fall, dass einer Bescheidbeschwerde gegen einen die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheid entsprochen wird, eine gegen die Sachentscheidung gerichtete Bescheidbeschwerde mit Beschwerdevor-

entscheidung (§ 262 BAO) oder mit Beschluss (§ 278 BAO) als gegenstandslos zu erklären. Diese Entscheidung liegt nicht im Ermessen.

Da der Beschwerde gegen die Wiederaufnahmebescheide betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 2008 stattzugeben war, war die Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 2008 als gegenstandslos zu erklären.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Stattgabe)

a) Ausschluss des Vorsteuerabzuges gemäß § 12 Abs 2 UStG

Gemäß § 2 Abs. 1 UStG 1994, BGBl. Nr. 663/1994, ist Unternehmer, 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.

Gemäß § 12 Abs. 1 UStG 1994 darf der Unternehmer die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11 UStG) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuer abziehen.

Gemäß § 12 Abs. 2 Z 1 lit. a UStG 1994 gelten Lieferungen und sonstige Leistungen sowie die Einfuhr von Gegenständen als für das Unternehmen ausgeführt, wenn sie für Zwecke des Unternehmens erfolgen und wenn sie zu mindestens 10% unternehmerischen Zwecken dienen.

Nach § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 gelten Lieferungen oder sonstige Leistungen nicht als für das Unternehmen ausgeführt, deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben (Aufwendungen) im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 1 bis 5 des EStG 1988, BGBl. Nr. 400/1988, sind.

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 dürfen die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden.

§ 20 EStG 1988 enthält Bestimmungen, durch die die Sphäre der Einkommenserzielung von der steuerlich unbeachtlichen Sphäre der Einkommensverwendung abgegrenzt werden soll (VwGH 29.7.10, 2006/15/0006); betroffen sind davon nicht nur (Geld)Ausgaben, sondern auch Aufwendungen, also Sachwerte jeder Art. Aufwendungen wird die Abzugsfähigkeit wegen ihres

ausschließlich oder nahezu ausschließlich privaten Charakters oder im Hinblick auf das Zusammentreffen von betrieblicher oder beruflicher Veranlassung mit privater Veranlassung versagt. Ein bloß mittelbarer Zusammenhang reicht dabei aus, um eine betriebliche/berufliche Veranlassung anzunehmen. Wird der mittelbare Zusammenhang aber von einem in erster Linie die persönliche Sphäre betreffenden Faktor überlagert, wird der Veranlassungszusammenhang durchbrochen (VwGH 19.5.94, 92/15/0171; *Peyerl in Jakom EStG*¹⁵, 2022, § 20 Rz 1).

Typische Haushaltsaufwendungen stellen etwa Aufwendungen für die Wohnung dar, diese sind daher nicht abzugsfähig (*Peyerl in Jakom EStG*¹⁵, 2022, § 20 Rz 8, VwGH 27.7.94, 92/13/0175).

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 unabhängig von § 12 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 autonom anwendbar. Soweit die gemischte Nutzung eines Gebäudes darauf zurückzuführen ist, dass ein Teil des Gebäudes als private Wohnung (des Unternehmers) Verwendung findet, ergibt sich der anteilige Vorsteuerauschluss aus § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 (vgl. VwGH 28.5.2009, 2009/15/0100). Diese Norm erfasst nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes jene Räume, die überwiegend privat genutzt sind (vgl. VwGH 28.6.2012, 2009/15/0222). Für Zwecke der Aufteilung des Gebäudes ist jeder Raum, der ausschließlich oder zeitlich überwiegend privat genutzt wird, als privater Raum einzustufen (vgl. VwGH 28.6.2012, 2009/15/0217).

Ein Vorgang, bei welchem der Arbeitnehmer ein ihm gehörendes Einfamilienhaus dem Arbeitgeber vermietet und er dieses vom Arbeitgeber wieder als Dienstwohnung zur Verfügung gestellt erhält, erfüllt nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH den Missbrauchstatbestand (vgl. VwGH 13.10.1999, 96/13/0113, VwGH 29.11.1988, 87/14/2000, VwGH 25.09.2002, 97/13/0175).

Der Verwaltungsgerichtshof hatte in seinem Erkenntnis vom 26.7.2017, (VwGH vom 26.7.2017, Ra 2016/13/0025) über eine dem beschwerdegegenständlichen Fall vergleichbare Beschwerde zu entscheiden. In dem dieser Entscheidung zugrundeliegenden Fall vermietete der Geschäftsführer einer Kapitalgesellschaft eine Wohnung an eben diese Kapitalgesellschaft, die diese Wohnung wiederum ihrem Geschäftsführer (= Vermieter) als Dienstwohnung zur Verfügung stellte. In diesem Fall wurde ebenfalls auch ein Sachbezug beim Geschäftsführer angesetzt.

Der Verwaltungsgerichtshof beurteilte, dass diese Sachverhaltskonstellation mit einer unmittelbaren Nutzungsüberlassung im Miteigentümer- oder Angehörigenverhältnis nicht vergleichbar sei. Die Vermietung sei nicht unmittelbar an jene Person, die in dieser Wohnung sodann ihren Haushalt (§ 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988) führte, erfolgt. Die Vermietung erfolgte

vielmehr an eine Kapitalgesellschaft, die diese Wohnung wiederum dem Geschäftsführer dieser Kapitalgesellschaft als Dienstwohnung zur Verfügung stellte.

Explizit sprach der Verwaltungsgerichtshof aus: „Aufwendungen verlieren den ihrer steuerlichen Berücksichtigung entgegenstehenden Charakter als Kosten der Lebensführung iSd § 20 EStG 1988 nicht deswegen, weil der Nutzung des Hauses (der Wohnung) zivilrechtlich ein Bestandrechtstitel zu Grunde gelegt wird (vgl. das Erkenntnis vom 28. Oktober 2004, 2001/15/0028, VwSlg 7977 F/2004). Diese Entscheidungen betrafen u.a. die Vermietung von im Eigentum eines Ehegatten stehenden Wohnungen an den anderen Ehegatten zur gemeinsamen Benützung als Ehewohnung (vgl. die Erkenntnisse vom 23. November 1992, 91/15/0066). Im hier zu beurteilenden Fall erfolgte die Vermietung aber nicht unmittelbar an jene Person, die in dieser Wohnung sodann ihren Haushalt (§ 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988) führte. Die Vermietung erfolgte vielmehr an eine Kapitalgesellschaft, die diese Wohnung wiederum dem Geschäftsführer dieser Kapitalgesellschaft als Dienstwohnung zur Verfügung stellte. Diese Sachverhaltskonstellation ist mit den einer unmittelbaren Nutzungsüberlassung im Miteigentümer- oder Angehörigenverhältnis nicht vergleichbar. Derartige Konstellationen unterliegen damit auch nicht dem § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988, sondern sind - auch nach der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs - allenfalls unter dem Gesichtspunkt eines Gestaltungsmissbrauchs (oder auch eines Scheingeschäfts) zu prüfen (vgl. die Erkenntnisse vom 25. September 2002, 97/13/0175, und vom 17. November 2004, 99/14/0013; zur Berücksichtigung von Missbrauch im Rahmen des Umsatzsteuerrechts vgl. etwa die Erkenntnisse vom 18. Oktober 2012, 2010/15/0010, VwSlg 8760 F/2012, und vom 25. April 2013, 2009/15/0164, VwSlg 8803 F/2013).“

Entsprechend der Rechtsansicht des Verwaltungsgerichtshofes im dargestellten Erkenntnis VwGH vom 26. Juli 2017, Ra 2016/13/0025, ist die Abzugsfähigkeit der strittigen Vorsteuerbeträge unter dem Gesichtspunkt eines Gestaltungsmissbrauches (oder auch eines Scheingeschäftes) zu prüfen.

b) Vorliegen eines Scheingeschäfts

Gemäß § 23 Abs 1 BAO sind Scheingeschäfte und andere Scheinhandlungen für die Erhebung von Abgaben ohne Bedeutung. Wird durch ein Scheingeschäft ein anderes Rechtsgeschäft verdeckt, so ist das verdeckte Rechtsgeschäft für die Abgabenerhebung maßgebend.

Ein Scheingeschäft iSd § 916 ABGB liegt vor, wenn sich die Parteien dahingehend geeinigt haben, dass das offen geschlossene Geschäft nicht oder nicht so gelten soll, wie die Erklärungen lauten, wenn also die Parteien einverständlich nur den äußeren Schein des

Abschlusses eines Rechtsgeschäftes mit bestimmtem Inhalt hervorriefen, dagegen die mit dem betreffenden Rechtsgeschäft verbundenen Rechtsfolgen nicht oder nicht so wie vertraglich vereinbart eintreten lassen wollen. Das Scheingeschäft setzt somit gemeinsamen Vorsatz voraus, der schon im Zeitpunkt des Zustandekommens des Scheinvertrages gegeben sein muss (zB OGH 6.9.1989, 1 Ob 608/89, RZ 1991, 46; VwGH 28.1.2005, 2000/15/0214).

Zum Wesen eines Scheingeschäftes gehört auch, dass die Parteien übereinkommen, den äußeren Schein des Abschlusses von Rechtsgeschäften zu wahren (VwGH 19.1.2005, 2000/13/0162, 2000/13/0165; VwGH vom 24.10.2005, 2001/13/0263).

§ 23 Abs. 1 BAO gilt nicht nur für Scheingeschäfte, sondern auch für andere Scheinhandlungen. Dabei handelt es sich Handlungen, die nicht ernstlich gewollt sind und die einen Tatbestand vortäuschen, der in Wirklichkeit nicht besteht (zB VwGH 27.2.2002, 99/13/0062; 24.9.2002, 2001/16/0135; 18.11.2008, 2006/15/0205; 25.2.2009, 2006/13/0111; 23.1.2013, 2009/15/0017).

Aus den im vorliegenden Fall vorgenommenen vertraglichen Gestaltungen zwischen dem Beschwerdeführer und der Gesellschaft ergeben sich keine Gründe für die Annahme eines Scheingeschäftes. Das Vorliegen eines solchen wird auch von der belangten Behörde nicht angenommen.

c) Missbrauch

Gemäß § 22 Bundesabgabenordnung (BAO), kann durch den Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts die Abgabepflicht nicht umgangen oder gemindert werden und sind die Abgaben bei Vorliegen eines Missbrauchs so zu erheben, wie sie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen rechtlichen Gestaltung zu erheben wären.

Der Verwaltungsgerichtshof vertritt in ständiger Rechtsprechung (vgl. VwGH 14.12.2000, 95/15/0111; 25.9.2002, 97/13/0175; 2010/15/0010) zu § 22 BAO die Auffassung, der Steuerpflichtige sei grundsätzlich nicht gehindert, Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts so einzusetzen, dass der günstigste Effekt, nämlich der bestmögliche Erfolg bei geringster der gesetzlich vorgesehenen Abgabenbelastung erreicht wird. Das gilt auch dann, wenn er bestimmte rechtliche Wege ausschließlich zum Zweck der Steuerersparnis einschlägt. Zum Missbrauch bedarf es einer rechtlichen Gestaltung, die im Hinblick auf den angestrebten wirtschaftlichen Erfolg ungewöhnlich und unangemessen ist und ihre Erklärung nur in der Absicht findet, Steuer zu vermeiden. Es ist zu prüfen, ob der gewählte Weg noch

sinnvoll erscheint, wenn der abgabenersparende Effekt weggedacht wird, oder ob er ohne das Ergebnis der Steuererminderung unverständlich wäre (VwGH 30.5.1990, 86/13/0046). Können daher beachtliche Gründe für eine - auch ungewöhnliche - Gestaltung angeführt werden, ist ein Missbrauch auszuschließen.

Entscheidungen des Verwaltungsgerichtshofes in denen von Missbrauch auszugehen war, betrafen die Vermietung von im Eigentum eines Ehegatten stehenden Wohnungen an den anderen Ehegatten zur gemeinsamen Benützung als Ehemwohnung (vgl. VwGH 23.11.1992, 91/15/0066; 8.6.1994, 94/13/0106; und 16.12.1998, 93/13/0299), die Vermietung von im Miteigentum von Ehegatten stehenden Wohnungen an einen der beiden Miteigentümer (Ehegatten) zur gemeinsamen Benützung als Ehemwohnung (vgl. die Erkenntnisse vom 13. Oktober 1993, 93/13/0129, und vom 23. Mai 2007, 2003/13/0120), die Vermietung an Unterhaltsberechtigte (vgl. VwGH 22.11. 2001, 98/15/0057) oder die Vermietung von Miteigentümern an einen der Miteigentümer zur Nutzung als Wohnung (vgl. VwGH 28.10.2004, 2001/15/0028; 24.06.2010, 2006/15/0170; und 30.06.2010, 2005/13/0057) sowie die „gegenseitige“ Vermietung von Freunden an das Kind des jeweils anderen (vgl. VwGH 18.10.2012, 2010/15/0010).

Nach der Rechtsprechung des EuGH setzt die Feststellung einer missbräuchlichen Praxis auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer zum einen voraus, dass die fraglichen Umsätze trotz formaler Anwendung der Bedingungen der einschlägigen Bestimmungen der Richtlinien und des zu ihrer Umsetzung erlassenen nationalen Rechts einen Steuervorteil zum Ergebnis haben, dessen Gewährung dem mit diesen Bestimmungen verfolgten Ziel zuwiderliefe, und zum anderen aus objektiven Anhaltspunkten ersichtlich ist, dass mit den fraglichen Umsätzen im Wesentlichen lediglich ein Steuervorteil bezweckt wird (vgl. EuGH vom 27. Oktober 2011, C-504/10, Tanoarch, Rn 52, und vom 22. Dezember 2010, C-103/09, Weald Leasing, ÖStZB 2012/214). Missbrauch liegt nicht vor, wenn die fraglichen Umsätze eine andere Erklärung haben als die Erlangung von Steuervorteilen (vgl. EuGH vom 21. Februar 2008, C-425/06, Part Service, ÖStZB 2009/257, Rn 42; vgl. VwGH 18.10.2012, 2010/15/0010).

Insbesondere in EuGH 22. 12. 2010, C-103/09, Weald Leasing Limited, hat dieser festgehalten, dass ein Missbrauch nur dann gegeben sein könne, wenn die fraglichen Umsätze trotz formaler Anwendungen der Bedingungen der Richtlinie einen Steuervorteil zum Ergebnis hätten, dessen Gewährung dem mit diesen Bestimmungen verfolgten Ziel zuwiderliefe und zum anderen auch ein Steuervorteil bezweckt werde und nicht die Umsätze in anderen Überlegungen ihre Erklärung fänden.

Im diesem Fall sei nach dem EuGH eindeutig klar, dass im Wesentlichen ein Steuervorteil bezweckt werde. Allerdings sei erforderlich, dass dieser Steuervorteil dem Ziel der Rechtsbestimmungen zuwiderliefe.

Der EuGH kommt zur Schlussfolgerung, dass der Steuervorteil, der sich daraus ergibt, dass ein Unternehmen auf Leasingumsätze zurückgreift, anstatt die Wirtschaftsgüter unmittelbar zu erwerben, keinen Steuervorteil darstellt, dessen Gewährung dem im Unionsrecht verfolgten Ziel zuwiderläuft, soweit die betreffenden Vertragsbedingungen insbesondere hinsichtlich Festsetzung der Miethöhe den normalen Marktbedingungen entsprechen.

Daraus folgt, dass eine fremdüblich erbrachte Vermietung statt eines Ankaufs durch den Mieter selbst nach ausdrücklicher Aussage des EuGH trotz des damit entstehenden Steuerschiebeeffektes und auch dann, wenn genau dieser Effekt das Ziel der Transaktion ist, keinen Missbrauch darstellt. Nur eine völlig fremdunübliche Vertragsgestaltung der Vermietung selbst könne letztlich zu einem Missbrauch führen (vgl. EuGH 22. 12. 2010, C-103/09, *Weald Leasing Limited*; *Prodinger* in SWK-Spezial Immobilienvermietung zwischen Gesellschaft und Gesellschafter² (2017), 101f).

Im beschwerdegegenständlichen Fall sieht die belangte Behörde den Steuervorteil, und damit den Grund für die missbräuchliche Gestaltung, im vom Beschwerdeführer geltend gemachten Vorsteuerabzug aus der Sanierung und dem Ausbau der verfahrensgegenständlichen Dachgeschoßwohnung. Wie der Verwaltungsgerichtshof in den Erkenntnissen VwGH 18.10.2012, 2010/15/0010, und VwGH 25.4.2013, 2009/15/0164, unter Verweis auf die Rechtsprechung des EuGH ausgeführt hat, setzt die Annahme einer missbräuchlichen Gestaltung auf dem Gebiet der Umsatzsteuer voraus, dass die fraglichen Umsätze einen Steuervorteil zum Ergebnis haben, dessen Gewährung dem mit den Mehrwertsteuerrichtlinien verfolgten Zweck zuwiderläuft. Der Steuervorteil besteht bei der zu beurteilenden Gestaltung im sofortigen Vorsteuerabzug für die vom Beschwerdeführer genutzte Wohnung. Diesem steht die laufende Entrichtung der Umsatzsteuer aus der Vermietung entgegen. Diese Gestaltung steht nach der dargestellten Rechtsprechung nicht von vornherein in Widerspruch zu den mit den Mehrwertsteuerrichtlinien verfolgten Zielen. Allein aus dem Umstand, dass die auf die Vermietung entfallende Umsatzsteuer bei der Mieterin (Gesellschaft des Beschwerdeführers) als Vorsteuer abzugsfähig ist, kann nicht geschlossen werden, dass der mit einer mehrwertsteuerpflichtigen Vermietung verbundene Vorsteuerabzug für sich einen Steuervorteil darstellt. Dafür, dass der Beschwerdeführer die Vermietung in einer Weise betreibt, dass dauerhaft die Erzielung von Einnahmenüberschüssen ausgeschlossen ist, liefert der Sachverhalt keine Anhaltspunkte.

d) wirtschaftliche Betrachtungsweise - Fremdvergleich

Nach VwGH 12.9.2001, 99/13/0166, ist die Missbrauchsregelung ein Ausfluss der wirtschaftlichen Betrachtungsweise, sie schafft keinen eigenen Besteuerungstatbestand. Die Bestimmungen ergänzen einander (VwGH 5.2.1992, 89/13/0111). Es steht jedermann frei, seine Rechtsverhältnisse und wirtschaftlichen Beziehungen so zu gestalten und zu ordnen, dass der günstigste Effekt, nämlich der bestmögliche Erfolg bei geringster der gesetzlich vorgesehenen Abgabenbelastung erreicht wird. Die Grenzen dieser dem Abgabepflichtigen eingeräumten Gestaltungsfreiheit sind im Abgabenrecht grundsätzlich durch die Bestimmungen der § 21 bis 24 BAO gezogen. Nur im Bereich der in diesen Gesetzesbestimmungen im einzelnen umschriebenen Tatbestände ist die Abgabenbehörde berechtigt und verpflichtet, bei der Erhebung der Abgaben von der Gestaltung der Vertragsparteien abzugehen (VwGH 6.11.1991, 89/13/0093).

Nach § 21 BAO 1961 ist für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend. Weichen die äußere Erscheinungsform eines Sachverhaltes und dessen wirtschaftlicher Gehalt voneinander ab, so ist Ersterer für die Abgabenerhebung unbeachtlich. Die steuerlichen Rechtsfolgen ergeben sich vielmehr gemäß dem wahren wirtschaftlichen Gehalt des Sachverhaltes.

Nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH (z.B. VwGH 18.4.07, 2004/13/0025) können vertragliche Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen nur Anerkennung finden, wenn sie

- nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen,
- einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und
- auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären.

Diese Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen, sie sollen einen gewissen Ausgleich der in diesem Bereich in der Regel fehlenden Interessensgegensätze zwischen den Geschäftspartnern gewährleisten und haben ihre Bedeutung im Rahmen der Beweiswürdigung (vgl. VwGH 30.6.1994, 92/15/0221). Sie kommen daher in jenen Fällen zum Tragen, in denen berechtigte Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt einer behaupteten vertraglichen Gestaltung bestehen.

Diese Grundsätze kommen auch bei Verträgen mit juristischen Personen, an denen Vertragspartner und/oder deren Angehörige als Gesellschafter beteiligt sind, in gleicher Weise zur Anwendung (VwGH 1.6.2003, 97/13/0208).

An Hand dieser Kriterien ist in der Folge zu prüfen, ob die gegenständliche Gestaltung als unternehmerische Nutzung des Beschwerdeführers anzuerkennen ist und einem Vorsteuerabzug nicht entgegensteht bzw. ein einkommensteuerrechtlich anzuerkennendes Mietverhältnis vorliegt.

Zwischen der Gesellschaft und dem Beschwerdeführer wurden drei Mietverträge über Objekte in der betreffenden Liegenschaft abgeschlossen (Top 7-9 vom 24. April 1998, Top 10 vom 6. Dezember 2006 und Top 10a, undatiert).

Das Mietverhältnis betreffend Top 7-9 wurde vom Finanzamt anerkannt, der Mietvertrag enthält keine Punkte, die auf eine nicht fremdübliche Vereinbarung schließen ließen.

In den Verträgen betreffend Top 10 und Top 10a wird auf den ursprünglichen Mietvertrag verwiesen und dieser ergänzt. Im ergänzenden Mietvertrag betreffend Top 10a wird die Entrichtung der Miete ab dem 1. Jänner 2009 vereinbart.

Im Geschäftsführervertrag des Beschwerdeführers mit der GmbH vom 6. Dezember 2006 sowie dem Nachtrag vom 15. Dezember 2008 ist festgehalten, dass der Geschäftsführer für seine Tätigkeit die Wohnung Top 10 sowie die um rd 200 m² vergrößerte Top 10a als Dienstwohnung zur Verfügung gestellt bekomme. Die Gesellschaft habe diese Wohnungen angemietet (Nettomiete Top 10 zum damaligen Zeitpunkt EUR 2.238,50 zzgl USt + Betriebskosten, Mietwert der zusätzlichen Fläche Top 10a rd EUR 2.000,-).

Im Mai 2009 wurde ein weiterer Mietvertrag betreffend Top 4 + 5 mit der fremden ***C-GmbH*** betreffend Geschäftsraummiete vereinbart. Der Mietvertrag wurde auf 10 Jahre befristet abgeschlossen. Betreffend die Miethöhe wurde ein Betrag iHv EUR 2.684,80 vereinbart, jedoch reduziert um einen Abschlag iHv 25% für die Dauer der Befristung (vgl. Pkt III.2. des Mietvertrages). Ein Parkplatz ist bereits im Mietvertrag inkludiert.

Aus den vorgelegten Zinslisten ist ersichtlich, dass auch nur dieser um 25% verminderte Betrag angesetzt und dem Mieter vorgeschrieben wurde und nicht der gesamte im Mietvertrag vereinbarte Betrag iHv EUR 2.684,80. Bei einem Vergleich der vermieteten Objekte anhand der in der 3. Zinsliste 2011 auf der erstmalig auch die Vorschreibung an die Gesellschaft des Beschwerdeführers betreffend Top 10a vorgenommen wurde ergeben sich folgende Werte:

Objekt	Mieterin	Nettomietzins	Größe in m ²	NMZ je m ²
Top 4+5	C-GmbH	1.995,85	167	11,95
Top 7-9	***Gesellschaft** *	3.168,21	245,24	12,92
Top 10	***Gesellschaft** *	2.493,72	215,52	11,57
Top 10a	***Gesellschaft** *	2.082,91	200,28	10,40

Zu beachten ist, dass in dieser Berechnung die vorgeschriebene Miete an die C-GmbH um den Wert des inkludierten Garagenplatzes iHv EUR 126,48 bereinigt wurde. Dieser Wert wurde (indexangepasst siehe Zinsliste) gemäß dem Garagenmietvertrag der ***Gesellschaft*** für einen Stellplatz verrechnet.

Ergänzend ist anzuführen, dass selbst wenn die Berechnung inklusive des Befristungszuschlages vorzunehmen wäre, auch der Vergleich mit der steuerlich anerkannten Vermietung an die ***Gesellschaft*** keinen wesentlich niedrigeren Betrag ergibt, so dass in Summe keine Anhaltspunkte für eine nicht fremdübliche Vermietung vorliegen.

Es ist nach der höchstgerichtlichen Judikatur allerdings nicht ausreichend, wenn die Vereinbarung rein formal den Kriterien der Fremdüblichkeit entspricht; vielmehr muss auch der Vollzug des Vertragsverhältnisses so erfolgen, wie es unter Fremden üblich ist. Wird etwa ein fremdüblicher Mietvertrag zwischen Ehegatten abgeschlossen, aber tatsächlich keine oder eine zu geringe Miete bezahlt, so ist dies dem Abschluss eines Mietvertrags mit denselben Konditionen gleichzuhalten (VwGH 20.10.16, Ro 2014/13/0021).

Richtig ist, dass der Mietzins betreffend Top 10a erst im Oktober 2011 erstmalig verrechnet wurde, wie sich aus den Zinslisten der Hausverwaltung ersehen lässt. Nach Angaben des Beschwerdeführers handelte es sich dabei um einen Fehler der Hausverwaltung, er habe diese in der Folge gewechselt. Seit Oktober 2011 wird der Mietzins auch für dieses Top monatlich verrechnet.

Der Beschwerdeführer hat die Mieteinnahmen von der Gesellschaft für die verfahrensgegenständliche Dienstwohnung sowohl bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung erklärt, als auch den Sachbezug bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit

versteuert. Auch wenn die erhöhte Verschreibung an die GmbH verspätet erfolgt ist, wurde die Anpassung des Sachbezuges vom Beschwerdeführer bereits mit Anfang 2009 vorgenommen. Die nicht zeitgerecht erfolgte Anpassung erfolgte aufgrund eines Fehlers der Hausverwaltung, welche daraufhin getauscht wurde. Es kann daher keine fremdunübliche Vertragsgestaltung erkannt werden, zumal der Beschwerdeführer den ihm aus der Überlassung der Dachgeschosswohnung entstandenen Vorteil ordnungsgemäß versteuert hat.

Betreffend den nicht entrichteten und nicht eingeforderten Mietzins im Zeitraum 2009 bis Oktober 2011 ist von einem Forderungsverzicht iSd § 8 Abs 1 KStG 1988 auszugehen. Da eine grundsätzlich fremdübliche Gegenleistung vereinbart wurde und in der Folge auf das Nutzungsentgelt teilweise verzichtet wurde, liegt ein Fall des Forderungsverzichts und keine Nutzungseinlage vor; der Verzicht auf eine bereits entstandene Forderung ist eine Sacheinlage (*Kirchmayr in Achatz/Kirchmayr*, KStG § 8 Rz 103).

Wenn der Wegfall der Schuld seine Veranlassung im Gesellschaftsverhältnis hat, ist die gesamte Vermögensmehrung nach der Rechtsprechung des VwGH (vgl. VwGH vom 23.09.2005, 2003/15/0078) eine steuerlich neutrale Einlage iSd § 8 Abs 1 KStG 1988. Der Verwaltungsgerichtshof vertritt die Ansicht, dass der Schuldnerlass als ein gesellschaftsrechtlich veranlasster (einheitlicher) Vorgang auf Seiten der Schuldnergesellschaft nicht in zwei Vorgänge aufgeteilt werden kann. Für die Betriebsvermögensmehrung, welche durch den auf die Gesellschafterstellung zurückzuführenden Schuldnerlass (Forderungsverzicht) bewirkt wird, findet sich in keiner Weise, also auch nicht insoweit eine betriebliche Veranlassung, als die Forderung auf Seiten des Gläubigers als nicht mehr werthaltig angesehen wird. Liegt die Wurzel für den Verzicht auf die Forderung im Gesellschaftsverhältnis, ist die sich daraus ergebende Betriebsvermögensmehrung bei der Gewinnermittlung der Schuldnergesellschaft zur Gänze als Einlage iSd § 8 Abs 1 KStG 1988 zu beurteilen. Anders als nach der dem Beschluss des BFH vom 9. Juni 1997, GrS 1/94, BStBl 1998 II 307, zugrunde liegenden deutschen Rechtslage ist ein Schuldnerlass durch den Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft nicht dem § 6 Z 5 EStG 1988 zu subsumieren.

Im Fall eines Forderungsverzichts aus gesellschaftsrechtlicher Veranlassung ist auf Ebene der Gesellschaft eine steuerneutrale Einlage in Höhe des gemeinen Wertes der Forderung anzunehmen. Auf einen etwaigen steuerwirksamen, nicht werthaltigen Teil der Forderung liegen keine Anhaltspunkte im gegenständlichen Sachverhalt vor.

Auf Ebene des Gesellschafters führt der Verzicht auf eine nicht werthaltige Forderung, die gesellschaftsrechtlich veranlasst ist, zu einer Einlage in die Körperschaft und damit zu (zusätzlichen) Anschaffungskosten der Beteiligung in Höhe des gemeinen Wertes im Zeitpunkt

des Verzichtes. Dies gilt sowohl für betriebliche als auch für außerbetriebliche Vorgänge (*Kirchmayr in Achatz/Kirchmayr*, KStG § 8 Rz 126ff).

Aus den oben angeführten Gründen kann in dem zwischen dem Beschwerdeführer und der GmbH abgeschlossenen Mietverhältnis nach dem Gesamtbild ein Gestaltungsmissbrauch iSd § 22 BAO nicht erkannt werden. Soweit auf die Einhebung der erhöhten Miete verzichtet wurde, stellt dies einen Forderungsverzicht von Seiten des Gesellschafters dar.

Es ist daher von einem fremdüblichen Mietverhältnis auszugehen, weshalb auch den vor dem Bundesfinanzgericht bekämpften Umsatz- und Einkommensteuerbescheiden 2009 und 2010 die vom Beschwerdeführer erklärten Bemessungsgrundlagen zugrunde zu legen sind.

3.3 Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen einen Beschluss oder 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.

In der vorliegenden Beschwerde werden keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukäme. Vielmehr handelt es sich um eine auf Ebene der Beweiswürdigung zu lösende Sachverhaltsfrage. Die rechtlichen Ausführungen stehen in Einklang mit der zitierten höchstgerichtlichen Judikatur.

Die Gegenstandsloserklärung der Sachbescheide nach Stattgabe der Beschwerde gegen den Wiederaufnahmebescheid ergibt sich schon aus dem Gesetzestext, sodass eine Revision nicht zuzulassen war.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 29. September 2022