

BESCHLUSS

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. Susanne Zankl in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch hba - Held Berdnik Astner & Partner Rechtsanwälte GmbH, Karmeliterplatz 4, 8010 Graz, über die Beschwerde vom 17. Dezember 2012 gegen die Bescheide des Finanzamtes Salzburg-Stadt (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 12. Oktober 2012 betreffend Haftung für die Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 2006, 2007, 2008, 2009, 2010, 05/2010-04/2011 und 05/2011-04/2012, Steuernummer ***BF1StNr1***, beschlossen:

Die angefochtenen Bescheide vom 12.10.2012 sowie die Berufungsvorentscheidungen vom 15.10.2013 werden gemäß § 278 Abs. 1 Bundesabgabenordnung unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahren und Sachverhalt

Die Beschwerdeführerin (Bf) ist im Firmenbuch Salzburg unter der Nr. registriert. Die Gesellschaft wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 07.05.1992 gegründet.

Im Jahr 2012 wurde bei der Bf eine **Außenprüfung gem. § 147 Bundesabgabenordnung (BAO)**. Gegenstand der Prüfung waren unter anderem die **Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 2006 bis 2010, eine Nachschau erfolgte für den Zeitraum 05/2010-04/2012**.

Im BP-Bericht vom 10.10.2012 wurden diesbezüglich **folgende Feststellungen** getroffen:

Betriebsgegenstand der Gesellschaft ist das Realitätswesen und die Projektentwicklung. Das Geschäftsjahr umfasst den Zeitraum 01.05. - 04.04. .

Alleinige Gesellschafterin der Bf ist Frau I.S.. Alleinige handelsrechtliche Geschäftsführerin der Bf ist Frau T., welche auch die Tochter der Alleingesellschafterin ist.

[...]

.....

[...]

.....

[...]

.....

[...]

.....

In der Folge erließ das Finanzamt unter anderem die **Bescheide vom 12.10.2012 betreffend die Haftung für die Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 2006 bis 2010, 05/2010-04/2011, 05/2011-04/2012.**

Gegen diese Bescheide wurde am 17.12.2012 **Beschwerde** (vormals Berufung) erhoben und unter anderem ausgeführt:

Die Beschwerdeführerin ist in der Immobilienbranche tätig, wobei das Augenmerk der Beschwerdeführerin vor allem auf der Immobilienprojektierung und damit auf der Wertsteigerung für Verkäufer, Vermieter, Eigentümer und Investoren liegt; sei es durch wertsteigernde Umwidmungen, durch Nachverdichtungen von Bestandsobjekten, durch Umsetzung von Sanierungs- und Strukturierungskonzepten hinsichtlich Altbauten, durch Erlangung einer maximalen Ausnutzung von Grundflächen, etc.. Diese Maßnahmen sollen zur Maximierung des Verkaufserlöses bzw. des Mietertrages führen. Die Tätigkeit der Beschwerdeführerin besteht somit nur am Rande in der Vermittlung von am Markt vorhandene Immobilien, ohne dass diese zuvor baulichen und/oder ausstattungsmäßigen Veränderungen unterzogen werden.

Um erfolgreich zu sein, ist es für die Beschwerdeführerin nicht nur notwendig, entsprechende Geschäftsideen mit persönlichem Engagement zu verfolgen, sondern bedarf es zur Realisierung von Geschäftsideen jedenfalls auch einer entsprechenden Glaubwürdigkeit, zumal Kunden Immobiliengeschäfte, teilweise in Höhe mehrerer Millionen Euro, nur mit bzw. über ein glaubwürdiges Unternehmen abwickeln. Diese Glaubwürdigkeit kann durch eine entsprechende Kapitalausstattung und/oder durch entsprechende Referenzobjekte sichergestellt werden. Zumal die Kapitalausstattung der Beschwerdeführerin lediglich € 36.400,00 beträgt, sind eigene

Immobilien bzw. Immobilienbeteiligungen für die Beschwerdeführerin zur Erlangung von Glaubwürdigkeit - und damit für den unternehmerischen Erfolg der Beschwerdeführerin - essentiell.

.....

Die Wohnung war im Kaufzeitpunkt weder bewohnbar, noch befand sie sich in jenem Zustand, welcher einem Referenzobjekt im mittleren bis gehobenen Preissegment entspricht und war dies auch hauptausschlaggebend für das Scheitern der Veräußerungsversuche. Allein aus diesen Gründen wurden die in der Niederschrift und im Außenprüfungsbericht angeführten Ausstattungsgegenstände in der Wohnung fix eingebaut. Entgegen der Ansicht der belangten Behörde richtet sich diese Ausstattung nicht nach den Bedürfnissen der Geschäftsführerin und fällt diese Ausstattung auch nicht unter die Kategorie Luxus. Vielmehr war diese Ausstattung erforderlich; einerseits um die Wohnung überhaupt in einen bewohnbaren Zustand zu versetzen (so wurden beispielsweise eine Küche eingebaut, das Badezimmer verflies und diverse Elektroinstallationen durchgeführt); andererseits soll die Ausstattung zu einem überzeugenden Gesamteindruck der Kunden über das unternehmerische Know-How der Beschwerdeführerin, vor allem im Bereich Immobilienprojektierung, führen. Dass hierfür keine Billigausstattung verbaut werden konnten, sondern die Ausstattung einem gehobenen (im Übrigen jedoch keinesfalls besonders luxuriösen) Standard entsprechen musste, ist in Anbetracht dieses Zweckes klar nachvollziehbar. Auch wird von der belangten Behörde der Umstand, dass die gewählte Ausstattung, insbesondere auch der Einbau eines altbaugerechten Geländers, stilgerechter Leuchtmittel und entsprechender Spiegel im Badezimmer, die Ergänzungen der denkmalgeschützten Fensterverkleidungen, die Heizkörperverkleidungen in den denkmalgeschützten Fensterlaibungen, das Anbringen von Markise und Jalousien, der Einbau von Insektengittern, die Vergitterung der Fenster und der Einbau einer Alarmanlage, etc. der nachhaltigen Wertsteigerung für eine allenfalls zukünftig Verwertung der Immobilie dient, nicht entsprechend gewürdigt.

Zudem ist festzuhalten, dass die Beschwerdeführerin der Alleingeschäftsführerin, deren alleiniger Verdienst die nachhaltig positive Entwicklung des Unternehmens der Beschwerdeführerin war und ist (dazu noch ausführlich unten Punkt 2.2.2.b) und c)), ein entsprechendes Geschäftsführergehalt schuldet, welches durch die Zurverfügungstellung der gegenständlichen Wohnung als Dienstwohnung teilweise abgedeckt werden kann (dazu, insbesondere zu den Vorteilen gegenüber einer Vermietung der Wohnung an Dritte, noch ausführlich unten Punkt 2.2.3.). Die Wohnung wurde der Alleingeschäftsführerin nach diversen Arbeiten ab Dezember 2005 als Dienstwohnung zur Verfügung gestellt.

Die im Außenprüfungsbericht angeführte Entscheidung des VwGH vom 28.05.2009, 2009/15/0100 kann sohin nicht ins Treffen geführt werden: Während dieser Entscheidung ein Sachverhalt zugrunde lag, in welchem ein Gebäude teils unternehmerisch, teils privat genutzt

wurde, dient die gegenständlich Wohnung mehreren unternehmerischen Zwecken der Beschwerdeführerin, so vor allem als Referenzobjekt, Wertanlage und Sicherungsmittel. Die Umsätze bezüglich dieser Wohnung sind daher allesamt für das Unternehmen der Beschwerdeführerin ausgeführt. Die betrieblichen Beweggründe wurden der belangten Behörde im Rahmen der Außenprüfung mehrmals dargelegt und damit die von der belangten Behörde getroffene Annahme, dass gegenständlich eine Vorteilszuwendung der Alleingesellschafterin an deren Tochter beabsichtigt gewesen sei, widerlegt.

.....

Für die steuerliche Beurteilung des Geschäftsführerbezuges ist der gesamte Geschäftsführerbezug heranzuziehen. Dabei sind Sachbezüge gemäß der zu § 15 EStG ergangenen Sachbezugswerteverordnung zu bewerten, sofern es sich nicht um wesentlich beteiligte Gesellschafter-Geschäftsführer gemäß § 22 Z 2 EStG handelt. Der auf diese Weise ermittelte Gesamtgeschäftsführerbezug ist sodann dem wirtschaftlichen Erfolg des Unternehmens gegenüber zu stellen und auf seine Angemessenheit hin zu überprüfen. Bei nur einem Geschäftsführer ist die Fremdüblichkeit des Bezuges im Rahmen eines tatsächlichen äußeren Vergleiches in derselben Branche zu beurteilen.

Sowohl die Anwendung der Sachbezugswerteverordnung als auch die Vornahme eines tatsächlichen äußeren Fremdvergleiches hat die belangte Behörde gegenständlich unterlassen.

a) Der Gesamtgeschäftsführerbezug (Geldbezug, Sachbezüge "Dienstfahrzeug" und "Dienstwohnung", Pensionszusage) der Alleingeschäftsführerin der Beschwerdeführerin betrug in den Geschäftsjahren 2005/06 bis 2010/11 monatlich durchschnittlich EUR 12.799,92.

Der Geldbezug der Alleingeschäftsführerin beträgt seit Beginn ihrer Geschäftsführertätigkeit monatlich EUR 7.500,00 (14 mal pro Jahr) und wurde - trotz notorisch rasant steigender Inflation und trotz steigendem Geschäftserfolg (dazu sogleich) - bisher nie erhöht bzw. valorisiert, hat sohin massiv an Kaufkraft verloren.

Wie dargelegt ist Frau T. seit der Gesellschaftsgründung im Jahr 1992 Alleingeschäftsführerin der Beschwerdeführerin und seit ihrem Ausscheiden als Gesellschafterin im Jahr 1996 weder unmittelbar noch mittelbar an der Beschwerdeführerin beteiligt. Daher hat die Beschwerdeführerin die Sachbezugswerteverordnung gegenständlich zutreffender Weise angewendet, sohin den Sachbezug "Dienstfahrzeug" und den Sachbezug "Dienstwohnung" verordnungskonform bewertet. Festzuhalten ist, dass - im Gegensatz zu Erlässen - die Sachbezugswerteverordnung zwingend zu beachten ist. Der Steuerpflichtige hat einen Rechtsanspruch auf die Anwendung der verordneten Sachbezugswerte, und zwar selbst dann, wenn diese Werte deutlich unter dem Mittelpreis des Verbraucherortes liegen.

Diesem Gesamtgeschäftsführerbezug ist der Erfolg des Unternehmens der Beschwerdeführerin gegenüberzustellen, welcher in den vergangenen Jahren aufgrund der Verdienste der Geschäftsführerin beträchtlich gestiegen ist: Während die Beschwerdeführerin zum Stichtag 30.04.1996 noch ein negatives Eigenkapital in Höhe von ÖS 2.136.440,28 auswies betrug das Eigenkapital der Beschwerdeführerin zum Stichtag 30.04.2010 EUR 839.723,15, was eine Steigerung von EUR 994.984,32 bedeutet. In den Geschäftsjahren 2004/05 bis 2009/10 konnte durchschnittlich ein Bilanzgewinn in Höhe von EUR 904.146,92 erzielt werden.

Die Leistung der Alleingeschäftsführerin, welche zur dieser sehr guten Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens der Beschwerdeführerin führte, ist umso mehr als außergewöhnlich einzustufen, zumal neben der Alleingeschäftsführerin lediglich deren Ehemann, H.R.H. P.T., geringfügig beschäftigt und ein weiterer Mitarbeiter als freier Dienstnehmer für die Beschwerdeführerin tätig war. Wie in der Niederschrift sowie im Außenprüfungsbericht jeweils unter Tz 1 zutreffend festgestellt wurde, ist sohin "die gesamte wirtschaftliche Tätigkeit bzw. der Unternehmenserfolg der GmbH von der Arbeitsleistung von Frau T. abhängig".

An dieser Stelle ist festzuhalten, dass der Mitarbeiter S. für erfolgreiche Geschäftsabschlüsse von der Beschwerdeführerin 40% jener Provision erhält, welche der Beschwerdeführerin zufließt; dies ohne weitere Verpflichtungen - wie sie die Alleingeschäftsführerin treffen - erfüllen zu müssen.

Im Branchenvergleich lag/liegt die Alleingeschäftsführerin im bundesland- aber auch bundesweiten Spitzenfeld: Wie von der belangten Behörde noch in der Niederschrift vom 13.07.2012 richtig festgehalten wurde, erzielte die Alleingeschäftsführerin für die Beschwerdeführerin im gegenständlichen Zeitraum einen Umsatz von durchschnittlich EUR 610.891,64 pro Jahr, sohin mehr als dreimal so viel (I) wie ein durchschnittlicher Mitarbeiter eines anderen Unternehmens dieser Branche (vgl insbesondere das Verhältnis Umsatz/Mitarbeiter der Salzburger Immobilienkanzlei Alexander Kurz im Maklerranking 2011).

Des Weiteren ist festzuhalten, dass die Firma M. Immobilien GmbH, welche auch im preislich gehobenen Marktsegment tätig ist, mit Herrn S. eine Provisionsvereinbarung samt Zielvereinbarung für das Jahr 2006 abgeschlossen hat, wonach Herrn S. bei einem Provisionsumsatz von über EUR 110.001,00 eine Provision in Höhe von 50% des Provisionsumsatzes zusteht. Die sReal Immobilienvermittlung GmbH gewährt bei einer Betriebsleistung ab EUR 125.000,00 eine Provision in Höhe von 50% bzw. ab einer Betriebsleistung von EUR 250.000,00 eine Provision in Höhe von 55%. Daher ist der gegenständliche Gesamtgeschäftsführerbezug der Alleingeschäftsführerin, welche neben dem operativen Geschäftsbetrieb auch noch den allgemein-organisatorischen und strategischen Bereich im Unternehmen der Beschwerdeführerin abdeckt, jedenfalls fremdüblich.

.....

Bei der Wohnraumbewertung sind Abweichungen vom verordneten Sachbezugswert in der Regel nur zugunsten des Steuerpflichtigen zulässig. Die ordnungseigene Ausnahme (Öffnungsklausel) des § 2 Abs 4, wonach für Wohnraum, dessen um 25% verminderter üblicher Mittelpreis des Verbrauchsortes um mehr als 100% höher ist als sich der aus Abs 1 und 3 leg cit ergebende Wert, der um 25% verminderte fremdübliche Mietzins anzusetzen ist, greift gegenständlich nicht:

Die belangte Behörde hat EUR 11,00/m² als fremdüblichen Mietzins angesetzt, dies unter Bezugnahme auf Erhebungen der Wirtschaftskammer. Dabei übersieht die belangte Behörde, dass im Immobilienpreisspiegel für den gegenständlichen Zeitraum ein derart hoher Mietzins gar nicht ausgewiesen wird und dass zwischen solchen Objekten, für welche der Mietzins gemäß § 1 Abs 4 MRG frei vereinbart werden darf, und jenen Objekten, für welche der Mietzins gemäß § 16 MRG angemessenen sein muss, zu differenzieren ist. Würde die Beschwerdeführerin die gegenständliche Wohnung am freien Markt vermieten, unterläge sie dabei dem Regime des § 16 MRG (angemessener Mietzins gemäß Abs 1 leg cit; Befristungsabschlag von 25% gemäß Abs 7 leg cit). Laut aktueller und konkreter Auskunft des Mieterschutzverbandes Österreich, Landesverband Salzburg, liegt gegenständlich der Richtwertmietzins Kategorie A derzeit bei EUR 7,12/m², der angemessene Mietzins etwas über diesem Wert (zum Stichtag 01.04.2006 lag der Richtwertmietzins Kategorie A bei EUR 6,31/m², der angemessene Mietzins etwas über diesem Wert). Somit hat die belangte Behörde ihren Berechnungen einen völlig überhöhten Ausgangswert zugrunde gelegt.

*Die Alleingeschäftsführerin erhält für ihre Geschäftsführertätigkeit bereits seit Mitte der 1990er Jahre eine Dienstwohnung als Sachbezug. Entgegen den Ausführungen in der Niederschrift und im Außenprüfungsbericht wurde die Gewährung dieses Sachbezuges zwischen der Beschwerdeführerin und der Alleingesellschafterin schriftlich dokumentiert. Dies erfolgte noch vor Bezug der gegenständlichen Wohnung in dem als "Umlaufbeschluss" titulierten Dokument vom 13.08.2005, welchem eindeutig der Charakter einer schriftlichen Vereinbarung zukommt, zumal beide für die Zeichnung in Betracht kommenden Personen, nämlich Frau I.S. als Alleingesellschafterin einerseits und Frau T. als Alleingeschäftsführerin andererseits, unterzeichneten. Die Bezeichnung des Dokumentes als "Umlaufbeschluss" ist unschädlich. Zu diesem Ergebnis führt auch die Anwendung des der österreichischen Rechtsordnung immanenten Grundsatzes *falsa demonstratio non nocet*.*

Die Beschwerdeführerin hat sohin mit der Alleingeschäftsführerin hinsichtlich der gegenständlichen Wohnung schriftlich vereinbart, dass

- die Alleingeschäftsführerin die gegenständliche Wohnung "unentgeltlich" - gemeint "ohne Verpflichtung zur Zahlung eines gesonderten Entgeltes" - nutzen darf (dieses Rechtsgeschäft ist nichtsdestotrotz entgeltlicher Art, da die Zurverfügungstellung einen Bestandteil des Geschäftsführerbezuges darstellt und auch stets als solcher verrechnet und der Finanzverwaltung gegenüber offengelegt wurde);*

- die gegenständliche Wohnung die bisherige Dienstwohnung ersetzt;
- das Nutzungsrecht an die Dauer des Dienstverhältnisses geknüpft ist.

Damit war/ist die rechtliche Qualifikation dieses Rechtsverhältnisses zwischen der Beschwerdeführerin und der Alleingeschäftsführerin klar. Insbesondere kann die Alleingeschäftsführerin aufgrund dieser Vereinbarung gegenüber der Beschwerdeführerin keine Rechte aus dem MRG geltend machen (vgl § 1 Abs 2 Z 1 MRG; zum Vorteil dieser rechtlichen Gestaltung für die Beschwerdeführerin siehe sogleich).

.....

Zudem liegt es jedenfalls im unternehmerischen Ermessen der Beschwerdeführerin, die gegenständliche Wohnung als Sachbezug zur Verfügung zu stellen. So gab und gibt es nach wie vor unternehmerische Gründe, welche für die Zurverfügungstellung an die Alleingeschäftsführerin als Sachbezug bzw. gegen eine Vermietung an Dritte sprechen:

Wie dargelegt bezweckte die Beschwerdeführerin mit dem Erwerb und den diversen Investitionen unter anderem, ein Repräsentationsobjekt zu schaffen, welches die Fachkompetenz der Beschwerdeführerin widerspiegelt, um auf diese Weise Kunden, Geschäftspartner und Investoren zu Geschäftsabschlüssen mit der Beschwerdeführerin zu bewegen. Um zweckdienlich zu sein, war und ist es aber unabdingbar, dass die Wohnung der Beschwerdeführerin für Besichtigungen bzw. die Abhaltung von Terminen jederzeit zur Verfügung steht. Dies wäre unzweifelhaft nicht der Fall, hätte man die Wohnung nach den erfolglosen Verkaufsvermittlungsversuchen am freien Markt zur Vermietung angeboten und sodann an einen Dritten vermietet; denn die Vereinbarung eines jederzeitigen Zutrittsrechtes der Beschwerdeführerin durch die Geschäftsführerin oder andere Mitarbeiter mit einem Mieter sowohl gesetzlich unzulässig als auch faktisch undurchführbar wäre:

Gemäß § 8 Abs 2 MRG hat der Mieter das Betreten des Mietgegenstandes durch den Vermieter oder die von diesen beauftragten Personen aus wichtigen Gründen zu gestatten, wobei allerdings die berechtigten Interessen des Mieters nach Maßgabe der Wichtigkeit des Grundes angemessen zu berücksichtigen sind. Nach herrschender Meinung kann zwar auch in der Besichtigung des Mietgegenstandes durch Kauflustige ein solcher wichtiger Grund erblickt werden, ist jedoch jedenfalls - das heißt auch in jedem Einzelfall - zwingend eine Interessensabwägung vorzunehmen und darf das Zutrittsrechts des Vermieters nur in schonender Weise geschehen, sohin jedenfalls ausschließlich nach entsprechender Anmeldung und Terminabsprache zu den üblichen und dem Mieter zumutbaren Tageszeiten.

Somit wäre im Rahmen eines Mietverhältnisses mit Dritten zwar eine gelegentliche Besichtigung der Wohnung mit potenziellen Käufern rechtlich wohl noch zulässig, während eine willkürlich und/oder tagtägliche Besichtigung/Terminabhaltung mit Personen, welche beispielsweise an der Art und Weise der Projektrealisierung durch die Beschwerdeführerin

interessiert sind, jedenfalls unzulässig wäre. Demgegenüber ermöglicht die gegenständliche Konstellation rechtlich wie faktisch eine jederzeitige Besichtigung/Terminabhaltung, zumal die geschäftlichen Interessen der Alleingeschäftsführerin als organschaftliche Vertreterin der Beschwerdeführerin freilich mit den geschäftlichen Interessen der Beschwerdeführerin übereinstimmen.

Ein weiterer Vorteil der gewählten Vorgehensweise liegt in der rechtlichen Verknüpfung des Wohnungsnutzungsrechtes der Alleingeschäftsführerin mit deren Dienstverhältnis zur Beschwerdeführerin (siehe bereits oben Punkt 2.2.3.b)): Während das MRG dem Vermieter hinsichtlich der Möglichkeit, Mietverhältnisse zu befristen, aber auch betreffend Kündigung und Räumung, enge Grenzen setzt (vgl insbesondere §§ 29 30, 33, 34, 35 MRG) und damit eine allfällige zukünftige Verwertung erheblich verzögern würde, ist eine Dienstwohnung jedenfalls bereits mit faktischer Beendigung des Dienstverhältnisses - auf welche Art auch immer, ob zulässiger oder unzulässiger Weise - sofort zu räumen. Im Übrigen ist anzunehmen, dass sich der oben dargelegte Interessensgleichlauf auch bei einer allfälligen zukünftigen Verwertung positiv auswirkt.

Zusammenfassend bringt die unternehmerische Entscheidung, die gegenständliche Wohnung im Rahmen eines Sachbezuges als Dienstwohnung zur Verfügung zu stellen statt an einen Dritten zu vermieten, der Beschwerdeführerin sowohl de facto als auch de jure erhebliche Vorteile, welche - trotz umfassender Darlegung im Rahmen der Außenprüfung - von der belangten Behörde unbeachtet blieben.

.....

Abgesehen von der Annahme eines völlig überhöhten, den Immobilienpreisspiegeln nicht entnehmbaren Monatsmietzinses von EUR 11,00/m² (siehe bereits oben unter Punkt 2.2.3.a)) hat die belangte Behörde auch zulasten der Beschwerdeführerin falsch gerechnet, indem sie einen Monatsmietzins von EUR 11,08/m² in Ansatz brachte.

.....

Die Vorgehensweise der belangten Behörde ist generell nicht systemkonform, zumal sie für die verdeckte Gewinnausschüttung die Differenz zwischen der ihres Erachtens "fremdüblichen Miete" und den seitens der Beschwerdeführerin angesetzten verordneten Sachbezugswerten heranzog. Hier hätte (wenn schon) auch der Sachbezug mit Umsatzsteuerrückverrechnung ausgeschieden werden müssen.

.....

Die Haftungsbescheide

- *Haftungsbescheid des Finanzamtes Salzburg-Stadt vom 12.10.2012 für den Zeitraum 2006,*
- *Haftungsbescheid des Finanzamtes Salzburg-Stadt vom 12.10.2012 für den Zeitraum 2007,*

- *Haftungsbescheid des Finanzamtes Salzburg-Stadt vom 12.10.2012 für den Zeitraum 2008,*
- *Haftungsbescheid des Finanzamtes Salzburg-Stadt vom 12.10.2012 für den Zeitraum 2009,*
- *Haftungsbescheid des Finanzamtes Salzburg-Stadt vom 12.10.2012 für den Zeitraum 2010,*
- *Haftungsbescheid des Finanzamtes Salzburg-Stadt vom 12.10.2012 für den Zeitraum 05/2010-04/2011,*
- *Haftungsbescheid des Finanzamtes Salzburg-Stadt vom 12.10.2012 für den Zeitraum 05/2011-04/2012, ,*

sind jeweils im Spruch fehlerhaft wie folgt:

"Gemäß § 95 Abs. 2 EStG iVm § 202 BAO und § 224 BAO wird der gemäß § 95 Abs. 3 EStG zum Abzug Verpflichtete (GmbH) zur Haftung der Kapitalertragsteuer iHv € 66.894,25 herangezogen und wird aufgefordert, diesen Betrag innerhalb eines Monats ab Zustellung dieses Bescheides zu entrichten. Personen, die nach Abgabenvorschriften für eine Abgabe haften, werden durch Geltendmachung dieser Haftung zu Gesamtschuldnern."

Sowohl der spruchgemäße Abgabebetrag von EUR 66.894,25 als auch die spruchgemäß Abzugsverpflichtete GmbH stehen mit dem sonstigen Bescheidinhalt in offenem Widerspruch. Daher sind die Haftungsbescheide allesamt nicht rechtskraftfähig.

Die gegenständlichen Auslandsreisen waren allesamt betrieblich veranlasst. Die Beschwerdeführerin entfaltet seit Ihrer Gründung ständig Geschäftstätigkeiten hinsichtlich im Ausland gelegener Immobilien. Nachdem für das Unternehmen der Beschwerdeführerin bereits Immobiliengeschäfte in Kanada und Griechenland erfolgreich abgeschlossen werden konnten, richtete sich der Fokus seit dem Jahr 2005 auf eine eigene Bauträgertätigkeit bzw. eine Beteiligung an einer Bauträgertätigkeit durch Dritte in England. Hierfür waren Erhebungen betreffend den englischen Immobilienmarkt, insbesondere die Wohngewohnheiten und -bedürfnisse der Engländer, erforderlich, um auf einer entsprechenden Entscheidungsgrundlage allenfalls Immobilienprojekte planen und realisieren zu können. Das solche Erhebungen und Sondierungen notwendig und die Bezug habenden Anlaufkosten in Kauf zu nehmen sind, bevor wirtschaftliche Entscheidungen für die Beschwerdeführerin getroffen werden können, liegt auf der Hand.

Die Ergebnisse dieser Markterhebungen und -sondierungen zeigen ein komplexes Geflecht diverser Faktoren, welche Angebot und Nachfrage nach Immobilien in England bestimmen. Dabei sind wesentliche Unterschiede zum kontinentalen und nationalen Immobilienmarkt zu Tage getreten und kann aufgrund der Erhebungen und Sondierungen seitens der Beschwerdeführerin darauf entsprechend reagiert werden. Derzeit wird an der Kapitalaufbringung bzw. Projektfinanzierung gearbeitet und nach geeigneten Projektpartnern gesucht. Die Feststellung der belangten Behörde, wonach die "bis dato keine Projekte in Großbritannien realisiert wurden", lässt den Umstand außer Acht, dass eine Fehlprojektierung im Ausland in Anbetracht des Investitionsumfanges im Immobilienbereich rasch in die Insolvenz der Beschwerdeführerin führen hätte können.

Nachdem die Beschwerdeführerin neben der Alleingeschäftsführerin lediglich über deren Ehemann, Herrn P.T., und Herrn S. (dieser allerdings nur im Bereich Immobilienvermittlung) als Mitarbeiter verfügte, war es unumgänglich, dass die Alleingeschäftsführerin bzw. Herr P.T. diese Geschäftsreisen für die Beschwerdeführerin absolvierten. Die von der Rechtsprechung aufgestellte (widerlegbare) Vermutung, dass Auslandsreisen in Begleitung von Familienangehörigen grundsätzlich der Privatsphäre zuzurechnen sind, ist gegenständlich widerlegt, zumal bei der Beschwerdeführerin kein anderes Personal für diese Auslandsreisen vorhanden war. Hingegen hätte die Beschwerdeführerin nach der Rechtsansicht der belangten Behörde einen eigenen sprachlich und fachlich entsprechend qualifizierten - Mitarbeiter statt Herrn P.T. für diese Tätigkeit Im Ausland anstellen müssen, damit diesbezügliche Aufwände der betrieblichen Sphäre der Beschwerdeführerin zugerechnet werden könnten (und somit ertragsteuerlich als Betriebsausgabe dargestellt und einem Vorsteuerabzug unterzogen werden dürften): Dies würde nicht nur die unternehmerische Entscheidungsfreiheit der Beschwerdeführerin rechtswidrig beschränken, sondern die Beschwerdeführerin im Ergebnis auch im Vergleich zu anderen Immobilienunternehmern, welche über mehrere Mitarbeiter verfügen, rechtswidrig benachteiligen.

.....

Am **28.11.2013** brachte die Bf den Antrag ein, die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht (vormals Unabhängiger Finanzsenat) zur Entscheidung vorzulegen (**Vorlageantrag**) und führte dazu unter anderem aus, dass das Finanzamt Salzburg-Stadt hinsichtlich des Mietzinses für die Wohnung am Kapitelplatz die Rechtslage verkennen würden, insbesondere § 16 MRG (angemessener Mietzins, Befristungsabschlag): Ein Mietzins in der Höhe von € 11,00 EUR/m² wäre als „freier Mietzins“ gesetzlich unzulässig und dürfte daher auch gegenständlich nicht als Bemessungsgrundlage herangezogen werden. In diesem Zusammenhang wäre auf § 115 BAO zu verweisen, wonach die Abgabenbehörde die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse von Amts wegen zu erforschen gehabt hätte. Zumal dies nicht erfolgt wäre, wäre die Außenprüfung als mangelhaft zu qualifizieren und wären daher auch die mit Schriftsatz vom 14.12.2012 angefochtenen Bescheide sowie auch die nunmehr im Wege der Berufungsvorentscheidung ergangenen Bescheide, welche sich allesamt auf die Ergebnisse der Außenprüfung stützen, wegen Mangelhaftigkeit des Verfahrens rechtswidrig. Dass die Ermittlung der Höhe des rechtlich zulässigen Mietzinses, der die Maximalhöhe des fremdüblichen Mietzinses darstellen muss, gegenständlich wesentlich im Sinne des § 115 BAO wäre, läge auf der Hand: Denn bei ordnungsgemäßer Sachverhaltsermittlung hätte das Finanzamt Salzburg-Stadt erkannt, dass die Wohnung am Kapitelplatz im Prüfungszeitraum von der Beschwerdeführerin an die Alleingeschäftsführerin zu den rechtlich zulässigen und fremdüblichen Konditionen vermietet worden wäre. Somit läge hinsichtlich der Wohnung Kapitelplatz keine verdeckte Gewinnausschüttung vor.

Am **03.01.2014** brachte die Bf zu dem Vorlageantrag vom 28.11.2013 **ein ergänzendes Vorbringen und Beweisanbot** ein, worin sie verwies, dass zwischenzeitig die Beschwerdeführerin auch eine gutachtliche Stellungnahme von Frau Univ.-Prof. Dr. Urnik, Universität Salzburg eingeholt hätte, welches die Würdigung der Sach- und Rechtslage durch die Beschwerdeführerin bestätigen würde. Vor diesem Hintergrund würde auch das beigeschlossene Gutachten ausdrücklich zum Vorbringen der Beschwerdeführerin erhoben, im Besonderen würde auf die Ausführungen des Punktes 4. des Gutachtens (rechtliche Würdigung) verwiesen werden, welche den Rechtsstandpunkt der Beschwerdeführerin bestätigte.

II. Rechtslage

Gemäß § 115 Bundesabgabenordnung (BAO) haben die Abgabenbehörden die Abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächliche und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben notwendig sind. Den Parteien ist Gelegenheit zur Geltendmachung ihrer Rechte und rechtlichen Interesse zu geben. Die Abgabenbehörden haben Angaben der Abgabepflichtigen und amtsbekannte Umstände auch zugunsten der Abgabepflichtigen zu prüfen und zu würdigen.

Wenn die Bescheidbeschwerde mit Beschluss des Verwaltungsgerichts weder als unzulässig oder nicht rechtzeitig eingebracht zurückzuweisen (§ 260 BAO) noch als zurückgenommen (§ 85 Abs 2 und § 86a Abs 1 BAO) oder als gegenstandslos (§ 256 Abs 3 und § 261 BAO) zu erklären ist, kann das Verwaltungsgericht gem. § 278 Abs 1 BAO mit Beschluss die Beschwerde durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erledigen.

Gemäß § 278 Abs 1 lit b BAO idgF kann das Verwaltungsgericht dann die Beschwerde durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Beschwerdeentscheidungen unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erledigen, wenn Ermittlungen (§ 115 Abs 1) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anderslautender Bescheid hätte erlassen werden können oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können. Eine solche Aufhebung ist unzulässig, wenn die Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes durch das Verwaltungsgericht selbst im Interesse der Raschheit gelegen oder mit einer erheblichen Kostenersparnis verbunden ist.

Gemäß § 20 BAO müssen sich Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessensentscheidungen), in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen.

Gemäß § 274 Abs 3 BAO kann der Senat ungeachtet eines Antrages (Abs. 1 Z 1) von einer mündlichen Verhandlung absehen, wenn eine Aufhebung unter Zurückweisung der Sache ab die Abgabenbehörde erfolgt (§ 278).

III. Erwägungen

Das entscheidende Merkmal einer verdeckten Ausschüttung iSd § 8 Abs 2 KStG 1988 ist die Zuwendung von Vermögensvorteilen, die ihrer äußeren Erscheinungsform nach nicht unmittelbar als Einkommensverwendung erkennbar sind und ihre Ursache in den gesellschaftsrechtlichen Beziehungen haben. Diese Ursache ist an Hand eines Fremdvergleiches zu ermitteln (vgl. VwGH 31.1.2018, Ra 2015/15/0006).

Im gegenständlichen Fall erhielt die Geschäftsführerin von der GmbH für ihre Geschäftsführungstätigkeit nicht nur einen Barlohn, sondern auch einen Sachbezug in Form der Überlassung der gegenständlichen Wohnung, eines Dienstfahrzeuges sowie eine Pensionszusage.

Es darf in diesem Zusammenhang auf die Ausführungen des VwGH in seiner Entscheidung vom 30.12.2020, Ra 2019/15/0126 verwiesen werden, die unter anderem für den gegenständlichen Fall Wesentliches ausführt:

„.....Einer Geschäftsführerin einer GmbH gebührt - selbst ohne Vorliegen einer Vereinbarung - eine angemessene Entlohnung. Hinsichtlich der steuerlichen Folgen des Geschäftsführerbezuges stehen daher nicht formelle Vereinbarungen im Vordergrund, vielmehr ist auf die Angemessenheit abzustellen (VwGH 21.10.1999, 97/15/0198, 0199, mwN). Bezüglich der Wertung eines Geschäftsführerbezuges (gegebenenfalls samt Sachbezügen, wie der Nutzung einer Dienstwohnung) als verdeckte Ausschüttung kommt es daher nicht auf formelle Vereinbarungen, sondern auf die Angemessenheit der „Gesamtausstattung“ der Entlohnung an (vgl. VwGH 28.11.2013, 2009/13/0141, und nochmals VwGH 21.10.1999, 97/15/0198, 0199).

Überlässt eine GmbH die Nutzung ihr gehörender Räumlichkeiten der Geschäftsführerin für dessen private Wohnzwecke als weitere Entlohnung ihrer Geschäftsführungstätigkeit und erbringt damit insgesamt ein angemessenes Entgelt für ihr gegenüber erbrachte Leistungen, ist dieses Entgelt auf Seiten der GmbH betrieblich veranlasst. Entgegen der Ansicht des BFG kann aus der Sicht der GmbH diesfalls nicht von einer „privaten“ Nutzung ausgegangen werden.

Soweit demgegenüber eine GmbH die Nutzung ihrer Räumlichkeiten der Geschäftsführerin nicht als weitere Entlohnung ihrer Geschäftsführungstätigkeit, sondern causa societatis, also als eine aus der Gesellschafterstellung des Geschäftsführers resultierende Vermögenszuwendung überlässt, liegt eine (verdeckte) Ausschüttung iSd § 8 Abs 2 KStG 1988 vor.

Um zu beurteilen, ob (und in welchem Ausmaß) die Überlassung der Nutzung an den Wohnräumen eine Entlohnung für die Geschäftsführertätigkeit oder eine (verdeckte) Ausschüttung darstellt, ist zunächst die Gesamtentlohnung der Geschäftsführerin betragsmäßig festzustellen. Dazu ist dem Barlohn der Geschäftsführerin der Wert der Überlassung der Wohnungsnutzung (sowie des Dienstautos, Wert Pensionszusage) hinzuzurechnen, wobei die Wohnungsnutzung mit dem Marktpreis (und im Allgemeinen nicht mit dem aus der Sachbezugswerte-Verordnung für Dienstnehmer abzuleitenden Sachbezug) anzusetzen ist. Die Gesamtentlohnung ist im Wege eines Fremdvergleichs jenem Betrag gegenüber zu stellen, welcher einem der GmbH gegenüber fremden Geschäftsführer geleistet würde.

Erweist sich die Gesamtentlohnung als überhöht, stellt die Nutzungsüberlassung ertragsteuerlich insoweit eine verdeckte Ausschüttung dar, als sie nicht mehr in einer fremdüblichen Gesamtentlohnung Deckung findet, und bildet nur mit dem verbleibenden Teil die Entlohnung für die Geschäftsführungstätigkeit. Bei einer über dem fremdüblichen Betrag liegenden Gesamtentlohnung wird also die verdeckte Ausschüttung (vorrangig) durch die Überlassung der Wohnungsnutzung (und erst nachrangig durch den Barbezug als primäre Entlohnung für die Geschäftsführertätigkeit) getätigt (vgl. zB *Raab/Renner*, Maßgeblichkeit einer angemessenen Gesamtausstattung bei einem Geschäftsführerbezug, *ÖStZ* 2017, 560 ff, 567; *Ressler/Stürzlinger in Lang ua*, *KStG* 2 § 8 Rz 158, mwN).

Ist in der Überlassung der Wohnungsnutzung an die Gesellschafterin eine verdeckte Ausschüttung zu erblicken, ergeben sich daraus umsatzsteuerliche Folgen, insbesondere im Bereich der Vorsteuerabzugsberechtigung, wozu im Detail gemäß § 43 Abs 2 VwGG auf die hg. Erkenntnisse vom 7. Dezember 2020, Ra 2020/15/0004 sowie Ra 2020/15/0067, verwiesen wird.“

Unter Berücksichtigung obiger Ausführungen sind nach Sichtung der vorgelegten Akten nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes trotz dem offenkundigen Bemühen des Finanzamtes (Sachbearbeiter/in), den entscheidungsrelevanten Sachverhalt zu erheben, umfangreiche und wesentliche Ermittlungen (§ 115 Abs 1 BAO) unterlassen und entscheidungsrelevante Sachverhalte bisher nicht erhoben worden. Wesentliche Feststellungen im Zusammenhang mit der Fremdüblichkeit der Gesamtentlohnung und gegebenenfalls das Ausmaß der in der Überlassung der Nutzung an Wohnräumen liegenden verdeckten Ausschüttung in den angefochtenen Bescheiden (BVEs) fehlen. Für das Ausmaß der verdeckten Ausschüttung ist ein Vergleich zwischen der tatsächlichen Gesamtausstattung der Gesellschafterin-Geschäftsführerin und einer fremdüblichen Gesamtausstattung anzustellen. Zur Gesamtausstattung gehören, neben den Geld-Bezügen auch der geldwerte Vorteil der „Dienstwohnung“ und des Dienstautos, wobei bei der Ermittlung der Gesamtausstattung (für Zwecke der Berechnung der Bemessungsgrundlage der verdeckten Ausschüttung) nicht von Sachbezugswerten sondern von Verkehrswerten auszugehen sein wird.

Würde das Bundesfinanzgericht die fehlenden Ermittlungen erstmals durchführen, würde dies zu einer nicht unbeträchtlichen Verfahrensverzögerung führen, weil alle Ermittlungsergebnisse immer der jeweils anderen Verfahrenspartei zur Stellungnahme bzw. Gegenäußerung unter Beachtung des Parteiengehörs iSd § 115 Abs 2 BAO zur Kenntnis gebracht werden müssen.

Da von der Abgabenbehörde notwendige Ermittlungen unterlassen wurden bei deren Durchführung ein anderer Bescheid hätte erlassen werden können und Unzulässigkeitsgründe nicht vorliegen, hat das Bundesfinanzgericht im Rahmen seines Ermessens beschlossen, die streitgegenständlichen Bescheide wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben und die Sache zur Durchführung von weiteren Ermittlungen an die Abgabenbehörde zurückzuverweisen.

Durch die Aufhebung nach § 278 Abs 1 BAO tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung der angefochtenen Bescheide befunden hat (§ 278 Abs 2).

Begründung der Ermessensentscheidung

Die Aufhebung nach § 278 Abs 1 BAO stellt eine Ermessensentscheidung dar, welche nach den Grundsätzen der Zweckmäßigkeit und Billigkeit zu treffen ist (§ 20 BAO).

Wenn die fehlenden Ermittlungen (§ 115 Abs. 1 BAO) aufgrund der hohen Anzahl an Verfahren wie im vorliegenden Fall einen vergleichsweise großen Umfang haben und im gerichtlichen Vorhalteverfahren eine hinreichende Klärung dieser Fragen nicht oder nur mit einem unangemessen hohen Aufwand zu erwarten ist, erscheint es zweckmäßig, dass diese Ermittlungen von der Abgabenbehörde, die über einen entsprechenden Erhebungsapparat verfügt, nachgeholt werden.

Zweckmäßig ist die Zurückverweisung im gegenständlichen Fall daher deshalb, weil zur Klärung des entscheidungswesentlichen Sachverhaltes noch umfangreiche Ermittlungen notwendig sind, welche von der belangten Abgabenbehörde rascher und wirtschaftlicher erledigt werden können als vom Bundesfinanzgericht, dem dazu auch die notwendigen Kapazitäten fehlen.

Neben den verwaltungsökonomische Überlegungen sprechen auch rechtliche Erwägungen für diese im gegenständlichen Fall vom BFG gewählte Vorgehensweise: Es ist davon auszugehen, dass der Gesetzgeber grundsätzlich die Pflicht zur Sachverhaltsermittlung vorrangig der (jeweils zuständigen) Abgabenbehörde auferlegt hat, wohingegen dem BFG hauptsächlich die Rolle des unabhängigen Dritten zukommt, sodass sich dieses, um seiner Rolle als solcher gerecht zu werden, im Wesentlichen auf die Funktion eines Kontroll- und Rechtsschutzorgans beschränken soll.

Im Rahmen der Billigkeitserwägungen kommt daher dem Umstand, dass durch eine wesentliche Verfahrensverlagerung zum Bundesfinanzgericht der Rechtsschutz und die Kontrollmechanismen eingeschränkt werden, Bedeutung zu.

Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung

In verfahrensrechtlicher Hinsicht ist gemäß § 274 Abs 3 Z 3 BAO auszuführen, dass trotz rechtzeitigen Antrages von einer mündlichen Verhandlung abgesehen werden kann, wenn eine Beschwerdeerledigung durch Aufhebung der angefochtenen Bescheide unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde nach § 278 BAO erfolgt. Das Absehen von einer mündlichen Verhandlung stellt eine Ermessensentscheidung dar. Gemäß § 20 BAO haben sich Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessensentscheidungen) in den Grenzen zu halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach den Grundsätzen von Billigkeit und Zweckmäßigkeit zu treffen.

Es ist - im Hinblick auf die fehlenden Ermittlungen - offenkundig, dass die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung nicht zur weiteren Klärung des Sachverhaltes führen kann. Interessen der Bf werden dadurch nicht tangiert. Auch unter Beachtung des Gebots der Sparsamkeit und Wirtschaftlichkeit ist es sowohl im Interesse der Verwaltung als auch im Interesse der Partei zweckmäßig, von der Durchführung einer mündlichen Verhandlung abzusehen.

Es war daher wie im Spruch zu entscheiden.

IV. Zulässigkeit der Revision

Gemäß Art 133 Abs. 4 B-VG ist eine Revision an den VwGH zulässig, wenn die Entscheidung von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil die Entscheidung 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.

Im Fall der Zurückverweisung an die Abgabenbehörde ist nur zu prüfen, ob das Ermessen des § 278 Abs 1 BAO richtig geübt worden ist. Dabei handelt es sich jedoch um die Beurteilung der Plausibilität der Begründung und somit um eine Sach- und keine Rechtsfrage. Diese Frage ist einer ordentlichen Revision nicht zugänglich.

Salzburg, am 2. Dezember 2022