

BESCHLUSS

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ***Ri*** in der Angelegenheit der Parteien ***Bf1*** (Beschwerdeführerin), vertreten durch die Confida Wolfsberg Steuerberatungsgesellschaft m.b.H., 9400 Wolfsberg und ***FA***, 1000 Wien, PF 251 als Amtspartei über die Beschwerden vom 12. 8. 2021

gegen die Bescheide des ***FA*** vom 5.5.2021 betreffend Körperschaftsteuer 2016 - 2019

beschlossen:

Die bekämpften Bescheide vom 5.5.2021 betreffend Körperschaftsteuer 2016 bis 2019 sowie die Beschwerdeverentscheidungen betreffend Körperschaftsteuer 2016 bis 2019 vom 17.1.2022 werden gemäß § 278 Abs 1 BAO unter Zurückverweisung der Sache an das ***FA*** aufgehoben.

Eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof gemäß Art 133 Abs 4 B-VG gegen diesen Beschluss ist nicht zulässig (§ 25 a Abs 1 VwGG).

Begründung

Ablauf des Verfahrens:

BP-Bericht des Finanzamtes (FA) vom 6.5.2021

TZ 1:

Die Beschwerdeführerin (Bf) vermietete der Fertighaus**haus** Gesellschaft m b H (Mieterin) (Fertighaus GmbH) „Fertighaus“ Musterhäuser. Diese Häuser standen (bis auf eines, das sich nicht in einem Musterhauspark befand) auf fremdem Grund und Boden. Die Bf setzte für diese Gebäude lt. Konto 3200 einen AfA – Satz von 10% an.

Es gelte nach Ansicht des FA der AfA-Satz von 2,5 % gem. § 8 Abs 1 EStG.

Die Bf habe zur Nutzungsdauer (ND) vorgebracht, diese Gebäude würden nicht bewohnt werden, sie dienten nur Ausstellungszwecken. Sie würden nach einer gewissen absehbaren Zeit wieder abgerissen oder auch weiterverkauft werden.

Bei diesen Gebäuden handle es sich nach dem Vorbringen der Bf nicht um Anlagevermögen, sondern um Umlaufvermögen. Musterhäuser und ähnliche WG, die Ausstellungszwecken dienen, seien nach Ansicht der Bf Umlaufvermögen (vgl. EStR 618).

Die Bf sei nach der Ansicht des FA jene Person, welche die strittigen Gebäude (Musterhäuser, „Fertighaus“ – Musterhäuser) im Zuge einer gewerblichen Vermietung weiter vermiete und nicht um jene Person, welche die Gebäude nutze (Mieterin). Diese str. Gebäude gehörten nicht ins Umlaufvermögen der Bf.

Der AfA- Satz betrage nach Ansicht des FA 2,5%.

Eine Darstellung der Gewinnauswirkung betreffend die einzelnen Gebäude befände sich in der Beilage zur Schlussbesprechung (Vgl. TZ 1 BP-Bericht- damit war die Beilage zur Vorbesprechung vom 17.4.2021 gemeint).

Beilage zur Vorbesprechung vom 17.4.2021:

Pkt 1.) AfA Änderung Gebäude neu:

2016

13.657,31 €.....AfA-Differenz betreffend Musterhaus Anlagennummer2-0
 10.947,39 €.....AfA-Differenz betreffend Musterhaus Anlagennummer3-0
 22.084,20 €.....AfA-Differenz betreffend Musterhaus Anlagennummer5-0
 33.126,30 €.....Bilanzberichtigung 2016 betreffend Anlagennummer5-0
 7.407,46 €.....AfA-Differenz betreffend Musterhaus Anlagennummer6-0
 22.222,39 €.....Bilanzberichtigung 2016 betreffend Anlagennummer6-0
 8.181 €.....AfA-Differenz betreffend Musterhaus Anlagennummer7-0
 24.543 €.....Bilanzberichtigung 2016 betreffend dieses Musterhaus Anlagennummer7-0
 7.419 €.....AfA-Differenz betreffend Sanierung Musterhaus Anlagennummer7-1
 14.838 €.....Bilanzberichtigung 2016 betr. dieses Musterhaus Anlagennummer7-1
 7.925 €.....AfA-Differenz betreffend Musterhaus Anlagennummer8-0
 23.775 €.....Bilanzberichtigung 2016 betreffend dieses Musterhaus Anlagennummer8-0
 27.362 €..... AfA-Differenz betreffend Musterhaus Anlagennummer8-0
 66.086 €.....Bilanzberichtigung 2016 betreffend dieses Musterhaus Anlagennummer8-0
 12.502,41 €.....Sanierung Musterhaus Anlagennummer8

25.004,82 €.....Bilanzberichtigung 2016 betr. diese Sanierung Anlagennummer 8-0

327.081,29 €.....Summe der AfA-Korrekturen des FA

Da der AfA-Satz nach Ansicht des FA 2,5% und nicht 10% betrage, erhöhte das FA den Gewinn der Bf wie folgt:

327.081,29 €2016 (BP-Bericht S. 6; TZ 1, Konto 3200; TZ 2, Konto 6000)

Deshalb setzte das FA für 2016 Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 1,617.990,90 € an (KSt-Bescheid 2016 vom 5.5.2021).

76.954,74 €.....2017 BP-Bericht TZ 1 (Konto 3200)

92.881,07 €.....2017 BP-Bericht, TZ 2 (Konto 6000)

169.835,81 €.....Summe der strittigen, mit AfA im Zusammenhang stehenden
.....Gewinnhinzurechnungen 2017

Insbesondere wegen dieser Gewinnhinzurechnungen setzte das FA für 2017 Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 1,862.085,28 € an (BP-Bericht, S. 6; KSt-Bescheid 2017 vom 5.5.2021).

93.598,96 €.....2018 BP-Bericht TZ 1 (Konto 3200)

24.832,07 €.....2018 BP-Bericht, TZ 2 (Konto 6000)

118.431,03 €.....Summe der strittigen, mit AfA im Zusammenhang stehenden
.....Gewinnhinzurechnungen 2018

Insbesondere wegen dieser Gewinnhinzurechnungen setzte das FA für 2018 Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 2,090.614,29 € an (BP-Bericht, S. 6; KSt-Bescheid 2018 vom 5.5.2021).

Auch in TZ 2 BP-Bericht erwähnte das FA die Beilage zur Schlussbesprechung vom 17.4.2021.

Das FA setzte für 2019 Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 2,257.283,16 € an . (KSt-Bescheid 2019 vom 5.5.2021).

Das FA erließ die KSt-Bescheide 2016-2019 vom 5.5.2021.

Beschwerde vom 12.8.2021 gegen die KSt-Bescheide 2016-2018:

Dass es sich bei den strittigen Gebäuden um Musterhäuser handle, welche an einen Fertighaushersteller vermietet worden seien, sei nicht gesondert gewürdigt worden, obwohl

dieser Umstand entscheidenden Einfluss auf die Abschreibungsdauer dieser Gebäude habe (zweite Seite).

Bei Nachweis einer kürzeren Nutzungsdauer seien höhere Abschreibungssätze möglich (zweite Seite).

Die wirtschaftliche Nutzungsdauer sei oft kürzer als die technische Nutzungsdauer. Die wirtschaftliche Nutzungsdauer sei kürzer als die technische Nutzungsdauer, wenn mit fortgeschrittenem Alter des Wirtschaftsgutes ein Verlust der Konkurrenzfähigkeit (Doralt, EStG § 7 TZ 44; Hofstätter-Reichel, § 7 TZ 10; VwGH 8.8.1996, 92/14/0052) einhergehe (3. Seite).

Eine kürzere wirtschaftliche Nutzungsdauer sei konkret nachzuweisen (VwGH 12.9.1989, 88/14/0162) (3. Seite).

Die Musterhäuser dienten als Schauobjekte für potentielle Kunden und befänden sich in Musterhausparks oder am Firmengelände des Herstellers der Musterhäuser. Sie würden insbesondere an Wochenenden von vielen potentiellen Kunden besichtigt werden. Diese Häuser hätten aus verkaufstechnischen Gründen immer den aktuellen Standards zu entsprechen (3. Seite).

Auch architektonische Ansprüche und Gestaltungen würden sich laufend ändern. Dies betreffe die Innenausstattung und die äußere Form des Gebäudes (Grundrisse, Dachformen). Eine Anpassung an neue Standards sei nur durch einen Neubau zu erreichen (3. und 4. Seite).

Es gebe auch ständig neue Anforderungen an die technische Ausstattung von Gebäuden im Bereich Energie- und Wasserversorgung. Gerade die effiziente Energienutzung und Wärmeisolierung sei in den letzten Jahren in den Mittelpunkt gerückt (4. Seite).

Ein vielleicht vor 10 Jahren errichtetes Gebäude entspreche in Bezug auf die technische Ausstattung bei Weitem nicht mehr dem heutigen Standard (4. Seite).

Musterhäuser stünden idR in Musterhausparks / Fertighauszentren. Die Betreiber dieser Parks seien von der Besucherfrequenz wirtschaftlich abhängig. Aus deren Sicht müssten Musterhäuser daher immer den aktuellen Trends entsprechen, und daher seien dort Häuser, die älter als 10 Jahre seien, nicht erwünscht (4. Seite).

Auf die beiliegenden Stellungnahmen des ländlich-auen Fertighausverbandes, sowie des Fertighausunternehmens „UX Teich1“ werde hingewiesen.

Die Bf beantrage, die Abschreibungsdauer der Musterhäuser mit 10 Jahren anzusetzen (4. Seite).

Die Bf beantragte eine mündliche Verhandlung.

Die Bf legte der Beschwerde eine **Stellungnahme des ländlich-aen Fertighausverbandes vom 13. 7.2021** bei

Diese lautet:

Der Verband empfehle, die Musterhäuser nach 8- 12 Jahren zu tauschen. Dies sei branchenüblich .

1.)Musterhäuser müssten nach den aktuellen Standards ausgeführt werden. Die Modelle müssten regelmäßig angepasst werden.

2.) Gerade Dachformen und die Form der Grundrisse – die optische Gestaltung - unterlägen gewissen Trends.

3.) Die Haustechnik (Energie- und Wärmeversorgung) müsse immer auf modernstem Niveau präsentiert werden. Die Haustechnik sei in den Gebäuden fix verbaut und könne nur mit unzumutbarem Aufwand durch andere, modernere Alternativen ersetzt werden.

4.) Musterhäuser würden täglich von potentieller Kundschaft besucht. Daher nützten sie sich schneller ab.

5.) Fertighauszentren verfolgten das Ziel, potentieller Kundschaft nicht veraltete Musterhäuser zu präsentieren.

Die Bf legte ihrer Beschwerde ferner die **Stellungnahme des Fertighausunternehmens „UX Teich1 Verwaltungs GmbH & Co KG“ vom 12.7.2021** bei.

Diese lautet:

Auf Grund ihrer langjährigen Erfahrung läge die Nutzungsdauer eines überwiegenden Teils der Musterhäuser zwischen 5 und 10 Jahren. Die Nutzungsdauer eines Musterhauses könne mit rund 10 Jahren festgelegt werden.

Beschwerde vom 12.8.2021 betreffend KSt 2019:

Die Bemessungsgrundlagen 2019 seien der Höhe nach nicht nachvollziehbar dargestellt worden. Auf die Begründung der Beschwerde gegen die Bescheide 2016-2018 werde verwiesen.

Die Bf ersuche um Erlassung eines Aussetzungsbescheides gem. § 271 BAO für das Jahr 2019.

Mit Beschwerdevereinscheidungen (BVEN) vom 17. 1.2022 wurden die Beschwerden abgewiesen:

Das FA stellte fest: Eine kürzere Nutzungsdauer (ND) sei anzusetzen, wenn ein Musterhaus entsorgt werden müsse. Werde ein Musterhaus verkauft, werde die ND eine höhere sein. Der Nachweis einer kürzeren ND sei nicht erbracht worden.

Die Frage, was nachher passiere, habe man im Zuge der BP und auch im Zuge der Beschwerde nicht beantworten können. Weder sei ein Gutachten, noch seien Abbruchbescheide vorgelegt worden.

Die Schreiben des Fertighausverbandes, und der „UX Teich1 KG“ seien nicht als Beweis einer kürzeren ND anzusehen.

Das FA wies auf BFH I R 47/07 vom 23.9.2008 hin.

In diesem Urteil heißt es:

In die Bemessung der tatsächlichen ND gem. § 7 Abs 4 Satz 2 dEStG sei bei Musterhäusern auch der Zeitraum einer nach dem Ausscheiden aus dem Betrieb voraussichtlichen anschließenden Nutzung des Hauses als Wohngebäude einzubeziehen. Das gelte auch für auf fremdem Grund errichtete Fertighäuser, die zum Zwecke der Veräußerung demontiert und anderenorts wieder aufgebaut werden müssten.

.....

Es sei nicht generell eine die gesetzliche ND unterschreitende tatsächliche ND auf Grund der Funktion als Musterhaus zu veranschlagen.

Es sei von der technischen ND auszugehen, also dem Zeitraum, in dem sich das WG technisch abnutze.

Ad wirtschaftliche Nutzungsdauer: Diese könne der AfA zu Grunde gelegt werden, wenn das WG vor Ablauf der techn ND objektiv wirtschaftlich verbraucht sei. Ein wirtschaftlicher Verbrauch sei nur anzunehmen, wenn die Möglichkeit einer wirtschaftlich sinnvollen anderweitigen Nutzung oder Verwertung endgültig entfallen sei.

Nach diesen Maßstäben komme bei den Musterhäusern der Klägerin die von dieser erstrebte durchgängige Verteilung der AK oder HK durch die AfA auf den Zeitraum der voraussichtlichen Verwendbarkeit als Musterhaus in ihrem Betrieb nicht in Betracht.

Nach den Feststellungen des FG bestehe kein Anhalt dafür, dass die technische ND der Musterhäuser einschließlich des Zeitraums der regelmäßig nachfolgenden Anschlussnutzung als Wohnhäuser die gesetzliche ND unterschreite.

Ein auf die Dauer der voraussichtlichen Nutzungsmöglichkeit als Musterhaus im Betrieb der Klägerin verkürzter Abschreibungszeitraum sei nicht auf Grund wirtschaftlicher Abnutzung geboten. Denn nach den Feststellungen des FG habe die Klägerin nach der Beendigung der Nutzung als Musterhaus durch den Verkauf der Häuser – entweder mit Grundstück oder zum Abbau und Aufbau an anderer Stelle, regelmäßig nicht unerhebliche Veräußerungserlöse erzielt. Damit habe für die Bf die Möglichkeit bestanden, die zum Veräußerungszeitpunkt noch nicht abgeschrieben Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Häuser mit den Veräußerungserlösen zu kompensieren.

Ein Wirtschaftsgut sei, wenn es zwar für den Veräußerer nicht mehr entsprechend der ursprünglichen Zweckbestimmung nutzbar sei, es aber wegen seiner Nutzbarkeit für andere noch einen erheblichen Verkaufswert habe, auch aus der Sicht des Veräußerers noch nicht als verbraucht anzusehen.

Es bestehe kein Anlass, die tatsächliche ND der auf angemietetem Grund errichteten und nach dem Ende der Mietzeit zu demontierenden Musterhäuser abweichend von § 7 dESTG 1990/1997 regelmäßig auf eine geringere als die gesetzliche Nutzungsdauer zu veranschlagen. Denn auch diese Musterhäuser seien auf der Grundlage der Feststellungen des FG nach Demontage und Wiederaufbau an anderer Stelle noch als Gebäude nutzbar und deshalb veräußerbar. Durch die Demontage und den Wiederaufbau werde die Identität der WG nicht berührt. Die Musterhäuser könnten somit nicht losgelöst vom Einzelfall als zum voraussichtlichen Zeitpunkt der Demontage technisch oder wirtschaftlich verbraucht angesehen werden.

Soweit das Erk des BFH I R 47/07 vom 23.9.2008.

Vorlageantrag vom 9.2.2022:

Der Umstand, dass es sich bei diesen Gebäuden um Musterhäuser handle, sei nicht gesondert gewürdigt worden (S. 2). Ein vielleicht vor 10 Jahren errichtetes Gebäude entspreche in Bezug auf die technische Ausstattung bei Weitem nicht mehr dem heutigen Standard. Eine Anpassung an aktuelle technische Standards sei auch in diesem Bereich nur über einen Neubau des Musterhauses möglich. Die Musterhäuser stünden im Regelfall in Musterhausparks. In

solchen Parks seien Häuser, die älter als 10 Jahre seien, nicht erwünscht (S. 4). Nach der Ansicht des ländlich-aen Fertighausverbandes und des Fertighauszentrums UX Teich1 müsse die Nutzungsdauer eines Musterhauses mit 10 Jahren angenommen werden (S. 4). In keinem Musterhauspark in Österreich und schon gar nicht im Musterhausgelände eines Fertighausproduzenten werde man Musterhäuser finden, die wesentlich älter als 10 Jahre seien. Für den Abbruch eines Musterhauses sei ein Abbruchbescheid nicht erforderlich (S. 5).

Die Rechtsansicht, dass es sich bei den strittigen Gebäuden um Umlaufvermögen handle, werde in der Beschwerde nicht vertreten (S. 5).

Die geforderten konkreten Tatsachen seien eindeutig nachgewiesen worden. Es werde der Ansatz der Abschreibungsdauer von 10 Jahren begehrt. Eine mündliche Verhandlung werde begehrt (S. 5 und 6).

Vorlagebericht des FA vom 1.9.2022:

Von den betroffenen 9 Gebäuden stünden 8 in Fertighausparks und könnten nicht an diesem Standort verkauft werden. Eine Nutzung anders als zur Verkaufspräsentation sei schwer vorstellbar. Eine Demontage und Neuerrichtung von gebrauchten Fertighäusern auf einer anderen Liegenschaft sei eher nicht möglich.

Ein Gebäude im Bezirk Land 1 sei mit Grund und Boden zum Verkauf und zur Wohnnutzung geeignet. Die Häuser in den Fertighausparks seien umgebaut worden, aber von der Bf sei kein einziges Musterhaus abgerissen worden.

Die von der Fertighaus GmbH bezahlte Miete unterschreite die AfA, es sei keine Zins-, Gewinn- und Risikovergütung bezahlt worden, es sei für den Abbruch und die Entsorgung nicht vorgesorgt worden; daher läge eine Vorteilsgewährung der Bf zu Gunsten des „Teilgesellschafters und Geschäftsführers“ der Bf vor.

In Bezug auf 8 Gebäude sei eine geringere ND unsicher. In Bezug auf das Gebäude in Stadt2 ob Land 1 sei sicher, dass ein Verkauf auf dem gleichen Grund und Boden möglich sei.

Es läge eine vGA in Höhe der fehlenden Verzinsung, Risikoabdeckung, Gewinnkomponente, der Abbruch- und Entsorgungskosten vor. Der reine AfA-Unterschied sei nicht als vGA zu sehen, weil es sich um eine denkbare Auslegung einer Rechtsfrage handle.

Insgesamt werde eine weitere noch darzustellende erhebliche Erhöhung der KSt-Bemessungsgrundlage beantragt.

Erwägungen des BFG:**1.) Offene Fragen betreffend Nutzungsdauer (ND) , fremdüblicher Mietzins, gesellschaftsrechtliches Nahverhältnis****a.) Offene Fragen betreffend Nutzbarkeit der strittigen Häuser nach dem Ender ihrer Verwendbarkeit als Musterhäuser**

Die Fertighausgesellschaft m.b.H. (Fertighaus GmbH) produziert und verkauft Fertighäuser („Fertighaushäuser“).

Die bf GmbH (**FN FN1 t**) hat an die Fertighaus GmbH (**FN FN2 z**), mit welcher sie ein gesellschaftsrechtliches Nahverhältnis verbindet, 9 Musterhäuser, die bis auf eines (Vorbesprechung 25.2.2021, Ausführungen des FA betreffend Konto 6000) auf fremdem Grund und Boden standen, und die potentiellen Kunden der Fertighaus GmbH (potentiellen Käufern der „Fertighaushäuser“) als Anschauungsobjekt dienten, vermietet. 8 dieser 9 Musterhäuser standen in einem Musterhauspark auf fremdem Grund und Boden [Fertighauszentrum „UX Teich1“ PLZ4 Stadt6 , unmittelbar südlich der Kaufhaus1; Man findet in Bezug auf denselben Standort auch die Adresse Fertighauspark „UX Teich1“ , PLZ5 Stadt7; XY-Zentrum Stadt9, MAIX-KI – Straße 25, D-PLZ9 Stadt9 (bei Stadt10); Musterhauspark Stadt3, IG Straße1, 33, PLZ2 Stadt3; Musterhauspark Stadt4, MBX-Platz 9, PLZ3 Stadt4 (Häufiger wird dieser Standort mit „PLZ3 Stadt5“ bezeichnet); Musterhauspark Stadt8, S-Straße 27, PLZ6 Stadt8; Haus1center Stadt11, A-H-Straße 111, D-PLZ11 Stadt11] .

Die Bf geht auf Grund der Nutzung dieser Häuser als Ausstellungsobjekte für Personen, die sich für den Kauf eines Fertighauses interessieren, von einer Nutzungsdauer von 10 Jahren und daher von einer Jahres-AfA von 10% aus (Vorlageantrag, Beschwerde mit den Hinweisen auf ein Mail des ländlich-aen Fertighausverbandes vom 13.7.2021; Schreiben des Fertighauszentrums „UX Teich1“ Verwaltungs GmbH & Co KG vom 12.7.2021).

Das FA begehrt gem. § 8 Abs 1 EStG 1988 den Ansatz einer Nutzungsdauer von 40 Jahren und einer AfA von 2,5% pro Jahr (BP-Bericht, TZ 1 und 2).

Die Bf bringt vor, diese Musterhäuser müssten immer den aktuellen Standards entsprechen. Musterhäuser stünden idR in Musterhausparks / Fertighauszentren. Dort seien Häuser, die älter als 10 Jahre alt seien, nicht erwünscht.

Eine Anpassung an aktuelle technische Standards sei nur durch den Neubau eines Musterhauses möglich. In keinem Musterhauspark in Österreich und schon gar nicht im

Musterhausgelände eines Fertighausproduzenten werde man Musterhäuser finden, die wesentlich älter als 10 Jahre seien (Vorbringen in der Beschwerde und im Vorlageantrag; Mail des Fertighausverbandes vom 13.7.2022; Schreiben der UX Teich1 Verwaltungs GmbH & Co KG vom 12.7.2022).

Das FA behauptet unwidersprochen,

- die Bf habe vorgebracht, die Musterhäuser würden nach einer absehbaren Zeit wieder abgerissen oder auch weiterverkauft werden (BP-Bericht, TZ 1, unbestritten). Eine Dokumentation der angeblichen Angaben der Bf darüber, wer wann derlei gesagt hat, befindet sich nicht im Akt. Auch gibt es keine konkrete Dokumentation im Akt, der entnommen werden könnte, welche konkreten Fragen das FA zu diesem Beweisthema wem wann gestellt hat. Insbesondere ist auch nicht feststellbar, welche Art von Nähe die befragte Person zur Bf oder zur Fertighaus GmbH hatte (z.B. Zeuge von Hörensagen, oder langjähriger Mitarbeiter?), und welche konkrete Expertise diese befragte Person in Bezug auf das Beweisthema aufwies. Die im Akt befindlichen vagen Aktenvermerke über die Vorbesprechungen vom 12.11.2020 und vom 25.2.2021 lassen nicht erkennen, was das FA wann wen gefragt hat, und sie lassen auch nicht erkennen, wer dem FA wann was geantwortet hat.

Das FA hat in der Begründung der BVEn unwidersprochen vorgebracht, eine kürzere ND sei anzusetzen, wenn ein Musterhaus entsorgt werden müsse. Werde ein Musterhaus verkauft, werde die ND eine längere sein (Begründung der BVEn 2016-2019).

Die Frage, „was nachher passiere“, habe man im Zuge der BP und im Zuge der Beschwerde nicht beantworten können (Begründung der BVEn 2016-2019, unwidersprochen). Dass die Bf nicht habe beantworten können, was nachher, dh nach der Nutzung als Musterhaus passieren werde, wurde ebenso durch das FA nicht dokumentiert. Weder wurden insoweit konkrete Fragen des FA, deren Zeitpunkt und deren Datierung und deren Adressat, noch deren Beantwortung dokumentiert. Es ist nicht feststellbar, wer zu diesem Beweisthema wann was dem Finanzamt mitgeteilt hat. Ebenso ist das konkrete Nahverhältnis dieser befragten Person zur Bf oder zur Fertighaus GmbH (z.B. Zeuge von Hörensagen, langjähriger Mitarbeiter, etc) und auch die Expertise in Bezug auf das Beweisthema nicht feststellbar. Allerdings ist diese angebliche Unfähigkeit der Bf, zu sagen, was nach der Nutzung der Häuser als Musterhäuser passieren werde, ebenso nicht durch die Bf bestritten worden. Allerdings zitiert das FA (TZ 1 BP-Bericht) die erste angebliche Aussage der Bf zu diesem Beweisthema so: die Musterhäuser würden nach einer absehbaren Zeit entweder abgerissen oder weiterverkauft werden.

Das FA hat ferner unwidersprochen vorgebracht (Vorlagebericht vom 1.9.2022): von den betroffenen 9 Gebäuden stünden 8 in Fertighausparks und könnten nicht an diesem Standort verkauft werden.

Eine Demontage und Neuerrichtung von gebrauchten Fertighäusern auf einer anderen Liegenschaft sei lt. FA eher nicht möglich (Vorlagebericht des FA 1.9.2022, ebenso unwidersprochen). Eine Nutzung anders als zur Verkaufspräsentation sei lt. FA schwer vorstellbar (Vorlagebericht 1.9.2022, ebenso unwidersprochen). Wiederum befindet sich keine Dokumentation im Akt, wer (ladungsfähige Anschrift? Name?, konkrete Expertise in Bezug auf das Beweisthema? konkrete Art von Nähe zur Bf oder zur Fertighaus GmbH?) und wann dem FA diese Information über diese angebliche Unmöglichkeit und über diese angeblich schwer vorstellbare andere Nutzung gegeben hat. Es ist auch nicht dokumentiert, welchen beruflichen Werdegang dieser Informant bisher hatte und welche Ausbildungen er absolviert hat.

Die Angaben des FA zum Beweisthema der Nutzbarkeit der gegenständlichen Häuser nach Beendigung ihrer Verwendbarkeit als Musterhäuser sind somit vage , widersprüchlich (Musterhäuser können lt. BP-Bericht verkauft oder abgerissen werden, lt. Begründung der BVE n wisse man es nicht genau und lt. Vorlagebericht sei eine Demontage und Neuerrichtung gebrauchter Fertighäuser auf einer anderen Liegenschaft eher nicht möglich, sodass eine Nutzung anders als zur Verkaufspräsentation schwer vorstellbar sei) und sie stützen sich auch nicht auf nachvollziehbare Beweisaufnahmen.

Allerdings ist im Juni 2017 ein Musterhaus der bf GmbH (Anlagennummer Anlagennummer1-0), das vorher im Musterhauspark „UX Teich1“, PLZ5 Stadt7, Parzelle1 als Anschauungsobjekt gedient hat, an diesem Standort abgebaut und um 15.000 € verkauft worden

(Anlagenverzeichnis 2017 , handschriftlicher Vermerk bei der Anlagennummer Anlagennummer1-0 mit dem Hinweis auf den Verkauf im Juni 2017; AR der Bf Nr. 2017/229 vom 1.9.2017 in „angeforderte Unterlagen Teil 3“; Hinweis auf Konto 46000 aus 2017 Erlöse aus Anlagenverkauf 15.000 € in „Aktenvorbereitung.pdf“; ebenso Hinweis auf Konto 46000 aus 2017 mit dem Hinweis „MusterhausParzelle1“ „Arbeitsbogen pdf“).

Das FA hat ferner unwidersprochen vorgebracht (Vorlagebericht vom 1.9.2022): Ein Gebäude von den strittigen 9 Gebäuden stünde im Bezirk Land 1 und werde derzeit zur Verkaufspräsentation genutzt, sei aber mit Grund und Boden zum Verkauf und zur Wohnungsnutzung geeignet ; dies werde bei diesem Gebäude mit größter Sicherheit stattfinden.

Hiezu wird durch das BFG bemerkt:

Die Bf ist für eine kürzere als eine 40-jährige Nutzungsdauer (ND) beweispflichtig (§ 8 Abs 1 EStG 1988). Wenn es nach der Beendigung der Verwendbarkeit der gegenständlichen, in Musterhauspark stehenden Häuser (alle gegenständlichen Häuser bis auf das Gebäude in Stadt2 ob Land 1, welches in einer Siedlung liegt) als Präsentationsobjekte noch eine weitere Möglichkeit der Nutzung dieser Häuser geben sollte, zB durch Demontage und Wiederaufbau dieser Häuser an einem anderen Standort , und durch nachfolgende Wohnnutzung an diesem

anderen Standort, so wäre jedenfalls die Nutzungsdauer dieser Häuser nicht auf die Zeitdauer ihrer Verwendbarkeit als Präsentationsobjekt begrenzt (BFH vom 23.9.2008, I R 47/07).

Es liegt möglicherweise nicht außerhalb der Lebenserfahrung, dass es für Musterhäuser der Fertighausbranche nach deren Nutzbarkeit als Ausstellungsgegenstand noch eine Möglichkeit der Nachnutzung (insbesondere durch Demontage, Neuaufbau an einem anderen Standort, Verkauf oder Vermietung an eine Person, die das ehemalige Musterhaus als Wohnhaus verwendet) geben könnte (vgl. BFH vom 23.9.2008, I R 47/07).

In diesem Zusammenhang ist möglicherweise der Verkauf des Musterhauses der Bf, das sich im Musterhauspark „UX Teich1“ befand, vom Juni 2017 von Bedeutung (Anlagennummer Anlagennummer1-0 im Anlagenverzeichnis 2017; AR 2017/229, angeforderte Unterlagen Teil 3 pdf).

Die unwidersprochenen Behauptungen des FA zum Beweisthema einer möglicherweise gegebenen oder eher nicht gegebenen Nutzbarkeit der strittigen, in Musterhausparks stehenden Häuser nach deren Nutzung als Musterhäuser (BP-Bericht, BVE-Begründung und Vorlagebericht des FA) sind widersprüchlich, vage und ohne nachvollziehbar dokumentierte Beweisaufnahmen für eine Beweiswürdigung nicht geeignet (siehe oben).

Die Bf selbst (insbesondere ihr Geschäftsführer Mag. OE IE) ist zu diesem Beweisthema (Nachnutzung der strittigen Häuser nach deren Nutzung als Musterhäuser) durch das FA bisher jedenfalls nicht nachvollziehbar dokumentiert befragt worden. Es gibt kein einziges Beweismittel (z.B. Aktenvermerk, Niederschrift, Korrespondenz) im Akt, dem entnommen werden könnte, wann welcher Person (Name, ladungsfähige Anschrift, beruflicher Werdegang, Ausbildungsstand) welche konkreten sachdienlichen Fragen zu diesem Beweisthema (Veräußerbarkeit der Musterhäuser, die in einem Musterhauspark stehen, Möglichkeit der Demontage dieser Musterhäuser am bisherigen Standort im Musterhauspark, Möglichkeit der Neuerrichtung jedes Hauses an einem anderen Standort, Möglichkeit, dass der Musterhauspark in absehbarer Zeit in eine Wohngegend umgewidmet werden könnte) gestellt worden sind. Es gibt auch kein einziges Beweismittel (z.B. Aktenvermerk, Niederschrift, Korrespondenz) im Akt, dem entnommen werden könnte, was welcher der Vertreter oder Dienstnehmer der Bf oder der Mieterin der Bf (Fertighaus GmbH) darauf konkret und wann geantwortet hat.

Dass das Vorbringen des FA im BP-Bericht, der Begründung der BVEs und im Vorlagebericht des FA vom 1.9.2022 zum Beweisthema der Nachnutzung der gegenständlichen Häuser nach Beendigung ihrer Nutzbarkeit als Musterhäuser durch die Bf bis dato nicht bestritten worden ist, dient nicht der Beantwortung der ungelösten Tatfragen betreffend die Nachnutzungsmöglichkeit, da dieses Vorbringen des FA widersprüchlich, beweislos und vage ist (Musterhäuser könnten lt. TZ 1 BP-Bericht lt. Bf abgerissen oder verkauft werden, lt. BVE-Begründung habe die Frage, „was nachher passiere“, durch die Bf nicht „belegt“ werden

können, lt. Vorlagebericht sei eine Demontage und Neuerrichtung gebrauchter Fertighäuser auf einer anderen Liegenschaft eher nicht möglich, eine Nutzung anders als zur Verkaufspräsentation sei schwer vorstellbar). Der Akt enthält keinen dokumentierten Hinweis darauf, welcher Vertreter oder Dienstnehmer der Bf zu diesem Beweisthema wann und was konkret gefragt worden ist.

Tatsächlich ist bereits ein Musterhaus der Bf, das jahrelang (zumindest seit 2013) im Musterhauspark UX Teich1, Stadt6, stand, im Juni 2017 verkauft worden:

Die Bf hat von der Mieterin, die offenbar die Käuferin des im Musterhauspark abgebauten Musterhauses war, in diesem Zusammenhang als Kaufpreis 15.000 € erhalten (Rechnung Nr. 2017/229 vom 1.9. 2017; vgl. ausgebuchter Restbuchwert lt. Anlagenverzeichnis 2017 17.202,40 €; vgl. Konto 46000 aus 2017 mit dem Hinweis auf den Erlös aus einem Anlagenverkauf von 15.000 €).

Da die Mieterin von der bf GmbH – zwischen beiden besteht ein gesellschaftsrechtliches Nahverhältnis- dieses im Juni 2017 im Musterhauspark „UX Teich1“ demontierte Haus gekauft hat, erhebt sich die bisher durch das FA nicht gestellte Frage, was die Mieterin mit diesem Haus gemacht hat, insbesondere, ob sie es an einem anderen Standort wieder aufgebaut und weiterverkauft oder weitervermietet hat, und wieviel sie dafür erhalten hat. Es stellt sich auch die Frage, ob in diesem abgebauten und an einem anderen Standort möglicherweise wieder aufgebauten Haus jemand wohnt oder zumindest nach dem Verkauf 2017 gewohnt hat. Diese bisher nicht gestellten und daher unbeantworteten Fragen sind wesentlich, weil deren Beantwortung einen Hinweis darauf liefern könnte, ob die in Musterhausparks stehenden Musterhäuser der bf GmbH (8 von 9 der gegenständlichen Häuser) nach ihrer Nutzbarkeit als Präsentationsobjekt noch anderweitig nutzbar (z.B. als Wohnobjekt) sein könnten.

Es kommt möglicherweise nicht in erster Linie darauf an, ob stehende Musterhäuser von Fertighausunternehmen im Allgemeinen demontiert und an einen anderen Standort versetzt werden können, es ist aber möglicherweise streitentscheidend, ob dies für die Musterhäuser der bf. GmbH zutrifft oder nicht.

Sollte sich herausstellen, dass dieses Haus der bf GmbH mit der Anlagennummer Anlagennummer1-0 nicht nur am bisherigen Standort im Musterhauspark „UX Teich1“ im Juni 2017 abgebaut worden ist (vgl. AR Nr. 2017/229 vom 1.9.2017; vgl. Anlagenverzeichnis 2017 bei der Anlagennummer Anlagennummer1-0; vgl. „angeforderte Unterlagen, Teil 3 pdf), sondern auch an einem anderen Standort wieder aufgebaut worden ist, und dass es seit damals (ungefähr ab Juni/Juli 2017) jemandem als Wohnhaus dient, sei es, dass er selbst darin wohnt, sei es, dass er andere Personen darin wohnen lässt, so wäre dies möglicherweise ein wesentliches Indiz dafür, dass alle in Musterhausparks befindlichen Musterhäuser der Bf von ihrem bisherigen Standort abgebaut, an einem anderen Standort wieder aufgebaut werden können und jedenfalls daher nach ihrer Nutzung als Musterhaus als veräußerbar und als

weiterhin in erheblichem Ausmaß nutzbar angesehen werden können. Dies könnte sodann möglicherweise für die Richtigkeit der Annahme sprechen, dass die Nutzungsdauer der Häuser , die in einem Musterhauspark stehen (8 von 9 strittigen Häusern), nicht mit der Zeitdauer der Nutzbarkeit als Musterhaus ident ist, sondern über diese Zeitdauer der Nutzbarkeit als Musterhaus hinausgeht. Dies wiederum könnte möglicherweise für die Richtigkeit der Annahme sprechen, dass die Nutzungsdauer der in einem Musterhauspark befindlichen Musterhäuser der gesetzlich vorgegebenen Nutzungsdauer (§ 8 Abs 1 EStG 1988) entspricht.

Sollte sich jedoch herausstellen, dass das im Juni 2017 im Musterhauspark „UX Teich1“ abgebaute Musterhaus (Anlagenverzeichnis 2017, Anlagennummer Anlagennummer1-0, AR 2017/229) nicht an einem anderen Standort wieder aufgebaut worden ist, wäre dies möglicherweise ein Hinweis für die Richtigkeit der Annahme, dass die Nutzungsdauer jener Musterhäuser der Bf, die in einem der Musterhausparks stehen, grundsätzlich mit der Zeitdauer der Verwendbarkeit als Musterhaus begrenzt ist, vorausgesetzt, es gibt keine Hinweise dafür, dass in absehbarer Zeit geplant ist, die Musterhausparks oder zumindest einen Teil davon in Siedlungen umzuwidmen.

b.) offene Fragen betreffend fremdübliche Miete und gesellschaftsrechtliches Nahverhältnis

Die bf GmbH (**FN FN1 t**) hat an die Fertighaus Gesellschaft m.b.H. (**FN FN2 z**) 9 Musterhäuser, die bis auf eines (Vorbesprechung 25.2.2021, Ausführungen des FA betreffend Konto 6000) auf fremdem Grund und Boden standen, und die potentiellen Kunden der Fertighaus Gesellschaft m.b.H (potentiellen Käufern der „Fertighaushäuser“) als Anschauungsobjekt dienen sollten, vermietet. Das Finanzamt deutet ein gesellschaftsrechtliches Nahverhältnis zwischen der Vermieterin (Bf) und der Mieterin (Fertighaus GmbH) an, und behauptet, dass die Miete einem Fremdvergleich nicht standhalte (Vorlagebericht vom 1.9.2022). Das FA hat jedoch Ermittlungen über die Höhe der fremdüblichen Miete zur Gänze und über die genaue Ausprägung des gesellschaftsrechtlichen Nahverhältnis zwischen der Bf und ihrer Mieterin im Wesentlichen unterlassen.

Zwischen der Vermieterin (bf. GmbH) und der Mieterin (Fertighaus GmbH) besteht ein gesellschaftsrechtliches Nahverhältnis, dessen genaue Ausprägung (Ausmaß der mittelbaren und unmittelbaren Beteiligung) das FA im Wesentlichen nicht ermittelt hat.

Die Gesellschafter der bf GmbH waren im Streitzeitraum (Umlaufbeschlüsse 2016-2019 in „angeforderte Unterlagen- Teil 4“; FN FN1 t)

19.564,70 €.....Mag. AI RR (2,6919 %)

19.564,70 €.....Mag. OE IE (2,6919 %)

19.564,68 €.....Mag. ES IE (2,6919 %)

668.105,92 €.....Z1Z2Z3 Privatstiftung (91,9243%)

Mag. AI RR, Mag. OE und Mag. ES IE sind Geschwister (Daten aus dem zentralen Melderegister betreffend Mag. AI RR, geb. IE; Firmenbuchdaten FN FN1 t mit den Hinweisen auf die ehemaligen Gesellschafter Dr. TH IE, SD IE und die Gesellschafter im Streitzeitraum Mag. AI RR; Mag. OE und Mag. ES IE).

Über ein mögliches Nahverhältnis der drei Geschwister zur Z1Z2Z3 Privatstiftung ist nichts ermittelt worden, obwohl diese Privatstiftung die weitaus überwiegenden Gesellschaftsanteile hält.

Die Gesellschafterin der Mieterin war im Streitzeitraum ausschließlich die Bf Bf **Veranlagungs GmbH** (FN **360729** i), deren Alleingesellschafter Mag. OE IE war.

2.) Unterlassene Ermittlungen des FA:

a.)Verwendbarkeit der strittigen, in Musterhauspark stehenden Häuser (alle strittigen Häuser bis auf das Haus in Stadt2 ob Land 1) nach Beendigung ihrer Nutzbarkeit als Musterhäuser?

Bei diesen 8 in Musterhauspark auf fremdem Grund und Boden stehenden Häusern handelt es sich um die folgenden Objekte:

Anlagennummer2-0 Haus im Musterhauspark „UX Teich1“, Parzelle Nr. 13

Anlagennummer3-0..... Haus im Musterhauspark „UX Teich1“, Parzelle Nr. 37

Anlagennummer4-0..... Haus im Musterhauspark XY-Zentrum Stadt9, (Deutschland) Parzelle Nr. 55

Anlagennummer5-0..... Haus im Musterhauspark „UX Teich1“, Parzelle 36

Anlagennummer6-0..... Haus im Musterhauspark Stadt3

Anlagennummer7-0..... Haus im Musterhauspark Stadt4

Anlagennummer8-0..... Haus im Musterhauspark Stadt8

Anlagennummer8-0..... Haus im Musterhauspark in Stadt11 (Deutschland)

(Anlagenverzeichnis.pdf betreffend 2018 mit den Anlagegütern lt Konten 3200 und 6000)

Das FA hat es unterlassen, den Geschäftsführer der bf. GmbH und der Mieterin Mag. OE IE, PLZ1 Stadt1, Straße 3 3, als Zeugen zu befragen, ob das im Juni 2017 verkaufte Haus mit der Anlagennummer Anlagennummer1-0, das Ende Juni 2017 im Musterhauspark „UX Teich1“, PLZ5 Stadt7 (die Adresse desselben Musterhausparks wird im Allgemeinen auch als PLZ4 Stadt6

genannt) abgebaut worden ist, an einem anderen Standort wieder aufgebaut worden ist, und seit damals einem Käufer oder Mieter oder einer anderen natürlichen Person als Wohnobjekt oder als sonstwie genutztes Gebäude dient. Sollte dieses Haus nach der Demontage nicht wieder aufgebaut worden sein, hat es das FA unterlassen, den Geschäftsführer nach den Ursachen zu befragen, die einen Wiederaufbau verhindert haben.

Das FA hat es unterlassen, den Geschäftsführer der bf GmbH und der Mieterin Mag. OE IE als Zeugen zu befragen, ob die Musterhäuser, die in Musterhausparks stehen, am jeweiligen Standort abgebaut, und mit vertretbarem Aufwand an einem anderen Standort wieder aufgebaut und als Wohnobjekt genutzt werden können.

Für den Fall, dass der Geschäftsführer die konkrete Frage der Wiederaufbaumöglichkeit und Nutzungsmöglichkeit nach der Demontage verneint hätte, hätte es das FA unterlassen, ihn aufzufordern, nachvollziehbare Gründe für seine Ansicht zu nennen.

Bei Durchführung dieser Zeugenbefragung hätte sich möglicherweise herausstellen können, dass dieses Haus nicht nur im Juni 2017 im o.e. Musterhauspark abgebaut worden ist, sondern auch an einem anderen Standort wieder aufgebaut worden ist, und seit damals als Wohnhaus genutzt wird. Dies hätte möglicherweise zur Feststellung führen können, dass sich die Nutzungsdauer dieses Gebäudes nicht von der vom Gesetzgeber angegebenen Nutzungsdauer (§ 8 Abs 1 EStG 1988) unterscheidet.

Diese Befragung und deren mögliches Ergebnis hätte möglicherweise auch zur Feststellung führen können, dass die „Fertighaus“-Musterhäuser, die in Musterhausparks stehen, in der Regel am jeweiligen Standort abgebaut und mit vertretbarem Aufwand an einem anderen Standort wieder aufgebaut und sodann als Wohnobjekt oder anderweitig zweckmäßig genutzt werden können. Dies hätte möglicherweise zur Feststellung führen können, dass sich die Nutzungsdauer der Musterhäuser, die sich in Musterhausparks befinden, nicht von der vom Gesetzgeber angesetzten Nutzungsdauer (§ 8 Abs 1 EStG 1988) unterscheidet.

Bei Durchführung dieser Zeugenbefragung hätte sich auch möglicherweise herausstellen können, dass dieses Haus zwar im Juni 2017 im o.e. Musterhauspark abgebaut worden ist, jedoch nicht an einem anderen Standort wieder aufgebaut worden ist, und seit damals nicht mehr genutzt wird. Dies hätte möglicherweise zur Feststellung führen können, dass sich die Nutzungsdauer dieses Gebäudes nicht von der Zeitdauer der Nutzung als Musterhaus unterscheidet.

Bei Durchführung dieser Zeugenbefragung hätte sich auch herausstellen können, dass die „Fertighaus“-Musterhäuser, die in Musterhausparks stehen, zwar am jeweiligen Standort abgebaut werden können, aber nicht mit vertretbarem Aufwand an einem anderen Standort wieder aufgebaut werden können. Dies hätte möglicherweise zur Feststellung führen können,

dass die Nutzungsdauer der in Musterhausparks befindlichen Musterhäuser mit der Zeitdauer der Nutzbarkeit als Musterhäuser begrenzt ist.

Das FA hat es auch unterlassen, die Anlagenverzeichnisse der Bf der Jahre 2019-2022 und 2013-2016 in Bezug auf die Konten 3200 und 6000 zu beschaffen. Daraus hätten sich möglicherweise weitere Hinweise auf weitere Verkäufe von Musterhäusern, die in einem Musterhauspark standen, ergeben können. Daraus hätten sich möglicherweise weitere Anhaltspunkte für die Demontage und den Wiederaufbau an einem anderen Standort eines in einem Musterhauspark stehenden Musterhauses ergeben können. Daraus hätten sich auch möglicherweise Hinweise auf die tatsächliche Dauer der Verwendbarkeit der strittigen Gebäude als Präsentationsobjekt gewinnen lassen können.

Das FA hat es unterlassen, den Geschäftsführer zu befragen, ob es in Bezug auf die Musterhausparks, in welchem die Musterhäuser der bf GmbH stehen, Pläne gibt, diese Musterhausparks ab einer bestimmten Zeit voraussichtlich in Wohngebiete umwidmen zu lassen. Das FA hat es unterlassen, sämtliche vertragliche Vereinbarungen der Bf mit den Betreibern der Musterhausparks, die die Bf seit 2013 bis heute geschlossen und möglicherweise ergänzt oder auch abgeändert hat, zu beschaffen. Auch diese vertraglichen Vereinbarungen könnten Hinweise darauf enthalten, ob es derartige Pläne gibt.

Bei Durchführung dieser Beweisaufnahmen hätte sich möglicherweise auch herausstellen können, dass die Veränderung der Musterhausparks zu Wohngebieten derzeit nicht beabsichtigt ist. Dies hätte möglicherweise – vorbehaltlich der oben erwähnten möglichen Beweisergebnisse ebenso zur Feststellung führen können, dass die Nutzungsdauer der in Musterhausparks befindlichen Musterhäuser mit der Zeitdauer der Nutzbarkeit als Musterhäuser begrenzt ist.

Die Durchführung dieser bisher unterlassenen Beweisaufnahmen hätte daher möglicherweise in Bezug auf die gegenständlichen in Musterhausparks stehenden Musterhäuser zu anderslautenden Bescheiden mit dem Ansatz einer kürzeren Nutzungsdauer als der gesetzlichen Nutzungsdauer und somit zu einer höheren Afa, als sie bisher durch das FA angesetzt worden ist, führen können.

Nachvollziehbare Beweisaufnahmen zu diesem Beweisthema (Nachnutzungsmöglichkeit der als Musterhäuser genutzten Häuser nach Beendigung ihrer Nutzbarkeit als Präsentationsobjekte) fehlen bisher.

b.) fremdübliche Miete?

Die Höhe der auch im Streitzeitraum für die Musterhäuser an die Bf durch die Mieterin bezahlten Miete könnte möglicherweise der Mietaufstellung der Bf- Musterhäuser per 1.7.2020 zu entnehmen sein (Vorbesprechung 25.2.2021, pdf).

Das FA hat es unterlassen, zu ermitteln, wie hoch die voraussichtlichen jährlichen Kosten jedes einzelnen strittigen vermieteten Musterhauses gewesen sind, mit welchen die Vermieterin (Bf) im Streitzeitraum zu rechnen hatte.

Das Finanzamt hat es in diesem Zusammenhang unterlassen, sämtliche Mietverträge mit der Mieterin der Musterhäuser, die im Streitzeitraum noch gegolten haben, zu beschaffen, um beurteilen zu können, welche zu erwartenden jährlichen Kosten der Musterhäuser die Bf, und welche zu erwartenden jährlichen Kosten die Mieterin lt. Vertrag zu tragen hatte (insbesondere Wasser-, Kanalkosten, Abfallentsorgung, Heizkosten, Stromkosten, sonstige Betriebskosten, Miet-, oder Pachtkosten, Rechtskosten, Beratungskosten, Verwaltungskosten, Mietausfallswagnis, Instandhaltungskosten). In diesem Zusammenhang hat es das FA auch unterlassen, festzustellen, welche Kosten jedes einzelnen vermieteten Musterhauses die Bf im Laufe der Jahre des Streitzeitraumes tatsächlich getragen hat, und welche Kosten die Mieterin tatsächlich getragen hat.

Die Bf hat die Musterhäuser, bevor sie sie der Fertighaus GmbH vermietet hat, möglicherweise überwiegend von der Fertighaus GmbH erworben (Anlagenverzeichnis 2018; Vorlagebericht des FA, unwidersprochen). Es ist daher möglicherweise ein ins Gewicht fallender Zusammenhang zwischen den Kaufverträgen und den Mietverträgen, die die Bf mit dem jeweiligen Lieferanten der Häuser und dem jeweiligen Mieter der Häuser abgeschlossen hat, gegeben. Das FA hat es unterlassen, auch alle Kaufverträge zu beschaffen, die die Bf mit dem/den Lieferanten der Häuser abgeschlossen hat.

In Bezug auf die Mietverträge zwischen der bf GmbH und der Mieterin ihrer Musterhäuser wird bemerkt: Das FA hat es unterlassen, zu ermitteln, wie hoch - u.a. in Abhängigkeit von zu erwartenden jährlichen Kosten betreffend die Musterhäuser, die die Bf tatsächlich zu tragen hatte- die jährliche Miete für jedes einzelne strittige Musterhaus an seinem jeweiligen Standort gewesen wäre , die zwischen Fremden vereinbart worden wäre (fremdübliche Miete) (vgl. VwGH 7.12.2020 Ra 2020/15/0067).

Das FA hat es unterlassen, zu ermitteln, was im Jahr der Investition (Jahr der Anschaffung oder Herstellung der Häuser durch die bf GmbH) ein fremder , marktüblich agierender Investor als Rendite aus der Investition des für jedes Musterhaus konkret aufgewendeten Kapitals (Anschaffungs- und Herstellungskosten oder Verkehrswert) erwartet hätte. Mit dieser Rendite ist jene gemeint, die üblicherweise auf dem Markt im Jahr der Investition aus dem eingesetzten Kapital durch Vermietung gut rentierlicher Immobilien (z.B. kleinere Wohnungen im städtischen Bereich) erzielt werden konnte (Feststellung der Renditemiete) (vgl VwGH 7.12.2020 Ra 2020/15/0004; VwGH 7.12.2020 Ra 2020/15/0067).

Sollte die Bf im fortgesetzten Verfahren vor dem FA in Bezug auf die Musterhäuser einen funktionierenden Mietenmarkt für vergleichbare Häuser, die tatsächlich nachweislich fremdvermietet wurden, nachweisen, wäre zu überprüfen, ob die konkrete Vermietung der Musterhäuser, die durch die bf GmbH durchgeführt wurde, zumindest Mietrenditen ermöglichte, die bei Investition in gut rentierliche Objekte erzielbar gewesen wären.

Sollte dem nicht so sein, wäre die Bf aufzufordern, nachvollziehbar zu erklären, warum ein wirtschaftlich agierender, nur auf den Ertrag durch Mieteinnahmen bedachter Geschäftsleiter in die gegenständlichen Musterhäuser statt in Immobilien jener Art, die erfahrungsgemäß höhere Renditen abwerfen, investiert hätte (vgl VwGH 7.12.2020 Ra 2020/15/0004).

Bei Durchführung dieser Ermittlungen hätte sich möglicherweise herausstellen können, dass bei der Vermietung der Musterhäuser an die Mieterin die fremdübliche Miete wesentlich unterschritten worden ist, weshalb ein anderslautender Bescheid mit einer anderen Höhe der Einkünfte erlassen werden hätte können.

In diesem Zusammenhang (Höhe der fremdüblichen Miete in Bezug auf jedes strittige Musterhaus) hat das Finanzamt nur vage Andeutungen geäußert und keine Ermittlungen durchgeführt (Vorlagebericht vom 1.9.2022).

Mit den strittigen, an eine Gesellschaft mit Nahverhältnis vermieteten Musterhäusern sind die folgenden 9 Häuser mit den folgenden Nummern im Anlagenverzeichnis 2018 an den folgenden 7 Standorten im In- und Ausland gemeint:

Anlagennummer2-0 Haus im Musterhauspark „UX Teich1“, Stadt7, Parzelle Nr. 13
 Anlagennummer3-0..... Haus im Musterhauspark UX Teich1, Stadt7, Parzelle Nr. 37
 Anlagennummer4-0..... Haus im XY-Zentrum Stadt9, bei D- Stadt10, Parzelle Nr. 55
 85000839-0.....Haus in Stadt2 / Land 1, Steiermark, (einziges Haus, das nicht in einem
Musterhauspark, sondern in einem Wohngebiet auf eigenem Grund und
Boden der Bf steht)
 Anlagennummer5-0..... Haus im Musterhauspark UX Teich1,Stadt7 Parzelle 36
 Anlagennummer6-0..... Haus im Musterhauspark Stadt3
 Anlagennummer7-0..... Haus im Musterhauspark PLZ3 Stadt4
 Anlagennummer7-1..... Sanierungskosten des Hauses in PLZ3 Stadt4
 Anlagennummer8-0..... Haus im Musterhauspark PLZ6 Stadt8
 Anlagennummer8-0..... Haus im Musterhauspark in D- Stadt11
 Anlagennummer8-1..... Sanierung des Hauses in D- Stadt11

(Anlagenverzeichnis.pdf betreffend 2018 mit den Anlagegütern lt Konten 3200 und 6000)

c.) Das FA hat unterlassen, zu ermitteln, inwiefern im Streitzeitraum die drei Geschwister Mag. OE IE, Mag. AI RR und Mag. ES IE ein Nahverhältnis zur Hauptgesellschafterin der Bf Z1Z2Z3 Privatstiftung (FN FN4 h) hatten. Bei Durchführung dieser Ermittlungen hätte sich möglicherweise herausstellen können, dass Mag. OE IE, der mittelbare Alleingesellschafter der Mieterin (FN FN2 z), zusammen mit seinen beiden anderen Geschwistern und allenfalls zusammen mit seinen Eltern auf Grund ihres Nahverhältnisses zur Hauptgesellschafterin der Bf (Z1Z2Z3 Privatstiftung) die bf GmbH (FN FN1 t) beherrscht haben könnte, oder dass die Z1Z2Z3 Privatstiftung die bf. GmbH beherrscht haben könnte, wobei die wichtigsten Begünstigten dieser Stiftung die drei erwähnten Geschwister, unter ihnen der mittelbare Alleingesellschafter der Mieterin, allenfalls zusammen mit ihren gemeinsamen Eltern gewesen sein könnten.

d.) Bei Durchführung dieser Ermittlungen lt. Pkt b.) und c.) hätte sich möglicherweise herausstellen können,

- welche Höhe der Miete fremdüblich gewesen wäre,
- dass bei der Vermietung der Musterhäuser an die Mieterin die fremdübliche Miete wesentlich unterschritten worden sein könnte,
- und dass der mittelbare Alleingesellschafter der begünstigten Mieterin Mag. OE IE ein enges Nahverhältnis zur Hauptgesellschafterin der Bf (Z1Z2Z3 Privatstiftung) gehabt haben könnte, weshalb möglicherweise

ein anderslautender Bescheid mit einer anderen Höhe der Einkünfte erlassen werden hätte können.

e.)

In diesem Zusammenhang (a.-d.) hat das Finanzamt nur widersprüchliche (in Bezug auf die Nachnutzungsmöglichkeit) Andeutungen und ohne jedwede nachvollziehbare Ermittlungen geäußerte Andeutungen (In Bezug auf die Nachnutzungsmöglichkeit und in Bezug auf die Höhe der fremdüblichen Miete für 9 Musterhäuser) geäußert (Vorlagebericht vom 1.9.2022; BP-bericht vom 6.5. 2021; AV über Vorbesprechung vom 25.2.2021, AV über Vorbesprechung vom 12.11.2020; siehe oben Pkt 1, Pkt 2 a-d).

Das FA hat somit Ermittlungen (siehe oben a-d) unterlassen, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid erlassen werden hätte können.

Es kann nicht festgestellt werden, dass die Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes durch das BFG im Interesse der Raschheit gelegen ist; Die Beschwerde ist durch das FA am 1.9.2022 dem BFG vorgelegt worden. Der gegenständliche Beschluss des BFG über die Aufhebung und

Zurückverweisung ergeht somit zeitnahe. Eine besondere Dringlichkeit, die es erfordern würde, dass das BFG die unterlassenen Ermittlungen selbst nachholt, kann daher schon deshalb nicht festgestellt werden.

Dem Aspekt des Parteienghört kann durch die Aufhebung und Zurückverweisung rascher Rechnung getragen werden, weil das FA und die Bf im fortgesetzten Verfahren vor dem FA in einem direktem Kontakt zueinander stehen werden. Ansonsten müssten für den Fall der Entscheidung in der Sache durch das BFG alle Ermittlungsergebnisse beiden Parteien durch das BFG zur Kenntnis gebracht werden und jeweils beiden Parteien die Gelegenheit zur Stellungnahme und Gegenstellungnahme eingeräumt werden. Es wäre angesichts der Fülle der noch nachzuholenden Ermittlungen (siehe oben a-d) mit monatelangen Fristverlängerungen in einem Zweiparteienverfahren vor dem BFG zu rechnen. Das Zweiparteienverfahren vor dem BFG ist daher wesentlich zeitaufwändiger als das Verfahren mit einer Partei auf Finanzamtsebene, vor allem wenn es, wie im gegenständlichen Fall im streitentscheidenden Bereich noch keinerlei erkennbare Ermittlungen gibt.

Es sind gegenständlich auch die fremdüblichen Mietzinse für Gebäude, die sich in Deutschland befinden (Mietzinse, die Fremde für vergleichbare Gebäude vereinbart hätten), zu erheben. Dafür sind- in Fällen , in welchen wie hier noch keinerlei Ermittlungen durchgeführt worden sind, Betriebsprüfer für internationale Beziehungen besser geeignet als Richter des Bundesfinanzgerichtes, weil diese Betriebsprüfer größere Erfahrung im Auffinden internationaler Wirtschaftsdaten haben. Zudem bestehen regelmäßige Kontakte zwischen dem ländlich-aen und dem deutschen Finanzministerium, die dafür genutzt werden können, wesentlich rascher die in Deutschland fremdüblichen Mietzinse in Erfahrung bringen zu können, als dies das BFG bewerkstelligen könnte, das keine regelmäßigen Kontakte mit deutschen Behörden unterhält. Würde das BFG die Sachverhaltsermittlungen selbst durchführen, wäre daher mit einer vermeidbaren Verzögerung des Verfahrens zu rechnen (vgl. VwGH vom 15.10.2021, Ra 2019/16/0136).

Das BFG verfügt zum Unterschied vom Finanzamt über keinerlei Prüfungs- und Erhebungsorgane, sodass das Beschwerdeverfahren angesichts des gänzlichen Fehlens jedweder Sachverhaltsermittlungen im streitentscheidenden Bereich (siehe oben Pkt 1, Pkt 2 a-d) beträchtlich verzögert worden wäre, wenn das BFG die fehlenden, noch nicht einmal in erkennbaren Ansätzen vorhandenen Ermittlungen selbst nachgeholt hätte. Die besondere Kompetenz des BFG besteht nicht im erstmaligen Ermitteln eines noch völlig unbekannten Sachverhaltes, sondern in der Kontrolle der Entscheidungen der Finanzämter.

Es lässt sich zu allen streitentscheidenden Beweisthemen (insbesondere Nachnutzungsmöglichkeit der Musterhäuser nach Beendigung ihrer Nutzbarkeit als Musterhäuser, auch insbesondere fremdübliche Miete für alle 9 an 7 verschiedenen Standorten in Österreich und Deutschland vermieteten Musterhäuser) keine einzige

substanzielle, nachvollziehbar dokumentierte Beweisaufnahme des FA feststellen. Es liegen in Bezug auf die streitentscheidenden Beweisthemen keine brauchbaren, nachvollziehbar dokumentierten Ermittlungsergebnisse vor, die im Zusammenhalt mit einer allenfalls durchführbaren mündlichen Verhandlung rasch vervollständigt werden könnten. Mangels auch nur ansatzweise erkennbarer, nachvollziehbar durch das FA dokumentierter Entscheidungsgrundlagen zu den streitentscheidenden Beweisthemen

[Nachnutzungsmöglichkeit der in einem Musterhauspark stehenden Musterhäuser (8 von 9) nach Beendigung ihrer Nutzbarkeit als Musterhäuser, Höhe der fremdüblichen Miete für die 9 in Österreich und Deutschland vermieteten Musterhäuser] kann nicht festgestellt werden, dass die Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes durch das BFG mit einer erheblichen Kostenersparnis verbunden wäre, oder dass die Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes durch das BFG im Interesse der Raschheit gelegen wäre (vgl. VwGH vom 29.7.2015, Ra 2015/07/0034; vgl. VwGH 21.11.2002, 2002/20/0315; vgl. BFG RV/7101753/2013 vom 7.1.2019; vgl. Ellinger / Sutter / Urtz, BAO, 3. Auflage, § 278 TZ 2a).

f.) Ermessensentscheidung für die Aufhebung und Zurückverweisung:

aa.) Abstandnahme von der mündlichen Verhandlung:

Es ist nicht zweckmäßig, eine mündliche Verhandlung anzusetzen, wenn, wie im gegenständlichen Fall noch keinerlei brauchbare Ermittlungen über die streitentscheidenden Tatfragen (Nachnutzungsmöglichkeit in Bezug auf die 9 Musterhäuser nach dem Ende der Nutzbarkeit als Musterhäuser; fremdübliche Miete in Bezug auf die 9 vermieteten, in Österreich und Deutschland stehenden Musterhäuser) vorliegen.

Insbesondere die fehlende Ermittlung, wie hoch das fremdübliche Mietentgelt in Bezug auf die vermieteten, 9 in Österreich und Deutschland stehenden Musterhäuser gewesen wäre, lässt sich voraussichtlich nicht in einer mündlichen Verhandlung durchführen.

Das FA hat den Sachverhalt in Bezug auf die einzigen streitentscheidenden Fragen (Nachnutzungsmöglichkeit der in einem Musterhauspark stehenden Musterhäuser, fremdüblicher Mietzins in Bezug auf alle 9 in Österreich und Deutschland stehenden Musterhäuser) im Wesentlichen überhaupt nicht ermittelt. Würde das BFG die mündliche Verhandlung durchführen, und in der mündlichen Verhandlung versuchen, zumindest einen Teil der Ermittlungen durchzuführen, würde das FA in seiner bisherigen Untätigkeit geradezu bestätigt werden und auch in Zukunft keinen Grund dafür sehen, eindeutig erforderliche, vom Gesetz vorgeschriebene (§ 115 Abs 1, § 265 Abs 1 BAO) Ermittlungen durchzuführen, weil es sich dadurch jedenfalls Zeit ersparen würde. Dadurch würde das Problem nicht gelöst werden, dass das FA immer wieder Beschwerden dem BFG vorlegt, ohne eindeutig erforderliche

Ermittlungen durchzuführen, obwohl es gemäß § 115 und gemäß § 265 Abs 1 BAO dazu verpflichtet wäre, und dadurch die Beschwerdeverfahren in vermeidbarer Weise verlängert.

In der Begründung des Beschwerdeentscheidungen vom Jänner 2022 wurde die bf GmbH auf das Urteil des BFH vom 23.9.2008- I R 47/07 hingewiesen. Seit damals ist der Bf daher jedenfalls bekannt, dass es in Bezug auf die Nutzungsdauer der gegenständlichen Musterhäuser darauf ankommt, ob nach dem Ende ihrer Verwendbarkeit als Musterhäuser eine weitere Nutzungsmöglichkeit gegeben ist, oder nicht. Dennoch hat die Bf seit damals kein Vorbringen über das Vorliegen oder Nichtvorliegen einer Nutzungsmöglichkeit im Hinblick auf die gegenständlichen Häuser nach dem Ende der Verwendbarkeit als Musterhäuser erstattet. Die Aufhebung und Zurückverweisung ohne mündliche Verhandlung ist daher auch gegenüber der Bf nicht als unbillig anzusehen.

Aus diesen überwiegend verwaltungsökonomischen Gründen macht das BFG von dem ihm eingeräumten Ermessen (§ 274 Abs 3 BAO) Gebrauch, die beantragte mündliche Verhandlung vor der Erlassung des gegenständlichen Beschlusses nicht durchzuführen.

bb.) Es konnte nicht festgestellt werden, dass die Feststellung des Sachverhaltes durch das BFG im Interesse der Raschheit gelegen ist, oder mit einer erheblichen Kostenersparnis verbunden ist (siehe oben e.).

Der Richter des BFG, würde er die fehlenden Ermittlungen durchführen, wäre jener Entscheidungsträger, der erstmalig den streitentscheidenden Sachverhalt erhebt; er könnte daher seinen Kontrollaufgaben in Bezug auf die Entscheidung des FA nicht nachkommen. Der Rechtszug vom FA an das BFG würde damit ausgehöhlt werden, wenn wie hier das FA den streitentscheidenden Sachverhalt überhaupt nicht ermittelt (vgl. VwGH 21.11.2002, 2002/20/0315; VwGH 29.7.2015, Ra 2015/07/0034).

Wenn das FA die erforderlichen, im streitentscheidenden Bereich gänzlich fehlenden Ermittlungen (siehe oben a-d) durchführt, der Bf gem. § 115 Abs 2 BAO das Ergebnis der Ermittlungen vorhält, und sodann erstmalig auf der Grundlage nachvollziehbarer Beweisaufnahmen entscheidet, könnte ein weiteres Beschwerdeverfahren überhaupt vermieden werden, oder es könnte nach neuerlicher Beschwerdeerhebung auf der Ebene des BFG rasch entschieden werden, weil in diesem Fall die erforderlichen Ermittlungen bereits durchgeführt worden wären.

Zur Frage, ob Ermittlungsaufträge zweckmäßig sein könnten, siehe Pkt cc.)

cc.) Gründe für die Abstandnahme von Ermittlungsaufträgen gem. § 269 Abs 2

Das FA hat zu den streitentscheidenden Fragen (Frage der Möglichkeit einer Nachnutzung der in einem Musterhauspark stehenden Häuser nach dem Ende der Verwendbarkeit als Musterhaus, Frage der fremdüblichen Mietzinse für 9 in Österreich und Deutschland stehenden Musterhäuser) nicht einmal im Ansatz nachvollziehbar dokumentierte Ermittlungen durchgeführt.

Zum Unterschied von einer Aufhebung und Zurückverweisung hätten Ermittlungsaufträge gem. § 269 Abs 2 BAO keinerlei Außenwirkung über das gegenständliche Verfahren hinaus. Veröffentlichte Aufhebungen und Zurückverweisungen können auch durch die Organe jeder Dienststelle der Finanzämter gelesen werden und erhöhen durch die größere Außenwirkung die Chance, dass die Dienststellen der Finanzämter in Zukunft wenigstens die offenkundig erforderlichen Ermittlungen durchführen werden, bevor sie Bescheide erlassen; dies wäre nicht nur gesetzeskonform (§ 115 Abs 1 BAO), es würde auch langfristig den Arbeitsaufwand des BFG beträchtlich verringern, daher das BFG nachhaltig von vermeidbarer Ermittlungstätigkeit entlasten, und die Beschwerdeverfahren nachhaltig verkürzen (vgl. Ritz, BAO, 6. Aufl, § 278 TZ 5).

Das BFG wird durch den Rechnungshof und die Öffentlichkeit insbesondere an der Liegedauer der bei ihm anhängigen Beschwerden gemessen. Die Liegedauer der beim BFG anhängigen Beschwerden könnte für den Fall, dass das Finanzamt wenigstens seinen offenkundig erforderlichen Ermittlungspflichten vor Bescheiderlassung gem. § 115 Abs 1 BAO nachkäme, gesenkt werden. Die Aufhebung und Zurückverweisung ist ein Weg, dies zu erreichen, weil sie die Unterlassung elementarer Ermittlungen wirksam sanktioniert und weil sie eine ausreichende Öffentlichkeitswirkung hat.

Zudem verkürzt die Aufhebung und Zurückverweisung auch kurzfristig die Dauer des Beschwerdeverfahrens.

Ermittlungsaufträge hingegen lösen das Problem, dass das FA die Bescheide erlassen hat und die Beschwerden dem BFG vorgelegt hat, ohne den streitentscheidenden Sachverhalt auch nur ansatzweise zu ermitteln, und dadurch eine vermeidbare Verlängerung des Beschwerdeverfahrens verursacht, nur unzureichend. Auch wenn das BFG Ermittlungsaufträge erteilt hätte, hätte dies nichts daran geändert, dass sich die Liegedauer der Beschwerde wegen der Unterlassung der Durchführung jedweder Ermittlungen in Bezug auf die streitentscheidenden Tatfragen vor Bescheiderlassung und vor der Beschwerdevorlage an das BFG in vermeidbarer Weise erhöht hätte.

Die Aufhebung und Zurückverweisung veranlasst das FA nicht nur, die fehlenden Ermittlungen- allenfalls durch seine Erhebungsorgane oder Prüfungsorgane- durchzuführen, sie veranlasst das FA auch, die Ermittlungsergebnisse der im Verfahren vor dem FA einzigen Partei vorzuhalten (§ 115 Abs 2 BAO), bevor es neue Bescheide erlässt. Diese Einräumung von Parteiengehör durch das FA wäre im Falle eines Ermittlungsauftrages gem. § 269 Abs 2 nicht

durchsetzbar. Auch insoweit dient die Aufhebung und Zurückverweisung der Verkürzung der Beschwerdeverfahren.

Daher wird von Ermittlungsaufträgen gem 269 Abs 2 BAO Abstand genommen.

dd.)zweigliedriger Rechtszug:

Der Gesetzgeber hat einen zweigliedrigen Rechtszug (1. Finanzamt, 2. Bundesfinanzgericht, vgl. § 243 BAO) zweier voneinander unabhängiger Entscheidungsträger vorgesehen. Dh, beide Entscheidungsträger haben sich mit dem Sachverhalt auseinanderzusetzen, den Sachverhalt festzustellen, nachvollziehbare Gründe für die Sachverhaltsannahmen zu äußern und zu einer rechtlichen Beurteilung zu gelangen.

Die bekämpften Bescheide des Finanzamtes genügen diesen Anforderungen nicht. Das Finanzamt hat sich in seinen bekämpften Bescheiden nicht einmal ansatzweise mit dem gesamten streitentscheidenden Sachverhalt auseinandergesetzt, weil es zum Beweisthema der Nutzbarkeit der gegenständlichen, in Musterhausparcs stehenden Häuser nach Beendigung ihrer Verwendbarkeit als Musterhäuser , zur Höhe der einem Fremdvergleich standhaltenden Miete und zu den genauen Beteiligungsverhältnissen keine nachvollziehbaren Ermittlungen durchgeführt hat.

Dem FA kann unmöglich verborgen geblieben sein, dass es zur für die AfA streitentscheidenden (BFH vom 23.9.2008, I R 47/07) Frage der Nutzbarkeit der in Musterhausparcs stehenden Häuser nach Beendigung ihrer Verwendbarkeit als Musterhäuser nur widersprüchliche, vage und beweislose Behauptungen

[die Musterhäuser würden lt. Bf nach einer absehbaren Zeit abgerissen oder weiterverkauft werden (BP-Bericht, TZ 1); die Frage, was nachher passiere, habe im Zuge der BP wie auch in der Beschwerde nicht belegt werden können (BVE-Begründung, Pkt 2); eine Demontage und Neuerrichtung gebrauchter Fertighäuser auf einer anderen Liegenschaft sei eher nicht möglich, eine Nutzung anders als zur Verkaufspräsentation sei schwer vorstellbar (Vorlagebericht)]

geäußert hat, denen keinerlei nachvollziehbare , im Akt dokumentierte Beweisaufnahmen zu Grunde liegen.

Das FA hat in Bezug auf die Frage der fremdüblichen Mietenhöhe seine Fehler von Anfang an erkannt, und dennoch bewusst in Kauf genommen. Dies ist daran erkennbar, dass das FA im Vorlagebericht vom 1.9.2022 vorbringt, „Insgesamt werde eine weitere noch darzustellende erhebliche Erhöhung des Köst-Bemessungsgrundlage der bekämpften Bescheide beantragt“. Dh, das FA ist nicht einmal in der Lage, die von ihm begehrte erhebliche Erhöhung der Bemessungsgrundlage zu beziffern, weil es entgegen § 115 Abs 1 BAO und § 265 Abs 1 BAO auf die dafür erforderlichen Ermittlungen verzichtet hat.

Das Finanzamt verfolgt somit das Ziel, die streitentscheidenden, fehlenden Ermittlungen dem BFG aufzubürden, anstatt diese selbst durchzuführen, obwohl das FA gesetzlich verpflichtet gewesen wäre, diese Ermittlungen durchzuführen, bevor es den Akt dem BFG vorgelegt hätte (§ 265 Abs 1 BAO). Auch dies veranlasst das BFG zur Aufhebung und Zurückverweisung (vgl. VwGH 29.7.2015, Ra 2015/07/0034; vgl. Ellinger / Sutter / Urtz, BAO, 3. Auflage, § 278 TZ 2a).

3. Zulässigkeit der Revision ?

Die Bf hat 9 Musterhäuser, die der Präsentation gegenüber potentiellen Käufern von Fertighäusern dienen, an 7 verschiedenen Standorten in Österreich und Deutschland an eine Gesellschaft mit Nahverhältnis zur Bf vermietet. Die Mieterin produziert und verkauft gleichartige Musterhäuser.

Strittig sind im Hinblick auf die AfA die Nutzungsdauer dieser Musterhäuser und die Frage der Fremdüblichkeit des Mietzinses (Vorlagebericht des FA vom 1.9.2022).

Das FA geht von der gesetzlich vorgegebenen (§ 8 Abs 1 EStG 1988) Nutzungsdauer aus, die Bf setzte für die Musterhäuser nur eine zehnjährige Nutzungsdauer (bei gebraucht erworbenen Musterhäusern eine kürzere Restnutzungsdauer) an, da ein Musterhaus nur etwa 10 Jahre lang als Musterhaus verwendbar sei.

Es ist auf Grund gänzlich fehlender Beweisaufnahmen (siehe Pkt 1 a , siehe Pkt 2 a) unklar, ob die Nutzungsdauer der Musterhäuser, die in einem Musterhauspark stehen (8 von 9 Musterhäusern), über die Dauer ihrer Verwendbarkeit als Musterhäuser voraussichtlich hinausgehen wird. Nach den durch das FA bisher nicht überprüften Stellungnahmen eines Fertighausverbandes und des Betreibers eines Musterhausparks könne man ein Haus angeblich etwa ca 10 Jahre lang als Musterhaus verwenden.

Das Finanzamt hat den Geschäftsführer der bf GmbH nicht nachvollziehbar dokumentiert (durch Niederschrift, Aktenvermerk, oder Vergleichbares) befragt, ob diese Musterhäuser nach Beendigung ihrer Verwendbarkeit als Präsentationsobjekt an ihrem bisherigen Standort in einem Musterhauspark demontiert, an einem anderen Standort wiederaufgebaut werden , voraussichtlich sodann verkauft und insbesondere als Wohnobjekt genutzt werden können (vgl. BFH vom 23.9.2008 I R 47/07). Das FA hat auch keine sonstigen in diese Richtung weisenden Ermittlungen durchgeführt.

Im Akt befindet sich ein Hinweis darauf, dass die Bf eines der in einem Musterhauspark ausgestellten Häuser im Juni 2017 demontiert und verkauft hat. Der Verkauf erfolgte an die Mieterin, mit der die Bf ein gesellschaftsrechtliches Nahverhältnis verband, um 15.000 €; Nicht erhoben wurde bisher , ob dieses Haus an einem anderen Standort wieder aufgebaut, und sodann bewohnt worden ist.

Sollte eine Nachnutzung der als Musterhäuser in einem Musterhauspark dienenden Häuser (8 von 9) nach Beendigung der Verwendbarkeit als Musterhäuser nicht erwartet werden können, wäre die Nutzungsdauer dieser Häuser auf die voraussichtliche Zeitdauer der Verwendbarkeit als Musterhaus begrenzt (vgl. BFH 23.9.2008, I R 47/07).

Bei Durchführung der fehlenden Ermittlungen (siehe insbesondere oben Pkt 1, Pkt 2 a-d) hätte sich möglicherweise herausstellen können, dass die Nutzungsdauer der in einem Musterhauspark stehenden Häuser auf die Zeitdauer der Verwendbarkeit als Präsentationsobjekt begrenzt ist. Dies hätte möglicherweise zum Ansatz einer kürzeren als der gesetzlichen Nutzungsdauer, zu einer höheren AfA und damit zu anders lautenden Bescheiden führen können.

Das FA behauptete ferner, die Miete halte der Höhe nach einem Fremdvergleich nicht stand, ohne auch nur ansatzweise zu erheben (siehe oben Pkt 1 b, Pkt 2 b), wie hoch die fremdübliche Miete der 9 Musterhäuser gewesen wäre.

Es wurden daher Ermittlungen unterlassen, bei deren Durchführung anders lautende Bescheide in Bezug auf den Streitzeitraum hätten erlassen werden können.

Die Beschwerde wurde dem BFG am 1.9.2022 vorgelegt, das BFG hat somit den gegenständlichen Beschluss (Aufhebung und Zurückverweisung) zeitnahe ergehen lassen. Hinweise darauf, dass die Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes durch das BFG im Interesse der Raschheit gelegen ist, bestehen daher nicht.

Zu den streitentscheidenden Beweisthemen (Nachnutzungsmöglichkeit der Musterhäuser nach Beendigung ihrer Nutzbarkeit als Musterhäuser; fremdübliche Miete für alle 9 vermieteten Musterhäuser, die sich an 7 verschiedenen Standorten in Österreich und Deutschland befanden) hat das FA keine nachvollziehbar dokumentierten Beweisaufnahmen durchgeführt. Es liegen in Bezug auf die streitentscheidenden Beweisthemen keine brauchbaren, nachvollziehbar dokumentierten Ermittlungsergebnisse vor, die rasch vervollständigt werden könnten. Mangels auch nur ansatzweise erkennbarer, nachvollziehbar durch das FA dokumentierter Entscheidungsgrundlagen zu den streitentscheidenden Beweisthemen kann nicht festgestellt werden, dass die Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes durch das BFG mit einer erheblichen Kostenersparnis verbunden wäre (Vgl. VwGH 29.7.2015, Ra 2015/07/0034; vgl. BFG RV/7101753/2013 vom 7.1.2019).

Die durch die Bf begehrte mündliche Verhandlung wurde im Rahmen des dem BFG eingeräumten Ermessens (§ 274 Abs 3 Z 3 BAO) insbesondere (siehe genauer oben Pkt 2 f.aa) deshalb nicht durchgeführt, weil noch keinerlei brauchbare Ermittlungen über die streitentscheidenden Tatfragen (Nachnutzungsmöglichkeit, fremdübliche Miete für alle Musterhäuser) vorliegen. Es ist nicht zweckmäßig, eine mündliche Verhandlung anzusetzen,

wenn, wie im gegenständlichen Fall der streitentscheidende Sachverhalt nicht einmal ansatzweise ermittelt worden ist.

Ermittlungsaufträge gem. § 269 Abs 2 BAO wurden insbesondere aus folgenden Gründen nicht erteilt:

Zum Unterschied von einer Aufhebung und Zurückverweisung hätten Ermittlungsaufträge gem. § 269 Abs 2 BAO keinerlei Außenwirkung über das gegenständliche Verfahren hinaus. Veröffentlichte Aufhebungen und Zurückverweisungen erhöhen durch die größere Außenwirkung die Chance, dass die Dienststellen der Finanzämter in Zukunft wenigstens die offenkundig erforderlichen Ermittlungen durchführen, bevor sie Bescheide erlassen; dies wäre nicht nur gesetzeskonform (§ 115 Abs 1 BAO), es würde auch den Arbeitsaufwand des BFG beträchtlich verringern, das BFG entlasten, und damit die Beschwerdeverfahren verkürzen (vgl. Ritz, BAO, 6. Aufl, § 278 TZ 5). Auf Pkt 2 f .cc wird im Übrigen verwiesen.

Das BFG , würde es die fehlenden Ermittlungen durchführen, wäre jener Entscheidungsträger, der erstmalig den streitentscheidenden Sachverhalt erhebt. Der Rechtszug vom FA an das BFG würde ausgehöhlt werden, wenn das FA, wie im gegenständlichen Fall geschehen, den streitentscheidenden Sachverhalt überhaupt nicht erhebt.

Das BFG hebt im Rahmen des ihm obliegenden Ermessens die bekämpften Bescheide und Beschwerdeentscheidungen auf und verweist die Sache an das FA zurück (§ 278 Abs 1 BAO). Dabei handelt es sich um eine Ermessensentscheidung und nicht um eine Rechtsfrage von erheblicher Bedeutung i.S. von Art 133 Abs 4 B-VG.

.

Klagenfurt am Wörthersee, am 30. Dezember 2022

