

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter *** Mag. R. *** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Halbwachs Schmitt & Partner Steuerberatung GmbH, Mariahilfer Straße 126 Tür 24, 1070 Wien, über die Beschwerde vom 12. September 2019 gegen die Bescheide des Finanzamtes ***1*** (nunmehr: Finanzamt Österreich) vom 8. August 2019 betreffend Körperschaftsteuer 2015 bis 2017 sowie Umsatzsteuer 2017, Steuernummer ***BF1StNr1*** nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung in Anwesenheit der Schriftführerin Tanja Grottenthaler am 17. Jänner 2024 zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide Körperschaftsteuer 2015 und 2016 bleiben unverändert.

Die angefochtenen Bescheide Umsatzsteuer 2017 und Körperschaftsteuer 2017 werden wie folgt abgeändert:

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2017	Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Umsätze, Eigenverbrauch und steuerpflichtige innergemeinschaftliche Erwerbe	4.424.462,09 €	Umsatzsteuer und Erwerbsteuer	1.003.355,24 €
			abziehbare Vorsteuer, Einfuhrumsatzsteuer, Vorsteuern aus innergem. Erwerb, Vorsteuern betr. Steuerschuld gem. § 19 Abs. 1 zweiter Satz, Art. 19 Abs. 1 Z 3,	-552.837,04 €

			Art. 25 Abs. 5 und § 19 Abs. 1d	
festgesetzte Umsatzsteuer				450.518,20 €

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2017	Einkommen	1.297.284,41 €	Körperschaftsteuer	324.321,10 €
Rundung gem. § 39 Abs. 3 EStG 1988				- 0,10 €
festgesetzte Körperschaftsteuer (Gutschrift)				324.321,00 €

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

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Bei der Beschwerdeführerin (im Folgenden: Bf.) fand von 8. April 2019 bis 10. August 2019 betreffend unter anderem die Körperschaftsteuer und Umsatzsteuer für die Jahre 2015 bis 2017 gemäß § 147 Abs. 1 BAO durch das Finanzamt ***1*** zu AB.Nr. ***2*** eine Außenprüfung statt, bei der folgendes festgestellt wurde (vgl. den Bericht gemäß § 150 BAO vom 10.8.2019):

Tz. 1 Wertberichtigung zu Forderungen

Aufgrund des dreimonatigen Zahlungsziels eines Großkunden wären die von diesem Kunden zum Bilanzstichtag ausstehende Forderungen zu 25% wertberichtigt worden. Da jedoch keine konkreten Umstände vorgelegen wären, die eine Wertberichtigung zu Forderungen rechtfertigen, wäre diese im Rahmen der Betriebsprüfung aufzulösen.

Steuerliche Auswirkungen

Zeitraum	2015	2016	2017
Körperschaftsteuer K1A			
[9230] Übrige Aufw./Betriebsausg.	- 46.500,00 €	- 51.000,00 €	- € 7.500,00

Tz. 2 Abfertigungszahlungen

Der nach der steuerfreien Übertragung der Abfertigungsrückstellungen angefallene Abfertigungsaufwand wäre gleichmäßig auf 5 Jahre zu verteilen.

Aufwand 2015: 13.900,00

1/5 2.780,00 außerbilanzmäßige Abrechnung 2016 bis 2019

11.120,00 außerbilanzmäßige Zurechnung 2015 4/5

Aufwand 2017: 20.224,44

1/5 4.044,88 außerbilanzmäßige Abrechnung 2018 bis 2021

16.179,55 als außerbilanzmäßige Zurechnung 2017 4/5

Steuerliche Auswirkungen

Zeitraum	2015	2016	2017
Körperschaftsteuer K1A			
[9304] Sonstige Zurechnungen	11.120,00 €		16.179,55 €
[9306] Sonstige Abrechnungen		- 2.780,00 €	- 2.780,00 €

Tz. 3 Jubiläumsgeldrückstellung

Der Bildung der Jubiläumsgeldrückstellung wäre ein Rechnungszinssatz von 6% zu Grunde zu legen, bisher wäre die Jubiläumsgeldrückstellung mit einem Rechnungszinssatz von 2,5% berechnet worden.

Zeitraum	2015
Körperschaftsteuer K1A	

[9282] Korr. Sozialkapitalrückst.	1.981,82 €
--------------------------------------	------------

Tz. 4 Luxustangente

Unter Beachtung der repräsentativen Mitveranlassung bei der betrieblichen Nutzung der Pkw's würden die Beträge neu ermittelt werden. Es würden sich nachfolgenden Differenzen ergeben:

2015: 1.374,64

2016: 1.378,05

2017: 1.736,1

Steuerliche Auswirkungen

Zeitraum	2015	2016	2017
Körperschaftsteuer K1A			
[9260] Korrekturen tats. KFZKosten	1.317,64 €	1.378,05 €	1.736,16 €

Tz. 5 nichtabzugsfähige Ausgaben

Die Aufwendungen für Polizeistrafen würden nichtabzugsfähige Ausgaben darstellen und würden außerbilanzmäßig zugerechnet werden.

2015: 416,-

2016: 885,-

2017: 55,-

Steuerliche Auswirkungen

Zeitraum	2015	2016	2017
Körperschaftsteuer K1A			
[9304] Sonstige Zurechnungen	416,00 €	885,00 €	55,00 €

Tz. 6 Privatnutzung Kfz - vGA

Herr ***3*** würde als Konsulent der Firma monatlich ein geringfügiges Gehalt von 321,96 beziehen und würde einen firmeneigenen Pkw fahren für den er einen jährlichen Kostenbeitrag in Höhe eines 1/4 Sachbezugswertes an die Firma zahlen würde. Analog zur Vorprüfung werde der 1/2 Sachbezugswert für die private Verwendung des Kfz angesetzt. Die Kapitalertragsteuer der verdeckten Gewinnausschüttung würde der Gesellschafter ***3*** tragen.

Zeitraum	2015	2016	2017
Körperschaftsteuer K1A			
[9288] Verdeckte Ausschüttung	2.160,00 €	2.880,00 €	2.880,00 €

Tz. 7 Vermietung Immobilien ***4***

In den Jahren 2014 und 2015 wären 2 unbebaute Grundstücke in ***4*** erworben worden. Auf diesen Grundstücken wären gut ausgestattete Einfamilienhäuser errichtet und anschließend an die beiden in der ***Bf1*** angestellten Söhne des Geschäftsführers ***5*** und ***6*** vermietet worden.

Entsprechende Mietverträge - Vermietung ***7*** an ***5*** ab 6/2017 und Vermietung ***10*** an ***6*** ab 8/2018 - wären vorgelegt worden, eine monatliche Miete von 1.500,- netto wäre vereinbart und auch bezahlt worden.

Aufgrund der aktuellen Rechtsprechung betreffend die Behandlung von für Anteilsinhaber angeschaffte bzw. hergestellte Immobilien wäre insbesondere zu prüfen, ob die Vereinbarung über die Nutzungsüberlassung einem Fremdvergleich standhält. Eine fremdübliche Vermietung könne dann angenommen werden, wenn für das Mietobjekt in gegebener Bauart, Größe und Ausstattung ein funktionierender Mietenmarkt vorhanden ist. Dieser würde dann vorliegen, wenn ein wirtschaftlich agierender Investor Objekte vergleichbarer Gegend errichten und am Markt gewinnbringend vermieten würde. Den Nachweis des funktionierenden Mietenmarkts hätte der Steuerpflichtige zu erbringen.

Bei Vorliegen eines funktionierenden Mietenmarktes wäre die ortsübliche Marktmiete als Beurteilungsmaßstab heranzuziehen.

Liegt kein funktionierender Mietenmarkt vor, wäre eine Renditemiete (Mietentgelt in Höhe von 3-5% der Anschaffungs- und Herstellungskosten) zu ermitteln.

Vor Beginn der Vermietung wären Vergleichsobjekte im Internet erhoben worden, sodass daraus folgend die monatliche Miete mit 1.500,-- festgesetzt worden wäre (Mail

Steuerberatung vom 23.6.2016). Diese damals erhobenen Vergleichsobjekte hätten jedoch nicht mehr vorgelegt werden können. Es wären aber weitere nunmehr angebotene Immobilienangebote vorgelegt worden.

Im Zuge des Ermittlungsverfahrens wäre unter Berücksichtigung der vorgelegten Immobilienangebote und der durchgeführten Erhebungen eine Miete in Höhe von 1.800,-- netto monatlich als fremdüblich festgestellt worden.

Die Vermietung ***7*** wäre ab Juni 2017, die Vermietung ***10*** ab August 2018 erfolgt.

Die Anpassung der Miete auf eine dem Fremdvergleich standhaltende Höhe würde eine verdeckte Gewinnausschüttung darstellen. Die Kapitalertragsteuer würde der Gesellschafter ***3*** tragen.

2017

Erhöhung Miete ***7*** ab 6/2017 monatlich 300,-- netto: 2.100,--
Umsatzsteuer: 210,-
verdeckte Ausschüttung 2017: 2.310,-

2018

Erhöhung Miete ***7***: 3.600,--
Erhöhung Miete ***10*** ab 8/18 monatlich 300,-- netto: 1.500,-
Erhöhung Umsatz 10% in U 12/2018: 5.100,-

Steuerliche Auswirkungen

Zeitraum	2017	12/2018
Körperschaftsteuer K1A		
[9288] Verdeckte Ausschüttung	2.100,00 €	
Umsatzsteuer U1		
[000] steuerbarer Umsatz	2.100,00 €	
[029] 10% ermäßigter Steuersatz	2.100,00 €	
FSU		
[000] steuerbarer Umsatz		317.810,03 €

[017] innergemeinschaft. Lieferungen		8.908,83 €
[022] 20% Normalsteuersatz		300.801,20 €
[029] 10% ermäßigter Steuersatz		8.100,00 €
[057] Steuerschuld gem. § 19		1,67 €
[032] Steuerschuld nach § 19 (1d)		77,01 €
[070] innergem. Erwerbe		2.708,01 €
[072] 20% Normalsteuersatz		2.708,01 €
[060] Vorsteuern (ohne EUSt)		9.802,79 €
[065] Vorsteuern innergem. Erwerb		541,60 €
[066] Vorsteuern § 19(1), Art. 19, 25		1,67 €
[089] Vorsteuer nach § 19 (1d)		77,01 €

Tz. 8 Kapitalertragsteuer

Die verdeckte Gewinnausschüttung würde der Kapitalertragsteuer unterliegen. Diese würde vom Gesellschafter ***3*** getragen werden.

verdeckte Gewinnausschüttung:

2015: Tz 6 Kfz Kosten: 2.160,- KEST 25%: 540,00

2016: Tz 6 Kfz Kosten: 2.880,- KEST 25%: 720,00

2017: Tz 6 Kfz Kosten: 2.880,-

Tz 7 Miete: 2.310,-

Summe 2017: 5.190,- KEST 25%: 1.297,50

Steuerliche Auswirkungen

Zeitraum	12/2015	12/2016	12/2017
----------	---------	---------	---------

Kapitalertragsteuer 15			
[SPRUCH Kapitalertragsteuer	520,00 €	720,00 €	1.297,50 €

Bezüglich der Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 1 BAO wurde im BP-Bericht folgendes ausgeführt:

Hinsichtlich nachstehend angeführter Abgabenarten und Zeiträume wären Feststellungen getroffen worden, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 1 BAO erforderlich gemacht hätten.

Die Kenntnis der in den bezeichneten Feststellung bzw. in der gesonderten Begründung angeführten Wiederaufnahmetatbestände (gem. § 303 Abs. 1 lit. a bis c BAO) hätte allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens im Spruch anders lautende Bescheide herbeigeführt.

Die Wiederaufnahme wäre unter Bedachtnahme auf das Ergebnis der durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung und der sich daraus ergebenden Gesamtauswirkung erfolgt. Im vorliegenden Fall könnten die steuerlichen Auswirkungen nicht als geringfügig angesehen werden. Bei der im Sinne des § 20 BAO vorgenommenen Interessenabwägung wäre dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Parteiinteresse an der Rechtskraft) einzuräumen gewesen.

Die Wiederaufnahme des Verfahrens wäre erforderlich gewesen, da Tatsachen und Beweismittel - Ausführungen in Tz. 1, 2, 4, 5, 6 - neu hervorgekommen wären, die der Behörde im abgeschlossenen Verfahren nicht bekannt gewesen wären und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Die Bescheidaufhebung gem. § 299 BAO wäre erforderlich gewesen, weil Tatsachen und Beweismittel - Ausführungen in Tz.1, 2, 3, 4, 5, 6, 7 - bisher nicht berücksichtigt worden wären.

Am 8. August 2019 nahm das Finanzamt ***1*** das Verfahren betreffend Körperschaftsteuer 2015 (Erstbescheid vom 28.11.2016) und 2016 (Erstbescheid vom 20.10.2017) gemäß § 303 Abs. 1 BAO wieder auf und begründete diese Bescheide wie folgt:

„Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgte gem. § 303 (1) BAO aufgrund der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen sind. Daraus ist auch die Begründung für die Abweichungen vom bisherigen im Spruch bezeichneten Bescheid zu ersehen. Die Wiederaufnahme wurde

unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitsgründen (§ 20 BAO) verfügt. Im vorliegenden Fall überwiegt das Interesse an der Rechtsrichtigkeit das Interesse auf Rechtsbeständigkeit. Die steuerlichen Auswirkungen können auch nicht als bloß geringfügig angesehen werden.“

Betreffend das Jahr 2017 wurden am 8. August 2019 der Körperschaftsteuerbescheid vom 18.12.2018 und der Umsatzsteuerbescheid vom 8.10.2018 gemäß § 299 BAO aufgehoben und diese Bescheide wie folgt begründet:

„Gemäß § 299 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist.

Die Begründung für die Aufhebung des im Spruch bezeichneten Bescheides gemäß § 299 Abs. 1 BAO auf Grund der abgabenbehördlichen Prüfung ist der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen.

Daraus ist auch die Begründung für die Abweichung zum bisherigen Bescheid zu ersehen. Die Aufhebung wurde unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitsgründen (§ 20 BAO) verfügt. Im vorliegenden Fall überwiegt das Interesse an der Rechtsrichtigkeit das Interesse auf Rechtsbeständigkeit. Die steuerlichen Auswirkungen können auch nicht als bloß geringfügig angesehen werden.“

Ebenfalls am 8. August 2019 ergingen neue Sachbescheide Körperschaftsteuer 2015 bis 2017 sowie Umsatzsteuer 2017, mit denen das Finanzamt ***1*** die Feststellungen laut Betriebsprüfung übernommen hat und die folgende Begründung enthalten haben:

„Die Veranlagung erfolgte unter Zugrundelegung der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen sind.“

Über Finanzonline hat die Bf. am 9. September 2019 um die Verlängerung der Frist für die Beschwerdeerhebung gegen die Körperschaftsteuerbescheide 2015 bis 2017 vom 8.8.2019 sowie gegen den Umsatzsteuerbescheid 2017 ebenfalls vom 8.8.2019 bis 16.9.2019 beantragt, weil die Geschäftsführung der Firma ***Bf1*** eine Beschwerde planen würde, die erst im Laufe dieser Woche fertiggestellt werden könne.

Mit Bescheid vom 16.9.2019 wurde die Verlängerung der Beschwerdefrist hinsichtlich der im Vorabsatz angeführte Bescheide durch das Finanzamt ***1*** bis 16.9.2019 gewährt.

Am 12. September 2019 hat die Bf. gegen die Körperschaftsteuerbescheide vom 8.8.2019 für die Jahre 2015 bis 2017 sowie den Umsatzsteuerbescheid für 2017 ebenfalls vom 8.8.2019 Beschwerde erhoben, wobei vorgebracht wurde, dass alle diese Bescheide am 9.8.2019 zugestellt worden wären.

Die Beschwerde würde sich gegen die Rechtswidrigkeit in Folge der Verletzung von Verfahrensvorschriften richten, da die belangte Behörde den den gegenständlichen Bescheiden zugrunde gelegten Sachverhalt mangelhaft ermittelt hätte, die belangte Behörde den gegenständlichen Bescheiden damit einen aktenwidrigen Sachverhalt zugrunde gelegt hätte, der Bescheid betreffend die Körperschaftsteuer/Umsatzsteuer für die genannten Jahre mangelhaft begründet wäre, weil die Erwägung der belangten Behörde, auf Basis welcher konkreten Beweismittel und welcher daraus gezogenen logischen Schlussfolgerungen sie zu dem Sachverhalt gelangt ist, den sie der Abgabefestsetzung zugrunde gelegt hat, daraus nicht ersichtlich wäre.

Diese Beschwerde wurde wie folgt begründet:

1) Sachverhalt:

Vermietung Immobilie

Die Firma ***Bf1*** wäre seit Jahrzehnten in Familienbesitz und der Wunsch der Gesellschafter wäre, dass dies auch so bleibt. In den vergangenen Jahren wäre gut gewirtschaftet worden und es hätten hohe Reserven aus den erzielten Gewinnen angespart werden können, da die Gesellschafter nur einen kleinen Teil der Gewinne ausschütten würden.

Aus diesem Grund wäre auch das Firmengebäude und benachbarte Grundstück im Eigentum und es hätte sich die Frage gestellt wie die Gelder am besten angelegt werden können. Seitens der Banken hätte es mit den geforderten Sicherheiten nur unbefriedigende Produkte gegeben, die Renditen zwischen 1-2% (sehr sicher mit Kapitalgarantie) versprochen hätten.

Es wäre daher nach Alternativinvestments gesucht worden. Da der derzeitige Geschäftsführer, Herr ***11***, ein recht gutes Immobilienwissen hätte und auch über die Preise in der Umgebung informiert wäre, wäre schon länger nach einem geeigneten Immobilienprojekt gesucht worden. Die beiden unbebauten Grundstücke hätten zu einem sehr guten Preis gekauft werden können, durch die Verbesserungen in der Infrastruktur und gestiegene Nachfrage hätte sich hier mittlerweile bereits eine Wertsteigerung von über 30% gegeben (Anmerkung: gemeint wohl: ergeben) (Grundstückspreise 2015,- rd. 150/m², 2019 würden bereits 200,-/m² bezahlt werden). Dies über einen Zeitraum von noch nicht einmal 5 Jahren. Weiters würde die Umgebung mit Bau der ***12*** weiter aufgewertet werden, was sich ebenfalls positiv auf die Preisentwicklung auswirken werde.

Die Verzinsung des eingesetzten Kapitals auf die Grundstücke würde also jedenfalls über 5% liegen.

Immobilien wären auch deshalb gewählt worden, da diese relativ leicht veräußert bzw. als Sicherheit bei Investitionen verwendet werden könnten und überdies einen automatischen Inflationsschutz hätten.

In weiterer Folge wäre beschlossen worden auch entsprechende Gebäude auf den Grundstücken zu entwickeln, durch den eigenen Hausbau und den Bau des Firmengebäudes könne die Geschäftsführung auch hier einiges an Erfahrung vorweisen. Es wäre beschlossen worden Einfamilienhäuser mit guter Ausstattung zu errichten, für die es eine recht große Nachfrage geben würde und wo auch entsprechende Renditen erzielt werden könnten. Geplant wäre mit Errichtungskosten von rd. EUR 600.000,- worden was für die Ausstattung (Vollunterkellert, gute Isolierung, rd 215m² Fläche) einen eher günstigen, jedenfalls fremdüblichen Wert darstellen würde.

Bei einer Erstkalkulation wäre mit Mieteinnahmen von 18.000,- (netto) in das Verhältnis zum Haus gesetzt worden was einer jährlichen Rendite von 3 % entsprechen würde, nehme man die Wertsteigerung des Grundstückes dazu und berücksichtige auch die Indexanpassungen, würde sich sogar ein höherer Wert ergeben (siehe auch Berechnungen in der Beilage).

Wie bereits beschrieben wäre die Miethöhe zum einen durch Konsultation des Immobilienpreisspiegels für neue Einfamilienhäuser festgelegt worden (Siehe dazu auch die Beilage).

Zum anderen wären über die Immobilienplattform ***13*** Häuser in ähnlicher Ausstattung gesucht worden. Bei jeder Suchanfrage wären in unmittelbarer Umgebung stets 4-5 freie Objekte gefunden worden, die zu Preisen von 1.400 bis 1.800 (brutto) angeboten worden wären. Der gewählte Wert von EUR 1.650,- (brutto) würde also genau im Mittelfeld liegen. Die Miete laut Immobilienpreisspiegel hätte im Raum ***14*** im Jahr 2017 EUR 6,8 m² - EUR 7,3 m² betragen.

Aufgrund der Vielzahl an Ergebnissen, allein im Prüfungszeitraum wären vor jeder Besprechung einige Häuser gefunden worden und vor Vermietungsbeginn hätte es ebenfalls genügend Vergleichsobjekte in unmittelbarer Umgebung gegeben, wäre und gehe die Bf. von einem funktionierenden Mietmarkt aus(gegangen).

Wenn die Suche auf den Bezirk ***14*** erweitert werde, könnten überhaupt stets mehr als 10 Vergleichsobjekte gefunden werden, was ebenfalls für einen funktionierenden Mietenmarkt sprechen würde.

Schlussendlich wäre nach Beginn der Vermietung auch eine detaillierte Prognoserechnung auf Basis der tatsächlichen Kosten erstellt worden, wo sich ebenfalls entsprechende Renditen, die weit über den Bankprodukten lagen, ergeben hätten.

Nach Ansicht der Bf. würde also jedenfalls ein funktionierender Mietenmarkt vorliegen, es würde genügend Vergleichsangebote ähnlicher Objekte geben und auch eine entsprechende Bewertung im Immobilienpreisspiegel der WKO. Selbst wenn eine Renditebetrachtung herangezogen werden würde, man jedenfalls gleichauf liegen, wenn nicht sogar höher als bei alternativen Investmentformen (Stichwort Sparbuch, Produkte mit Kapitalgarantie, Vorsorgewohnungen).

Trotz dieses Sachverhaltes - welcher im Rahmen der Betriebsprüfung auch offengelegt worden wäre (siehe Beilage) – wäre die belangte Behörde zu dem Ergebnis gekommen, dass es für neue Einfamilienhäuser mit rd 215 qm Nutzfläche in der Region ***14*** keinen funktionierenden Mietmarkt geben und daher die Renditemiete zur Anwendung kommen würde. In weiterer Folge wäre seitens der Behörde eine fremdübliche Miete von EUR 1.800,- zzgl UST = EUR 1.980 für beide Objekte festgelegt worden.

Luxustangente:

Bei der Berechnung der Angemessenheitsgrenze/Luxustangente wäre bislang die Abschreibung und der Kasko-Anteil der Versicherung nach dem Verhältnis angemessener Anschaffungskosten zum Neupreis angesetzt worden. Der Kasko Anteil (= wertabhängiger Teil) wäre mit EUR 800,- geschätzt und ebenfalls nach diesem Verhältnis aufgeteilt worden. Im Rahmen der Betriebsprüfung wäre die gesamte Vorschreibung des Versicherungsträgers inklusive Haftpflichtanteil und motorbezogener Versicherungssteuer als luxustangentenpflichtig angesehen und anteilig hinzugerechnet worden.

Bei dem strittigen KFZ würde es sich um ein Fahrzeug des Typs ***15*** mit einer Leistung von ***38*** KW handeln. Der Steuer und der Haftpflichtanteil würde nach Ansicht der Bf. daher einen üblichen Aufwand darstellen, welcher nicht der Angemessenheitsprüfung unterliegen würde.

2) Rechtliche Würdigung:

Mangelhafte Sachverhaltsermittlung

Vermietung Immobilie

Wie dem Prüfungsbericht entnommen werden könne, hätte die belangte Behörde bis zum Abschluss der Außenprüfung nicht abschließend klären können, ob ein funktionierender Mietenmarkt vorliegt oder nicht. Die Behörde würde davon ausgehen, dass dieser bei neu errichteten Einfamilienhäusern mit einer Nutzfläche von rd. 215 qm nicht existent wäre.

Im Rahmen der Außenprüfung wäre von Seiten der Bf. (siehe Mail vom 28.06.2019) im Rahmen ihrer gesetzlichen Mitwirkungspflicht eine genaue Stellungnahme samt Prognose- und Planungsrechnungen vorgelegt worden. Weiters würde es eine Vielzahl an vergleichbaren

Objekten geben und auch der aktuelle Immobilienpreisspiegel würde über eine eigene Rubrik verfügen („Einfamilienhäuser neu“). Es wäre eine Vielzahl an vergleichbaren Inseraten im Laufe der Prüfung immer wieder vorgelegt worden. Hier würde sich für die Bf. wirklich die Frage stellen welche weiteren Informationen zum Nachweis eines funktionierenden Mietmarktes erforderlich wären (Siehe auch VwGH 18.10.2017, 2016/13/0050 2016/13/033, VwGH 22.03.2018, Ra 2017/15/0047 iZm aktuellen BMF Info).

Diese Unterlagen wären von Seiten der belangten Behörde in keinsten Weise gewürdigt worden. Des Weiteren hätte es die belangte Behörde unterlassen der Firma ***Bf1*** mitzuteilen, aus welchen konkreten Gründen diese als Nachweis in den strittigen Punkten als nicht ausreichend erachtet würden.

Luxustangente

Betreffend die Luxustangente wäre keine Begründung vorgelegt worden, wieso auch die motorbezogene Versicherungssteuer und der Haftpflichtanteil der Angemessenheitsprüfung unterliegt, der gesamte Vorschreibetrag wäre einfach hinzugerechnet worden, eine gesonderte Begründung für diese Vorgehensweise würde es nicht geben.

In diesem Zusammenhang werde auch auf das BFG Judikat BFG RV/3101093/2014 vom 01.09.2016/Blasina, Verteuerung bei der Angemessenheitsprüfung, SWK 2010 S265, mit Hinweis auf Aigner/Gaedke/Grabner/Tumpel, Das Auto im Steuerrecht, 2 Auflage, S 29, die ua. die motorbezogene Versicherungssteuer als „normalerweise nicht von der Höhe der Anschaffungskosten abhängig“ betrachten würden, verwiesen.

Zusammenfassung

Die angefochtenen Bescheide würden sich, wie ausführlich dargestellt, somit in mehrfacher Hinsicht als rechtswidrig erweisen.

Es wurden folgende Änderungen der angefochtenen Bescheide begehrt:

U 1 2017 KZ 000 Wert lt. BP: 4.729.171,09

KZ 000 Wert nach Beschwerde: 4.727.071,09

KZ 029 Wert lt. BP: 12.600,00

KZ 029 Wert nach Beschwerde: 10.500,00

Körperschaftsteuer

	2015	2016	2017
KZ 704 Wert lt. BP	873.210,71	1.125.332,88	1.296.304,41
KZ 704 Wert nach Beschwerde:	871.893,07	1.123.954,83	1.292.468,25
KZ 777 Wert lt. BP	873.210,71	1.125.332,88	1.296.304,41
KZ 777 Wert nach Beschwerde	871.893,07	1.123.954,83	1.292.468,25

Außerdem wurde in der Beschwerde beantragt, dass die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht gemäß § 262 Abs. 3 BAO direkt vorgelegt werden möge.

Am 30. Juni 2020 richtete das Finanzamt ***1*** folgendes Ergänzungsansuchen mit Fristsetzung bis 29.9.2020 an die Bf.:

Nachweis funktionierender Mietenmarkt

Im Sinne der aktuellen Rechtsprechung zum Thema Immobilienvermietung zwischen Gesellschaft und Gesellschafter wäre nachzuweisen, ob für das von der Körperschaft errichtete Mietobjekt in der gegebenen Bauart und Ausstattung und in vergleichbarer Gediegenheit und Exklusivität mit vergleichbaren Kosten (für Grundstück und Baulichkeiten) ein funktionierender Mietenmarkt vorliegt.

Es wäre auf den Zeitpunkt des Mietbeginns abzustellen.

Die Erfüllung aller Kriterien wäre auf Basis tatsächlicher Mietverhältnisse in konkreter Abbildung (wie zB. Anschaffungs- und Herstellungskosten, Wohn- und sonstige Nutz- und Grundstücksflächen, Miete Betriebskosten etc.) nachvollziehbar darzustellen.

Es werde darauf hingewiesen, dass Vergleichsobjekte auf Basis von Inseraten und Angeboten keine dem Höchstgericht entsprechende Beweiskraft entfalten können (hinsichtlich der übermittelten Angebote auf der Plattform ***13***).

Höchstgerichtliches Erfordernis wäre es also, dass auch andere wirtschaftliche agierende, nur am Mietertrag interessierte Investoren Objekte vergleichbarer Gediegenheit und Exklusivität (mit vergleichbaren Kosten) errichten und am Markt gewinnbringend vermieten.

Dies würde jedenfalls auch den Nachweis inkludieren, dass solche Objekte (vereinzelt) am Markt angeboten wurden.

Um Vorlage entsprechender Vergleichsobjekte nach vorgenannten Grundlagen werde gebeten.

Vermietungsbeginn

Laut Mietvertrag wäre die Vermietung ***7*** erst ab Juni 2017 erfolgt, laut Auskunft des Zentralen Melderegisters wäre eine Meldung an der Adresse bereits ab 17.8.2016 erfolgt.

Die Vermietung ***8*** wäre laut Mietvertrag ab August 2018 erfolgt, laut Auskunft des Zentralen Melderegisters wäre hier bereits eine Meldung ab Jänner 2018 erfolgt.

Um Nachweis, wann der tatsächliche Bezug der Häuser erfolgte, werde gebeten.

Dieses Ersuchen des Finanzamtes ***1*** wurde von der Bf. mit Schreiben vom 16.11.2020 wie folgt beantwortet:

Funktionierender Mietenmarkt:

Wie bereits im Rahmen der Betriebsprüfung des Öfteren erörtert worden wäre würde es sich bei den beiden Immobilien um gut ausgestattete Einfamilienhäuser im „***16***“ ***17*** handeln, für die eine hohe Nachfrage bestehen würde. Da die Firma ***Bf1*** die erwirtschafteten Gewinne nicht nur in Wertpapieren/Bankguthaben investieren wollte, hätte die Geschäftsführung den Entschluss gefasst einen Teil des Vermögens auch in Immobilien anzulegen. Vor Projektbeginn wäre geprüft worden was für Mieten für Vergleichsobjekte erzielt werden können und welche Gegenden besonders gefragt wären. Dafür wären diverse Inserate von Fremdanbietern geprüft und auch der Immobilienpreisspiegel konsultiert worden. Auch wäre die Preisentwicklungen von Grundstücken und Häusern rund um ***17*** anhand der Preisspiegel und Fachzeitschriften verglichen worden. Da die Grundstückspreise in der Region noch sehr günstig gewesen wären (Mittlerweile durch den ***18*** um über 50% Wertsteigerung) und durch die Errichtung eines Einfamilienhauses auch eine laufende Rendite erzielt werden hätte können die weit über den Bankzinsen lag/liegt und Einfamilienhäuser bei Bedarf recht schnell veräußert werden könnten wäre diese Form des Investments durchgeführt worden.

Die Anschaffungs- und Herstellungskosten samt Bauplänen wären umfassend offengelegt worden. Auch eine Renditeberechnung wäre angefertigt und übergeben worden.

Dass Vergleichsobjekte auf Basis von Inseraten keine Beweiskraft entfalten könnten wäre sehr verwunderlich, da unklar wäre, in welcher Form der Nachweis erbracht werden soll, dass solche Objekte am Markt angeboten werden. Nach Ansicht der Bf. wäre die Tatsache, dass es in der näheren Umgebung nachweislich immer wieder Objekte mit ähnlicher Ausstattung zu vergleichbaren Preisen geben würde Nachweis für einen funktionierenden Mietenmarkt. Sollte hier Pröll in der ÖStZ 2020, 91 herangezogen werden, würde darauf verwiesen werden, dass es sich um keine auf den Gesellschafter zugeschnittene Immobilie handeln würde, sondern um

ein gut ausgestattetes „Standard“ Einfamilienhaus und werde auch auf die Replik von Prodinger SWK 15 25.5.2020 S 836 hingewiesen.

Nach Ansicht der Bf. wäre alles getan worden, was ein wirtschaftlich agierender Investor auch tun würde.

Prüfung einer guten Lage mit Entwicklungspotential
fremdübliches Verhältnis Grundstücksgröße/Gebäude
gute, solide Ausstattung
keine Sonderanfertigungen/Luxusausstattungen
keine Möblierung
Marktübliche Mietrendite

Betreffend Vermietungsbeginn werde bekannt gegeben, dass aufgrund der Anmeldung der Kinder für die Schule/Kindergarten eine Meldung vor Mietbeginn stattgefunden hätte. Die Objekte wären jeweils nach Ihrer Fertigstellung vermietet worden. Beim Objekt ***8*** wären die Fertigstellungsarbeiten bis in den August 2018 gegangen, beim Objekt ***7*** wären die letzten Arbeiten im Juni 2017 (größtenteils) erledigt worden. Details würden sich in der Buchhaltung finden welche im Rahmen der Betriebsprüfung übergeben worden wäre.

Am 24. Juni 2021 erließ das nunmehr für das Beschwerdeverfahren zuständige Finanzamt Österreich die Beschwerde abweisende Beschwerdevorentscheidungen mit folgender am 29.6.2021 ergangener gesonderter Begründung, die am 1.7.2021 an die Bf. mit Zustellnachweis übermittelt wurde:

Nach einer Reihe von höchstgerichtlichen Erkenntnissen, welche die Überlassung von gesellschaftseigenen Immobilien an den Gesellschafter-Geschäftsführer zum Gegenstand gehabt hätten, wäre die Thematik der verdeckten Ausschüttung, des außerbetrieblichen Vermögens und des wirtschaftlichen Eigentums an der überlassenen Immobilie weitgehend präzisiert worden (vgl. VwGH 7.9.1993, 90/14/0195, VwGH 20.6.2000, 98/15/0169, VwGH 24.06.2004, 2001/15/0002, VwGH 26.03.2007, 2005/14/0091, VwGH 16.05.2007, 2005/14/0083, VwGH 23.2.2010, 2007/15/0003, VwGH 15.09.2016, 2013/15/0256, VwGH 18.10.2017, Ra 2016/13/0050, VwGH 22.03.2018, Ra 2017/15/0047).

Die Vereinbarung über die Nutzungsüberlassung müsse einem Fremdvergleich standhalten. Der Maßstab für diesen Fremdvergleich würde davon abhängen, ob es für ein Mietobjekt in der gegebenen Bauart, Größe und Ausstattung einen funktionierenden Mietenmarkt gibt, sodass ein wirtschaftlich agierender, (nur) am Mietertrag interessierender Investor Objekte vergleichbarer Gediegenheit und Exklusivität (mit vergleichbaren Kosten) errichten und am Markt gewinnbringend vermieten würde (beispielsweise VwGH 15.09.2016, 2013/15/0256, VwGH 18.10.2017, Ra 2016/13/0050).

Den Nachweis für das Vorliegen eines funktionierenden Mietenmarktes (einschließlich der Beweisvorsorge) hätte der Steuerpflichtige zu erbringen (vgl. VwGH 15.09.2016, 2013/15/0256, VwGH 22.03.2018, Ra 2017/15/0047).

Dabei wäre nachzuweisen, dass er vor der Anschaffung oder Errichtung des Mietobjektes den entsprechenden Mietenmarkt (im gegebenen geographischen Einzugsgebiet) erkundet hat und sich auf dieser Basis als ökonomisch agierender Investor für die Anschaffung oder Errichtung der Immobilie entschieden hat (vgl. VwGH 22.03.2018, Ra 2017/15/0047).

In den Jahren 2014 und 2015 wären zwei unbebaute Grundstücke in ***4*** erworben worden. Auf diesen Grundstücken wären gut ausgestattete Einfamilienhäuser errichtet und anschließend an die beiden ebenfalls angestellten Söhne des Geschäftsführers ***5*** und ***6*** vermietet worden.

Entsprechende Mietverträge wären vorgelegt worden, einen monatliche Miete von € 1.500,00 netto wäre vereinbart und auch bezahlt worden.

Ein Nachweis, wie die erklärte Miethöhe zustande gekommen wäre, hätte jedoch weder im Prüfungsverfahren noch im Zuge der Erhebungen im Beschwerdeverfahren dokumentiert werden können.

Es wären diverse Objekte zum Zeitpunkt der Betriebsprüfung vorgelegt worden, wobei es sich überwiegend um Reihenhäuser handeln würde, die konkret als Vergleichsobjekte nicht herangezogen werden könnten. Andere auch im Zuge der Beschwerde vorgelegte Objekte könnten ebenfalls als Vergleichsobjekte nicht zugrunde gelegt werden, da insbesondere Baujahr, Ausstattung (wie beispielsweise Alarmanlage, Klimaanlage, Staubsaugeranlage, Swimmingpool, Gartenanlage, hochwertige Elektrogeräte Küche etc.) oder Größe den beiden Wohnhäusern nicht entsprechen oder gar nicht bekannt wären.

Für den Nachweis, ob für das von der Körperschaft errichtete Mietobjekt in der gegebenen Bauart und Ausstattung und in vergleichbarer Gediegenheit und Exklusivität mit vergleichbaren Kosten (für Grundstück und Baulichkeiten) ein funktionierender Mietenmarkt vorliegt, wäre auf den Zeitpunkt des Mietbeginns abzustellen.

Die Erfüllung aller Kriterien wäre auf Basis tatsächlicher Mietverhältnisse in konkreter Abbildung nachvollziehbar darzustellen.

Unter Bezugnahme auf das Erhebungsverfahren werde darauf hingewiesen, dass Vergleichsobjekte auf Basis von Inseraten und Angeboten grundsätzlich keine dem Höchstgericht entsprechende Beweiskraft entfalten könnten. Höchstgerichtliches Erfordernis wäre es also, dass auch andere wirtschaftliche agierende, nur am Mietertrag interessierte Investoren Objekte vergleichbarer Gediegenheit und Exklusivität (mit vergleichbaren Kosten)

errichten und am Markt gewinnbringend vermieten. Dies würde jedenfalls auch den Nachweis inkludieren, dass solche Objekte (vereinzelt) am Markt überhaupt angeboten wurden.

Im Rahmen des Erhebungsverfahrens wäre mehrmals auf diverse Inserate im Internet von Fremdanbietern zu Mietbeginn verwiesen worden, auch seien Grundstücke und Häuser anhand der Preisspiegel und Fachzeitschriften verglichen worden, die zu einer monatlichen Miete von € 1.500,00 geführt hätten. Entsprechende Unterlagen und Vergleichswerte hätten jedoch weder im Zuge der Betriebsprüfung noch im Beschwerdeverfahren vorgelegt werden können.

Gegen das Vorhandensein eines ökonomisch agierenden Investors würde insbesondere sprechen, wenn nicht konkret dargelegt werden kann, auf welcher Grundlage (zB Kalkulation, Gutachten) vor der Anschaffung bzw. Herstellung der Immobilie eine angemessene Verzinsung des eingesetzten Kapitals erwartet worden ist oder, wenn vor der Investitionsentscheidung weder Planungs- und Finanzierungsrechnungen, noch während der Bauphase laufende Kostenkontrollen durchgeführt wurden. Insgesamt hätte zudem nicht dargelegt werden können, welche konkreten Tatsachen oder Erwägungen dazu geführt haben, die Miete in der vereinbarten Höhe festzulegen.

Liege kein funktionierender Mietenmarkt vor, wäre 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 wäre von einer Veranlagung des Gesamtbetrages der Anschaffungs- und Herstellungskosten (gegebenenfalls des höheren Verkehrswertes) auszugehen. Nach höchstgerichtlicher Auffassung müsste im Allgemeinen ein Mietentgelt in der Bandbreite von 3 bis 5% der Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu erzielen sein (vgl. VwGH vom 15.09.2016, 2013/15/0256). Die so ermittelte „Renditemiete“ würde den Beurteilungsmaßstab für das Vorliegen einer laufenden verdeckten Ausschüttung darstellen.

Im Zuge des Ermittlungsverfahrens wäre nach Erhebung im Zuge der Betriebsprüfung eine Miete von € 1.800 netto monatlich als fremdüblich angesehen worden, in Anbetracht einer niedrig bemessenen Rendite von 3,5 % würde dieser Wert jedenfalls darunter liegen.

Hinsichtlich der Luxustangente werde darauf hingewiesen, dass grundsätzlich eine Kürzung der Betriebskosten nur dann vorzunehmen ist, wenn für ein Fahrzeug, bei dem die Anschaffungskosten bzw. Leasingraten zu kürzen sind, auf Grund seiner gehobenen Ausstattung tatsächlich höhere Kosten anfallen.

Treibstoffkosten wären demzufolge idR in voller Höhe abzugsfähig, weil nicht davon ausgegangen werden kann, dass der Treibstoffverbrauch bei einem luxuriös ausgestatteten Kraftfahrzeug überproportional hoch ist (vgl. VwGH 27.7.1994, 92/13/0175). Sinngemäß wären

die Stromkosten bei Elektroautos als abzugsfähige Ausgaben zu sehen, zumal sie weitgehend wertunabhängig sind.

Zu kürzen wären hingegen die AfA, Zinsen sowie Kosten einer Kaskoversicherung und Haftpflichtversicherungsprämie einschließlich motorbezogene Versicherungssteuer (vgl. VwGH 18.12.2008, 2006/15/0169).

Die Kürzung hätte mit dem Prozentsatz zu erfolgen, um den die Anschaffungskosten die Angemessenheitsgrenze übersteigen.

Mit Schreiben vom 23.7.2021 stellte die Bf. hinsichtlich der Körperschaftsteuerbescheide 2015 bis 2017 vom 8.8.2019 sowie des Umsatzsteuerbescheides 2017 vom 8.8.2019 einen Vorlageantrag, in der sie die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht gemäß § 274 Abs. 1 Z 1 BAO beantragt hat.

Mit Vorlagebericht vom 8.10.2021 legte das Finanzamt Österreich die Beschwerde vom 16.9.2019 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor und beantragte das Beschwerdebegehren als unbegründet abzuweisen, wobei die Stellungnahme zur Beschwerde fast wörtlich ident mit der Begründung der erlassenen Beschwerdeentscheidungen ist.

Mit Beschluss vom 30.10.2023 ersuchte das Bundesfinanzgericht die belangte Behörde um Vorlage der Mietverträge betreffend die Häuser ***7*** und ***8*** sowie der Unterlagen, die der Festsetzung der Miete mit € 1.800,00 zugrunde liegen.

Mit Schreiben vom 13.11.2023 legte das Finanzamt Österreich die Mietverträge vor. Auch wurden Schriftstücke, die bereits der Beschwerde angeschlossen waren (Schreiben der steuerlichen Vertretung der Bf. vom 28.6.2019 an das Finanzamt ***1***; Planung ***7*** und Planung ***8***; Prognoserechnungen ***7*** und ***10***) sowie Immobilieninserate vorgelegt, eine Stellungnahme des Prüfers zur Beschwerde und ein Begleitschreiben mit folgendem Inhalt übermittelt:

Im Sinne der aktuellen Rechtsprechung (VwGH-Erkenntnis v. 15.9.2016, ZI. 2013/15/0256) zum Thema Immobilienvermietung zwischen Gesellschaft und Gesellschafter wäre die Bf. mehrmals aufgefordert worden nachzuweisen, ob für das von der Körperschaft errichtete Mietobjekt in der gegebenen Bauart und Ausstattung und in vergleichbarer Gediegenheit und Exklusivität mit vergleichbaren Kosten (für Grundstück und Baulichkeiten) ein funktionierender Mietenmarkt vorliegt.

Dabei wäre auf den Zeitpunkt des Mietbeginns (nach erfolgter Fertigstellung) abzustellen, wobei bei beiden Objekten die Wohnsitzmeldung bereits vor Mietbeginn erfolgte. Die Erfüllung aller Kriterien wäre auf Basis tatsächlicher Mietverhältnisse in konkreter Abbildung (wie z.B. Anschaffungs- u. Herstellungskosten, Wohn- u. sonstige Nutz- u. Grundstückflächen, Miete, Betriebskosten etc.) nachvollziehbar darzustellen.

Vergleichsobjekte auf Basis von Inseraten und Angebote könnten dabei keine dem Höchstgericht entsprechende Beweiskraft entfalten. Höchstgerichtliches Erfordernis wäre es also, dass auch andere wirtschaftliche agierende, nur am Mietertrag interessierte Investoren Objekte vergleichbarer Gediegenheit und Exklusivität (mit vergleichbaren Kosten) errichten und am Markt gewinnbringend vermieten. Dazu würde wohl nicht nur der Nachweis zählen, dass solche Objekte (vereinzelt) am Markt angeboten werden. Es würde jedenfalls den Nachweis inkludieren, dass solche Objekte auch de facto zu einem gewinnbringenden Preis nachgefragt werden (vgl. BFG v. 4.5.2017, GZ. RV/6100603/2016).

Im Zuge der Betriebsprüfung und auch im Beschwerdeverfahren hätte seitens der Bf. weder die Kalkulation und Grundlagen der vereinbarten Miete, noch dargelegt werden können, ob die betreffenden Grundstück auf dem Markt zu Miete angeboten wurden.

Im Zuge der Betriebsprüfung wäre anhand von Vermietungsobjekten und unter Berücksichtigung, dass es sich um sehr gut ausgestattete Häuser handelt, eine Miete von etwa 10 Euro pro m² Wohnfläche als Mittelwert der abgefragten Objekte als fremdüblich angesehen worden.

Da jedoch nicht nachgewiesen werden hätte können, dass ein funktionierender Mietenmarkt vorliegt, wäre eine Renditemiete auszurechnen, welche beispielsweise bei einer Rendite von 3,5 % zu einer Monatsmiete von 2.260,00 bzw. 2.514,00 Euro führen würde.

Am 17. Jänner 2024 fand die von der Bf. beantragte mündliche Verhandlung statt und wird hinsichtlich des Verlaufes dieser Verhandlung auf die darüber aufgenommene Niederschrift verwiesen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Bf. wurde im Jahr 1972 unter der Firma „***19***“ gegründet und ist zu FN ***20*** im Firmenbuch eingetragen. Ihr Bilanzstichtag ist der 31.12. und ermittelt sie ihren Gewinn gemäß § 5 EStG 1988. Sie ist im Bereich der Herstellung von Schrauben und Nieten tätig.

Seit ***21*** 2001 ist ***11*** der Alleingeschäftsführer der Bf.

Seit ***22***2009 stellen sich die Beteiligungsverhältnisse an der Bf. wie folgt dar:

23 (Vater von ***11***): € 19.500,00 Stammeinlage = 26%

11: € 55.500,00 Stammeinlage = 74%

Mit Kaufvertrag vom 18.9.2014 hat die Bf. die unbebaute Liegenschaft EZ ***24*** Grundbuch ***25*** Grundstücksnr. ***26*** mit einer Fläche von 856 m² um € ***29*** erworben.

Die Bf. wurde als Eigentümerin dieser Liegenschaft, für die eine neue Einlagezahl eröffnet wurde (EZ ***27***), zu TZ ***28*** eingetragen und hat diese Liegenschaft die Anschrift ***7***. Inklusive Nebenkosten haben die Anschaffungskosten für den Grund ***7*** € 137.036,18 betragen.

Mit Kaufvertrag vom 3.12.2015 hat die Bf. die unbebaute Liegenschaft EZ ***24*** Grundbuch ***25*** Grundstücksnr. ***30*** mit einer Fläche von 702 m² um € ***31*** erworben. Die Bf. wurde als Eigentümerin dieser Liegenschaft, für die eine neue Einlagezahl eröffnet wurde (EZ ***27***), zu ***32*** eingetragen und hat diese Liegenschaft die Anschrift ***10***. Inklusive Nebenkosten haben die Anschaffungskosten für den Grund ***10*** € 150.116,47 betragen.

In der Folge hat die Bf. auf beiden Liegenschaften Einfamilienhäuser mit Erdgeschoß und Obergeschoß sowie einem Keller errichten lassen.

Die Herstellungskosten für das Haus ***7*** haben € 638.278,24 und jene des Hauses ***10*** € 691.015,65 betragen.

Beide Häuser sind sehr gut ausgestattet. Konkret haben sie eine Alarmanlage, eine Klimaanlage, Beheizung mit Luftwärmepumpe, hochwertige Elektrogeräte in der Küche sowie einen in die Terrasse integrierten Pool, drei Badezimmer/Dusche/WC. Die Fläche des Kellers beträgt circa 110 m² und die zwei Geschosse (Erd- und Obergeschoß) weisen eine Wohnfläche von circa 200 m² auf.

Mit Mietvertrag vom 23.6.2017 wurde das Haus ***7*** an ***5***, den Sohn von ***11***, um € 1.500,- netto monatlich zuzüglich anfallender Betriebskosten (Grundbesitz-, Müllabgaben, Wasser- und Abwassergebühren; Kosten für Rauchfangkehrer, für Schädlingsbekämpfung, für Schneeräumung des Gehsteiges, Kosten für Strom) ab 1.6.2017 vermietet. Die Vermietung erfolgte auf unbestimmte Zeit (unbefristet), wobei für die ersten fünf Jahre des Mietverhältnisses die Bf. auf eine Kündigung des Mietverhältnisses verzichtet hat.

Bereits zum Zeitpunkt der Errichtung des Hauses ***7*** stand fest, dass dieses Haus an ***5*** durch die Bf. vermietet werden wird und zwar ab Fertigstellung.

5 nutzt das Haus ***7*** ab 1. Juni 2017 für sich und seine Familie (Gattin und zwei Kinder) zur Befriedigung seiner persönlichen Wohnbedürfnisse.

Das Haus ***7*** ist keine Luxusimmobilie im Sinne eines besonders repräsentativen Wohngebäudes, welche schon seiner Erscheinung nach bloß für die private Nutzung durch ***5*** und seine Familie bestimmt war, dh. das Haus ***7*** ist im betrieblichen Geschehen der Bf. durch Vermietung an fremde Dritte einsetzbar.

Von der Bf. wurde nicht nachgewiesen, dass es im Zeitpunkt des Abschlusses des Mietvertrages mit ***5*** betreffend das errichtete Haus ***7*** in der gegebenen Bauart und Ausstattung einen funktionierenden Mietenmarkt gegeben hat.

Unter Ansatz eines Renditezinssatzes von 3% ergibt sich eine jährliche Renditemiete von € 1.938,28 bzw. gerundet von € 1.940,00 (Kosten Grund: € 137.036,18 + Herstellungskosten Haus € 638.276,24 = € 775.312,42 davon 3% = 23.259,37 ergibt pro Monat € 1.938,28).

Für das Jahr 2017 ergibt sich eine Renditemiete von € 13.580,00 (7 x € 1.940,00).

Im Zeitraum 2015 bis 2017 hat die Bf. u.a. über folgende sich in deren Betriebsvermögen befindliche PKWs bzw. Kombis verfügt:

33 (Anmeldung auf die Bf. am 4.2.2011; Abmeldung am 20.9.2017; Motorleistung: ***34*** kW)

Anschaffungskosten: € 63.070,00

Angemessenheitsgrenze: € 40.000,00

Luxustangente sohin: 36,58%

35 Limousine (Anmeldung auf die Bf. am 3.11.2011; Abmeldung am 20.8.2018; Motorleistung: ***36*** kW)

Anschaffungskosten: € 48.000,00

Angemessenheitsgrenze: € 40.000,00

Luxustangente sohin: 16,67%

37 (Anmeldung auf die Bf. am 13.7.2015; Motorleistung: ***38*** kW)

Anschaffungskosten: € 62.770,00

Angemessenheitsgrenze: € 40.000,00

Luxustangente sohin: 36,28%

Für diese Fahrzeuge sind in den Jahren 2015 bis 2017 folgende Versicherungsaufwendungen (Haftpflichtversicherung inkl. motorbezogene Versicherungssteuer; Kaskoversicherung) angefallen:

39

2015	2016	2017
€ 2.646,34	€ 2.869,84	€ 2.887,67

Luxustangente

von der Bf.	-€ 800,00	-€ 1.000,00	-€ 1.000,00
-------------	-----------	-------------	-------------

bereits
berücksichtigt

€ 1.846,34 € 1.869,84 € 1.887,67

Luxustangente € 675,39 € 683,99 € 690,50

35

2015 2016 2017

Versicherung € 2.548,38 € 2.645,11

Luxustangente
von der Bf.

bereits

berücksichtigt -€ 800,00 -€ 600,00

€ 1.748,38 € 2.045,11

Luxustangente € 291,45 € 340,92

15

2015 2016 2017

Versicherung € 1.766,95 € 2.713,13 € 2.742,53

Luxustangente € 640,97 € 984,20 € 994,86

von der Bf.

bisher abgez. -€ 290,16 -€ 290,14 -€ 290,12

verbleibt € 350,80 € 694,06 € 704,74

Zählt man diese Beträge für die drei angeführten Fahrzeuge zusammen, ergeben sich folgende Beträge:

2015: € 1.317,64

2016: € 1.378,05

2017: € 1.736,16

2. Beweiswürdigung

Die Feststellungen betreffend die Gründung der Bf., ihren Geschäftsführer und ihrer Gesellschafter ergeben sich aus dem Firmenbuch und sind zwischen den Parteien auch nicht strittig.

Der Erwerb der Grundstücke ***7*** und ***10*** durch die Bf., deren Größe und deren Preis ergeben sich aus den im Betriebsprüfungsverfahren vorgelegten Kaufverträgen. Die Anschaffungskosten samt Nebenkosten ergeben sich aus der von der Bf. vorgelegten Buchhaltung.

Der Beginn der Vermietung der Liegenschaft ***7*** ergibt sich aus dem vom Finanzamt Österreich mit Schreiben vom 13.11.2023 vorgelegten Mietvertrag vom 23.6.2017. Soweit vom Prüfer in der Stellungnahme zur Beschwerde darauf hingewiesen wird, dass ***5*** an der Anschrift ***7*** bereits am 17.8.2016 gemeldet war, ist darauf hinzuweisen, dass laut Schreiben der Bf. vom 16.11.2020 die letzten Bauarbeiten betreffend das Objekt ***7*** erst im Juni 2017 erledigt wurden. Überdies erscheint es dem Bundesfinanzgericht auch plausibel, dass man die polizeiliche Meldung bereits lange vor dem Einzug macht, um sicherzustellen, dass die Kinder auch zum Kindergarten bzw. zur Schule am künftigen Wohnort angemeldet werden können.

Die Feststellung, dass von der Bf. nicht nachgewiesen wurde, dass es im Zeitpunkt des Abschlusses des Mietvertrages mit ***5*** betreffend das errichtete Haus ***7*** in der gegebenen Bauart und Ausstattung einen funktionierenden Mietenmarkt gegeben hat, gründet sich auf folgende Überlegungen:

Wie in der rechtlichen Beurteilung dargestellt, ist für den Nachweis eines funktionierenden Mietenmarktes auf die Verhältnisse zum Zeitpunkt des Beginnes der Vermietung und daher in concreto auf das erste Halbjahr 2017 abzustellen.

Soweit daher von der Bf. Unterlagen im Rahmen der Betriebsprüfung vorgelegt wurden, die das Jahr 2019 betreffen, sind diese schon wegen des fast zwei Jahre in der Zukunft nach Beginn der Vermietung liegenden Zeitraumes für den Nachweis eines funktionierenden Mietenmarktes nicht geeignet.

Inhaltlich ist zu den auch der Beschwerde angeschlossenen Anzeigen auf der Plattform „***13***“ festzuhalten, dass aus diesen nicht ausreichend Angaben zu Bauart und Ausstattung sowie Gediegenheit und Exklusivität der Objekte zu entnehmen sind: So ist zum Beispiel aus der Anzeige „Helles Zweifamilienhaus mit Blick aufs Feld“ (Gesamtmiete € 1.600,00) das Jahr der Errichtung bzw. die Herstellungskosten nicht erkennbar. Auch fehlt es schon deshalb an einer Vergleichbarkeit, weil es sich um ein Mehrfamilienhaus handelt. Ferner fehlen Angaben über die Ausstattung der Räume (Alarmanlage?; Staubsaugeranlage?;

Klimanlage?) zur Gänze. Auch kann eine Gasheizung nicht mit einer Heizung mittels Luftwärmepumpe verglichen werden.

Auch die Anzeige „Tophaus zur Miete“ (€ 1.890,- Gesamtmiete) kann nicht für den Nachweis, dass es für das von der Bf. errichtete Mietobjekt ***7*** in der gegebenen Bauart und Ausstattung einen funktionierenden Mietenmarkt gibt – abgesehen, dass dieses nicht die Verhältnisse zum Mietbeginn wiedergibt – herangezogen werden, weil es sich zum einen von der Größe der Wohnfläche (um ein ¼ kleiner) erheblich vom Haus ***7*** unterscheidet und auch die Bauweise eine gänzlich andere (Bungalow) ist. Da von einer „top Sanierung“ die Rede ist, besteht jedenfalls auch keine Vergleichbarkeit hinsichtlich des Zeitpunktes der Errichtung, weil es sich um ein gebrauchtes Haus handelt. Auch verfügt es nur über ein Badezimmer (Haus ***7***: drei Badezimmer).

Das unter „Familienfreundliches Einfamilienhaus in Ruhelage“ angebotene Haus ist schon aufgrund der weit geringeren Grundfläche (271 m²) mit der Immobilie ***7*** nicht vergleichbar. Auch wurde dieses Haus bereits 1990 errichtet. Ferner fehlen Angaben über die Ausstattung der Räume (Alarmanlage?; Staubsaugeranlage?; Klimanlage?) zur Gänze. Auch kann eine Gasheizung nicht mit einer Heizung mittels Luftwärmepumpe verglichen werden.

Auch ist aus den von der Bf. vorgelegten Anzeigen nicht erkennbar, welche Anschaffungs- und Herstellungskosten bzw. Verkehrswerte die angebotenen Objekte haben.

Soweit in der mündlichen Verhandlung vom 17.1.2024 vorgebracht wurde, dass aus der vorgelegten Korrespondenz zwischen Geschäftsführer der Bf. und deren steuerlicher Vertretung vor Mietbeginn ein funktionierender Mietenmarkt nachgewiesen wurde, ist festzuhalten, dass aus der im Prüfungsverfahren vorgelegten E-Mail vom 23.6.2016 der steuerlichen Vertretung der Bf. an den Geschäftsführer der Bf. lediglich erkennbar ist, dass es Häuser in der Region um € 1.350,- für 150 m² bzw. auch einen Neubau mit 140 m² um € 1.400, und einen weiteren Neubau mit 230 m² um € 1.950,00 zur Vermietung geben würde. Konkrete Ausstattungsmerkmale bzw. die Bauart von diesen angeführten Häusern sind aus dem Mail nicht ersichtlich. Die in diesem Mail angeführten Links konnten von der Prüferin nicht mehr abgerufen werden und hat die Bf. einen Ausdruck dieser Links unterlassen bzw. die Angebote, die diesen Links zugrunde liegen, nicht vorgelegt. Entgegen dem Vorbringen in der mündlichen Verhandlung kann aus den Texten der Links auch nicht ersehen werden, was das für ein „***13***“-Angebot war. Aus dem Link

[...]

„ kann lediglich ersehen werden, dass ein Neubau in ***14*** zu vermieten ist. Weder Bauweise, Errichtungszustand, Größe sowie die Ausstattung kann aus diesem Link erkannt werden.

[...]

Sonstige Korrespondenz aus dem Zeitraum vor dem Mietbeginn wurde im Prüfungsverfahren bzw. auch später dem Finanzamt nicht vorgelegt.

Soweit in der Beschwerde vorgebracht wird, dass die Miete laut Immobilienpreisspiegel im Raum ***14*** im Jahr 2017 EUR 6,8 – EUR 7,3 m² betragen habe, ist zunächst darauf zu verweisen, dass mit der Beschwerde ein Auszug aus dem Immobilienpreisspiegel für 2016 vorgelegt wurde, der die Mieten des Jahres 2017 nicht wiedergibt. Außerdem beziehen sich diese Mieten auf Mietwohnungen für welche die Mietzinsobergrenzen gem. § 16 Abs. 2 MRG nicht gelten, also auf Wohnungen und nicht Mieten für Einfamilienhäuser, sodass diese Unterlage per se ungeeignet ist den Nachweis eines funktionierenden Mietenmarktes für Einfamilienhäuser in der Umgebung des Hauses ***7*** in vergleichbarer Gediegenheit und Exklusivität (mit vergleichbaren Kosten) zu erbringen, dass nur am Mietertrag interessierte Investoren solche Objekte errichten und am Markt gewinnbringend vermieten.

Der Nachweis eines funktionierenden Mietenmarktes kann auch nicht dadurch erbracht werden, dass die Bf. eine Prognoserechnung auf Basis der tatsächlichen Kosten nach Beginn der Vermietung erstellt hat, weil eine solche vor dem Treffen der Investitionsentscheidung hätte erfolgen müssen. Auch ergibt sich aus der Prognoserechnung eine Rendite von lediglich 2,45%.

Für das Bundesfinanzgericht ist in diesem Zusammenhang auch nicht nachvollziehbar, wieso der vereinbarte Mietzins unter jenem laut Planung (für 2017 bis 2019 jeweils € 18.000,00) angesetzt wurde zumal die tatsächlichen Herstellungskosten mit € 638.278,24 mit mehr als € 38.000,00 über den Kosten laut Planung gelegen sind.

In diesem Zusammenhang wird bemerkt, dass keine Feststellungen zur Vermietung des Objektes ***10*** getroffen wurden, weil die Vermietung außerhalb des beschwerdegegenständlichen Zeitraumes, nämlich erst ab 2018, erfolgt ist.

Die Feststellungen betreffend die Versicherungsaufwendungen für die drei angeführten PKWs/Kombis der Marke ***40*** ergeben sich aus den Unterlagen im Arbeitsbogen des Prüfers und ist die Höhe der angefallenen Aufwendungen zwischen den Parteien nicht strittig.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

3.1.1. Zur Vermietung des Hauses *7*** durch die Bf.**

Gemäß § 8 Abs. 2 KStG 1988 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.

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.

Entscheidend für das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung ist die sozietäre Veranlassung der Vermögensminderung oder verhinderten Vermögensmehrung. Nach der Judikatur des VwGH ist zu prüfen, ob eine Zuwendung nach ihrem inneren Gehalt ihre Ursache in einer schuldrechtlichen Beziehung zwischen Gesellschafter und Gesellschaft oder im Gesellschaftsverhältnis hat (vgl. zB VwGH 23.9.2005, 2002/15/0010). Diese Ursache wird an Hand eines Fremdvergleiches ermittelt (vgl. zB VwGH 23.11.2022, Ra 2021/15/0041).

Die Zuwendung eines Vorteiles an einen Anteilsinhaber kann auch darin gelegen sein, dass eine dem Anteilsinhaber nahestehende Person begünstigt wird. Eine verdeckte Ausschüttung ist daher auch dann anzunehmen, wenn Dritte auf Grund ihres Naheverhältnisses zum Anteilsinhaber eine in der Anteilsinhaberschaft wurzelnde Zuwendung erhalten (vgl. zB VwGH 1.3.2007, 2004/15/0096). Unter dem Anteilsinhaber nahestehende Personen fallen jedenfalls Personen, die mit dem Anteilsinhaber persönlich verbunden sind. Eine solche persönliche Nahebeziehung ist jedenfalls bei Kindern des Anteilsinhabers zu bejahen (vgl. zB VwGH 27.8.1991, 91/14/0097; VwGH 31.5.2005, 2000/15/0059).

Daher ist der zwischen dem Sohn von ***11*** abgeschlossene Mietvertrag vom 23.6.2017 betreffend das im Eigentum der Bf. stehende Haus ***7*** daraufhin zu untersuchen, ob die Vermietung gesellschaftsrechtlich veranlasst ist oder nicht. Das subjektive Moment der Vorteilsgewährungsabsicht durch die Bf. ist jedenfalls zu bejahen, weil der Vater von ***5*** der Alleingeschäftsführer der Bf. ist und der Mietvertrag mit ***5*** vom Geschäftsführer der Bf. auf Vermieterseite abgeschlossen wurde.

Die dem persönlichen Wohnbedürfnis eines Steuerpflichtigen dienende eigene Wohnung gehört zum Kernbereich der persönlichen Lebensführung (vgl. VwGH 27.1.2011, 2010/15/0197). Die Anschaffung oder Herstellung einer Wohnimmobilie zur Befriedigung des eigenen Wohnbedarfs erfüllt weder einen Einkunftstatbestand iSd EStG 1988 noch stellt sie eine unternehmerische Tätigkeit iSd UStG 1994 dar. Eine dem Anteilsinhaber einer Körperschaft nahestehende Person kann ihren Wohnbedarf auch dadurch befriedigen, dass sie die Wohnimmobilie die im Einflussbereich des Anteilsinhabers stehende Körperschaft

anschaffen oder herstellen und sich sodann von dieser Körperschaft das Recht auf Nutzung der Wohnimmobilie einräumen lässt. In einem solchen Fall ist 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 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 (vgl. VwGH 7.12.2020, Ra 2020/15/0067, mwN).

Wie sich aus dem festgestellten Sachverhalt ergibt bewohnt der Sohn des Gesellschafters der Bf., ***11***, das Haus ***7*** zur Befriedigung seines persönlichen Wohnbedürfnisse sowie jenes seiner Familie.

Aus dem festgestellten Sachverhalt ergibt sich weiters, dass die Bf. trotz Aufforderung im Betriebsprüfungsverfahren und im Beschwerdeverfahren, den Nachweis eines funktionierenden Mietenmarktes für Häuser in der gegebenen Bauart und Ausstattung erbracht hat. So wurde die Bf. im Schreiben der belangten Behörde vom 30.6.2020 ausdrücklich darauf hingewiesen, dass

- auf den Zeitpunkt des Mietbeginns abzustellen ist
- die Erfüllung aller Kriterien auf Basis tatsächlicher Mietverhältnisse in konkreter Abbildung (wie zB. Anschaffungs- und Herstellungskosten, Wohn- und sonstige Nutz- und Grundstücksflächen, Miete Betriebskosten etc.) nachvollziehbar darzustellen ist
- und die Anführung von Vergleichsobjekten auf Basis von Inseraten und Angeboten keine dem Höchstgericht entsprechende Beweiskraft entfalten können (hinsichtlich der übermittelten Angebote auf der Plattform ***13***).

Trotzdem wurden mit Schreiben vom 16.11.2020 keine diesen angeführten Kriterien entsprechenden Nachweise für das Vorliegen eines funktionierenden Mietenmarktes zu Beginn der Vermietung durch die Bf. vorgelegt.

In diesem Zusammenhang ist festzuhalten, dass die Bf. nach der ständigen Rechtsprechung die Beweislast für das Vorliegen eines funktionierenden Mietenmarktes für Objekte trifft, die in Bauart und Ausstattung mit dem von der Bf. vermieteten vergleichbar sind (vgl. zB VwGH 22.3.2018, Ra 2017/15/0047, Rz 15 ff; VwGH 7.12.2020, Ra 2020/15/0004, Rz 37; VwGH 8.9.2022, Ra 2020/15/0026).

Gelingt der Nachweis eines funktionierenden Mietenmarktes durch den Steuerpflichtigen nicht, ist die Höhe der angemessenen Miete daraus abzuleiten, was ein Investor als Rendite aus der Investition der konkret aufgewendeten Geldsumme erwartet (vgl. VwGH 23.2.2010, 2007/15/0003). Es kommt auf die Renditeerwartung eines marktüblich agierenden Immobilieninvestors an, die üblicherweise aus dem eingesetzten Kapital durch Vermietung

erzielt wird. 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 Verwaltungsgerichtshofes 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. zB VwGH 15.9.2016, 2013/15/0256).

Daher kommt es für die Renditeerwartung entgegen der in der Beschwerde vertretenen Ansicht nicht darauf an, welche Rendite bei alternativen Investmentformen wie Anlage auf einem Sparbuch, Produkte mit Kapitalgarantie, Vorsorgewohnungen, erzielt werden kann.

Auch die in der Beschwerde vorgebrachte Wertsteigerung des Grundstückes (vgl. Seite 2 unten und 3 oben der Beschwerde) ist bei der Renditeerwartung nicht zu berücksichtigen und zwar auch dann nicht, wenn ein allfälliger späterer Veräußerungsgewinn in der Folge tatsächlich eintreten sollte (vgl. VwGH 21.6.2023, Ro 2023/15/0008).

Daher war als angemessene fremdübliche Miete die Renditemiete anzusetzen, wobei das Bundesfinanzgericht diese an der unteren Bandbreite nämlich mit 3% angesetzt hat, weswegen die angefochtenen Bescheide entsprechend zu Ungunsten der Bf. abzuändern waren. Die Änderungsbefugnis zu Ungunsten der Bf. ergibt sich aus § 279 Abs. 1 Satz 2 BAO, wonach das Verwaltungsgericht berechtigt ist, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Bescheidbeschwerde als unbegründet abzuweisen (vgl. zB Ritz/Koran, BAO⁷, Tz 13 zu § 279 BAO mwN).

Unter Ansatz eines Renditezinssatzes von 3% ergibt sich eine jährliche Renditemiete von € 1.938,28 bzw. gerundet von € 1.940,00 (Kosten Grund: € 137.036,18 + Herstellungskosten Haus € 638.276,24 = € 775.312,42 davon 3% = 23.259,37 ergibt pro Monat € 1.938,28).

Für das Jahr 2017 ergibt sich eine Renditemiete von € 13.580,00 (7 x € 1.940,00).

Dies führt im Jahr 2017 zu einer Gewinnerhöhung um € 3.080,00 (7x € 440,00; im Verhältnis zum angefochtenen Körperschaftsteuerbescheid 2017 ergibt sich eine Erhöhung um € 980,00).

In umsatzsteuerlicher Sicht kommt die Regelung des § 4 Abs. 9 UStG 1994 zur Anwendung.

Zu einem Vorsteuerauschluss gemäß § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 kommt es hingegen nicht, weil die vereinbarte und bezahlte Miete nicht weniger als 50% der Renditemiete beträgt und es sich um keine Luxusimmobilie handelt, dh. dass das Haus ***7*** im betrieblichen Geschehen der Bf. einsetzbar durch Vermietung an fremde Dritte einsetzbar ist.

§ 4 Abs. 9 UStG 1994 bestimmt folgendes:

(9) Ungeachtet Abs. 1 ist der Normalwert die Bemessungsgrundlage für Lieferungen und sonstige Leistungen durch den Unternehmer für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen oder für den Bedarf seines Personals, sofern

- a) das Entgelt niedriger als der Normalwert ist und der Empfänger der Lieferung oder sonstigen Leistung nicht oder nicht zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt ist;
- b) das Entgelt niedriger als der Normalwert ist, der Unternehmer nicht oder nicht zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt ist und der Umsatz gemäß § 6 Abs. 1 Z 7 bis 26 oder Z 28 steuerfrei ist;
- c) das Entgelt höher als der Normalwert ist und der Unternehmer nicht oder nicht zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt ist.

„Normalwert“ ist der gesamte Betrag, den ein Empfänger einer Lieferung oder sonstigen Leistung auf derselben Absatzstufe, auf der die Lieferung oder sonstige Leistung erfolgt, an einen unabhängigen Lieferer oder Leistungserbringer zahlen müsste, um die betreffenden Gegenstände oder sonstigen Leistungen zu diesem Zeitpunkt unter den Bedingungen des freien Wettbewerbs zu erhalten. Kann keine vergleichbare Lieferung oder sonstige Leistung ermittelt werden, ist der Normalwert unter sinngemäßer Anwendung von Abs. 8 lit. a und b zu bestimmen.

Da der Sohn des Gesellschafters der Bf., *****5*****, hinsichtlich des gemieteten Hauses *****7***** nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt, weil diese Immobilie der Befriedigung seines privaten Wohnbedürfnisses dient, kommt die Regelung des § 4 Abs. 9 lit. a UStG 1994 zur Anwendung (VwGH 7.12.2020, Ra 2020/15/0067), die seit 1.1.2016 gilt (§ 28 Abs. 42 Z 1 UStG 1994).

Es erhöhen sich daher die mit dem ermäßigten Steuersatz von 10% unterliegenden Umsätze der Bf. im Jahr 2017 um € 3.080,- (7x € 440,00; gegenüber dem angefochtenen Umsatzsteuerbescheid 2017 kommt es zu einer Umsatzerhöhung um € 980,00).

3.1.2. Zur Luxustangente der PKWs/Kombis der Marke ***40***** (*****33*****; *****35***** Limousine; *****37*****)**

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. b EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften betrieblich oder beruflich veranlasste Aufwendungen oder Ausgaben, die auch die Lebensführung des Steuerpflichtigen berühren, und zwar insoweit, als sie nach allgemeiner Verkehrsauffassung unangemessen hoch sind nicht abgezogen werden. Dies gilt für Aufwendungen im Zusammenhang mit Personen- und Kombinationskraftwagen, Personenluftfahrzeugen, Sport- und Luxusbooten, Jagden, geknüpften Teppichen, Tapisserien und Antiquitäten.

§ 12 Abs. 1 Z 2 KStG 1988 bestimmt folgendes:

Bei den einzelnen Einkünften dürfen nicht abgezogen werden:

Aufwendungen nach § 20 Abs. 1 Z 2 lit. b des Einkommensteuergesetzes 1988, die nicht schon

unter § 8 Abs. 2 fallen, soweit sie nach allgemeiner Verkehrsauffassung unangemessen hoch sind.

In der zu § 20 Abs. 1 Z 2 lit. b EStG 1988 und § 12 Abs. 1 Z 2 KStG 1988 ergangenen Pkw-Angemessenheitsverordnung vom 9. Dezember 2004 (BGBl. II 2004/466) ist in § 1 folgendes geregelt:

Aufwendungen oder Ausgaben im Zusammenhang mit der Anschaffung eines Personen- oder Kombinationskraftwagens sind insoweit angemessen, als die Anschaffungskosten inklusive Umsatzsteuer und Normverbrauchsabgabe im Kalenderjahr 2004 34.000 Euro und ab dem Kalenderjahr 2005 40.000 Euro nicht übersteigen. Diese Anschaffungskosten umfassen auch Kosten für Sonderausstattungen. Selbständig bewertbare Sonderausstattungen gehören nicht zu den Anschaffungskosten. Anschaffungskostenabhängige Nutzungsaufwendungen oder –ausgaben sind im entsprechenden Ausmaß zu kürzen.

Strittig ist im vorliegenden Fall die Miteinbeziehung von Versicherungsprämien (Haftpflichtversicherung) und der motorbezogenen Versicherungssteuer in die Angemessenheitsprüfung bei den im festgestellten Sachverhalt angeführten Pkws/Kombis der Bf.

Soweit in der Beschwerde vorgebracht wird, dass betreffend die Luxustangente keine Begründung vorgelegt worden wäre, wieso auch die motorbezogene Versicherungssteuer und der Haftpflichtanteil der Angemessenheitsprüfung unterliegen würde, ist festzuhalten, dass in der Begründung der ergangenen Beschwerdevorentscheidungen vom 24.6.2021 auf die Entscheidung des VwGH 18.12.2008, 2006/15/0169, verwiesen wurde.

In der Entscheidung VwGH 18.12.2008, 2006/15/0169, hat der VwGH zum beschwerdegegenständlichen Streitpunkt der Miteinbeziehung von Versicherungsprämien (Haftpflichtversicherung) und der motorbezogenen Versicherungssteuer in die Angemessenheitsprüfung folgendes judiziert:

„Wenn die belangte Behörde bei dem in Rede stehenden Pkw eine Angemessenheitsprüfung im Sinn des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. b EStG 1988 vorgenommen hat, ist das nicht rechtswidrig. Die Angemessenheitsprüfung hat auch bei Leasingfahrzeugen stattzufinden. Die Leasingraten sind dann zu kürzen, wenn aufgrund der gehobenen Ausstattung des Fahrzeuges tatsächlich höhere Kosten anfallen. Wertabhängige Kosten etwa einer Kaskoversicherung, Zinsen, sind jedenfalls zu kürzen. Die Kfz-Steuer ist höchstens mit dem Betrag abzugsfähig, der üblicherweise auf die angemessene Preisklasse entfällt. Hingegen sind die Treibstoffkosten in der Regel in voller Höhe abzugsfähig, soweit nicht davon ausgegangen werden kann, dass der Treibstoffverbrauch bei einem luxuriös ausgestatteten Kfz überproportional hoch ist. Die vom Bf. in der Beschwerde angeführten Kostenbestandteile wie Umsatzsteuer, Versicherungsprämien und motorbezogene Versicherungssteuer sind im Sinne

dieser Judikatur als wertabhängige Kosten anzusehen. Sie unterliegen jedenfalls der Kürzung... Der in diesem Zusammenhang vorgenommene Hinweis [des Beschwerdeführers] auf die Versicherungspolizze betreffend die Haftpflichtversicherung, Kaskoversicherung und motorbezogene Steuer bezieht sich wiederum nur auf wertabhängige Kosten.“

Daher ergibt sich aus dem angeführten VwGH-Erkenntnis unzweifelhaft, dass in die Angemessenheitsprüfung auch die motorbezogene Versicherungssteuer und die Haftpflichtversicherung für die im Sachverhalt angeführten PKWs/Kombis der Bf. miteinzubeziehen sind.

Dass in die Angemessenheitsprüfung auch die motorbezogene Versicherungssteuer und die Haftpflichtversicherung miteinzubeziehen sind, entspricht im Übrigen auch der herrschenden Lehre (Jakom/Peyerl, EStG, 2023, § 20 Rz 30; Kofler/Wurm in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²⁰, Tz 53 zu § 20; Krafft in Wiesner/Grabner/Knecht/Wanke, EStG Anm. 21 zu § 20 (Stand 1.5.2022, rdb.at)).

Das Bundesfinanzgericht geht daher davon aus, dass die angeführten Kosten (Haftpflichtversicherung und motorbezogene Versicherungssteuer) in die Angemessenheitsprüfung miteinzubeziehen sind.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (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.

Da das Erkenntnis nicht von der unter Punkt 3.1.1. und 3.1.2 angeführten Rechtsprechung des VwGH abweicht, ist die Revision nicht zulässig.

Linz, am 17. Jänner 2024