

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch seinen Richter Dr. Alexander Hajicek über die Beschwerde (vormals Berufung) der C**** GmbH, [Adresse], StNr ** ***/****, vertreten durch B**** Steuerberatung GmbH, [Adresse], vom 3.12.2012 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 2/20/21/22 (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 30.10.2012 betreffend Wiederaufnahme und Sachbescheid hinsichtlich Umsatzsteuer für das Jahr 2005 sowie Haftung für Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 2005 zu Recht:

Die Beschwerde wird betreffend Wiederaufnahme hinsichtlich Umsatzsteuer für das Jahr 2005 als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid betreffend Wiederaufnahme hinsichtlich Umsatzsteuer für das Jahr 2005 bleibt unverändert.

Der Beschwerde wird betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2005 sowie Haftung für Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 2005 Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 2005 wird ersatzlos aufgehoben.

Der angefochtene Bescheid betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2005 wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2005 sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

Die ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art 133 Abs 4 B-VG ist nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Beschwerdeführerin ist C**** GmbH (idF auch nur kurz C**** GmbH bzw Beschwerdeführerin).

Alleingesellschafter und Geschäftsführer der Beschwerdeführerin im Streitjahr 2005 war Mag. X**** Y****.

Allerdings verfügte Mag. R**** G**** über ein notarielles Abtretungsangebot von Mag. X**** Y**** und konnte daher dessen Anteile jederzeit übernehmen (Selbstanzeige vom 26.3.2012; notarielles Abtretungsangebot vom 28.7.2005)

In diesem Abtretungsangebot verpflichtete sich Mag. X**** Y****, Mag. R**** G**** seine Geschäftsanteile jederzeit und unbefristet zu einem Kaufpreis von € 1,00 abzutreten.

Bei der Beschwerdeführerin fand eine abgabenbehördliche Prüfung statt.

Tz 6 des über diese Prüfung erstatteten Berichts vom 24.10.2012 betrifft den Einbau und die Vermietung eines Aufzugs in einem im Eigentum von Mag. R**** G**** stehenden „Zinshaus“ (Mietwohngebäude bzw Mietwohngrundstück) an der Adresse 1*** Wien, L****-gasse 5. Die Prüferin stellte dazu fest, in das Gebäude sei auf Kosten der Beschwerdeführerin ein Aufzug eingebaut worden, welcher in der Bilanz der Beschwerdeführerin aktiviert worden sei und auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer abgeschrieben werde.

Dieser Aufzug werde an das Einzelunternehmen Mag. R**** G**** vermietet.

Der vorgelegte Mietvertrag zwischen der Beschwerdeführerin und Mag. R**** G**** sei nicht unterzeichnet, eine schriftliche Vereinbarung über den Einbau des Aufzuges sei nicht vorgelegt worden.

Für die Anerkennung von Rechtsgeschäften zwischen einer Kapitalgesellschaft und ihrem Gesellschafter seien ebenso strenge Maßstäbe anzulegen, wie bei Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen. Sie müssten demnach nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, von vornherein ausreichend klar sein und einem Fremdvergleich standhalten.

Da es für den Einbau des Aufzuges durch die Beschwerdeführerin keinen Vertrag gebe, der vorgelegte Mietvertrag nicht unterzeichnet und somit nicht rechtsgültig sei, könne davon ausgegangen werden, dass mit einer fremden dritten Person das Geschäft nicht in gleicher Weise abgeschlossen worden wäre.

Weiters sei der Einbau eines Aufzuges in ein Gebäude, welches im Besitz einer fremden Person stehe, nicht fremdüblich.

Das Rechtsgeschäft werde daher von der Abgabenbehörde nicht anerkannt.

Die Mietaufwendungen würden dem Gewinn hinzugerechnet, die Vorsteuern entsprechend gekürzt (verdeckte Ausschüttung: € 64.189,20).

In Tz 7 des Berichts führte die Prüferin betreffend Kapitalertragsteuer aus, im Zug der Schlussbesprechung sei beantragt worden, dass der Geschäftsführer Mag. R**** G**** die nachzufordernde Kapitalertragsteuer trage. Nach den KStR komme als Empfänger einer Vorteilszuwendung auch eine Person in Frage, die auf die Körperschaft einen mittelbaren, aber entscheidenden Einfluss nehmen könne. Dies solle auch auf den nichtbeteiligten Machthaber einer Körperschaft zutreffen, der als Entscheidungsträger alle wesentlichen Belange besorge.

Verdeckte Ausschüttung 2005: € 64.189,20
davon 25% Kapitalertragsteuer: € 16.047,30

Betreffend Umsatzsteuer ergaben sich laut Tz 7 des Berichts für das Jahr 2005 Auswirkungen betreffend Umsatz 20% iZm Tz 3: EDV-Leistungen (- € 25.000) sowie betreffend Vorsteuer iZm Tz 6 Aufzug L****-gasse (- € 10.698,20).

Zur Wiederaufnahme des Verfahrens führte die Prüferin unter der Überschrift „Prüfungsabschluss“ aus, hinsichtlich ua Umsatzsteuer 2005 seien Feststellungen getroffen worden, die eine Wiederaufnahme des Verfahren gemäß § 303 Abs 4 BAO erforderlich machten (Feststellungen Tz 2, 3, 4, 6).

Das Finanzamt erließ – soweit beschwerdegegenständlich – den Prüfungsfeststellungen folgende ua Bescheide betreffend Wiederaufnahme und Sachbescheid hinsichtlich Umsatzsteuer für das Jahr 2005 sowie betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 2005.

In der Begründung des Wiederaufnahmebescheides verwies das Finanzamt auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung und begründete das Ermessen. Der Umsatzsteuerbescheid und der Haftungsbescheid für Kapitalertragsteuer enthalten keine Begründung.

Gegen diese Bescheide wendet sich die Berufung (nunmehr Beschwerde). Die Beschwerdeführerin wendet sich darin iZm den Sachbescheiden lediglich gegen die steuerliche Beurteilung des Aufzuges (Tz 6 des Berichts) und bringt zusammengefasst vor, die Beschwerdeführerin habe mit Mag. R**** G**** einen Finanzierungsvertrag (laut Vorbringen in den Akten des Finanzamtes) über den Einbau eines Aufzuges in das von Mag. R**** G**** vermietete Zinshaus in 1*** Wien, L****-gasse 5 abgeschlossen.

Die Beschwerdeführerin habe das wirtschaftliche Interesse gehabt, den Aufzug dort zu errichten und langfristig zu vermieten.

Das Finanzamt habe dies als verdeckte Ausschüttung qualifiziert und das Rechtsgeschäft als nicht fremdüblich bezeichnet.

Tatsache sei aber, dass ein schriftlicher Mietvertrag vorliege. Die dort vereinbarten Konditionen seien fremdüblich. Bereits im Jahr 2005 sei die Hausbank von Mag. R**** G**** bereit gewesen, eine derartige Finanzierung (Leasing) zu gewähren. Das Finanzamt habe nicht

dargelegt, warum die Konditionen unüblich seien oder warum eine dritte Partei dieses Rechtsgeschäft nicht unter den gleichen Konditionen abgeschlossen hätte. Das Rechtsgeschäft sei für beide Parteien vorteilhaft, die Beschwerdeführerin erziele daraus Einnahmen, womit ihr ein Vorsteuerabzug für die Investition zustehe. Eine verdeckte Ausschüttung sei nicht gegeben. iZm der Wiederaufnahme erstattete die Beschwerdeführerin kein Vorbringen.

Die Beschwerdeführerin beantragte die Entscheidung über die Berufung (nunmehr Beschwerde) durch den Senat sowie die Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

Die Prüferin gab keine Stellungnahme zur Berufung (nunmehr Beschwerde) ab, das Finanzamt erließ keine Berufungs- bzw Beschwerdeverentscheidung.

Mit Datum vom 31.10.2013 legte das Finanzamt die Berufung (nunmehr Beschwerde) an den damaligen Unabhängigen Finanzsenat vor.

Das Bundesfinanzgericht richtete an die Beschwerdeführerin iZm der Wiederaufnahme einen Mängelbehebungsauftrag, in welchem es die Beschwerdeführerin aufforderte, die der Berufung fehlende Begründung nachzutragen.

In ihrem Mängelbehebungsschriftsatz führte die Beschwerdeführerin dazu aus:

„Die Begründung der Bescheidbeschwerde vom 3.12.2012 möchten wir wie folgt ergänzen:

Bei der Begründung der Wiederaufnahme des Finanzamtes handelt es sich lediglich um eine (standardmäßige) Wiedergabe des Gesetzestextes bzw. den Hinweis auf die behördlichen Ermittlungen. Weder aus der Begründung des Wiederaufnahmsbescheides noch aus der Begründung des Sachbescheides lasse sich erkennen, welche „neuen Tatsachen“ für die Abänderung maßgebend gewesen seien. Im neu ergangenen Sachbescheid ist darüber hinaus gar keine Begründung enthalten.

*Ebenso wurden die Rechnungen der Firma A**** bereits im Zuge eines Fragenvorhaltes betreffend UVA Juni 2004 an das Finanzamt übermittelt.*

Wir beantragen daher den Bescheid des Finanzamtes Wien 2/20/21/22 vom 30.10.2012 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs 4 BAO hinsichtlich Umsatzsteuer für das Jahr 2005 mangels für die Wiederaufnahme des Verfahrens im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommener Tatsachen oder Beweismittel ersatzlos aufzuheben.“

Weiters richtete das Bundesfinanzgericht an die Beschwerdeführerin folgenden Vorhalt:

*„Im Beschwerdefall wurde der Einbau eines Aufzuges in dem im Eigentum von Mag. R**** G**** stehenden Gebäude (Mietwohngrundstück) in 1**** Wien, L****-gasse 5, als verdeckte Ausschüttung gewertet. Ein entsprechender Haftungsbescheid für Kapitalertragsteuer wurde erlassen und die Vorsteuern wurden entsprechend gekürzt.*

- 1.) In der Beschwerde wird vorgebracht, die Beschwerdeführerin habe mit Mag. R**** G**** einen Finanzierungsvertrag über den Einbau des Aufzuges abgeschlossen. Legen Sie bitte diesen Finanzierungsvertrag vor.*
- 2.) Gibt bzw gab es eine schriftliche Vereinbarung über den Einbau des Aufzuges zwischen Mag. R**** G**** und der Beschwerdeführerin? Legen Sie diese Vereinbarung bitte gegebenenfalls vor.*
- 3.) Falls es keine schriftliche Vereinbarung über den Einbau des Aufzuges gegeben haben sollte, was war bezüglich des Einbaues des Aufzuges zwischen Mag. R**** G**** und der Beschwerdeführerin vereinbart?*
- 4.) Warum wurde diese Form der „Finanzierung“ gewählt? Warum hat Mag. R**** G**** den Aufzug nicht in seiner Eigenschaft als Vermieter selbst angeschafft? Welche außersteuerlichen Gründe lagen dafür vor?*
- 5.) Wer hat den Errichter (lt Aktenlage die Firma A****) mit der Errichtung des Aufzuges beauftragt (Mag. R**** G**** oder die Beschwerdeführerin)? Legen Sie bitte die entsprechenden Auftragsunterlagen vor.*
- 6.) Wer hat um die erforderlichen behördlichen Bewilligungen angesucht bzw die Errichtung des Aufzuges behördlich angezeigt?*
- 7.) Legen Sie bitte die iZm der Errichtung des Aufzuges erforderlich gewesenen Behördeneingaben sowie die entsprechenden behördlichen Bewilligungen udgl für die Errichtung und Benutzung des Aufzuges vor.*
- 8.) Aktenkundig ist eine nichtunterfertigte Vereinbarung über eine Vermietung des Aufzuges an Mag. R**** G****. Ist diese Vereinbarung nach wie vor aufrecht?*
- 9.) Falls die unter Pkt 8.) genannte Vereinbarung noch aufrecht sein sollte, wie hoch ist zur Zeit der monatliche Mietzins?*
- 10.) Falls die unter Pkt 8.) genannte Vereinbarung nicht mehr aufrecht sein sollte, wann wurde diese beendet und was wurde im Zuge der Beendigung vereinbart?“*

In ihrer Vorhaltsbeantwortung führte die Beschwerdeführerin aus:

„[...] 1. Ergänzende Klarstellung

Das Finanzamt erkennt laut TZ 6 des Berichts gem § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung vom 24.10.2012 das Rechtsgeschäft iZm Liftvermietung mangels Fremdüblichkeit der Vereinbarung nicht an.

- *Das Finanzamt übersieht bei Erhebung des Sachverhalts jedoch, dass Gesellschafter-Geschäftsführer der [Beschwerdeführerin] seit 3.11.1995 Mag. X**** Y**** war. Mag. R**** G**** wurde ab 9.1.2008 zum Geschäftsführer bestellt. Erst am 28.5.2013 wurden durch Mag. R**** G**** die Anteile erworben.*
- *Ferner wollen wir darauf hinweisen, dass das Leasen von Aufzugsanlage aufgrund hoher Kosten im allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr häufig vorkommt (siehe zB: <https://www.aufzug24.net/leasing-22/html>).*

Der Sachverhalt wurde daher durch das Finanzamt ungenügend erhoben. Somit sind auch die in der Beweiswürdigung vorgenommenen Erwägungen nicht schlüssig und widersprechen den Denkgesetzen und dem allgemeinen Erfahrungsgut.

2. Stellungnahme

Die Vereinbarung über die Liftbenützung finden Sie in der Beilage. Diese sollte jedoch auch bereits in den Akten des Finanzamtes aufliegen. Die Inbetriebnahme des Liftes erfolgte am 30.6.2005.

Die Vereinbarung ist unverändert aufrecht. Die verrechneten und bezahlten Mieten bis einschließlich 2020 stellen sich wie folgt dar:

Jahr	Netto	Vorsteuer	Brutto
2005	2.400,00	480,00	2.880,00
2006	4.800,00	960,00	5.760,00
2007	4.850,00	970,00	5.820,00
2008	4.987,63	997,53	5.985,16
2009	5.103,72	1.020,74	6.124,46
2010	5.133,82	1.026,76	6.160,58
2011	5.232,71	1.046,54	6.279,23
2012	5.421,90	1.084,38	6.506,28
2013	5.572,38	1.114,48	6.686,86
2014	5.649,78	1.129,96	6.779,74
2015	5.744,37	1.148,87	6.893,24
2016	5.778,77	1.155,75	6.934,52
2017	5.851,87	1.170,37	7.022,24
2018	5.985,16	1.197,03	7.182,19
2019	6.118,45	1.223,69	7.342,14
2020	6.187,24	1.237,45	7.424,69

	84.817,80	16.963,56	101.781,36
--	------------------	------------------	-------------------

Die Netto-Miete für das Jahr 2020 betrug beispielsweise EUR 6.187,24.

Die [Beschwerdeführerin] hatte das wirtschaftliche Interesse aufgrund verfügbarer Mittel, den Lift zu errichten und an Mag. G**** langfristig zu vermieten. Die Vermietung ist nach wie vor aufrecht. Insgesamt konnten bis einschließlich 2020 Gesamteinnahmen von rd 85.000.- erzielt werden. Die Anmietung des Aufzuges erfolgte wegen der Liquiditätslage über die [Beschwerdeführerin] als externe Gesellschaft einerseits und den Vorteil für R**** G****, keine alternative Kreditaufnahme zu beanspruchen.

Der Mietvertrag steht gleichzeitig für die Vereinbarung über den Einbau und die Finanzierung. Der Mietvertrag wurde unterfertigt und liegt bei.

Für die [Beschwerdeführerin] ergab sich bis dato wirtschaftlich ein positives Ergebnis. Bei Kündigung durch R**** G**** müsste er der [Beschwerdeführerin] eine entsprechende Ablöse in Höhe des wirtschaftlichen Restwertes bezahlen.

Aufgrund der langen Verfahrensdauer liegen uns – soweit feststellbar – sonst keine weiteren Unterlagen vor.

3. Rechtliche Würdigung

Zur rechtlichen Würdigung des Rechtsgeschäfts dürfen wir ergänzend festhalten:

Bei Vermietung in der ‚**Unternehmerkette**‘ ist die **Fremdüblichkeit** selbst bei Nahebeziehungen zwischen den Parteien - für die Frage des Vorliegens einer wirtschaftlichen Tätigkeit **unerheblich**, sofern **kein offensichtlicher Bezug** zur Sphäre der privaten Lebensführung eines der Beteiligten vorliegt (vgl. VwGH 28. 5. 2019, Ra 2017/15/0062 mit Verweis auf VwGH 29. 6. 2016, 2013/15/0308). Somit werden nach Zorn in der Unternehmerkette auch Leistungsbeziehungen zu nicht fremdüblichen Entgelten anerkannt, wenn die Gestaltung keine Berührung zur Sphäre der privaten Lebensführung aufweist (Nikolaus Zorn, RdW 2019/384 mit Verweis auf VwGH 28. 5. 2019, Ra 2017/15/0062). Auch die Finanzverwaltung folgt nunmehr in der Rz 186 der UStR dieser Rechtsauffassung.

Bei der Prüfung der Fremdüblichkeit kommt vor allem dem wirtschaftlichen Mietentgelt entscheidende Bedeutung zu (Rauscher, SWK 15/2013, 717; im Übrigen wird auf die aktuellen Beiträge von Lachmayer, Vermietung von [Luxus-]Immobilien an Gesellschafter/Stifter, in SWK 3/2021, 119, und Zorn, Wohnhausvermietung an Gesellschafter, in ÖStZ 3/2021, 69, und die dort zitierte höchstgerichtliche Rechtsprechung verwiesen; BFG RV/6100945/2015).

Bei Anwendung der höchstgerichtlichen Rechtsprechung auf gegenständlichen Sachverhalt betreffend **steuerliche Anerkennung des Rechtsverhältnisses** lässt daraus folgendes ableiten:

Die Vermietung des Liftes erfolgt in der **Unternehmenskette**. Sowohl Mag. R**** G**** als auch die [Beschwerdeführerin] sind Unternehmer im Sinne des UStG. Die Vermietung erfolgt zu fremdüblichen Konditionen und es gibt sich für die [Beschwerdeführerin] eine jährliche Rendite zwischen 8 und 10% für die getätigte Investition. Es liegt auch **kein Bezug zur Sphäre der privaten Lebensführung** vor. Das Mietobjekt L****-gasse dient zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung an fremde Dritte. **Das Mietverhältnis ist daher steuerlich anzuerkennen.**

Für die Prüfung, ob eine **verdeckte Ausschüttung** vorliegt, ist auf die ständige Rechtsprechung des VwGH zu verweisen (siehe dazu mWN: RV/7104392/2019). Diese ist demnach eine durch das Gesellschaftsverhältnis verursachte Vermögensminderung einer Kapitalgesellschaft, die sich auf die Höhe des Einkommens der Gesellschaft auswirkt und in keinem Zusammenhang mit einer offenen Ausschüttung steht (**objektive Voraussetzung**). Wesentlich ist dabei die auf Vorteilsgewährung gerichtete Willensentscheidung der Körperschaft, wobei es auf das Wissen und Wollen der vertretungsbefugten Organe der Körperschaft ankommt (**subjektive Voraussetzung**).

Das Finanzamt hat keine Feststellungen hinsichtlich der **subjektiven und objektiven Bereicherungsabsicht** getroffen. Im Hinblick auf die bisherigen Ausführungen gab es weder eine subjektive, noch objektive Bereicherungsabsicht. Die Vermietung ist unverändert aufrecht. **Die Voraussetzungen für eine verdeckte Ausschüttung sind daher nicht gegeben.** Des Weiteren war Mag. R**** G**** im gegenständlichen Zeitraum weder Geschäftsführer noch Gesellschafter der [Beschwerdeführerin]. [...]"

In einer Stellungnahme zu dieser Vorhaltsbeantwortung der Beschwerdeführerin führte das Finanzamt aus:

„TZ 6 des Prüfberichts: Liftvermietung L**-gasse 5, 1*** Wien:**

In der Vorhaltsbeantwortung wurde hinsichtlich des strittigen Punktes des Verfahrens argumentiert, dass die Vermietung, welche nach wie vor aufrecht sei, aufgrund des Umstandes, dass in diesem Mietverhältnis eine Unternehmerkette vorläge und somit die Fremdüblichkeit selbst bei Vorliegen einer Nahebeziehung zwischen den Parteien für die Frage einer wirtschaftlichen Tätigkeit unerheblich sei, sofern kein offensichtlicher Bezug zur Sphäre der privaten Lebensführung eines der Beteiligten vorläge.

Die Vermietung des Lifts erfolge in der Unternehmerkette, da sowohl der Geschäftsführer Mag. G**** als auch die C**** GmbH Unternehmer im Sinne des UStG seien. Die Vermietung erfolge zu fremdüblichen Konditionen. Das Mietobjekt L****-gasse 5, 1*** Wien diene zudem zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung an fremde Dritte.

Die belangte Behörde nimmt zu diesen Ausführungen wie folgt Stellung:

*Im Rahmen des Betriebsprüfungsverfahrens wurde festgestellt, dass hinsichtlich des Einbaus des Aufzugs in der Liegenschaft L****-gasse 5, 1**** Wien keine vertragliche Vereinbarung zwischen der [Beschwerdeführerin] und Hr. Mag. G**** besteht. Eine solche wurde auch nicht im Rahmen der Vorhaltsbeantwortung an das BFG vorgelegt. Die vorgelegte Vereinbarung über die Nutzung des eingebauten Lifts enthält zudem Bestimmungen, deren Fremdüblichkeit in Zweifel gezogen werden muss, da es zweifelhaft erscheint, dass ein fremder Dritter zuzüglich zur Miete auch sämtliche Wartungskosten und Betriebskosten trägt. Auch erscheint die Erwähnung der Rechtsstreitigkeiten zwischen der Eigentümerin der Liftanlage, der [Beschwerdeführerin], und der für die Errichtung des Lifts verantwortlichen Firma in der entsprechenden Vereinbarung fragwürdig. Die belangte Behörde räumt jedoch ein, dass die Vermietung der Liftanlage dann nicht zu einer verdeckten Gewinnausschüttung führt, wenn es diesbezüglich nicht zu einer Vermögensminderung bei der Kapitalgesellschaft kommt. Sofern die in der Vorhaltsbeantwortung genannten Renditen und die in den beilegenden Aufstellungen verrechneten Beträge tatsächlich geflossen sind, liegt auch aus Sicht der belangten Behörde in Zusammenhang mit der Vermietung der Liftanlage L****-gasse 5, 1**** Wien, keine verdeckte Gewinnausschüttung vor.“*

Die Beschwerdeführerin äußerte sich zu dieser Stellungnahme des Finanzamtes wie folgt:

„Wir schließen uns der Rechtsauffassung [des Finanzamtes] uneingeschränkt an. Zum Nachweis der erzielten Renditen übermitteln wir Ihnen in der Beilage die digitalen Nachweise. Dem Finanzamt liegen die entsprechenden Jahresabschlüsse bzw Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen uneingeschränkt vor.

Die Vereinbarung über die Liftbenützung ist unverändert aufrecht. Die verrechneten und bezahlten Mieten bis einschließlich 2020 stellen sich wie folgt dar: [...] (Anm: identische Tabelle wie in der Vorhaltsbeantwortung vom 31.10.2022).“

Angeschlossen waren dieser Äußerung Nachweise für die Buchung der Mieteinnahmen aus der Liftvermietung für den Großteil der seit Vermietungsbeginn verstrichenen Jahre.

In einem am 13.8.2023 stattgefundenen Erörterungstermin zog die Beschwerdeführerin ihre Anträge auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung sowie auf Entscheidung über die Beschwerde durch den Senat zurück.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Beweis wurde erhoben durch Einsichtnahme in den Arbeitsbogen der Prüferin sowie die im Verfahrensgang dargestellten Bescheide des Finanzamtes und Schriftsätze der Beschwerdeführerin sowie die Vorhaltsbeantwortung(en) der Beschwerdeführerin samt Beilagen und die Stellungnahme des Finanzamtes und in den elektronischen Akt des Finanzamtes, insbesondere das Abgabenkonto der Beschwerdeführerin. Danach steht folgender **Sachverhalt** fest:

Die Beschwerdeführerin ließ im Streitjahr 2005 in einem im Eigentum von Mag. R**** G**** stehenden Mietwohngrundstück in 1*** Wien, L****-gasse 5 von der Firma A**** einen Personenaufzug um € 53.491,00 zuzüglich Umsatzsteuer von € 10.689,20 errichten.

Eine schriftliche Vereinbarung über die Errichtung des Aufzugs liegt nicht vor.

Mag. R**** G**** vermietet dieses Mietwohngrundstück in 1*** Wien, L****-gasse 5 (Vermietung von Wohnungen bzw Geschäftslokalen).

Alleingesellschafter und Geschäftsführer der Beschwerdeführerin im Streitjahr 2005 war Mag. X**** Y**** (Firmenbuch).

Allerdings verfügte Mag. R**** G**** über ein notarielles Abtretungsanbot von Mag. X**** Y**** und konnte daher dessen Anteile jederzeit übernehmen (Selbstanzeige vom 26.3.2012; notarielles Abtretungsanbot vom 28.7.2005)

In diesem Abtretungsanbot verpflichtete sich Mag. X**** Y****, Mag. R**** G**** seine Geschäftsanteile jederzeit und unbefristet zu einem Kaufpreis von € 1,00 abzutreten.

Die Inbetriebnahme des Aufzugs erfolgte am 30.6.2005.

Mit Datum vom 15.6.2005 schlossen Mag. R**** G**** und die Beschwerdeführerin folgende Vereinbarung:

„1) Die [Beschwerdeführerin] hat als Investition, eine Aufzugsanlage im Haus L****-gasse 5, 1*** Wien installiert. Die prognostizierten Kosten betrugen rund € 60.000,--.

2) Monatlich wird ein Mietzins von € 400,-- zzgl 20% Mwst. vereinbart. Die Betriebskosten werden direkt von Mag. R**** G**** getragen, ebenso sämtliche Wartungskosten.

3) Für das Jahr 2005 wird eine Miete von € 2.400,-- pauschal vereinbart, für das Jahr 2006 eine solche von € 4.800,--. Für das Jahr 2007 wird ein indexierter Betrag von € 4.850,-- vereinbart, in der Folge erfolgt eine Indexierung nach dem VPI 2000, beginnend mit 1.7.2005.

4) Den Vertragsparteien ist bekannt, dass anlässlich der Errichtung des Liftes mit der Firma A**** ein Rechtsstreit über die Qualität der Ausführung vorliegt. Aus diesem Grund gibt es noch Verbindlichkeiten gegenüber der Firma A**** in Höhe von € 23.580,--. Dieser Betrag kommt erst zur Auszahlung, wenn die Mängel behoben sind. Der Lift ist allerdings

betriebsbereit. Sollte es zu einer Reduktion der Anschaffungskosten kommen, wird eine aliquote Senkung des monatlichen Mietzinses vereinbart.“

Diese Vereinbarung vom 15.6.2005 ist unverändert aufrecht.

Die Beschwerdeführerin erzielte aus der Vermietung des Aufzugs bis einschließlich 2020 folgende Mieteinnahmen:

Jahr	Netto	Vorsteuer	Brutto
2005	2.400,00	480,00	2.880,00
2006	4.800,00	960,00	5.760,00
2007	4.850,00	970,00	5.820,00
2008	4.987,63	997,53	5.985,16
2009	5.103,72	1.020,74	6.124,46
2010	5.133,82	1.026,76	6.160,58
2011	5.232,71	1.046,54	6.279,23
2012	5.421,90	1.084,38	6.506,28
2013	5.572,38	1.114,48	6.686,86
2014	5.649,78	1.129,96	6.779,74
2015	5.744,37	1.148,87	6.893,24
2016	5.778,77	1.155,75	6.934,52
2017	5.851,87	1.170,37	7.022,24
2018	5.985,16	1.197,03	7.182,19
2019	6.118,45	1.223,69	7.342,14
2020	6.187,24	1.237,45	7.424,69
	84.817,80	16.963,56	101.781,36

Diese Feststellungen gründen sich auf die angeführten Beweismittel sowie auf folgende **Beweiswürdigung**:

Die Feststellungen sind unstrittig.

Rechtlich folgt daraus:

Verdeckte Ausschüttung

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

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind verdeckte Ausschüttungen ua Vermögensminderungen einer Kapitalgesellschaft, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst sind, sich auf die Höhe des Einkommens auswirken und in keinem Zusammenhang mit einer offenen Ausschüttung stehen. Verdeckte Ausschüttungen sind somit alle außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung gelegenen Zuwendungen einer Körperschaft an den Anteilshaber oder an diesem nahestehende Personen, somit auch an mittelbar Beteiligte, die das Einkommen der Körperschaft zu Unrecht vermindern und ihre Wurzel in der Anteilshaberschaft haben. Nur Aufwendungen und Erträge, die durch den Betrieb veranlasst sind, dürfen das Einkommen der Körperschaft beeinflussen. Verdeckte Ausschüttungen sind aber nicht durch den Betrieb veranlasst, sondern durch das Gesellschaftsverhältnis. Vorteile, die eine Gesellschaft ihren Gesellschaftern zuwendet, die aber anderen Personen nicht oder nicht unter den gleichen günstigen Bedingungen zugestehen würde, sind durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst (vgl zB VwGH 27.5. 1999, 97/15/0067).

Voraussetzungen für das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung sind somit

1. eine Eigentums- oder Nahebeziehung zu einer Körperschaft (insbesondere Anteilshaber oder nahestehende Person)
2. das objektive Tatbild der Bereicherung des Anteilshabers oder einer ihm nahestehenden Person zulasten der Körperschaft und
3. das subjektive Tatbild einer auf Vorteilsgewährung gerichteten Willensentscheidung („gewusst und gewollt“) der Körperschaft (konkret ihrer Organe), wobei sich die Absicht der Vorteilsgewährung auch schlüssig aus den Umständen des jeweiligen Falles ergeben kann und es somit bereits ausreichen kann, dass die zuständigen Organe die Vermögenszuwendung nach Kenntnis nicht rückgängig machen (zB *Bieber/Kofler/Tumpel*, *Steuerecht* 21_22⁶, F63; KStR 2013 Rz 568).

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 (KStR 2013 Rz 570). Die verdeckte Ausschüttung setzt die Zuwendung eines vermögenswerten Vorteiles voraus (KStR 2013 Rz 575).

Das objektive Tatbild der verdeckten Ausschüttung setzt eine Vermögensminderung bei der Körperschaft voraus, die

- .) durch erhöhte Aufwendungen der Körperschaft oder
- .) durch das Fehlen von Erträgen der Körperschaft verursacht sein kann (KStR 2013 Rz 601).

Eine solche Zuwendung von Vermögensvorteilen, eine solche Bereicherung des Anteilshabers oder einer ihm nahestehenden Person zulasten der Körperschaft bzw Vermögensminderung bei der Körperschaft liegt im Beschwerdefall allerdings nicht vor.

Wie die Beschwerdeführerin in ihrer Vorhaltsbeantwortung dargelegt hat, ist die Vermietung von Aufzügen tatsächlich eine in der Praxis vorkommende Geschäftstätigkeit, wenngleich solche Vermietungen im Allgemeinen durch Aufzughersteller selbst vorgenommen werden.

Die Tatsache der Errichtung und Vermietung eines Aufzugs im Gebäude eines fremden Dritten an sich erweist sich damit, anders als im Prüfungsbericht ausgeführt, als fremdüblich.

Es wurde zwar keine schriftliche Vereinbarung über den Einbau des Aufzugs abgeschlossen, in Ansehung des in zeitlicher Nähe zur Errichtung des Aufzugs abgeschlossenen schriftlichen Mietvertrages ist jedoch davon auszugehen, dass eine (wenn auch nur mündlich vereinbarte) Gesamtvereinbarung über Einbau und Vermietung des Aufzugs vorlag, zumal das Mietwohngebäude, in welches der Aufzug eingebaut wurde, nicht im Eigentum der Beschwerdeführerin stand bzw. steht und daher eine Vereinbarung über den Einbau jedenfalls erforderlich war, wäre dieser Einbau doch ansonsten gar nicht möglich gewesen.

Eine Bereicherung des Anteilsinhabers (Mag. R**** G****; einschränkend ist jedoch festzuhalten, dass Mag. R**** G**** im Zeitpunkt des Einbaus des Aufzugs und im Zeitpunkt des Abschlusses des Mietvertrages weder Gesellschafter noch Geschäftsführer der Beschwerdeführerin war) zulasten der Beschwerdeführerin liegt im Beschwerdefall nicht vor. Denn die Mieteinnahmen aus der Vermietung des Aufzuges haben bereits im Jahr 2015 mit in Summe € 54.896,31 netto die Errichtungskosten von € 53.491,00 netto überschritten. Bis zum Jahr 2020 ergaben sich Mieteinnahmen von € 84.817,80 netto.

Wie hoch die marktübliche Miete für einen Aufzug, wie er im Beschwerdefall vorliegt, im Jahr 2005 gewesen wäre, ist nicht (mehr) feststellbar.

Liegt bei der Überlassung von Immobilien kein funktionierender Mietenmarkt vor, ist zur Prüfung einer verdeckten Ausschüttung als Beurteilungsmaßstab eine abstrakte Renditeermittlung vorzunehmen, indem die Renditeerwartung eines marktüblich agierenden Immobilieninvestors zu Grunde gelegt wird und somit jene Rendite, die üblicherweise aus dem eingesetzten Kapital durch Vermietung erzielt wird. Dazu ist von einer Veranlagung des Gesamtbetrages der Anschaffungs- und Herstellungskosten (gegebenenfalls des höheren Verkehrswertes) auszugehen; nach Auffassung des VwGH müsste im Allgemeinen ein Mietentgelt in der Bandbreite von 3% bis 5% der Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu erzielen sein. Die so ermittelte „Renditemiete“ stellt nun den Beurteilungsmaßstab für das Vorliegen einer laufenden verdeckten Ausschüttung dar (KStR 2013 Rz 637 unter Hinweis auf VwGH 15.9.2016, 2013/15/0256).

Die jährliche Renditemiete für den Aufzug betrug bei Vertragsabschluss rund 9% der Investitionskosten und übersteigt damit die für Immobilieninvestitionen übliche Renditemiete von 3% bis 5% erheblich.

Die Miete erweist sich damit als fremdüblich, das Mietverhältnis ist daher anzuerkennen.

Die Voraussetzungen einer verdeckte Ausschüttung sind somit nicht zur Gänze erfüllt, eine verdeckte Ausschüttung liegt somit nicht vor.

Damit ist das Schicksal der Beschwerde jedoch bereits entschieden. Voraussetzung für die Versagung des Vorsteuerabzuges gemäß § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG 1994 ebenso wie für die Heranziehung zur Haftung für Kapitalertragsteuer ist das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung. Da eine solche im Beschwerdefall nicht vorliegt, erweist sich die Beschwerde als berechtigt.

Der Umsatzsteuerbescheid ist daher abzuändern und der Vorsteuerabzug für die Errichtung des Aufzuges zuzulassen; der Bescheid betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer ist ersatzlos aufzuheben.

Wiederaufnahme betreffend Umsatzsteuer:

Ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren kann gemäß § 303 BAO (auf Antrag einer Partei oder) von Amts wegen ua wiederaufgenommen werden, wenn Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anderslautenden Bescheid herbeigeführt hätte. Dies galt bzw gilt ebenso im Zeitpunkt der Erlassung des angefochtenen Wiederaufnahmebescheides wie im Zeitpunkt der Erlassung des gegenständlichen Erkenntnisses.

Die Prüferin hat in ihrem Bericht in Tz 3 Feststellungen iZm EDV-Leistungen getroffen, welche zu einer Verringerung der der Erträge bei der Beschwerdeführerin in Höhe von € 25.000 und damit zu einer Verringerung der Umsatzsteuer in Höhe von € 5.000 führten; die Feststellung wurde vom Finanzamt im angefochtenen Umsatzsteuerbescheid entsprechend berücksichtigt. Diese Feststellungen blieben unbestritten und unbekämpft. Im Prüfungsbericht ist auch die Tz 3 als Wiederaufnahmegrund angeführt.

Die in Tz 3 angeführten Tatsachen sind erst nach Ergehen des ursprünglichen Umsatzsteuerbescheides aufgrund der Selbstanzeige von Mag. R**** G**** bzw während der Prüfung neu hervorgekommen. Die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens sind geeignet, einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeizuführen.

Die Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen kann sowohl zum Nachteil als auch zum Vorteil der Partei erfolgen (zB *Ellinger/Sutter/Urtz*, BAO³ § 303 Anm 29).

Im Rahmen der Ermessensübung war unter Bedachtnahme auf die amtswegige Wahrheitsermittlungspflicht (§ 115 Abs 1) der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor der Rechtsbeständigkeit (Rechtskraft) einzuräumen.

Da sich der angefochtene Wiederaufnahmebescheid nicht bloß auf die Tz 6 „Aufzug“, sondern auch auf die Tz 3 „EDV-Leistungen“ gründete und die Auswirkungen der Tz 3 mit € 5.000 nicht geringfügig sind, erweist sich die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2005 trotz Wegfall des Wiederaufnahmegrundes „Aufzug“ als berechtigt. Die Beschwerde gegen den Wiederaufnahmebescheid erweist sich damit als unbegründet.

Zur Unzulässigkeit der 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 liegt keine Rechtsfrage vor, der grundsätzliche Bedeutung zukam. Die zu lösenden Rechtsfragen beschränken sich einerseits auf Rechtsfragen, welche bereits in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes beantwortet wurden und solche, welche im Gesetz eindeutig gelöst sind. Im Übrigen hängt der Beschwerdefall von der Lösung von nicht über den Einzelfall hinausgehenden Sachverhaltsfragen ab. Tatfragen sind kein Thema für eine ordentliche Revision. Eine ordentliche Revision ist daher nicht zuzulassen.

Die Beschwerde gegen den Wiederaufnahmebescheid ist daher gemäß § 279 BAO als unbegründet abzuweisen; im Übrigen ist der Beschwerde gemäß § 279 BAO Folge zu geben und der Umsatzsteuer abzuändern sowie der Bescheid betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer ersatzlos aufzuheben.

Beilage: 1 Berechnungsblatt (Umsatzsteuer 2005)

Wien, am 21. September 2023