

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Senatsvorsitzende ***Ri***, den Richter ***Ri2*** sowie die fachkundigen Laienrichter ***LR1*** und ***LRi2*** in der Beschwerdesache

Bf1, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Mag. Elke Maria Theißl-Schulmeister, Weingebirge 3037, 7471 Rechnitz,

über die Beschwerde vom 3. Juni 2019 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich vom 29. April 2019 betreffend Körperschaftsteuer 2011 – 2016, Umsatzsteuer 2012 – 2015 und Haftung für Kapitalertragsteuer 2011 - 2015 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 20. März 2023 in Anwesenheit des Schriftführers ***Sf*** zu Recht erkannt:

I. Die Bescheide betreffend Körperschaftsteuer 2011 bis 2016, Umsatzsteuer 2012 bis 2015 und Haftung für Kapitalertragsteuer 2011 bis 2015 werden abgeändert.

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

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die Bf., die ***Bf*** GmbH, ist im Bereich Entwicklung, Produktion und Vertrieb von Waren tätig.

Gesellschafter der Bf. sind ***1*** ***Name*** mit einer Beteiligung von 25 % und ***2*** ***Name*** im Ausmaß von 75 %. Im Zeitraum von 27.09.2000 bis 04.05.2016 war ***1***

Name Geschäftsführer der GmbH. Vom 28.04.2016 bis 08.02.2019 übernahm Herr ***3*** die Geschäftsführung.

A. Außenprüfung

Im Zuge einer Außenprüfung der Jahre 2011-2016 (und USt-Nachschau 2017) hat das Finanzamt laut Bericht vom 29.04.2019 folgendes festgestellt:

1. Produktionshalle

In den Bilanzen 2013-2016 wurden laut Niederschrift zur Schlussbesprechung Aufwendungen iZm der Errichtung der Produktionshalle samt OG ausgewiesen. Die Kosten iZm dem Bau der Halle samt OG in Ort hätten insgesamt xx Euro betragen, wobei in der Buchhaltung keine Trennung in die auf die Halle und auf das OG entfallende Kosten vorgenommen wurde.

Laut Flächenwidmungsplan sei das Objekt in einem Betriebsgebiet errichtet worden, in dem nur gewerbliche Betriebsanlagen sowie die betriebsnotwendigen Verwaltungs- und Wohngebäude sowie Lagerplätze errichtet werden dürfen.

Die Bf. hätte laut undatiertem und nicht vergebühtem Mietvertrag die streitgegenständliche OG-Wohnung (rund 200 m² Wohnfläche, 300 m² Terrasse und zwei Garagenstellplätze) ab 01.01.2015 zu einem monatlichen Mietzins von ***m*** Euro an die beiden Gesellschafter vermietet. In den Mietkosten enthalten seien die monatliche Grundmiete, die Kosten für die Stellplätze und die Vorauszahlungen für Betriebskosten. Laut Mietvertrag sei die Miete einmal jährlich zum Ende des letzten Quartals fällig und auf das Konto des Vermieters zu überweisen. Dem Mieter sei ein lebenslanges Wohnrecht eingeräumt worden, während die Bf. auf ein Kündigungsrecht verzichtet habe. Eine Kündigung könne nur vom Mieter ausgesprochen werden. Diese habe schriftlich und unter Einhaltung einer 6-monatigen-Kündigungsfrist zu erfolgen.

Die Gesellschafter seien laut Zentralem Melderegister (ZMR) von 9.4.2015 – 19.5.2016 und von 3.1.2018 an der Adresse gemeldet gewesen.

Die Miete sei im Jahr 2015 über das Verrechnungskonto des Gesellschafter-Geschäftsführers Herrn ***1*** ***Name*** gebucht/verrechnet worden. Im Jahr 2016 habe das Unternehmen keine Mieteinnahmen erklärt. Auch die Stromkosten seien von der Bf. getragen worden.

Das Finanzamt stellte in Bezug auf das Mietverhältnis ferner fest, dass im Mietvertrag nicht angeführt wurde, dass die Vermietung des OG möbliert erfolgte. Für die zur Verfügung Stellung des Mobiliars sei keine Miete in Rechnung gestellt worden.

Für die Überlassung der Einrichtungsgegenstände errechnete das Finanzamt einen monatlichen Möbliierungszuschlag iHv 1.551,32 Euro. Der Mietvertrag würde auf Grund dieser Ausführungen laut Ansicht des Finanzamtes keinen Fremdvergleich standhalten.

Mit zahlreichen Verweisen auf die Judikatur vertrat das Finanzamt die Auffassung, dass das OG zum außerbetrieblichen Vermögen der Bf. zähle. Dazu teilte das Finanzamt die Gesamterrichtungskosten von rund a Euro im Schätzweg auf den Hallenbau (a als angemessener Betrag für die Errichtung einer Produktionshalle) und b Euro (= Restbetrag) für das OG auf. Daraus ergebe sich Folgendes:

- Das OG eigne sich nicht als Renditeobjekt, da es mit geschätzt b Euro aufwendig errichtet worden und als luxuriös zu bezeichnen sei. Außerdem sei es nach den persönlichen Vorstellungen und Bedürfnissen der Gesellschafter angefertigt worden. Dadurch bestünde ein hohes Risiko, Nachmieter für ein auf die Gesellschafter zugeschnittenes luxuriöses Wohnobjekt zu finden. Dies würde die Tatsache, dass die OG-Wohnung fast zwei Jahre hindurch leer gestanden ist, belegen. Das OG dürfe auf Grund der Widmung als „Bauland-Betriebsgebiet“ ausschließlich von Betriebsangehörigen für Wohnzwecke genutzt werden und befinde sich zudem in einem geräuschintensiven Industriegebiet.
- Es sei keine betriebliche Veranlassung des OG gegeben, da es nur vorübergehend als Schauraum bzw. Modellwohnung verwendet worden sei. Bereits dem eingereichten Bauplan sowie diversen Zeitungsartikeln zufolge sei eine Privatnutzung geplant gewesen.
- Seitens der Bf. sei der Nachweis, dass ein funktionierender Mietenmarkt für das errichtete Mietobjekt in der gegebenen Bauart und Ausstattung und in vergleichbarer Gediegenheit und Exklusivität mit vergleichbaren Kosten vorliegt, nicht erbracht worden.
- ein angekündigtes Gutachten über die Fremdüblichkeit des vertraglich festgelegten Mietzinses sei im Rahmen der Außenprüfung nicht vorgelegt worden.

Das Finanzamt errechnete aufgrund der Herstellungskosten von b Euro und der Monatsmiete von 1.800 Euro einen Renditezinssatz von 1,33 %. Unter Verweis auf die Rechtsprechung des VwGH, wonach die vereinbarte Jahresmiete zwischen 3-5% der Herstellungskosten der Immobilie zu betragen hat, wurde festgestellt, dass die Höhe des vereinbarten Mietzinses eine fremdübliche Rendite nicht erreiche.

Das Finanzamt folgerte daraus, dass die den Gesellschaftern eingeräumten Gestaltungs- und Nutzungsrechte derart ausgeprägt seien, dass die Bf. trotz ihrer zivilrechtlichen Eigentümerstellung von der Nutzung des Mietobjektes ausgeschlossen sei und kein Herausgabeanspruch gegenüber den Gesellschaftern bestünde. Den Gesellschaftern würden positive und negative Befunde gleich eines zivilrechtlichen Eigentümers zukommen, was u.a.

durch das im Mietvertrag eingeräumte lebenslange Wohnrecht und den Kündigungsverzicht evident sei.

Für Zwecke der Berechnung der Körperschaftsteuer wurde die Afa als verdeckte Ausschüttung dem Gewinn hinzugerechnet, wobei ein Abzug des Mietentgelts unterblieb. Für Zwecke der USt wurde der Vorsteuerabzug aus den Errichtungskosten des OG zur Gänze versagt und für Zwecke der KEST die geschätzten Errichtungskosten für das OG inklusive Umsatzsteuer als den Gesellschaftern zugeflossen betrachtet und der Kapitalertragsteuer unterworfen.

2. Aufwendungen Privatsphäre Gesellschafter

Im Anlagenverzeichnis bzw. in der Buchhaltung wurden Aufwendungen für Fitnessgeräte, Einrichtungsgegenstände und Haushaltsgeräte ausgewiesen. Diese erachtete das Finanzamt als zwingend dem Privatvermögen der Gesellschafter zugehörig.

Zum Erwerb einer ***4***-Küche stellte das Finanzamt fest, dass der Kauf „*offenbar aufgrund der inkorrekten Anschlussmöglichkeiten eine Fehlentscheidung der Gesellschafter darstellt*“ und daher nicht betrieblich veranlasst sei.

Die Gartengestaltung schließlich sei ebenfalls zwingend dem Privatvermögen der Gesellschafter zugehörig, da der Garten keine repräsentative Wirkung habe, zumal er von einer Mauer umgeben und daher nicht einsichtig sei (mit Abbildung). Kunden hätten keinen Zugang zu dem Garten.

Das Finanzamt rechnete die dafür gewinnmindernd geltend gemachte AfA dem Gewinn hinzu, versagte den Vorsteuerabzug für die als verdeckte Ausschüttung qualifizierten Anschaffungen und unterwarf die verdeckte Ausschüttung der Kapitalertragsteuer.

3. Verkäufe der Gesellschafterin an die Bf.

Die Gesellschafterin Frau ***2*** ***Name*** habe folgende Gegenstände zu überhöhten Verkaufspreisen, sohin zu fremdunüblichen Bedingungen, an die Bf. verkauft:

PKW TC 350	2011	60.000
Einrichtung Schauraum	2012	18.000
gebrauchte Sofagarnitur	2013	2.500
gebrauchte Einrichtung	2014	50.246

Laut Tz 4 des AP-Berichtes wurden diese „gesellschaftsrechtlich veranlassten Verkäufe“ der Gesellschafterin an die Bf. in ihrer Gesamtheit als verdeckte Gewinnausschüttung qualifiziert.

Die für die Gegenstände des Anlagevermögens gewinnmindernd geltend gemachte AfA wurde dem Gewinn hinzugerechnet und die verdeckte Ausschüttung in Höhe der Verkaufspreise der Kapitalertragsteuer unterworfen.

4. Aufwendungen Silvesterparty

Zu Silvester 2014/2015 sei in den Räumlichkeiten der Bf. in Ort von den beiden Gesellschaftern eine Silvesterfeier veranstaltet worden. Die daraus resultierenden Aufwendungen seien von der Bf. in voller Höhe als Betriebsausgaben geltend gemacht worden.

Das Finanzamt kürzte die Betriebsausgaben um 50 % (nicht abzugsfähige Repräsentationsaufwendungen). Der daraus geltend gemachte Vorsteuerabzug wurde versagt.

5. Änderung der Abschreibungsdauer von diversen Maschinen

Im Rahmen der Außenprüfung wurde in der Tz 5 des BP-Berichtes festgestellt, dass in den jährlichen Anlageverzeichnissen bei diversen Maschinen eine kürzere Nutzungsdauer als marktüblich angesetzt wurde. Das Finanzamt nahm eine Änderung der Nutzungsdauer vor und kürzte bzw. erhöhte die AfA entsprechend.

6. Privataufwendungen Gesellschafter

Auf dem Konto 7670 „sonstiger Werbeaufwand“ sei im Jahr 2011 der Kauf von 22 Philharmoniker-Münzen im Wert von 23.120,- Euro aufwandswirksam verbucht worden. Auf dem diesbezüglichen Bankbeleg sei „Vertriebspartner“ angemerkt. Im Jahr 2012 sei der Kauf einer Perlenkette im Wert von 275 Euro + 55 Euro USt aufwandswirksam geltend gemacht worden.

Auch diese Aufwendungen wurden als verdeckte Gewinnausschüttung an die Gesellschafter qualifiziert, dem Gewinn hinzugerechnet und der Kapitalertragsteuer unterworfen. Der Vorsteuerabzug wurde versagt.

Das Finanzamt nahm daraufhin die Bescheide betreffend Körperschaftsteuer 2011 - 2016 und Umsatzsteuer 2012 - 2015 wieder auf (die **Wiederaufnahme** des Verfahrens ist nicht strittig) und setzte in den Sachbescheiden betreffend Körperschaftsteuer 2011 – 2016 und Umsatzsteuer 2012 – 2015 die Steuern unter Ansatz der oben dargestellten Hinzurechnungen bzw. Kürzungen neu fest.

Die auf die verdeckten Ausschüttungen entfallende Kapitalertragsteuer machte das Finanzamt mit den Haftungsbescheiden jeweils vom 29.04.2019 unter Angabe der maßgeblichen Gesetzesstellen und Erläuterungen des geübten Ermessens geltend.

Begründend wird in den Bescheiden auf den Außenprüfungsbericht vom 29.4.2019 und die Niederschrift vom 27.3.2019 verwiesen.

B Beschwerde

Gegen diese Bescheide erhob die Bf. durch ihre steuerliche Vertretung mit Schreiben vom 29.05.2019 **Beschwerde** und begründete diese wie folgt:

Zu 1. Produktionshalle

Im Jahr 2013 sei eine für Produktion und Verkauf geeignete Halle in Ort erworben worden und es seien einige Adaptierungs- und Umbauarbeiten ausgeführt worden. Das OG diene sowohl als Schauraum als auch als Produktionsfläche und werde als Büro genutzt. Im Jahr 2014 sei eine zusätzliche Produktionshalle mit darüber liegendem OG geplant und behördlich bewilligt worden. Die Planung und Ausführung der Halle 2 sei in Hinblick auf die von der Bf. zukünftig gewünschte multifunktionelle Nutzung dieser Halle 2 als Produktion, Büro, Modellwohnung, Mitarbeiterwohnung etc. erfolgt. Das OG über der neuen Produktionsstätte (Halle 2) sei in der Form geplant und gebaut worden, dass in einer Musterwohnung die gefertigten Produkte entsprechend präsentiert sowie Film- und Werbeaufnahmen darin produziert werden könnten. Zusätzlich könne das OG als Wohnung von der Bf. vermietet werden und würde auch als Büro bei der nächsten nötigen Erweiterung genutzt werden können. Es sei deshalb mit flexiblen Innenelementen, die der ***Bf*** GmbH jederzeit die Umgestaltung des Obergeschosses ohne großen Aufwand ermöglichen würde, gearbeitet worden.

Die Kosten für die zusätzliche Produktionshalle (ohne Obergeschoss) sei" geprüft und gefördert worden.

Die Außenprüfung habe eine nicht nachvollziehbare Berechnung für eine Aufteilung der Herstellungskosten dieser Halle angestellt. Durch die Außenprüfung sei aus dem betrieblich genutzten OG ein Luxusappartement konstruiert worden und das Finanzamt habe unterstellt, dass sich dieses im wirtschaftlichen Eigentum der Gesellschafter befinde und damit eine verdeckte Gewinnausschüttung an der Wurzel begründet. Es handle sich jedoch um ein Grundstück, auf dem sich zwei getrennt stehende Hallen befinden würden. Die Außenprüfung habe aus zwei verschiedenen Objekten einen einzigen Komplex konstruiert und hierdurch eine Gesamtsumme geschaffen, die nicht nachvollziehbar sei.

Die Außenprüfung habe insbesondere die Kosten aus verschiedenen Anlagekonten des Anlageverzeichnisses (Halle 1, Umbauarbeiten der Halle 1, Betriebsausstattung inkl. diverser Maschinen und Einbauten für Entwicklungsarbeit) entnommen, auch solche, die nicht mit dem Bau der Halle und OG im Zusammenhang stehen würden, und somit einen falschen Wert errechnet. Die Herstellungskosten seien danach in einem nicht nachvollziehbaren Verhältnis von 40:60 auf Produktionshalle und OG aufgeteilt worden. Mit den so errechneten „Kosten für

das OG" habe die AP eine luxuriöse Herstellung des OG beweisen und darstellen wollen. Die Außenprüfung hätte die tatsächlichen Kosten des Neubaus heranziehen müssen. Ihr sei bekannt gewesen, dass der Neubau gefördert worden sei und diese Förderung nur den der Produktion zur Verfügung stehenden Teil der Halle umfasse. Die nachgewiesenen Projektkosten hätten x Euro netto betragen, davon seien x Euro gefördert worden. Die Kosten für die Außenanlage, Gartenarbeit und OG inkl. Einrichtung in Höhe von y Euro seien nicht gefördert worden.

Die Außenprüferin sei hingegen von einem Gesamtwert ohne Steuer und Einrichtung von 1.231.224,11 Euro ausgegangen, was dem 2,64-fachen der tatsächlichen Kosten entsprechen würde. Diese überhöhten Herstellungskosten seien als Grundlage für die Berechnung des unangemessenen Renditezinssatzes herangezogen worden. Ferner sei auf Grund dessen das wirtschaftliche Eigentum der Gesellschafter zugerechnet und eine verdeckte Ausschüttung an der Wurzel angenommen worden. Außerdem habe die Außenprüferin in diesem Zusammenhang einen nicht nachvollziehbaren Möblierungszuschlag errechnet.

Hätte die Außenprüferin die tatsächlichen Herstellungskosten für das OG für die Berechnung des Renditezinssatzes herangezogen, so hätte dieser nicht 1,33 % sondern 4,2 % betragen. Ferner sei die Berechnung des Renditezinssatzes nicht nötig gewesen, da das OG auf der Produktionshalle jederzeit im betrieblichen Gesehen einsetzbar wäre. Insbesondere würde die neue Produktionshalle sowie das OG zum Betriebsvermögen der Bf. gehören und stelle eine Einheit im Betriebsvermögen des Unternehmens dar. Das OG sei im Zusammenhang mit der Produktionshalle geplant und gebaut worden, um die gefertigten Produkte der Bf. entsprechend Produktionshalle mit darüber gelegenem OG am Grundstück präsentieren zu können. Das OG sei als Modellwohnung sowohl für Werbeaufnahmen der Produkte als auch zur Darstellung der Produktpalette im dafür bestimmten Umfeld (Wohnraum) gedacht gewesen. Die Modellwohnung diene nicht nur Foto- und Filmaufnahmen, sondern bringe auch (zukünftigen) Geschäftspartnern und Kunden die neuen Produkte in einer Wohnumgebung näher. Auch ein virtueller Rundgang durch die Musterwohnung sei jederzeit auf der Homepage der Bf. möglich. Die Außenprüfung habe ausschließlich versucht, eine verdeckte Ausschüttung an der Wurzel zu konstruieren.

Zu 2. Aufwendungen Privatsphäre Gesellschafter

Der Fitnessraum stehe den Mitarbeitern zur Verfügung und werde auch von diesen genutzt.

In Bezug auf die Dinge führte die Bf. aus, dass diese angeschafft worden seien, um Versuche durchzuführen. Die Zweifel der Außenprüfung, dass niemals Versuche und Forschung an diesem Plastik stattgefunden hätte, obwohl diese eindeutig beschrieben und anhand diverser Umbauten (zB LED-Einbauten) auch augenscheinlich seien, sei nicht nachvollziehbar. Auch dem Argument der Außenprüferin, dass nur alle zehn Jahre Kunden der Bf. den Schauraum

besuchen würden und daher keine abwechslungsreiche Ausstellung mit hochpreisigen Dekorationsmaterial geboten sei, sei nicht zu folgen.

Des Weiteren sei die von der Außenprüfung nicht anerkannte ***4*** Küche immer betrieblich genutzt worden und sei nun in Ort2 gelagert.

Ferner seien die Außenanlage und der Garten passend zu den Produkten der Bf. gestaltet worden. Dass Kunden keinen Zugang dazu hätten, sei eine Unterstellung der Außenprüfung. Selbstverständlich hätten sowohl Kunden als auch Mitarbeiter Zugang zum Gartenbereich. Der von der Straße aus uneinsichtige Teil der Außenanlage würde sowohl für Kundengespräche, als auch zur Erholung der Mitarbeiter der Bf. genutzt.

Zu 3. Verkäufe der Gesellschafterin an die Bf.

Sämtliche Verkäufe von Frau ***Name*** an die Bf. seien nach außen in Erscheinung getreten, hinreichend bestimmt gewesen und wären auch mit gesellschaftsfremden Dritten so getroffen worden. Die Behauptung der Außenprüfung, dass die Konditionen nicht fremdüblich seien, entspreche nicht der wirtschaftlichen Realität.

Zu 4. Aufwendungen Silvesterparty

Die Silvesterparty sei betrieblich veranlasst gewesen. Zum einen seien sämtliche Mitarbeiter und deren Partner eingeladen gewesen, da an Stelle einer Weihnachtsfeier eine Silvesterfeier veranstaltet worden sei. Zum anderen seien Vertriebspartner sowie potentielle Partner und Kunden geladen gewesen. Hauptgrund sei jedoch die Präsentation und Testung der neuesten Produkte", gewesen. Der Testbetrieb der „neuen Produkte" Elemente bei realistischen Bedingungen (Menschen, Bewegung, Luftströme etc.) sei für die Weiterentwicklung sowie den Absatz der Elemente essentiell gewesen. Dass das Produkt bereits" ausgezeichnet wurde, vermöge an der betrieblichen Veranlassung nichts zu ändern.

Zu 5. Änderung der Abschreibungsdauer von diversen Maschinen

Im Zuge einer Besprechung sei lediglich angemerkt worden, dass manche Maschinen noch immer betrieblich genutzt werden könnten, obwohl sie bereits abgeschrieben seien und dass die Dauer der Abschreibung nicht mit den deutschen AfA-Tabellen konformgehen würden. Die Bf. widerspreche den Aufwandskürzungen mit dem Hinweis, dass der Gesetzgeber dem Unternehmer und nicht der Außenprüfung die Bestimmung der Nutzungsdauer überlasse.

Zu 6. Privataufwendungen Gesellschafter

Die Philharmoniker-Münzen seien den damaligen Mitarbeitern als besonderes Weihnachtsgeschenk übergeben worden. Auch die Perlenkette sei ein Geschenk an Mitarbeiter für besondere Leistungen gewesen und seien daher betrieblich veranlasst.

C Beschwerdeverentscheidung

Mit der teilweise stattgebenden **Beschwerdeverentscheidung vom 14.07.2021** veränderte das Finanzamt die Körperschaftsteuerbescheide 2011 bis 2016 sowie die Haftungsbescheide betreffend Kapitalertragsteuer 2011 und 2014 und die Umsatzsteuerbescheide 2013 bis 2015. Die Beschwerde gegen die Umsatzsteuer 2012 und 2015 und die Haftungsbescheide betreffend Kapitalertragsteuer 2012, 2013 und 2015 wies sie als unbegründet ab.

Folgende Änderungen bzw. Ergänzungen sind der Begründung zu entnehmen:

Zu 1. Produktionshalle/OG

Seitens der Bf. seien Gesamtherstellungskosten iHv x Euro glaubhaft gemacht worden. Die im Zuge der Betriebsprüfung ermittelten Gesamtkosten seien um den irrtümlich eingerechneten Gebäudeteil der Liegenschaft zu kürzen.

Unter Zugrundelegung der Richtwerte für Herstellungskosten Hallenbauten wurde im Schätzweg ein Aufteilungsverhältnis der Gesamtkosten von 60 (OG) zu 40 (Halle 2) ermittelt indem die Herstellungskosten der Halle laut Kranewitter, Liegenschaftsbewertung⁷ (2017), IX. Richtwerte für Herstellungskosten Hallenbauten 2016, 313 mit 600 Euro je m² angesetzt wurden und darauf aufgrund der hochwertigen Ausstattung ein Zuschlag von 20% angenommen wurde. Daraus ergeben sich Herstellungskosten von a Euro während auf das OG der Rest entfällt.

Das entspreche auch den in Kranewitter für Wohnräume angegebenen Werten (konkret ergab die Berechnung einen Wert von b Euro).

Zur Berechnung des Renditezinssatzes von 1,81 % zog das Finanzamt die geschätzten Brutto-Herstellungskosten von x Euro und die Netto-Mieterträge von z Euro heran. Die Renditeberechnung sei notwendig, da die Bf. keinen funktionierenden Mietenmarkt nachweisen konnte.

Den Möblierungszuschlag berechnete das Finanzamt aus Konto Nummer 0415 (Einrichtung) und Konto 0714 (Gartengestaltung).

Zum OG selbst bzw. der Vermietung heißt es in der Beschwerdeverentscheidung (auszugsweise) wörtlich:

„Auch der Umstand, dass das OG vereinzelt für Werbeaufnahmen der Produkte, insbesondere Foto- und Filmaufnahmen, verwendet wird, vermag an der nicht jederzeitigen Einsetzbarkeit im betrieblichen Geschehen etwas zu ändern. (...) Die persönlichen Vorstellungen und Bedürfnisse der Gesellschafter leiten sich aus den tatsächlich vorliegenden Gegebenheiten ab.

Gegenständlich betrifft das die luxuriöse Ausstattung (diesbezüglich wird auf die „Abbildung 4: Erläuterung der Merkmale für die Zuordnung der Ausstattungsqualität des OG“ in der Beilage verwiesen), die mangelnde betriebswirtschaftlich und unternehmerisch begründbare Überlegung, die Standortwahl des OG, das hohe Ausfallrisiko der Mieteinnahmen sowie die fehlende Rentabilität. Daraus ergibt sich naturgemäß, dass die Betriebsprüfung nicht die persönlichen Vorstellungen und Bedürfnisse der Mieter kennen muss. (...)

Die Benützungsfreigabe des OG erfolgte erst am 11.06.2015 und daher gar nicht die realistische Möglichkeit bestand, es vorher zu bewohnen (Das Gebäude darf vor der Benützungsfreigabe nicht benützt und bewohnt werden). (...)

Angemerkt werden muss, dass eine Vermietung bei gleichzeitigem Vorliegen eines (unentgeltlichen) lebenslänglichen Wohnrechtes (welche expressis verbis im Mietvertrag dokumentiert ist) schon per se einen unauflösbaren Widerspruch darstellt, der unter fremden Dritten niemals zur Anwendung kommt respektive gelebt wird oder überhaupt vorstellbar wäre. Allein dieser Umstand für sich allein gesehen, ist als eindeutiger Hin-/Nachweis für die rein gesellschaftsrechtliche Veranlassung bzw. vorliegende Fremdunüblichkeit anzusehen.

Zu 2. Aufwendungen Privatsphäre Gesellschafter (Fitnessraum)

Am 05.07.2017 fand die erste Betriebsbesichtigung statt. Im 1. Stock des Bürogebäudes wurde ein Raum gezeigt, der als Fitnessraum titulierte wurde. In diesem Raum befand sich ein Fitnessgerät sowie lagen ein paar Hanteln am Boden. Weitere, in der Buchhaltung ausgewiesene Fitnessgeräte waren nicht gegenwärtig. Des Weiteren fand am selben Tag die Begehung in der neuen Produktionshalle (Halle 2) statt. Ein Fitnessstudio im Zwischengeschoss der Anlage wurde nicht gezeigt.

Am 03.09.2018 wurde eine weitere Betriebsbesichtigung durchgeführt. Der sich ursprünglich im 1. Stock des Bürogebäudes befindene Fitnessraum wurde in einen Abstellraum umfunktioniert. Der Raum im Zwischengeschoss wurde vorgeführt. Darin befand sich ein sehr umfangreich eingerichteter Fitnessraum.

Mit Vorhaltsbeantwortung vom 19.12.2018 gab die Beschwerdeführerin an, dass die Fitnessgeräte von den Mitarbeitern genutzt werden würden und jeder Mitarbeiter die Möglichkeit habe, den Raum zu nutzen. Die Mitarbeiter hätten einen Schlüssel und auch eine Nasszelle stehe ihnen zur Verfügung.

*Zum von der Beschwerdeführerin im Ermittlungsverfahren vorgebrachten Umstand, wonach der Fitnessraum überwiegend betrieblich genutzt werde, ist in der Folge bei Durchführung der freien Beweiswürdigung der innere Wahrheitsgehalt der Ergebnisse der Beweisaufnahme ausschlaggebend (vgl. VwGH 25.9.1997, 97/16/0067). Es ist festzustellen, dass diese Angaben weder nachvollziehbar noch schlüssig sind. Dies ergibt sich aus den im nachfolgenden angeführten Gründen: Entgegen der Behauptung der Beschwerdeführerin wurde der Fitnessraum nicht durch fünf Mitarbeiter benützt. Im Zeitraum 2016 bis 2018 wurde der Fitnessraum überwiegend durch das Ehepaar ***Name*** selbst genutzt. Lediglich ein paar Monate trainierte der ehemalige Geschäftsführer Herr ***3*** gemeinsam mit Herrn*

****Name***. Der Fitnessraum in Ort wurde durch Mitarbeiter des Standortes Ort2 nicht genutzt. Über einen eigenen Fitnessraum verfügte der Standort in Ort2 nicht (Niederschrift über die Zeugeneinvernahme von Herr ***3*** vom 28.04.2021).*

*Das als Beilage 6 der Beantwortung des Ersuchens vom 19.12.2018 vorgelegte Unterschriftenblatt, welches die Benützung des Fitnessraumes in Ort und Ort2 durch fünf Mitarbeiter bestätigen soll, vermag die Angaben der Beschwerdeführerin nicht zu bestätigen. Zumal sich auf den Unterschriftenblatt neben dem Fitnessraum in Ort auch eine Spalte zum Fitnessraum in Ort2 befindet. Laut Angaben des ehemaligen Geschäftsführers ***3*** existierte ein solcher nie an diesem Standort. Es bestehen keine Gründe an der Richtigkeit dieser Zeugenaussage zu zweifeln. Herr ***3*** war vor seiner Funktion als Geschäftsführer am Standort in Ort2 tätig und kannte daher die örtlichen Gegebenheiten. Durch die anschließende Übernahme der Geschäftsführertätigkeit war er zudem mit den Gepflogenheiten des Betriebes vertraut und hatte einen umfassenden Über- und Einblick in das Betriebs- bzw. Mitarbeitergeschehen. Aus diesen Gründen wird ihm auch in Hinblick darauf, dass Mitarbeiter des Standortes in Ort2 - insbesondere betreffend Herrn ***5***, der laut Lohnkonto am Standort in Ort2 beschäftigt ist- den Fitnessraum in Ort nicht benutzten, mehr Glauben geschenkt als der Aussage der Beschwerdeführerin.*

*Die inhaltliche Richtigkeit des Unterschriftenblattes ist ferner anzuzweifeln, da auf der Liste eine Frau ***6*** geführt wird, die laut vorliegenden Lohnkonten nie bei der Beschwerdeführerin beschäftigt war.*

*Hinsichtlich der Benützung des Fitnessraumes in Ort konnte der ehemalige Geschäftsführer Herr ***3*** nur Aussagen tätigen, die den Zeitraum 2016 bis 2018 betreffen.*

Jedoch spricht gegen eine vor dem Jahr 2016 stattgefundenene Benützung der Fitnessgeräte durch die Mitarbeiter, dass bei der Betriebsbesichtigung im Jahr 2017 kein Fitnessraum vorgeführt wurde, in welchem Fitnessgeräte vorgefunden werden konnten, die im Anlagenverzeichnis ausgewiesen sind. Die Anschaffung der Fitnessgeräte laut Anlagenverzeichnis erfolgte demgegenüber bereits in den Jahren 2013 bis 2015. Bei tatsächlicher zur Verfügung Stellung der Geräte an die Mitarbeiter hätten sich diese naturgemäß im Betrieb befinden müssen.

*Dass die Fitnessgeräte bis ins Jahr 2018 ausschließlich von den Gesellschaftern privat genutzt und für private Zwecke angeschafft wurden, kann darüber hinaus als mit höchster Wahrscheinlichkeit als erwiesen angenommen werden, da erst bei der zweiten Betriebsbesichtigung am 03.09.2018 im Zwischengeschoss der Produktionshalle ein sehr umfangreich eingerichteter Fitnessraum vorgezeigt wurde und zu diesem Zeitpunkt laut ZMR-Auskunft der Wohnsitz der Gesellschafter bereits nach Ort verlegt wurde (mit 03.01.2018). Die örtliche Veränderung der Gesellschafter nach Ort sowie die damit einhergehende Einrichtung des Fitnessraumes in Ort stehen in einem unmittelbaren zeitlichen Zusammenhang, sodass die Schlussfolgerung zulässig ist, dass die Fitnessgeräte im Rahmen des Umzuges in den gegenständlichen Raum verbracht wurden. Eine davon abweichende Annahme erscheint unter diesen Gegebenheiten als äußerst unwahrscheinlich. Dieser Zeitpunkt entspricht auch den Angaben des Zeugen ***3*** in seiner Aussage.*

In diesem Zusammenhang spricht auch gegen die Ausführungen der Beschwerdeführerin, dass über die Benützung des Fitnessraumes keinerlei Vereinbarungen mit den Mitarbeitern getroffen wurden. Auch hinsichtlich der Haftung bei Personenverletzungen oder bei Beschädigungen der

Geräte existieren keine Absprachen. Für die Gesellschaft sowie für die Mitarbeiter besteht daher kein durchsetzbarer Rechtsschutz.

*Das vorgelegte Unterschriftenblatt stellt aus den oben angeführten Gründen kein taugliches Beweismittel dar. (Niederschrift über die Zeugeneinvernahme von Herr ***3*** vom 28.04.2021)*

Zu 2. Privataufwendungen

Kleinplastiken seien auf einem Wandregal im Eingangs-/Zugangsbereich des privat genutzten OG aufgefunden worden, ein Gemälde im Büro (daher Anerkennung), die betriebliche Nutzung eines Garderobenständers, eines Couchtisches, eines Kerzenständers, diverser Einkäufe, von Bettwäsche, Geschirr, einer Personenwaage, weiters von Umzugskosten und Raumausstattung sei nicht nachweisbar, ein Strandkorb und ein Outdoor-Sofa wurden auf der Dachterrasse gefunden.

„Bei der Betriebsbesichtigung im Juli 2017 konnte festgestellt werden, dass die Küche nicht aufgebaut wurde. Auf Nachfrage der Betriebsprüferin wurde durch die Beschwerdeführerin angeführt, dass es Probleme mit den Zu- und Ableitungen von Wasser gegeben habe und die Küche daher nicht in der OG-Wohnung aufgebaut bleiben konnte. Bei der Betriebsbesichtigung im September 2018 wurde die Küche verpackt auf einem Lagerplatz in der Halle in Ort2 vorgefunden. Die Küche wurde, wie sich aus dem Schreiben vom 19.12.2018 ergibt, zum Zeitpunkt der Anschaffung für private Zwecke, nämlich für das privat genutzte OG erworben und auch dort aufgebaut. Dass sich die Küche momentan nicht in Gebrauch befindet, ist unerheblich. Das Wirtschaftsgut dient nach ihrer objektiven Beschaffenheit auch in diesem Fall privaten Bedürfnissen.“

zu 3. Verkäufe der Gesellschafterin an die Bf.

Der Beschwerde wurde in diesem Punkt teilweise Folge geleistet. Einzelne Verkäufe der Gesellschafterin an die Bf. wurden als betrieblich veranlasst qualifiziert. Beim Verkauf des Personenkraftwagens der Marke Marke TC 350 sowie bei den gebrauchten Einrichtungsgegenständen, welche von der Tischlerei bezogen wurden, wurde weiterhin in Höhe der Differenz zwischen marktüblichen und tatsächlich bezahlten Kaufpreis eine verdeckte Ausschüttung angenommen.

Die übrigen Beschwerdepunkte wurden als unbegründet abgewiesen.

D Vorlageantrag

Mit Schreiben vom 22.08.2021, eingelangt am 03.09.2021, brachte die Bf. durch ihre steuerliche Vertretung nach einer Fristersteckung mit Schreiben vom 19.08.2021 den **Antrag auf Vorlage der Beschwerde** zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht ein und

beantragte die Körperschaftsteuerbescheide 2011-2016 sowie die Umsatzsteuerbescheide 2012-2015 und die Haftungsbescheide betreffend Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 2011-2015 aufzuheben. Die Bf. begründete wie folgt:

zu 1. Produktionshalle

Die Bf erwarb mit Kaufvertrag vom 19.3.2013 zwei Liegenschaften in Ort um den Gesamtkaufpreis von q Euro. Gegenstand des Kaufvertrages war die gesamte Liegenschaft EZ1 mit bestehender, für Produktion und Verkauf geeignete Halle sowie das unbebaute Grundstück EZ2. Durch einige Adaptierungs- und Umbauarbeiten der erworbenen Halle auf EZ1 hätte diese sowohl als Schauraum für den ***Bf***-Store als auch als Produktionsfläche genutzt werden können. Im Obergeschoß der gekauften Halle hätten sich die Büroräume, Besprechungsräume und der Fitnessraum, im Erdgeschoß die Produktion, Entwicklung und Ausstellungsräume befunden. Die Kosten der Adaptierungsarbeiten im Jahr 2013 und 2014 betrugen ü Euro und werden im Anlagenverzeichnis der Bf. ausgewiesen. Ein Jahr nach Kauf des Grundstücks mit Halle im Jahr 2014, habe die Bf. Überlegungen angestellt, die beiden bestehenden Standorte Ort2 und Ort1 zusammenzulegen. Da im Ort2 zu der Zeit keine freien Flächen zur Verfügung gestanden seien, habe man als geeigneter Standort Ort gewählt. Die gesamte Produktion sollte von Ort2 nach Ort verlegt werden.

Für die Produktion sei die bestehende adaptierte Halle 1 in Ort1 allerdings zu klein. Daher sei ein neues Gebäude auf dem bislang unbebauten Grundstück EZ2 geplant und gebaut worden. Die Planung und Ausführung dieser neuen Halle sei in Hinblick auf die von der ***Bf1*** zukünftig gewünschte multifunktionelle Nutzung erfolgt. Das Gebäude sollte genügend Fläche für Produktion und Entwicklung der Produkte bieten. Sowohl die Produktion, als auch die Verwaltung und der Vertrieb sollten Platz finden. Eine geeignete Testfläche bzw. Wohnfläche für die Produkte sollte zur Verfügung stehen. Repräsentative Foto und Filmaufnahmen zu Werbezwecken sollten ebenfalls in dem neuen Gebäude produziert werden können. Besprechungen und Vorführungen für Vertriebspartner sollten in einem angemessenen Rahmen stattfinden und zusätzlich sollte auch eine Mitarbeiterwohnung zur Verfügung stehen. Um diesen Anforderungen gerecht zu werden, sei im Erdgeschoß eine Produktionshalle mit Abstellraum und Sozialräumen, im Zwischengeschoss 2 Räume als Büro und Fitnessraum und im Obergeschoß eine Wohnung als OG mit Dachterrasse geplant worden. Im Jahr 2014 sei das Produkt noch nicht als Alleinlösung wahrgenommen worden. Die Wohnung im Obergeschoß des neuen Gebäudes, bestehend aus Vorraum, Diele, WC, Schrankraum, Wirtschaftsraum, Speis, Schlafzimmer, Bad und Wohn- Essbereich mit gesamt 209,86 m² sei von der Raumaufteilung und von der Größe so gestaltet, dass die produzierten Produkte der Bf. dargestellt und der Beweis der Funktion dieser Produkte erbracht werden könnte. Daher sei die Planung und Ausführung der Penthousewohnung für die Erweiterung des Absatzmarktes und den Ausbau der Marktposition des betrieblichen Kerngeschäfts nötig gewesen. Da sich bereits im Jahr 2014 ein Einbrechen des deutschen Absatzmarktes abzeichnet habe, seien neue

Vertriebsdestinationen vorbereitet worden. Den neuen Vertriebspartnern habe durch die Darstellung der Produkte anschaulich gemacht werden können. Durch diese strategische Maßnahme, hätten die Warenerlöse vom Jahr 2016 auf 2018 gesteigert und der Umsatzeinbruch des deutschen Marktes abgefedert werden können. Die gewünschte Multifunktionalität des neuen Gebäudes sei in der Planung und Ausführung berücksichtigt worden. Die Bauausführung der gesamten Halle sei im Industriedesign mit Sandwichpanelen (außen Blech und in der Mitte Schaum, davor Rigips) kostengünstig hergestellt worden. Im Obergeschoß seien alle Zwischenwände in Leichtbauweise errichtet worden, sodass die tatsächliche Nutzung jederzeit den Erfordernissen der Bf. angepasst werden könnte. Die Umgestaltung des OG von einer Modellwohnung, in der die produzierten Produkte getestet und ausgestellt werden können, in eine Dienstwohnung für Mitarbeiter, oder die Umgestaltung der Wohnung zu Büroflächen und die Nutzung des OG für Film- und Fotoaufnahmen sollte jederzeit mit geringem Aufwand möglich sein. Dies sei im Planungsprozess berücksichtigt und vom Generalunternehmer der Bauausführung, ***7*** GmbH bestätigt worden. Sowohl in der Penthousewohnung als auch in der Produktionshalle werde geforscht In- den Referenzflyern, die alle Vertriebspartner erhalten würden, seien damit die Daten von OG und Produktionshalle ersichtlich.

Im Jahr 2012 habe die Familie ***Name*** in Ort3 ihr neues Einfamilienhaus errichtet. Da bei der Bauausführung einige erst später erkennbare Mängel aufgetreten seien, sei das Einfamilienhaus im Jahr 2015 renoviert worden. Während der Zeit der Renovierung mietete die Familie ***Name*** das OG in Ort1. Im Vorfeld sei von der Bf. ein Gutachten eines Immobilienmaklers eingeholt worden, um einen fremdüblichen Mietzins für das Obergeschoss während der Zeit der Nutzung durch die Gesellschafter festzusetzen. Ein Immobiliensachverständiger der „***8***“ Grundverwertungsgesellschaft m.b.H. wurde von der Bf. beauftragt, einen fremdüblichen Mietpreis zu ermitteln. Der Sachverständige habe den Mietzins auf Grundlage der 2015 aktuellen Richtwerte errechnet und durch Zu- und Abschläge einen angemessenen Mietzins ermittelt. Im Gutachten des Immobiliensachverständigen ist der Richtwertmietzins mit Zuschlägen für den Neubau, die Möblierung in hochwertiger Ausführung, die Terrasse, den Penthousecharakter und sogar die Doppelgarage berechnet worden. Im Prüfzeitraum sei das Obergeschoß vom 9.4.2015 bis 19.5.2016 von den Gesellschaftern bewohnt worden und es sei der vom Sachverständigen als angemessen berechnete Mietzins pro Monat von ***m*** Euro entrichtet worden. Es wurde ein Mietvertrag abgeschlossen, der den Mietern irrtümlicher Weise ein lebenslanges Wohnrecht einräumte habe. Da die Einräumung eines lebenslangen Wohnrechts für die Mieter nie ernsthaft beabsichtigt gewesen sei, seien auch keine dementsprechenden Eintragungen im Grundbuch vorgenommen worden und der Mietvertrag sei von den Gesellschaftern wieder gekündigt worden. Nach Abschluss der Sanierungsarbeiten in Ort3 seien die Gesellschafter aus dem OG in Ort1 ausgezogen und in ihr neu saniertes Einfamilienhaus zurück. Das OG der Produktionshalle sei weiterhin als Modellwohnung und Testwohnung verwendet worden.

Das Entwickeln, Testen, Produzieren und Verreiben von Produkten ist das Kerngeschäft der Bf. Die von ihr hergestellten Produkte würden in einem geeigneten Umfeld getestet werden müssen bevor sie auf den Markt kommen. Die Effizienz der entwickelten Produkte könne nur in der für ihren Gebrauch vorgesehenen Umgebung getestet werden. Der Großteil der Produkte werde für Wohnungen und Häuser hergestellt. Die Nutzung des OG als Test- und Modellwohnung sei daher notwendig für das Kerngeschäft der Bf. - die Entwicklung und den Vertrieb von exklusiven Produkten. Das neue Gebäude in seiner Gesamtheit sei nach den betrieblichen Bedürfnissen der Bf. hergestellt. Die Behörde trennt allerdings das Obergeschoß des Gebäudes als Wohneinheit vom Rest und argumentiert damit, dass für die Wohneinheit kein funktionierender Mietenmarkt vorliegt. Für die Wohneinheit alleine kann von der Bf. kein funktionierender Mietenmarkt nachgewiesen werden. Für das gesamte Betriebsgebäude könne als funktionierender Mietenmarkt die Vermietung der Gebäudekomplexe in D herangezogen werden.

Selbst bei der zeitweiligen Vermietung der Wohneinheit an die Gesellschafter gehe das wirtschaftliche Eigentum am Gebäudeteil der Bf. nicht verloren. Die Chance von Wertsteigerungen bzw. das Risiko von Wertminderungen durch zB den Verkauf des Gebäudes bleibe bei der Bf. und es komme nicht zu einem auseinanderfallen von zivilrechtlichem und wirtschaftlichem Eigentum.

Bei der Bf. sei bislang keine Aufteilung des Gebäudes in Halle und Obergeschoß erfolgt, da eine betriebliche Nutzung des gesamten Gebäudes erfolge. Im Anlagenverzeichnis sei die Aufteilung in Produktionsteil und zur Vermietung möglichem Teil des Gebäudes nicht explizit vorgenommen worden. Die gesamten in den Büchern der Bf. aufgenommen Herstellungskosten des Gebäudes und der Außenanlage würden v Euro betragen. Folgende Aufteilung sei im Anlagenverzeichnis der Bf. vorgenommen worden: Grund und Boden für Hallenneubau: s Euro, Gebäude Neubau, Hallenbau Ort: w Euro und die Gestaltung der Außenanlage: r Euro.

Im Planungsprozess des neu zu errichtenden Gebäudes erstellte der Generalunternehmer ***7*** GmbH vor Baubeginn eine Kostenkalkulation. In dieser Kalkulation seien die Kosten des neuen Gebäudes prozentuell auf folgende Positionen aufgegliedert worden: Planung 4%, Baustelleneinrichtung 6%, Bauteil Halle 57%, OG und 30% Außenanlagen 3%. Die Kalkulation des Generalunternehmers lasse ein Aufteilungsverhältnis der Kosten des Neubaus von 40% Halle und 60% OG nicht zu. Von den Gesamtkosten v Euro entfallen gemäß Kalkulation der ***7*** GmbH 30% auf das OG, sohin ein Betrag von € a. Daher wäre die Berechnung einer Renditenmiete für das OG auf Basis von a Euro vorzunehmen. Die vorliegende Kalkulation des ausführenden Bauunternehmers hätte die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit. Erhärtet werde diese Aufteilung der Kosten auch durch ein Sachverständigengutachten betreffend den Verkehrswert der Liegenschaft mit Gebäude, welches im Zuge von Verkaufsüberlegungen des Gebäudes im Jahr 2021 in Auftrag gegeben worden sei. Der Gutachter habe die Baukosten an

diesem Gebäude unter Berücksichtigung der vom Österreichischen statistischen Zentralamt veröffentlichten Zahlen wie Baukostenindex, Baupreisindex, Verbraucherpreisindex sowie den Richtlinien und Richtsätzen der Wohnbauförderung für das jeweilige Bundesland sowie seinen eigenen Erfahrungen ermittelt. Es würden in dem Gutachten sowohl das gesamte Gebäude, als auch die einzelnen Gebäudeteile bewertet werden. Der Herstellungswert im Gutachten sei für das OG (Top 3) mit 571.500,00 Euro angegeben. Nach Berücksichtigung des Vorsteuerabzugs für betriebliche Immobilien würde sich ein Wert von 476.250,00 ergeben. Dieser Wert sei annähernd gleich mit dem in der Kostenkalkulation des Generalunternehmers mit 30% vom Gesamtherstellungspreis des Gebäudes berücksichtigten Baukosten von a Euro. Die Höhe der angemessenen Miete könne daraus abgeleitet werden. Die vereinbarte Miete der Gesellschafter mit der Bf. von ***m*** Euro pro Monat würde einen Jahresbetrag von z+USt Euro (Nettomiete z Euro) ergeben. Der Renditenmietzinssatz von Nettoherstellungskosten zu Nettomiete würde 4,2% ergeben. Selbst beim Heranziehen der Bruttoherstellungskosten (a Euro + 20% Umsatzsteuer) von a+USt Euro ergäbe sich bei Gegenüberstellung mit der Bruttomiete von z+USt Euro ein Renditenmietzinssatz von 3,85 %.

Die Kosten für Einrichtung OG würden k Euro betragen. Es würde sich ein Bruttomöblierungszuschlag von kTeil Euro ergeben.

Die Bruttoherstellungskosten von a+USt Euro und der Bruttomöblierungszuschlag von kTeil Euro würden Herstellungskosten von a+k Euro ergeben. z+USt Euro Miete zu a+k Herstellkosten inkl. Möbel ergäbe einen Zinssatz von 3,81%. Hier decke sich die errechnete Renditemiete mit der vereinbarten Miete der Bf. mit den Gesellschaftern.

zu 2. Aufwendungen Privatsphäre Gesellschafter

Die Bf. führte aus, dass der den Mitarbeitern zur Verfügung stehende Fitnessraum mit verschiedenen Trainingsgeräten ausgestattet sei und zum Zeitpunkt der Außenprüfung die Geräte vom Fitnessraum im Obergeschoß der Halle 1 in den Fitnessraum im Zwischengeschoss der neuen Halle 2 übersiedelt worden seien. Den Mitarbeitern stehe der Raum auch nach Dienstschluss zur Verfügung. Die Anzahl der Mitarbeiter, die regelmäßig trainieren, variere von Jahr zu Jahr. Auch ein ehemaliger Mitarbeiter, Herr ***3*** habe mit dem jetzigen Geschäftsführer gemeinsam trainiert. Die Fitnessgeräte seien von der Bf. in den Jahre 2013 bis 2015 angeschafft worden. Im Fitnessraum des Obergeschoßes der Halle 1 seien die Geräte allen Mitarbeitern zur Verfügung gestanden. Die Umsiedelung der Geräte in das neu errichtete Gebäude sei sukzessive erfolgt und sei im Jahr 2018 abgeschlossen gewesen. In Bezug auf die anderen in Rede stehenden Aufwendungen brachte die Bf. die in der Beschwerde gemachten Vorbringen vor.

zu 3. Verkäufe der Gesellschafterin an die Bf.

Der PKW wurde von Frau ***Name*** am 25.11.2010 um f Euro gekauft und am 22.5.2011 inkl. Winterreifen um g Euro an die Bf. verkauft. Wie hoch tatsächlich der Wertverlust eines Autos sei, hänge vor allem vom Baujahr und der Kilometerleistung ab, aber auch in welchem optischen und technischen Pflegezustand sich das Fahrzeug befinde und ob es sich um eine wertstabile Automarke handle oder nicht. Bei der Automarke Marke handle es sich um eine wertstabile Automarke. Der Wertverlust eines PKW der Marke Marke nach 5 Monaten in perfekt gepflegtem Zustand mit niedrigem Kilometerstand liege maximal zwischen 5 und 10 %. Ein Winterreifensatz für den PKW koste ca. l Euro. Bei Annahme eines Wertverlustes von 5% würde sich ein fremdüblicher Verkaufspreis von ö Euro ergeben. Gemeinsam mit dem neuen Winterreifensatz von l Euro sei der Wert des PKW mit gg Euro entsprechend dem Verkaufspreis von g Euro, den Frau ***Name*** erhalten hat.

In Hinblick der Produkte Tisch Kirsche und die Stühle Kirsche wurde von der Bf. vorgebracht, dass anhand der einfachen Internetrecherche festgestellt werden könne, dass es sich bei den der Behörde übermittelten Fotos aus einem der Büroräume der Bf. um ein Set handle. Fotos und Auszüge aus dem Internet wurden dem Vorlageantrag beigelegt.

Ferner wurde durch die Bf. festgehalten, dass aus der Fotodokumentation der Fragenbeantwortung der Bf. ebenfalls ersichtlich sei, dass sich der zweite Sessel im Büroraum der Bf. befunden habe. Die Originalrechnungen seien von Frau ***Name*** nicht vorgelegt worden, da sie diese nicht aufbewahrt habe. Als Privatperson treffe Frau ***Name*** keine unternehmerische Aufbewahrungspflicht. Ein schriftlicher Kaufvertrag bezüglich einzelner Möbelstücke wurde nicht abgeschlossen, da der Vertrag jeweils durch Einigung über Gegenstand und Preis zwischen der Verkäuferin und der Bf. zustande kam. Die verkauften Gegenstände seien übergeben und der Kaufpreis sei bezahlt worden. Alle von der Gesellschafterin verkauften Gegenstände seien von der Bf. betrieblich genutzt worden.

Im Übrigen deckte sich das Vorbringen mit dem in der Beschwerde.

E Erörterungstermin

Im Rahmen eines **Erörterungstermins** am 5. Dezember 2022 wurden folgende Sachverhaltsfragen erörtert:

Herstellungskosten Produktionshalle samt OG und Aufteilung der Kosten:

Auf dem (Buchhaltungs)Konto 0712 wurden im Jahr 2014 der Betrag von HK1 Euro und im Jahr 2015 der Betrag von HK2 Euro verbucht. Im Jahr 2016 wurde der Zuschuss iHv ZS1 Euro abschreibungsbasismindernd auf dem Anlagekonto verbucht.

Zur Aufteilung der Gesamtherstellungskosten verwies die stV auf eine Kalkulation des Generalunternehmers ***7*** GmbH. Derzufolge entfällt von den kalkulierten Gesamtkosten von GK Euro der Betrag von P Euro auf die Planung, der Betrag von BE Euro auf die Baustelleneinrichtung, der Betrag von H Euro auf den Bauteil Halle (einschließlich rund 60.000 Euro für das Fundament), der Betrag von PH Euro auf das OG und der Betrag von AA Euro auf Außenanlagen.

Die massive Baukostenüberschreitung von rund KÜ Euro konnte im Rahmen des Erörterungstermins nicht geklärt werden. Die stV hat dazu per Mail einige Rechnungen mit dem Gesamtbetrag (netto) von ***9*** Euro nachgereicht und zwar über ***10*** Euro für Planung und Projektleitung, drei Strominstallationsrechnungen über ***11*** Euro für 286 Monteurstunden), über ***12*** Euro für einen Meßwandlerschrank, PVS Steuerleitung, Abzweigkasten etc. plus 91 Monteurstunden und über ***13*** für Wandleuchten, Schalter etc. samt 203 Monteurstunde, zwei Installationsrechnungen über ***14*** Euro und 25.162 Euro über Rohrverlegung, Waschtisch, WC, Handbrause etc., ***15*** Euro für Grundierung und Bearbeitung „in den Räumen wie besprochen“ und ***16*** Euro (plus ***17***5 Euro für Nacharbeiten) für Maler und Spachtelarbeiten auf Beton sowie ***18*** Euro für Bodenbeschichtung wobei hier Platten verlegt, Bad/Dusche Gefälle gespachtelt wurden, ein Mosaik verlegt wurde etc.

Die Schlussrechnung selbst ist um ***19*** Euro höher als veranschlagt, wobei die Rechnung nicht vorgelegt wurde und eine Zuordnung daher nicht möglich war.

Mietentgelt:

Hinsichtlich der Bezahlung der Miete konnte die steuerliche Vertreterin folgendes klarstellen: Die Miete wurde zunächst über das Verrechnungskonto verbucht und am 21.12.2015 wurde die Miete für 12 Monate (April 2015 bis März 2016) durch Banküberweisung beglichen (Kontoauszüge wurden vorgelegt). Danach sind die Gesellschafter wieder nach Ort3 gezogen, außerhalb des Streitzeitraumes sind sie wieder in das OG eingezogen.

F Mündliche Verhandlung

Im Rahmen der **mündlichen Verhandlung** wurde zum Sachverhalt Folgendes festgestellt:

- Die Kosten für Strom, Wasser und Müll wurden zur Gänze von der Bf. getragen. Die Höhe der auf das OG entfallenden Betriebskosten lässt sich aus Sicht der Bf. nicht ermitteln, weil es keine Aufzeichnungen darüber gibt.
- Der Fitnessraum wurde mehrmals verlegt: Nach Fertigstellung der Halle 2 (Jahr 2015/2016) ist der Fitnessraum von der Halle 1 ins Zwischengeschoß der Halle 2 übersiedelt. Im Jahr 2017 wurden die Geräte wiederum zum Standort Ort2 gebracht und 2018 wieder nach Ort. Der Fitnessraum ist nach Angaben des Geschäftsführers definitiv immer allen Mitarbeitern

unentgeltlich zur Verfügung gestanden. In haftungsmäßiger Hinsicht wurden leider keine Vereinbarungen mit den Mitarbeitern getroffen.

- Die folgenden Gegenstände wurden wie folgt genutzt:

[...]

- Die Küche wurde als „Betriebs- und Geschäftsausstattung“ aktiviert
- Folgende Gegenstände wurden von fremden Unternehmen für das OG angeschafft:

[...]

- Der Garten wird auch von Mitarbeitern und Vertriebspartnern genutzt
- Die 2014 von der Gf. gekaufte Sofagarnitur wurde im Schauraum genutzt, die gebrauchte Einrichtung zum Teil im Schauraum, zum Teil im OG.
- Die Neupreise für die Einrichtungsgegenstände waren geringfügig höher als die Verkaufspreise (so erfolgte beispielsweise bei einem Neupreis von 23.000 Euro der Weiterverkauf um 21.000 Euro)
- Hinsichtlich der Nutzungsdauer der Maschinen räumte die Bf. nach eingehender Diskussion ein, dass der Ansatz des Finanzamtes mit Ausnahme der Telefonanlage und der Maschine den tatsächlichen Verhältnissen entspricht.
- Die Telefonanlage und die Maschine können laut übereinstimmender Auffassung von Bf. und Finanzamt aufgrund EDV-technischer Gegebenheiten nur 5 Jahre genutzt werden.
- Die Nutzung der Philharmonikermünzen, der Uhr und der Kette als Weihnachtsgeschenke für die Mitarbeiter lässt sich durch keine Unterlagen belegen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

A Sachverhalt und Beweiswürdigung

Aus dem Verwaltungsakt, den Vorbringen der Bf., dem Ergebnis des Erörterungstermins und den Vorbringen in der mündlichen Verhandlung ergibt sich folgender hier strittiger Sachverhalt zu den einzelnen Feststellungen der Außenprüfung:

1. Produktionshalle

Die Bf. hat am 19.03.2013 eine Liegenschaft in Ort gekauft, die aus der EZ1 und der Liegenschaft 1 beide GB Ort besteht. Laut Kaufvertrag entfallen auf die EZ1 (Grundstück inklusive Halle) Anschaffungskosten iHv 262.000,- Euro plus 52.400,- Euro USt und auf die Liegenschaft 1 Anschaffungskosten iHv 25.000,- Euro plus 5.000,- Euro USt.

Auf dem unbebauten Grundstück Liegenschaft 1 wurde in den Jahren 2014 und 2015 so wie im Einreichplan zur Errichtung einer Produktionshalle mit darüber liegenden OG von Baumeister

mit Planungsdatum 28.05.2014 (Projektnummer: 14006) angegeben eine Produktionshalle (***21*** m²) mit darüber liegendem OG (208,68 m²) und allgemeiner Nutzfläche von 406,33 m² für ein Stiegenhaus (5,97 m²), ein Lager im Zwischengeschoss (20,86 m²), eine Garage (56,00 m²), einen Abstellraum (17,50 m²) sowie eine Dachterrasse (303 m²) errichtet.

Auf dem Bilanzkonto 0712 (Errichtung Halle 2) wurde im Jahr 2014 der Betrag von HK1 Euro und im Jahr 2015 der Betrag von HK2 Euro verbucht. Der so erfasste Gesamtbetrag von 1.658.896,18 Euro wurde im Rahmen des Erörterungstermins am 5. Dezember 2022 als Herstellungskosten ermittelt. Er deckt sich mit dem in der Niederschrift unter Punkt III als „Hallenbau Ort“ ausgewiesenen Betrag.

Im Jahr 2016 wurde ein Zuschuss iHv ZS1 Euro anschaffungskostenmindernd auf dem Anlagekonto verbucht, wobei anzumerken ist, dass dieser Zuschuss ausschließlich für die Produktionshalle gewährt wurde.

Für die exklusive Gartengestaltung wurde ein Betrag von insgesamt r Euro aufgewendet und abgeschrieben.

Eine exakte Aufteilung der Errichtungskosten auf Produktionshalle und OG ist anhand der verbuchten Rechnungen weder der Bf, noch dem Finanzamt möglich.

Aus dem baubehördlichen Bewilligungsbescheid der Bezirkshauptmannschaft ist ersichtlich, dass das OG und die Garage ausschließlich für die private Nutzung bestimmt sind. Die Liegenschaft 1 ist als Bauland-Betriebsgebiet gewidmet.

Mit Bescheid der BH wurde die Benützungsfreigabe erteilt.

Zwischen der Bf. und den Gesellschaftern ***1*** und ***2*** ***Name*** als Mieter wurde ein aktenkundiger undatierter Mietvertrag abgeschlossen, der von Herrn ***1*** ***Name*** sowohl als Vertreter der Bf. als auch als Mieter (zusätzlich dazu hat auch Frau ***Name*** als Mieterin den Mietvertrag unterzeichnet) unterfertigt wurde. Gegenstand des Vertrages ist die Vermietung des OG (ca. 200 m²) sowie einer ca. 300 m² großen Terrasse und zwei Garagenstellplätzen. Als Mietpreis wurden ***m*** Euro (einschließlich Betriebskosten und USt) monatlich, beginnend ab 01.01.2015 vereinbart. Für die Überlassung der Möbel wurde kein gesondertes Mietentgelt vereinbart.

Dazu hat die Bf eine Mietzinsbewertung durch ***8*** vornehmen lassen. Diese ging von einem „durchschnittlichen Mietertrag in X aus und ermittelte nach diversen Zu- und Abschlägen einen Nettomietzins von ***22*** für eine möblierte Wohnung (entspricht für das OG einem Mietzins von ***23*** Euro netto plus 10% USt = ***24*** Euro).

Die Höhe der auf das OG entfallenden Betriebskosten lässt sich nicht genau ermitteln, weil keine getrennten Abrechnungen erfolgten.

Während des Streitzeitraumes haben die Gesellschafter das OG von 9.4.2015 – 19.5.2016 bewohnt und dafür monatlich 1.800 Euro Miete inkl. Umsatzsteuer bezahlt.

Beweiswürdigung zum Produktionshallenbau

Herstellungskosten

Die Herstellungskosten für die Halle samt OG iHv 1.658.896,18 Euro ergeben sich aus dem Anlageverzeichnis und den Vorbringen im Rahmen des Erörterungstermins und werden von den Parteien nicht mehr in Zweifel gezogen.

Für die Gartengestaltung wurde ein Betrag von insgesamt r Euro aufgewendet und auf 10 Jahre abgeschrieben. Der Garten wird nach dem glaubhaften Vorbringen in der mündlichen Verhandlung nicht nur vom Ehepaar ***Name***, sondern auch von Mitarbeitern und Vertriebspartnern genutzt und ist damit auch gemischt (betrieblich bzw. zu Vermietungszwecken) genutzt.

Aufteilung Herstellungskosten

Die Baukosten können weder von der Bf. noch vom Finanzamt eindeutig zugeordnet werden. Eine Aufteilung hat folglich im Schätzweg zu erfolgen.

Zur Ermittlung eines für die sachgerechte Aufteilung heranzuziehenden %-Satzes kann die Kostenschätzung des Generalunternehmers ***7*** GmbH dienen. Diese ist ein Anbot eines fremden Unternehmers, das ihm einen Auftrag sichern sollte und ist damit unbedenklich. Überdies entspricht es im Wesentlichen auch den vom Finanzamt im Rahmen der Beschwerdeentscheidung herangezogenen Werten (Kranewitter, Liegenschaftsbewertung⁷ (2017), IX. Richtwerte für Herstellungskosten Hallenbauten 2016, 313).

Die als taugliche Basis für die Aufteilung heranzuziehende Kostenschätzung ist allerdings hinsichtlich der Kostenüberschreitung noch wie folgt zu adaptieren:

Die geschätzten Kosten teilen sich in direkt zuordenbare Kosten von 561.406,51 Euro für die Produktionshalle (veranschlagt wurden H Euro für die Halle, wobei rund 60.000 Euro für das Fundament abzuziehen sind, da dieses für beide Bauteile notwendig ist) und PH Euro für das OG.

Von den nachgereichten Rechnungen sind anhand der Leistungsinhalte eindeutig zum Bau der Produktionshalle ***12*** Euro (Installationen betr. eines Meßwandlers, der mit 160 Ampere klar für die betriebliche Produktion ausgelegt ist) dazuzuzählen und zum OG ***13*** Euro für Wandleuchten, Schalter etc, 40.632 Euro von zwei Installationsrechnungen über

Rohrverlegung, Waschtisch, WC, Handbrause etc und 11.314 Euro von zwei Rechnungen über Bodenbeschichtung etc. betr. Dusche, Mosaikverlegung etc.

Die übrigen Kosten können anhand des Rechnungsinhaltes sowohl zum einen als auch zum anderen Teil gehören und können daher zur Ermittlung des %-Satzes nicht herangezogen werden.

Das ergibt für die %-mäßige Aufteilung eine Basis von KH Euro für die Halle und KP Euro für das OG. Damit entfällt ein Anteil von rund 60% auf die Produktionshalle und ein Anteil von rund 40% auf das OG.

Für Halle und OG wurden in den Streitjahren folgende AfA-Beträge in Abzug gebracht:

Anlageverzeichnis	Herstellung	Kosten	2014	2015	2016
Kto 712 Hallenbau Ort	2014	HK1	13.690,43	27.380,86	27.380,86
Kto 712 Hallenbau Ort	2015	HK2		2.517,28	2.517,28
Kto 712 Hallenbau Ort	2016	-ZS1			-1.261,69

Das entspricht genau einer Abschreibung von 1,5% für das OG und 2% für die Produktionshalle.

Vermietung an Gesellschafter

Die Mietdauer April 2015 bis einschließlich Mai 2016 ergibt sich aus den Daten des Zentralen Melderegisters und dem unbestrittenen Vorbringen der Bf. im Vorlageantrag und im Erörterungstermin. Die Entrichtung des Mietentgelts konnte im Rahmen des Erörterungstermins von der steuerlichen Vertreterin belegt werden und wird vom Finanzamt nicht mehr bestritten. Die Gesellschafter haben wie vertraglich vorgesehen monatlich ***m*** Euro Miete inklusive Betriebskosten und Umsatzsteuer entrichtet.

Die Bf. hat sämtliche Betriebskosten inklusive Strom getragen, wobei sich nach ihren eigenen Angaben im Erörterungstermin und in der mündlichen Verhandlung nicht ermitteln lässt, welcher Teil der Kosten auf das OG entfällt.

Laut Mietervereinigung (<https://mietervereinigung.at/791/Betriebskosten-Spiegel>, abgerufen am 3. April 2023) betrugen die Betriebskosten für Gebäude ohne Lift im Jahr 2015 monatlich 1,78 Euro m² und im Jahr 2016 schlugen sie mit 1,93 Euro zu Buche.

Daraus ergeben sich für das 208 m² große OG im Jahr 2015 geschätzte Kosten von 370,24 Euro (rund 370 Euro) monatlich und im Jahr 2016 geschätzte Kosten von 401,44 Euro (rund 400 Euro), die die Gesellschafter der Bf. nicht abgegolten haben.

Der durchschnittlich für Energiekosten (Strom, Warmwasser, Heizung etc) eines Haushaltes aufgewendete Betrag lag im Jahr 2014 laut Statistik Austria (https://www.statistik.at/fileadmin/publications/Haushaltsenergie_und_Einkommen_mit_besonderem_Fokus_auf_Energiearmut_2014.pdf, Seite 32, abgerufen am 3. April 2023) bei mittlerem Einkommen bei 1.860 Euro, bei hohen Einkommen bei 2.230 Euro (für die Folgejahre war eine solche Statistik auf der Homepage der Statistik Austria nicht verfügbar).

In Hinblick darauf, dass einerseits das OG mit 208 m² für einen durchschnittlichen Haushalt ungewöhnlich groß ist und die Energiekosten mit dem Haushaltseinkommen steigen, andererseits die Heizung kosteneffizient gestaltet wurde, erscheint der Ansatz von 2.230 Euro anteilige Stromkosten pro Jahr angemessen zu sein. Analog zur Preissteigerung bei den Betriebskosten sind 2015 anteilige Energiekosten von 190 Euro monatlich und 2016 anteilige Energiekosten von 195 Euro monatlich anzunehmen, die die Gesellschaft für die Gesellschafter getragen hat.

2. Aufwendungen Privatsphäre Gesellschafter

Im Anlagenverzeichnis bzw. in der Buchhaltung wurden in den Jahren 2013 – 2015 Aufwendungen für Fitnessgeräte iHv insgesamt 23.580,35 Euro (Vorsteuer 3.417,60 Euro und Vorsteuern aus igErwerb von 1.298,47 Euro) aktiviert und abgeschrieben.

Bei einer Betriebsbesichtigung am 5.7.2017 wurden – wie in der Beschwerdeentscheidung ausführlich dargestellt - keine Fitnessgeräte vorgefunden. Erst bei einer weiteren Betriebsbesichtigung am 3.9.2018 wurde ein Fitnessraum vorgefunden.

Der Fitnessraum stehe laut Angaben der Bf. allen Mitarbeitern zur Verfügung. Das Finanzamt führt dagegen aus, dass er nur von Frau und Herrn ***Name***, danach gelegentlich auch von Herrn ***3*** genutzt wurde.

Weiters hat das Finanzamt folgende Gegenstände der Privatsphäre zugeordnet:

Anschaffung 2014:

[...]

Anschaffung 2015

[...]

Für das OG wurde auch eine Küche angeschafft, die laut Bf. als Schauküche genutzt werden sollte, in Folge aber wegen Mängel abgebaut werden musste.

Schließlich wurden 2014 zur Einrichtung des OG folgende Gegenstände angeschafft:

[...]

All diese Gegenstände ordnete das Finanzamt der Privatsphäre der Gesellschafter zu.

Beweiswürdigung zu Aufwendungen Privatsphäre Gesellschafter

Fitnessgeräte:

Im Rahmen der mündlichen Verhandlung schilderte der Geschäftsführer glaubhaft den wechselnden Standort der Fitnessgeräte. Dadurch konnte auch geklärt werden, warum das von der Bf. übergebene Unterschriftenblatt neben dem Fitnessraum in Ort auch eine Spalte für einen Fitnessraum in Ort2 aufwies.

Über die Benützung des Fitnessraumes wurden laut eigenen Angaben der Bf. zwar keinerlei Vereinbarungen mit den Mitarbeitern (zB über Haftung bei Personenverletzungen oder bei Beschädigungen der Geräte) getroffen, doch kam es bisher zu keinen Verletzungen, die eine Haftung nach sich gezogen hätten.

In Hinblick auf den Umstand, dass der Gesetzgeber die betriebliche Gesundheitsvorsorge, die etwa durch die unentgeltliche Zurverfügungstellung von Sportanlagen erfolgt, begünstigt (vgl § 3 Abs. 1 Z 13 lit. a EStG 1988), liegt es nicht außerhalb der allgemeinen Lebenserfahrung anzunehmen, dass auch die Bf. die Fitnessgeräte den Arbeitnehmern zur Verfügung gestellt hat. Die Schilderungen der Bf. über die Nutzungsmöglichkeit der Fitnessgeräte waren glaubhaft, während sich das Finanzamt auf Indizien (zB kein Vorfinden eines Fitnessraumes im Zeitpunkt der Betriebsbesichtigung) stützen musste.

Aufgrund der Erläuterungen des Gf. in der mündlichen Verhandlung über den wechselnden Standort des Fitnessraumes ist das Ergebnis der Betriebsbesichtigung allein für eine Beurteilung nicht tauglich. Für den erkennenden Senat hat das gleichbleibende Vorbringen der Bf. eine größere Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich. Die Fitnessgeräte werden betrieblich genutzt.

Einrichtungsgegenstände:

[...]

Im Rahmen der mündlichen Verhandlung konnte weiters geklärt werden, dass das um i Euro angeschaffte Geschirr und der Garderobenständler im Büro genutzt wurden.

[...]

Für diese Gegenstände wurde ein Aufwand (AfA, Abschreibung GWG) in folgender Höhe in Abzug gebracht:

[...]

Die ursprünglich zur Errichtung des OG angeschaffte Küche wird nunmehr am Standort Ort2 als Betriebsküche genutzt. Aufgrund der Feststellung des Finanzamtes, der Kauf sei eine Fehlentscheidung gewesen, kann die Küche nicht der Privatsphäre der Gesellschafter zugerechnet werden. Wirtschaftliche Fehlentscheidungen des Geschäftsführers führen nicht automatisch dazu, dass an sich betrieblich bedingte Aufwendungen zu Privataufwendungen werden.

Hinsichtlich der im Jahr 2015 angeschafften Gegenstände konnte in der mündlichen Verhandlung geklärt werden, dass diese betrieblichen Zwecken (Schauraum, Eingangsbereich, Fotoshooting...) dienten.

Gartengestaltung

Der Garten selbst wurde offenbar nach den Vorstellungen der Gesellschafter gestaltet und von diesen auch genutzt. Das Vorbringen der Bf., Mitarbeiter hätten den Garten in ihrer Mittagspause genutzt und Besprechungen mit den Vertriebspartnern hätten im Garten stattgefunden ist ebenso glaubhaft. Daher sind die dafür angefallenen Kosten anteilig dem OG und der Produktionshalle zuzurechnen (siehe hier 1).

3. Verkäufe der Gesellschafterin an die Bf.

Das Finanzamt ermittelte, dass die Preise für unten angeführte Gegenstände, die Frau ***Name*** an die Bf. verkauft hat, nicht fremdüblich seien und versagte die steuerliche Anerkennung der Geschäfte zur Gänze:

[...]

Beweiswürdigung zu Verkäufe der Gesellschafterin an die Bf.

Der Marke TC 350 wurde am 25.11.2010 um f Euro gekauft und am 22.5.2011 inkl. Winterreifen um g Euro an die Bf. verkauft. Bedenkt man, dass das Auto ein halbes Jahr alt ist und in dem Verkaufspreis ein zweites Paar Reifen enthalten sind, kann dieses Geschäft zwar nicht als für die Bf. wirtschaftlich lukrativ, aber dennoch als fremdüblich angesehen werden.

Die für die gebrauchten Einrichtungsgegenstände angesetzten Preise liegen hingegen nur geringfügig unter den Neupreisen. Bedenkt man, dass Einrichtungsgegenstände nach den Erfahrungen des täglichen Lebens deshalb gebraucht gekauft werden, weil sich die Käufer Geld ersparen möchten, ist es für die Annahme eines fremdüblichen Preises geboten, den verrechneten Preis zumindest zu halbieren.

Daher ist von folgenden fremdüblichen Preisen auszugehen: Einrichtung Schauraum 9.000 Euro, Sofa 1.250 Euro und gebrauchte Einrichtung ***20*** Euro.

Im Rahmen der mündlichen Verhandlung konnte nicht in allen Fällen geklärt werden, wie die Gegenstände genau genutzt wurden. Für die Jahre 2012 und 2013 vertraten die Verfahrensparteien die übereinstimmende Ansicht, dass die Gegenstände in den Schauräumen ausgestellt wurden. Im Jahr 2014 wurde das OG eingerichtet und für die verkauften Einrichtungsgegenstände wurden Transportkosten für „Umzug Ort3 nach Ort“ iHv 1.438,00 verbucht. Es hat daher die größte Wahrscheinlichkeit für sich, dass die Einrichtungsgegenstände im OG genutzt wurden, auch wenn beispielsweise die Außenprüfung das Vorhandensein nur eines Sessels (verrechnet wurden zwei) vermerkt hat. Die Bf. hat für die Einrichtungsgegenstände AfA in folgender Höhe in Abzug gebracht:

[...]

4. Aufwendungen Silvesterparty

Zu Silvester 2014/2015 wurde in den Räumlichkeiten der Bf. in Ort von den beiden Gesellschaftern eine Silvesterfeier veranstaltet. Teilgenommen daran haben Mitarbeiter mit ihren (Ehe)Partnern, Geschäftspartner, Spieler und Trainer der „Mannschaft“ sowie einige weitere Personen.

Da es sich um werbewirksame Betriebsaufwendungen handelte, kürzte das Finanzamt die Aufwendungen um die Hälfte:

[...]

Beweiswürdigung zur Silvesterparty

Bei der Silvesterparty handelt es sich nach der Fotodokumentation des Finanzamtes um eine Party, bei der Abendkleidung obligat war und bei der die Gäste in anspruchsvollen Ambiente gefeiert und getanzt haben. Zu den Gästen zählten neben den Angestellten auch Handwerker, Steuerberater, Künstler, Entwickler etc.

Das Vorbringen der Bf., es handle sich bei der Party hauptsächlich um die Präsentation und Testung der neuesten Entwicklung der Bf., die „neuen Produkte“, wird vom Finanzamt nicht bestritten und bezeugt, dass es für die Party auch eine betriebliche Veranlassung gegeben hat. Andererseits war die Party der Einladung und Fotodokumentation zufolge so exklusiv, dass sie es der Bf. ermöglicht hat, das gesellschaftliche Ansehen zu fördern.

5. Änderung der Nutzungsdauer von diversen Maschinen

Für folgende Gegenstände des Anlagevermögens hat das Finanzamt der AfA in Anlehnung an die deutsche AfA-Tabelle eine andere Nutzungsdauer zugrunde gelegt:

[...]

Das Finanzamt kürzte bzw. erhöhte daher die AfA um die in der Niederschrift genau dargestellten Beträge.

Beweiswürdigung zur Nutzungsdauer Maschinen

Im Rahmen der mündlichen Verhandlung kamen die Verfahrensparteien zur übereinstimmenden Erkenntnis, dass die vom Finanzamt angesetzte Nutzungsdauer –mit Ausnahme der Telefonanlage (richtig: 5 Jahre) und der Maschine (richtig: 5 Jahre) den wahren wirtschaftlichen Verhältnissen entspricht.

Unter Zugrundelegung der Feststellung, dass für die Telefonanlage und die Maschine die richtige Nutzungsdauer angenommen wurde, ergeben sich folgende Änderungen:

[...]

6. Privataufwendungen Gesellschafter

Im Jahr 2011 wurden 22 Philharmoniker-Münzen im Wert von 23.120,- Euro angeschafft, im Jahr 2012 eine Perlenkette im Wert von 275 Euro (netto).

Beweiswürdigung zu Privataufwendungen

Auf dem zum Kauf der 22 Philharmoniker-Münzen gehörenden Bankbeleg wurde „Vertriebspartner“ angemerkt, während in der Beschwerde vorgebracht wurde, die Münzen seien – wie die Perlenkette – den Mitarbeitern als Weihnachtsgeschenk übergeben worden. Für eine lohnsteuerliche Berücksichtigung der Münzen der Perlenkette konnte die Bf. trotz mehrmaliger Aufforderung (beim Erörterungstermin und in der mündlichen Verhandlung) keine Nachweise erbringen. Daher ist davon auszugehen, dass die Gegenstände den Gesellschaftern zugute gekommen sind.

B Rechtliche Beurteilung

Für die Ermittlung des Einkommens ist es gemäß § 8 Abs 2 KStG 1988 ohne Bedeutung, ob das Einkommen im Wege offener oder verdeckter Ausschüttungen verteilt oder entnommen oder in anderer Weise verwendet wird.

Verdeckte Ausschüttungen sind Vorteile, die eine Gesellschaft ihren Gesellschaftern aus ihrem Vermögen in einer nicht als Gewinnausschüttung erkennbaren Form unter welcher Bezeichnung auch immer gewährt, die sie anderen Personen, die nicht ihre Gesellschafter sind, nicht oder nicht unter den gleichen günstigen Bedingungen zugestehen würde. Entscheidendes Merkmal einer verdeckten Ausschüttung ist die Zuwendung von Vermögensvorteilen, die ihrer äußeren Erscheinungsform nach nicht unmittelbar als Einkommensverteilung erkennbar sind und ihre Ursache in den gesellschaftsrechtlichen Beziehungen haben (vgl. VwGH 5.2.2021, Ro 2019/13/00278; VwGH 26.02.2014, 2009/13/0112; VwGH 4.2.2009, 2008/15/0167, mwN).

Für Zwecke der Gewinnermittlung sind verdeckte Ausschüttungen daher dem Gewinn hinzuzurechnen.

Gemäß § 93 Abs. 1 EStG 1988 wird die Einkommensteuer bei inländischen Kapitalerträgen (Abs. 2) durch Abzug vom Kapitalertrag erhoben (Kapitalertragsteuer). Zu den abzugsteuerpflichtigen Kapitalerträgen gehören auch verdeckte Ausschüttungen (vgl. für viele VwGH 28.5.2015, Ro 2014/15/0046; VwGH 5.2.2021, Ro 2019/13/0027).

Für verdeckte Ausschüttungen ist daher dem Schuldner der Kapitalerträge (Bf.) die Kapitalertragsteuer im Haftungsweg vorzuschreiben.

Die Kapitalertragsteuer beträgt 25% für das Jahr 2011 (§ 95 Abs 1 idF BGBl 65/2008), für das Jahr 2012 ebenfalls 25% (§ 27a EStG 1988 idF BGBl 112/2012), ebenso für die Jahre 2013 und 2014 (§ 27a EStG 1988 idF BGBl 135/2013). Auch im Jahr 2015 beträgt die Kapitalertragsteuer 25%, weil § 27a Abs 1 Z 2 EStG 1988 idF BGBl 118/2015 gem. § 124b Z 281 EStG 1988 bzw. BGBl 163/2015 gem. § 124b Z 303 EStG 1988 erst ab dem 1. Jänner 2016 anzuwenden sind.

Das Finanzamt hat keine Feststellungen dazu getroffen, ob die Bf. die KEST für ihre Gesellschafter getragen hat oder nicht. Betragsmäßig wurde die KEST allerdings mit 33,33% angesetzt, was üblicherweise dann der Fall ist, wenn die Gesellschaft die Kapitalertragsteuer für die Gesellschafter trägt.

Die stV hat nachträglich klarstellend bemerkt, dass Herr und Frau ***Name*** die KEST tragen werden.

In Hinblick darauf, dass das Finanzamt keine Feststellungen zur Tragung der KEST gemacht hat, den Gesellschaftern bereits aufgrund der offenen Ausschüttungen ausreichend Barmittel zur Verfügung standen, um die KEST zu tragen und die Gesellschaft ansonsten im Rahmen der gesetzlichen Möglichkeiten steueroptimierend vorgeht, ist davon auszugehen, dass die Bf. die Kapitalertragsteuer von ihren Gesellschaftern zurückfordert. Dem Abzug der Kapitalertragsteuer ist daher der 25%ige Steuersatz zugrunde zu legen.

1. Produktionshalle/OG

Das Finanzamt ist in seiner Beurteilung davon ausgegangen, dass das OG eine dem außerbetrieblichen Vermögen der Bf. zuzuordnende Luxusimmobilie darstellt.

Nach Ansicht des VwGH 16.5.2007, 2005/14/0083 ist zu unterscheiden zwischen jederzeit im betrieblichen Geschehen (zB durch Vermietung) einsetzbaren Gebäuden einer Kapitalgesellschaft einerseits und Gebäuden, die schon ihrer Erscheinung nach (etwa besonders repräsentatives Gebäude oder speziell auf die Wohnbedürfnisse des Gesellschafters abgestelltes Gebäude) für die private Nutzung durch den Gesellschafter bestimmt sind, andererseits.

Im Beschwerdefall besteht bereits aufgrund der räumlichen Gegebenheiten (das OG ist direkt über der Produktionshalle gebaut) die Möglichkeit, dieses jederzeit im betrieblichen Geschehen zB als Schauraum oder als Büro einzusetzen. Der Umstand, dass die Nutzung durch die Gesellschafter geplant war und das OG nach ihren Wünschen gestaltet wurde, führt nicht automatisch dazu, dass ein außerbetriebliches Vermögen vorliegt.

Die dem persönlichen Wohnbedürfnis eines Steuerpflichtigen dienende eigene Wohnung gehört andererseits zum Kernbereich der persönlichen Lebensführung (vgl. VwGH 27.1.2011, 2010/15/0197). Eine Person kann ihren Wohnbedarf auch dadurch befriedigen, dass sie die Wohnimmobilie durch eine in ihrem Einflussbereich stehende Körperschaft (GmbH, Privatstiftung etc.) anschaffen oder herstellen und sich sodann von dieser Körperschaft das Recht auf Nutzung der Wohnimmobilie einräumen lässt. In einem solchen Fall ist nach Ansicht des VwGH 20.10.2021, Ra 2019/13/0041 zu prüfen, ob die Körperschaft mit der Nutzungsüberlassung als Unternehmerin zur Erzielung von Einnahmen tätig wird oder ob die Nutzungsüberlassung erfolgt, um der nahestehenden Person (Gesellschafter, Stifter etc.) causa societatis Vorteile zuzuwenden. Dabei kann das causa societatis veranlasste Verhalten der Körperschaft auch im Kleide einer unternehmerischen Tätigkeit auftreten, weil die Geltendmachung der aus der Anschaffung bzw. Herstellung resultierenden Vorsteuern angestrebt wird.

Die Prüfung, ob die Nutzungsüberlassung causa societatis erfolgt oder ob im Sinne eines gewissenhaften Geschäftsleiters im Interesse der Kapitalgesellschaft gehandelt wird, richtet sich danach, ob durch die Vermietung die Renditemiete erreicht wird (vgl. Lachmayr, Von Wurzeln, Liebhabereien und Sphärentheorien in: FS Zorn, 358).

Nach der Rechtsprechung des VwGH ist die Höhe der Renditemiete daraus abzuleiten, *"was unter einander fremd gegenüberstehenden Personen vereinbart worden wäre, und damit insbesondere auch daraus, was ein Investor als Rendite aus der Investition der konkret aufgewendeten Geldsumme erwartet"* (VwGH 10.2.2016, 2013/15/0284, mwN). Maßgeblich ist demnach jener Renditesatz, der sich bei Veranlagung des Gesamtbetrages der Anschaffungs-

und Herstellungskosten in gut rentierliche Immobilien (also in Immobilien von jener Art, die eine hohe Rendite erwarten lassen) ergibt, wobei nach Auffassung des VwGH im Allgemeinen ein Renditesatz in der Bandbreite von 3 bis 5 % (hier gemeint als Verhältnis von Jahresmieterlösen zum Betrag des investierten Kapitals) zu erzielen sein müsste (vgl. VwGH 15.9.2016, 2013/15/0256). Mit der Renditeerwartung eines "wirtschaftlich agierenden Immobilieninvestors" wird somit auf jene Mieteinnahmen abgestellt, die ein gewissenhafter, auf die Interessen der Körperschaft bedachter Geschäftsleiter aus dem eingesetzten Kapital durch Vermietung - im Wege des Investments in gut rentierliche Immobilien - erzielen kann. Dadurch ist ein Maßstab gefunden, um prüfen zu können, ob das Immobilieninvestment der Körperschaft primär den ihr nahestehenden Personen (Gesellschaftern, Stiftern) dienen soll oder auf die wirtschaftliche Tätigkeit der Erzielung von Mieteinnahmen ausgerichtet ist. Die Vorgangsweise kann dann als durch die Erzielung von Mieteinnahmen veranlasst angesehen werden, wenn die von der Körperschaft tatsächlich erzielten Mieten jene Höhe erreichen, die sich im Falle der Investition des vorgegebenen Kapitals in Immobilien jener Art, die erfahrungsgemäß gute Renditen erwarten lassen (z.B. kleinere Wohnungen im urbanen Bereich), ergeben würden (VwGH 20.10.2021, Ra 2019/13/0041, VwGH 31.1.2018, Ra 2015/15/0006).

Im Beschwerdefall ist – wie der Beweiswürdigung zu entnehmen - für das OG von Herstellungskosten in Höhe von KP Euro auszugehen. Die Renditemiete, die der VwGH seinen Überlegungen zugrunde legt beträgt 3-5% der AK/HK pro Jahr. Da im Beschwerdefall das Gebäude über der Produktionshalle liegt, nur an Mitarbeiter der Bf. vermietet werden darf und auch als Büro oder Schauraum nutzbar wäre, ist ein Ansatz am unteren Rand der aufgrund der VwGH-Rechtsprechung vorgegebenen Rahmens zu wählen. Die Annahme eines 3%-igen Renditesatzes ist damit angemessen.

Die jährliche Netto-Renditemiete (ohne Betriebskosten und Stromkosten) für das OG sollte daher rund 20.300 Euro betragen. Dies entspricht in etwa auch dem Wert, den die Bf. aufgrund einer Mietzinsbewertung ermittelt hat. Tatsächlich wurden 19.636 Euro netto bezahlt weshalb nicht von einer Wurzelausschüttung ausgegangen werden kann.

Üblicherweise sind in den Mietentgelten auch die Betriebskosten enthalten, die in den hier dargestellten Beträgen keine Deckung finden.

Liegt keine Wurzelausschüttung vor, wird aber Miete bezahlt, die geringer ist als die Renditemiete, kommt es bei der Körperschaft zum Ansatz der Renditemiete (vgl. Lachmayer, Vermietung von (Luxus-)Immobilien an Gesellschafter/Stifter, SWK 2021, 128). Auf Ebene des Gesellschafters kommt es zu einer laufenden verdeckten Ausschüttung in Höhe der Differenz zwischen Renditemiete und tatsächlich bezahlter Miete.

Für den Beschwerdefall hat das zur Konsequenz, dass die im Rahmen der Renditemiete zu zahlenden Mietentgelte die nicht verrechneten Betriebskosten und Energiekosten zu umfassen

haben. Damit sind folgende Beträge als verdeckte Ausschüttung dem Gewinn hinzuzurechnen bzw. der Kapitalertragsteuer zu unterwerfen:

2015 wurde das OG in den Monaten April – Dezember, somit 9 Monate an die Gesellschafter vermietet. Dafür fallen (vgl. Beweiswürdigung zu 1. „Vermietung an Gesellschafter“) Betriebskosten von monatlich rund 370 Euro und Energiekosten von monatlich rund 190 Euro an. Insgesamt ergibt das für 9 Monate einen Betrag von 5.040 Euro.

2016 entfallen monatlich rund 400 Euro an Betriebskosten und 195 Euro an Energiekosten an. Für 5 Monate (Jänner – Mai) ergibt dies einen Betrag von 2.975 Euro.

Für Zwecke der Umsatzsteuer ist bei einem unüblich niedrigem Entgelt zu prüfen, ob das tatsächlich vereinbarte Nutzungsentgelt um mehr als 50 % von einem als angemessen anzusehenden Mietentgelt (Renditemiete) abweicht oder nicht (vgl. VwGH 7.12.2020, Ra 2020/15/0004 und VwGH 7.12.2020, Ra 2020/15/0067).

Im Beschwerdefall liegt die Renditemiete inklusive Betriebskosten und Energiekosten für das Jahr 2015 bei 20.300 Euro + 6.720 Euro = 27.020 Euro, während die tatsächlich gezahlte Miete 19.636 Euro netto betrug. Damit weicht das tatsächliche Mietentgelt um weniger als 50% von der Renditemiete ab. Ein Versagen des Vorsteuerabzuges gem. § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 (wie in den o.a. Erkenntnissen des VwGH) kommt nicht in Betracht.

Stattdessen ist der Normalwert die Bemessungsgrundlage für sonstige Leistungen durch den Unternehmer für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen, sofern das Entgelt niedriger als der Normalwert ist und der Empfänger der Lieferung oder sonstigen Leistung nicht oder nicht zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt ist (§ 4 Abs 9 lit a UStG 1994). Dies gilt jedoch nach BGBl 118/2015 erst ab dem 1. Jänner 2016. Davor war die Anwendung des Normalwertes im Fall der Vermietung ausgeschlossen (vgl. BGBl 112/2012).

Daher wäre erst im hier nicht angefochtenen Jahr 2016 eine Anhebung des tatsächlich gezahlten Entgelts auf den Normalwert vorzunehmen.

2. Aufwendungen Privatsphäre

Die Fitnessgeräte dienen dem Unternehmen (keine Zurechnung zur Privatsphäre; vgl. Beweiswürdigung zu 2. „Fitnessgeräte“) und die Gartengestaltung steht in Zusammenhang mit der betrieblichen Gebäudenutzung (vgl. Beweiswürdigung zu 1. „Herstellungskosten“). Es kommt daher zu keinen Änderungen hinsichtlich der Abschreibung und es sind auch keine Zuwendungen an die Gesellschafter erfolgt.

Für die Einrichtung des OGs wurden 2014 von fremden Unternehmen Gegenstände im Wert von 53.797,48 Euro (vgl. Beweiswürdigung zu 2. „Einrichtungsgegenstände“) und von der Gesellschafterin Gegenstände im angemessenen Wert von ***20*** Euro (vgl.

Beweiswürdigung zu 3. „Angemessenheit der Verkäufe der Gesellschafterin“), somit insgesamt 78.920,48 Euro angeschafft.

Der Aufwand für den „Umzug Ort3 nach Ort“ iHv 1.438,00 betrifft den Transport der Möbel, die unmittelbar den Gesellschaftern dienten und ist daher als verdeckte Ausschüttung dem Gewinn wieder hinzuzurechnen.

Das OG wurde 2015 erstmals zu Vermietungszwecken genutzt. Die Abschreibung beginnt nicht mit der Anschaffung, sondern mit der erstmaligen Nutzung (Inbetriebnahme, vgl beispielsweise VwGH 29.3.2017, Ra 2016/15/0007; siehe auch Kanduth-Kristen in Jakom, EStG 2022, § 7 Tz 71). Daher ist die Abschreibung im Jahr 2014 noch nicht vorzunehmen und dem Gewinn wieder hinzuzurechnen.

Die Zurverfügungstellung der Einrichtungsgegenstände an die Gesellschafter erfolgte unentgeltlich (vgl. Beweiswürdigung).

Zuwendungen einer Gesellschaft an die Gesellschafter stellen verdeckte Ausschüttungen iSd § 8 Abs 2 KStG 1988 dar und dürfen den Gewinn nicht mindern. Die geltend gemachte AfA ist daher 2015 in voller Höhe, 2016 in Form der HalbjahresAfA dem Gewinn hinzuzurechnen.

	AfA 2014	AfA 2015	½ AfA 2016
Einrichtung (§ 2)	6.165,88	5.156,18	2.578,09
Einrichtung von Gf.(s.3)	2.512,30	5.024,60	2.512,30
Summe AfA Hinzurechnung	8.678,18	10.180,78	5.092,39

Die Umzugskosten iHv 1.438 Euro + 287,60 Euro USt (Summe: 1.725,60) kommen direkt den Gesellschaftern zugute und unterliegen als verdeckte Ausschüttung der Kapitalertragsteuer.

Durch die unentgeltliche Überlassung der Einrichtungsgegenstände wurde den Gesellschaftern ein Vorteil zugewendet. Dieser Vorteil kann im Schätzweg in Höhe der geltend gemachten Abschreibung plus 20% Umsatzsteuer (für die Gegenstände, für die ein Vorsteuerabzug vorgenommen wurde) angesetzt werden. Im Streitjahr 2015 unterliegen daher 5.156,18+ 20% USt und 5.024,60 Euro, in Summe 11.212,- Euro der Kapitalertragsteuer.

Für Zwecke der Umsatzsteuer gilt, dass die Gegenstände überwiegend für Zwecke der verdeckten Ausschüttung angeschafft wurden und der Vorsteuerabzug daher gem.

§ 12 Abs 2 Z 2 lit. a UStG 1994 zu versagen ist. Das betrifft allerdings nur die von fremden Unternehmern angeschafften Gegenstände sowie die Vorsteuer aus den Transportkosten für die Lieferung der Gegenstände durch die Gesellschafterin, nicht jedoch die Verkäufe der Gesellschafterin, da diese als Nichtunternehmerin keine Umsatzsteuer verrechnet hat. Der Vorsteuerabzug vermindert sich im Jahr 2014 um 10.759,49 Euro aus der Anschaffung der Gegenstände und 287,60 Euro aus den Transportkosten, insgesamt somit um 11.047,09 Euro.

3. Angemessenheit der Verkäufe der Gesellschafterin

Die Gesellschafterin hat der Bf. unangemessen hohe Entgelte verrechnet, nämlich im Jahr 2012 zu viel (vgl. Beweiswürdigung zu 3.). Diese Aufwendungen dienten nicht dem Erwerb der Gegenstände, sondern der Zuwendung an die Gesellschafterin. Im Ausmaß der für den unangemessenen Teil geltend gemachten AfA sind sie als verdeckte Ausschüttung dem Gewinn hinzuzurechnen und zwar:

[...]

Der unangemessene Teil der Anschaffungskosten wurde der Gf. aus gesellschaftlichen Gründen gezahlt und ist ihr auch zugeflossen. Daher sind die oben als unangemessen hoher Aufwand beschriebenen Beträge der Kapitalertragsteuer zu unterwerfen.

Umsatzsteuerliche Konsequenzen gibt es keine, da keine Umsatzsteuer verrechnet wurde.

4. Silvesterparty

Nach § 12 Abs 1 Z 3 KStG sind Repräsentationsaufwendungen oder Repräsentationsausgaben iSd § 20 EStG 1988 nicht abzugsfähig. Darunter fallen nach § 20 Abs 1 Z 3 zweiter Satz EStG 1988 auch Aufwendungen oder Ausgaben anlässlich der Bewirtung von Geschäftsfreunden.

Im Beschwerdefall wurden die Besucher der Silvesterparty unzweifelhaft bewirtet.

Weist der Steuerpflichtige nach, dass die Bewirtung der Werbung dient und die betriebliche oder berufliche Veranlassung weitaus überwiegt, können derartige Aufwendungen oder Ausgaben gemäß § 20 Abs 1 Z 3 EStG 1988 zur Hälfte abgezogen werden.

[...]

Für die Umsatzsteuer gilt, dass gem. § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG 1994 der Vorsteuerabzug nicht zusteht, wenn die Aufwendungen ertragsteuerlich überwiegend nicht abzugsfähig sind. Der Aufwand ist wie in den angefochtenen Bescheiden

Hinsichtlich der Frage, ob Leistungen im Zusammenhang mit einem Geschäftsessen gemäß § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 in Verbindung mit § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 wegen der ertragsteuerlich überwiegenden Nichtabzugsfähigkeit nicht zum Vorsteuerabzug berechtigen, ist allerdings von der Rechtslage des EStG 1988 zum 1. Jänner 1995 auszugehen (vgl. VwGH 24.9.2002, 98/14/0198 hinsichtlich der Abzugsfähigkeit der Leistungen im Zusammenhang mit einem Arbeitszimmer). Im Geltungsbereich des § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 idF zum 1. Jänner 1995 waren derartige Aufwendungen oder Ausgaben entweder zur Gänze vorsteuerabzugsberechtigt, wenn diese der Werbung dienten und die betriebliche oder

berufliche Veranlassung bei weitem überwog, oder - bei Fehlen dieser Voraussetzung - zur Gänze von der Vorsteuerabzugsberechtigung ausgeschlossen.

Daher gilt für Zwecke der Umsatzsteuer, dass die Vorsteuern nicht unter das Abzugsverbot des § 12 Abs 2 Z 2 lit. a UStG 1994 fallen und zur Gänze abzugsfähig sind. Dies sieht im Übrigen die Finanzverwaltung gleich (vgl. Rz 1925 UStR 2000).

5. Nutzungsdauer

Wie der Beweiswürdigung zu 5. zu entnehmen, hat die Bf. bei einigen Gegenständen des Anlagevermögens die Nutzungsdauer zu kurz angenommen. Durch die längere Nutzungsdauer sind die Anschaffungskosten auf mehrere Jahre zu verteilen, weshalb die vorgenommene AfA wie in der Niederschrift angegeben zu kürzen ist.

Ausgenommen davon sind die AfA für die Telefonanlage (hier erfolgte 2011 – 2015 eine Kürzung um je 602 Euro und 2016 eine Erhöhung der AfA um 602 Euro) und der Maschine (hier erfolgte 2011 eine Kürzung um 1.302 Euro, 2012 – 2015 eine Kürzung um 2.604 Euro und 2016 eine Erhöhung um 2.604 Euro).

	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Korr. lt AP	13.106,53	18.270,85	17.225,48	18.526,75	19.241,83	-3.731,09
Tel/Abkantp.	-1904,00	-3206,00	-3206,00	-3206,00	-3206,00	3206,00
Korr. lt BFG	11.202,53	15.064,85	14.019,48	15.320,75	16.035,83	-525,09

6. Privataufwendungen

Im Jahr 2011 wurden 22 Philharmoniker-Münzen im Wert von 23.120,- Euro angeschafft, im Jahr 2012 wurde eine Perlenkette im Wert von 275 Euro (netto).

Wie der Beweiswürdigung zu 6. zu entnehmen, ist davon auszugehen, dass die Gegenstände den Gesellschaftern zugute kamen. Die Aufwendungen sind daher dem Gewinn hinzuzurechnen und als verdeckte Ausschüttung kapitalertragsteuerpflichtig. Der Vorsteuerabzug aus dem Erwerb der Kette steht nicht zu.

7. Rechnerische Zusammenfassung

Körperschaftsteuer

[...]

Kapitalertragsteuer

[...]

Umsatzsteuer:

[...]

8. Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Im Beschwerdefall wurden keine Rechtsfragen aufgeworfen, sondern nur noch zu ermittelnde Sachverhalte der Rechtsprechung des VwGH folgend beurteilt, weshalb keine Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung aufgeworfen wurde.

Graz, am 12. April 2023