

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Senatsvorsitzende ***Ri***, den Richter ***Ri*** sowie die fachkundigen Laienrichter ***LRi1*** und ***LRi2*** in der Beschwerdesache

Bf1, ***Bf1-Adr***, vertreten durch ARTUS Steuerberatung GmbH & CO KG, Stubenring 24, 1010 Wien,

über die Beschwerde vom 23. April 2021 gegen die Bescheide des ***FA*** vom 24. März 2021 betreffend Wiederaufnahme Umsatzsteuer 2017 und betreffend Umsatzsteuer 2017, Wiederaufnahme Umsatzsteuer 2018 und betreffend Umsatzsteuer 2018, Bescheide über die Festsetzung Umsatzsteuer 01-03/2019, 04-06/2019, 07-09/2019 und 10-12/2019, nunmehr gem. § 253 BAO als gegen den Umsatzsteuerbescheid 2019 vom 23. Juni 2021 gerichtet (ergänzender Schriftsatz vom 21. Juli 2021), den Bescheid vom 22. Februar 2021 bzw. digital signiert am 25. März 2021 betreffend Haftung Kapitalertragsteuer 10/2019 bis 12/2020 und die Beschwerde vom 21. Juli 2021 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 23. Juni 2021 betreffend Körperschaftsteuer 2019 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 23. Mai 2024 in Anwesenheit der Schriftführerin ***Sf***

zu Recht erkannt:

I. Die Bescheide betreffend Wiederaufnahme der Verfahren zur USt 2017 und 2018 werden aufgehoben.

Die Bescheide betreffend Umsatzsteuer 2019, Körperschaftsteuer 2019 und Haftung Kapitalertragsteuer 10/2019-12/2020 werden abgeändert.

[...]

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

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

beschlossen:

III. Die Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer 2017 und 2018 wird gegenstandslos erklärt.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Im Zuge einer Außenprüfung hat das Finanzamt folgendes erhoben (vgl. Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 24. Februar 2021):

*„Die ***Bf*** GmbH (= ***Bf*** GmbH), deren eingetragener Geschäftszweig: Unternehmensberatung und Verwaltung von Beteiligungen ist, hat beginnend im Jahr 2018 und fertiggestellt im Jahr 2019 ein Einfamilienhaus errichtet (Kosten Grund ca. € 255.000 und Kosten Gebäude ca. € 801.000,- brutto).*

*Dieses Einfamilienhaus wird an die Gattin (Fr. ***A***) des alleinigen geschäftsführenden Gesellschafters (Hr. Mag. ***A***) vermietet.*

*Die Mieterin erhält die Mittel zur Bezahlung der Miete von ihrem Ehemann (also dem Geschäftsführer der ***Bf*** GmbH), da diese selbst seit 2018 keine Einkünfte bezieht und die monatliche Miete daher selbst nicht aufbringen könnte. Das Haushaltseinkommen beträgt zur Zeit rund 95.000,- netto p.a..*

*Im Falle einer Scheidung entsteht Unterhaltspflicht für sie und dem gemeinsamen Kind. Bei Ableben des Ehemannes besteht durch den Verkauf der Unternehmensanteile an der ***1*** GmbH sowie der ***2*** GmbH — beide gehalten von der ***Bf*** GmbH — ausreichend Vermögen um die laufenden Kosten zu tragen.*

Das Gebäude wurde mittels Kredit von der Bank iHv € 580.000,- und entsprechendem Eigenkapitalanteil iHv bisher € 142.519,99 gemessen an den Netto-Errichtungskosten finanziert. An Vorsteuern wurden ca. € 147.000,- geltend gemacht.

Der monatliche Hauptmietzins beträgt € 2.860 brutto,- inklusive einer Betriebskostenpauschale von € 100, und 10% USt (€ 2.500,- + € 100,- + € 260,- USt).

*Zur Fremdüblichkeit des Mietzinses siehe das vorgelegte Gutachten der Sachverständigen ***SV1*** sowie die Stellungnahme der ***4*** STB GmbH.*

Die im Mietvertrag vereinbarte Kautions wurde von der Mieterin aufgrund wesentlicher Mängel bei der Übergabe des Mietobjektes vorläufig zurückgehalten. Die Kautions wird erlegt mit Beseitigung der im Übergabeprotokoll aufgeführten wesentlichen Mängel (Nachweis fehlt).

Die Behebung der Mängel erfolgte Mitte Dezember 2019. Ein Teil (fehlende Absturzsicherung Nebengebäude, fehlender Handlauf Innen, fehlender Handlauf Außen, fehlende Absturzsicherung Terrasse Obergeschoß) wurde bereits per Ende November 2019 erledigt. Es

fehlt nur noch die Abnahme des Gebäudes durch die Gemeinde *****5***** und der damit einhergehende Anschluss an die kommunalen Entsorgungsleistungen (Müllabfuhr etc.).

Die Kautions soll bar hinterlegt und von der *****Bf***** einbehalten werden. Lt. Mietvertrag hat die Mieterin keinen Anspruch auf Mindestrendite und ein Sparbuch erwirtschaftet zurzeit keine Rendite.

Die Miete wird ab Jänner 2020 monatlich mit Monatserstem vorgeschrieben. Die Vorschreibung für das letzte Quartal 2019 wurde aufgrund des noch nicht gänzlich fertig gestellten Mietobjekts abweichend vorgeschrieben (Vorschreibung 10 bis 12/2019 als Gesamtbetrag zahlbar per 01. Dezember 2019).

An der betreffenden Adresse sind die Mieterin mit einem Kind sowie ihr Ehemann (der Geschäftsführer der *****Bf*** GmbH**) hauptgemeldet.“

Für die Frage der Fremdüblichkeit der Vermietung verglich das Finanzamt die tatsächlich bezahlte Miete mit der abstrakt unter Anwendung eines 6,4%igen Zinssatzes errechneten Renditemiete und stellte fest, dass die tatsächliche Miete weniger als die Hälfte der Renditemiete ausmachte. Der Zinssatz von 6,4% ergebe sich aus dem Zinssatz von 4,5% wegen optimaler Veranlagung bei hochwertigster Ausstattung, 1% Zuschlag für höchstes Nachvermietungsrisiko und 1 % Zuschlag ohne Wertsteigerungsaspekt, abgerundet um 0,1%.

Die Bf. legte ursprünglich ein Gutachten der Sachverständigen *****SV1*****, AZ 2322/2020, vor, demzufolge sich ein Renditesatz von 2,96% ergäbe:

Ausgehend von den oben angeführten Ansätzen wird der Renditezinssatz wie folgt ermittelt:

„Adaptierter Kapitalmarktzinssatz

Basiszinssatz - UDRB für Oktober 2019	-0,33
Immobilienzuschlag	1,00
Bewirtschaftungszuschlag für die Baulichkeit	0,50
Liegenschaftsinssatz - Kapitalmarkt	1,17

Adaptierter Liegenschaftsinssatz - Immobilienmarkt

Liegenschaftsinssatz (Art und Lage)	3,75
Inflationszuschlag lt BFG	0,50

<i>Bewirtschaftungszuschlag für die Baulichkeit</i>	<i>0,50</i>
<i>Liegenschaftszinssatz - Immobilienmarkt</i>	<i>4,75</i>
<i>Ermittlung des Renditezinssatzes</i>	
<i>Adaptierter Kapitalmarktzinssatz</i>	<i>1,17</i>
<i>Adaptierter Liegenschaftszinssatz - Immobilienmarkt</i>	<i>4,75</i>
<i>Renditezinssatz (Mittelwert)</i>	<i>2,96“</i>

Das von der Bf. beigebrachte Gutachten zur Renditemiete zeige nach Ansicht des Finanzamtes, dass es keinen funktionierenden Mietenmarkt gäbe. Dadurch sei das Mietausfallsrisiko besonders hoch. Auch der im Gutachten ermittelte Zinssatz (2,96%) entspreche nicht den Tatsachen: Da der Kapitalmarktzinssatz so stark schwanke, sei das Risikozu- und Risikoabschlagssystem am Rande der Beliebigkeit angesiedelt.

Obgleich Möbel mitvermietet würden (Einrichtung mit Anschaffungskosten von 69.062,00 Euro brutto), sei kein gesondertes Entgelt dafür berechnet worden. „Lege artis“ betrage der Möblierungszuschlag 637,60 p.m. bzw. 7.651,00 p.a.

Im Bereich der Umsatzsteuer nahm das Finanzamt die Verfahren betr. Umsatzsteuer 2017 und 2018 mit Bescheiden vom 24. März 2021 unter Verweis auf die Niederschrift wieder auf und versagte in den damit verbundenen Sachbescheiden vom selben Tag den Vorsteuerabzug aus den Errichtungskosten. Im ebenfalls angefochtenen Umsatzsteuerbescheid 2019 vom 22. Juni 2022 (im Zuge der Außenprüfung kam es zu Umsatzsteuer-Festsetzungen) wurden ebenfalls die Vorsteuern aus Errichtungskosten versagt.

Zu den Ertragsteuern hielt das Finanzamt in der Niederschrift vom 24. Februar 2021 fest:

„• Das Gebäude bleibt im Betriebsvermögen der Körperschaft.

• Alle mit dem Gebäude iZh stehenden Aufwendungen sind als Betriebsausgaben der GmbH ab der Veranlagung 2019 im Zuge der Absetzung für Abnutzung abzugsfähig.

• Die abstrakte Renditemiete ist ab Beginn der Vermietung im Oktober 2019 in voller Höhe als Ertrag der GmbH zu erfassen, das heißt die Differenz zu den bisher erfassten, tatsächlich bezahlten Mieterträgen ist nachzuerfassen.

• Auf Ebene des Gesellschafters liegt ab Oktober 2019 eine laufende kapitalertragsteuerpflichtige verdeckte Ausschüttung in Höhe der Differenz zwischen festgestellter, abstrakter Renditemiete und tatsächlich bezahlter Miete i.H.v. Euro 3.417,20 vor. Der Steuersatz ist bei Bezahlung durch den Gesellschafter dieser Kapitalertragsteuer i.H.v. 27,5% anzusetzen.“

Im hier angefochtenen Körperschaftsteuerbescheid 2019 vom 23. Juni 2021 verminderte das Finanzamt den Bilanzverlust der Bf. und begründete dies wie folgt:

„Gesamt wurde Vorsteuer in Höhe von 147.445,68 Euro nicht anerkannt

2017: 2.721,90

2018: 36.107,26

2019: 108.616,52 = 147.445,68 Euro

Bei geschätzter Nutzungsdauer der Anlage mit 60 Jahren ergibt sich ein jährlicher Aufwand für nicht abziehbare Vorsteuer von 2.457,43 Euro. Die Erlöse für Differenz zur Renditemiete wurden um 10.251,60 Euro erhöht (mtl. Differenz 3.417,20 x Monate 2019 10.251,60)

Es wird auch auf die Begründung des Berichtes gem. § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung vom 25.02.2021 verwiesen.“

Mit Bescheid vom 22. Februar 2021 machte das Finanzamt die Haftung für Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 10/2019 – 12/2020 iHv 14.095,95 Euro für laufende verdeckte Ausschüttungen in Höhe der Differenz zwischen festgestellter, abstrakter Renditemiete i.H.v. 3.417,20 Euro p.m. und tatsächlich bezahlter Miete, geltend.

In der gegen die Bescheide betr. Wiederaufnahme und Umsatzsteuer 2017 und 2018 sowie Haftungsbescheid Kapitalertragsteuer 10/2019 bis 12/2020 erhobenen **Beschwerde vom 23. April 2021** erklärte die Bf. zunächst, dass nicht erkennbar sei, aufgrund welcher neuen Tatsachen die Bescheide wiederaufgenommen worden seien bzw. weshalb der Vorsteuerabzug versagt worden sei, da das Finanzamt widersprüchliche Aussagen getätigt habe.

Der abgeschlossene und so auch gelebte Mietvertrag sei fremdüblich und stelle eine unternehmerische Tätigkeit dar.

Richtig sei, dass das Mietobjekt eine neuwertige Immobilie gehobenen Standards, keinesfalls allerdings ein Luxusobjekt darstelle. Die tatsächlichen Baukosten lägen mit 3.925,00 Euro brutto je m² nur rund 10% über den durchschnittlichen Baukosten für Niederösterreich (3.020,00 mit Zuschlag von 17,5% für Individualbauten = 3.548,50 Euro je m²).

Die Betriebskosten seien mit 100,00 Euro p.m. durchaus angemessen, weil im Mietvertrag geregelt sei, dass Eigenverbrauchs-kosten wie Strom, Wasser und Telefon von Mieter zu tragen seien. Überdies sei das nur eine Acontozahlung, die im Nachhinein mit den tatsächlichen Kosten aufgerechnet würde.

Der Ansatz von 6,4% Rendite sei nicht nachvollziehbar. Wolle man ein Gutachten widerlegen, so müsse man zumindest ein lege artis erstelltes Gegengutachten bemühen.

In der Beschwerde vom 21. Juli 2021 (gegen den Umsatzsteuerbescheid 2019, den Körperschaftsteuerbescheid 2019 und den Bescheid betr. Anspruchszinsen 2019) verwies die Bf. inhaltlich auf die Beschwerde vom 23. April 2021.

Mit **Beschwerdevorentscheidung vom 3. Oktober 2022** wies das Finanzamt die Beschwerden ab.

Die Wiederaufnahme beruhe auf folgenden neuen Tatsachen:

- „1. Sachverhalt zum Vorsteuerabzug - Errichtung eines Einfamilienhauses*
- 2. Vermietung an nahe Angehörige*
- 3. Vermögenslage des Mieters*
- 4. Ausstattung des Mietobjektes*
- 5. Miethöhe*
- 6. Vereinbarung zur Vermietung*
- 7. Fremdüblichkeit der Miete*
- 8. Errichtungskosten des Mietobjektes*
- 9. Übliche Geschäftstätigkeit der Vermieterin*
- 10. Anbot des Objektes am freien Markt*
- 11. Finanzierung des Mietpreises durch die Mieterin*
- 12. Finanzierung der Betriebskosten des Mietobjektes*
- 13. Bestandnehmer der Energieeinrichtungen*
- 14. Nachweis zum funktionierenden Mietenmarkt*
- 15. Gutachterliche Berechnung der Miethöhe*
- 16. Ableitung aus dem Kapitalmarktzins*
- 17. Die ausschließlich private Nutzung durch den Geschäftsführer der Gesellschaft*
- 18. Mitvermietung der Sonderausstattung und der Möblierung*
- 19. Vereinbarungen bei Beendigung des Mietverhältnisses*
- 20. Gedanken zur Wertsteigerung des Objektes und die daraus resultierenden Folgen*
- 21. Luxusstatus der Immobilie*
- 22. Leerstandfähigkeit*
- 23. Möglichkeit zu anderswertiger Nutzung als lt. Mietvertrag*
- 24. Eigennutzungsmöglichkeit der Immobilie“*

Es liege in tatsächlicher Hinsicht eine Gebrauchsüberlassung vor. Die Erstaussage des Herrn Mag. ***A*** gegenüber dem Bauamt „*Ich möchte das Grundstück erwerben*“ sei der „Gamechanger“. Wörtlich heißt es weiter:

„Und last but not least natürlich der Umstand, dass es unbestrittenes Faktum ist, dass das die Kosten dieses Wohnobjektes mit 101% über dem Doppelten der vom Hauptverband der SV

*empfohlenen Richtwerten eines durchschnittlichen Einfamilienhauses mit normaler Ausstattung und selbst noch über 50 % mit hochwertiger Ausstattung liegen - weshalb jedenfalls von einem repräsentativen bis besonders repräsentativen Wohnhaus auszugehen ist – und darüber hinaus auch (über die letzten fünf Jahre) kein funktionierender Mietenmarkt nachgewiesen werden konnte, was ebenso in allen sonstigen Eingaben unbestritten sowie lt. vorgelegtem Gutachten des SV ***SV*** nicht nur attestiert wird , sondern damit auch sehr unvoreingenommen wie anschaulich das Dilemma eines langfristig und nachhaltig existenten Nachvermietungs- und daraus folgenden Leerstandrisikos aufgezeigt wird“*

Tabellarisch ergäbe sich folgende Übersicht:

[...]

Mit **Vorlageantrag vom 4. November 2022** beantragte die Bf. die Behandlung der Beschwerde durch das BFG. In der Beschwerde vom 23. April 2021 (auf die verwiesen wird) wurde die Entscheidung durch einen Senat und die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung beantragt.

Die Argumente der Behörde seien nicht nachvollziehbar. Zur Möblierung führte die Bf. aus, dass diese aus Einbaumöbeln und einer Einbauküche bestehe, was nicht als beweglich angesehen werden könne.

Im Vorlageantrag heißt es wörtlich: „Zusammenfassend ergibt sich daher:

Die Aussagen in den vorgängigen Schriftsätzen und der Beschwerde können aufrecht erhalten werden.

*Ebenso sind die Aussagen in den Gutachten, insb im detaillierte GA ***6***, zu diversen Fragen aufrecht zu halten. In Verletzung der Beweiswürdigung ist das FA auf all diese Aussagen nicht oder kaum eingegangen*

Die Beschwerdeführerin führt eine unternehmerische Tätigkeit durch.

Das Gebäude ist nicht als luxuriös einzustufen.

Die Miete für das Gebäude entspricht sowohl der erzielbaren Miete, als auch den Renditeinteressen eines Immobilieninvestors und wurde auch mit alternativen Renditen aus verschiedener Sicht verprobt. Die Miete erweist sich als ausreichend hoch.

Somit ist der Vorsteuerabzug hinsichtlich des Gebäudes samt Nebenanlagen zur Gänze gegeben, auf die Miete ist Umsatzsteuer aufzuschlagen, eine verdeckte Ausschüttung, die zum Anfall von KöSt auf Ebene der Beschwerdeführerin und von KEST auf Ebene des Gesellschafters (und Haftung der Beschwerdeführerin) führen kann, ist nicht gegeben.“

In Beantwortung einer Anfrage des BFG gab die Bf. mit Schreiben vom 3. Oktober 2023 folgendes bekannt:

Laut Anlageverzeichnis wurde der Grund und Boden um 170.924,32 Euro netto erworben. Die Errichtungskosten für das Gebäude betragen 688.153,02 Euro netto, die für die Küche u.a. Einbauten 49.810,00 Euro netto. Gesamt wurden daher 908.887,34 Euro aktiviert.

Die als „Einrichtungsgegenstände“ aktivierten Kosten iHv 60.110,00 Euro netto betreffen im Wesentlichen die Einbauküche u.a. fix verbaute Einbauschränke.

Finanziert wurde der Kauf bzw. die Errichtung mittels zweier Kredite: Kreditvertrag vom 14. Juni 2017 über 165.000,00 Euro für den Ankauf des Grund und Bodens, verzinst mit 2% fix und Kreditvertrag vom 16. Juli 2018 über 580.000,00 Euro für die Errichtung des Gebäudes, verzinst mit 2,682% fix.

Die Miete sei indexangepasst und zwischenzeitig auf 2.840,91 Euro netto/Monat gestiegen.

Hinsichtlich allfälliger Liebhaberei wurde eine Prognoserechnung iSd LVO beigebracht, die einen Gesamtüberschuss auswies.

Dem von der Bf. ursprünglich für Zwecke der Ermittlung einer angemessenen Miethöhe beigebrachten **Sachverständigengutachten** der *****SV1***** ist auszugsweise zu entnehmen:

Das Gebäude befindet sich in der *****Adr***** in nördlicher Lage der Gemeinde *****5***** im Bezirk St. Pölten-Land. Die Anbindung an öffentliche Verkehrsmittel ist mittelmäßig. Um mit öffentlichen Verkehrsmitteln in das Wiener Stadtzentrum zu gelangen, benötigt man über 90 Minuten. Für die Anfahrtstrecke aus dem ca 36 km entfernten Wiener Stadtzentrum beträgt die Fahrtzeit mit dem PKW bei normalen Verkehrsverhältnissen ca 50 Minuten.

Der Liegenschaftszinssatz wird auf Seite 31 des Gutachtens mit 3,75% angegeben und der angemessene Renditesatz nach Abgleich mit dem adaptierten Kapitalmarktzinssatz mit 2,96% ermittelt.

Der aktenkundige Mietvertrag vom 30. September 2019 wurde zwischen der Bf. und Frau Mag. *****A***** (Ehegattin des Gesellschafter-Geschäftsführers) abgeschlossen. Er enthält folgende Punkte: I. Mietgegenstand, II. Mietzweck, III. Mietdauer, IV. Übergabe des Mietgegenstandes, V. Mietentgelt, VI. Fälligkeit und Abrechnung, VII. Kautions, VIII. Untermiete und Rechtsnachfolge, IX. Auflösung aus wichtigem Grund, X. Bauliche Veränderungen durch die Vermieter, XI. Instandhaltung des Mietgegenstandes, XII. Bauliche Änderungen durch den Mieter, XIII. Besichtigungsrecht des Vermieters und Beendigung des Mietverhältnisses, XIV. Kompensationsverzicht, XV. Kosten und Gebühren, XVI. Rückgabe des Mietgegenstandes und XVII. Allgemeine Bestimmungen.

Mit Schreiben vom 6. Juni 2023 wurden von der Bf. weitere Unterlagen (Korrespondenz mit dem Finanzamt) vorgelegt.

Darunter befindet sich auch eine **Stellungnahme betr. Ermittlung des angemessenen Zinssatzes** zum 1. Oktober 2019 der ***6***-ZT GmbH, & Partner vom 1. März 2022. Auf Seite 67 wird darin – nach ausführlicher Darlegung der Grundlagen und Berechnungsmethoden - der Renditezinssatz mit 3,7% als für das betr. Objekt angemessen angegeben.

Im Rahmen der mündlichen Verhandlung am 23. Mai 2024 wurde der bis dahin aktenkundige Sachverhalt vorgestellt und um Folgendes ergänzt:

- Die durchschnittlichen Baukosten je m² in Niederösterreich wurden vom Finanzamt mit 2.480,00 Euro angenommen (vgl. Beschwerdevorentscheidung: 3.100,00 Euro mit einem Abschlag von 20 %), von der Bf. mit 2.720,00 Euro netto (vgl. Stellungnahme der ***6***-ZT, Seite 48ff).
- Eine Bürgschaft des Ehegatten der Mieterin oder eine andere Verpflichtungserklärung betr. der Bezahlung der Miete wurde lt. stV nicht abgegeben, weil ohnedies das ABGB anzuwenden sei.
- Der Nachweis eines funktionierenden Mietenmarktes anhand der Vorgaben des VwGH sei laut stV nicht möglich, sehr wohl hätten 3 Immobilienmakler (2 aus Wien, 1 aus Niederösterreich) angegeben, zu welchen Bedingungen Einfamilienhäuser vermietet würden. Auch habe die Mieterin zuvor in Klosterneuburg ein Haus zu einem geringeren Mietzins angemietet gehabt.

Die beiden Parteien führten im Übrigen aus, wie in den Schriftsätzen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Bf. und Bauwerberin (am 6. Juli 2023 nachgereichte Unterlagen) hat an der Adresse ***Bf1-Adr*** St. Pölten Land ein 193,3 m² großes Einfamilienhaus errichtet. Insgesamt wurden 908.887,34 Euro aktiviert (Anlageverzeichnis) wobei auf Grund und Boden 170.924,32 Euro netto, auf Gebäude-Errichtungskosten 688.153,02 Euro netto und auf Küche u.a. Einbauten 49.810,00 Euro netto entfallen.

Das Gebäude befindet sich in nördlicher Lage der Gemeinde ***5*** im Bezirk St. Pölten-Land. Um mit öffentlichen Verkehrsmitteln in das Wiener Stadtzentrum zu gelangen, benötigt man laut Stellungnahme der ***SV2*** (Seite 14) eine Stunde + 15 Minuten Gehzeit zur Bushaltestelle, laut Gutachten der ***SV1*** (AZ 2322/2020, Seite 20) über 90 Minuten. Für die Anfahrtstrecke aus dem ca 36 km entfernten Wiener Stadtzentrum beträgt die Fahrtzeit mit dem PKW bei normalen Verkehrsverhältnissen ca 50 Minuten (Stellungnahme der ***SV2*** bzw. Gutachten der ***SV1***).

Finanziert wurde das Gebäude mittels zweier Kredite: aktenkundiger Kreditvertrag vom 14. Juni 2017 über 165.000,00 Euro für den Ankauf des Grund und Bodens, verzinst mit 2% fix, Laufzeit 10 Jahre. Bei der vereinbarten Rückzahlung von monatlich 1.523,46 Euro fallen insgesamt Zinsen iHv 17.815,20 Euro an. Samt Zusatzkosten lt. Kreditvertrag ergibt das insgesamt 22.746,20 Euro.

Mit aktenkundigem Kreditvertrag vom 16. Juli 2018 wurde ein Kredit über 580.000,00 Euro für die Errichtung des Gebäudes, verzinst mit 2,682% fix bis 2028, Laufzeit 20 Jahre vereinbart. Unter Annahme einer gleichbleibenden Verzinsung (Annahme zu Gunsten der Bf.) fallen bei der vereinbarten Rückzahlung von monatlich 3.243,01 Euro insgesamt Zinsen iHv 198.322,40 Euro an. Samt Zusatzkosten lt. Kreditvertrag ergibt das zusätzliche Kosten von insgesamt 214.305,40 Euro.

Der aktenkundige Mietvertrag vom 30. September 2019 wurde zwischen der Bf. und Frau Mag. ***A*** (Ehegattin des Gesellschafter-Geschäftsführers) abgeschlossen. Er enthält folgende Punkte: I. Mietgegenstand, II. Mietzweck, III. Mietdauer, IV. Übergabe des Mietgegenstandes, V. Mietentgelt, VI. Fälligkeit und Abrechnung, VII. Kautions, VIII. Untermiete und Rechtsnachfolge, IX. Auflösung aus wichtigem Grund, X. Bauliche Veränderungen durch die Vermieter, XI. Instandhaltung des Mietgegenstandes, XII. Bauliche Änderungen durch den Mieter, XIII. Besichtigungsrecht des Vermieters und Beendigung des Mietverhältnisses, XIV. Kompensationsverzicht, XV. Kosten und Gebühren, XVI. Rückgabe des Mietgegenstandes und XVII. Allgemeine Bestimmungen.

Die Miethöhe wurde im Mietvertrag mit 2.860,00 Euro brutto (2.500,00 Euro Miete + 100,00 Euro Betriebskostenkonto und 260,00 Euro Umsatzsteuer) vereinbart und ist indexangepasst. Die Miete wurde tatsächlich entrichtet (übereinstimmende Angaben der Bf. in der Beschwerde und des Finanzamtes im AP-Bericht) und die Kautions hinterlegt (am 6. Juni 2023 nachgereichte Unterlagen der Bf.).

Die Mieterin verfügte 2019 über keine bzw. geringe eigene Einkünfte, die zu keiner Steuerpflicht führen (Angaben des Finanzamtes). Eine Bürgschaft des Ehegatten oder eine andere Verpflichtungserklärung betr. der Bezahlung der Miete gibt es nicht (nicht aktenkundig bzw. Angabe des stV in der mündlichen Verhandlung am 23. Mai 2024)

Hinsichtlich allfälliger Liebhaberei wurde eine Prognoserechnung iSd LVO beigebracht, die einen Gesamtüberschuss auswies.

Einen funktionierenden Mietenmarkt hat die Bf. nicht nachgewiesen (so zB ausdrücklich in der Mail des stV an den Prüfer vom 10. August 2020). In der mündlichen Verhandlung am 23. Mai 2024 wurde präzisiert, dass nur ein Mietenmarkt nicht so nachgewiesen werden könne, wie es sich der VwGH vorstelle.

2. Beweiswürdigung

Die Sachverhaltsfeststellungen ergeben sich aus den in Klammer angegebenen Quellen.

ad Luxusgebäude

Die bisherigen Erkenntnisse des VwGH enthalten einige Hinweise, die auf besondere Exklusivität hinweisen. So können unüblich hohe Investitionskosten ein Anzeichen für eine entsprechende Repräsentativität darstellen (VwGH 16.5.2007, 2005/14/0083, VwGH 7.12.2020, Ra 2020/15/0004), die Wohnfläche bzw. die gesamt genutzte Fläche (VwGH 25.4.2013, 2010/15/0139, VwGH 7.12.2020, Ra 2020/15/0004, VwGH 20.10.2021, Ra 2019/13/0041), die geographische Lage des Objekts (VwGH 7.12.2020, Ra 2020/15/0004, VwGH 20.10.2021, Ra 2019/13/0041) oder auch der Einbau von Luxusgegenständen bzw. Luxusausstattung (VwGH 25.4.2013, 2010/15/0139) sprechen dafür (Lachmayer, Von Wurzeln, Liebhabereien und Sphärentheorien, FS Zorn, 359).

Die im Gutachten von ***SV1*** bzw. der Stellungnahme der ***SV2*** abgebildeten Pläne bzw. die aufgenommenen Bilder des Gebäudes zeigen, dass es sich um ein großzügig und hochwertig errichtetes Gebäude handelt, das sich der Hanglage optimal anpasst. Das Gebäude ist als Wohngebäude konzipiert. Die Errichtungskosten überschreiten mit 2.982,00 Euro die Mittelpreise in Niederösterreich (laut Finanzamt 3.100,00 Euro mit einem Abschlag von 20 %, laut Bf. 2.720,00 Euro) nur geringfügig bzw. gar nicht. Weder von der absoluten Größe her (rund 200 m²), noch von der Größe der einzelnen Zimmer (Abbildungen) her fällt das Gebäude aus dem Rahmen des Üblichen. Insgesamt lassen sich keine Hinweise erkennen, die auf ein Luxusobjekt iSd VwGH-Rechtsprechung schließen lassen.

Das vermietete Objekt ist kein Luxusgebäude iSd Rechtsprechung des VwGH.

ad funktionierender Mietenmarkt

Die Bf. hat explizit erklärt, einen funktionierenden Mietenmarkt nicht nachweisen zu können, da dies per se nicht möglich sei (vgl Mail 10. August 2020 an den Außenprüfer) bzw die Anforderungen der Rechtsprechung nicht erfüllbar seien (Angaben in der mündlichen Verhandlung am 23. Mai 2024). Auch aus dem Sachverständigengutachten bzw. der Stellungnahme der Sachverständigen ergibt sich, dass kein Mietenmarkt angenommen werden kann, da beide Sachverständige die angemessene Miete in Form einer Renditemiete berechneten. Die Angaben der Vergleichsobjekte in der Stellungnahme der ***6***-ZT GmbH beziehen sich auf den „Wiener Wohnatlas“ (Seite 68), den Zinshausbericht für Wien (Seite 69), den ELH Zinshaus Marktbericht für Wien (Seite 71) bzw. das PwC Real Estate Investor Survey (Seite 72). Ein Bezug zu Investitionen in ***5*** ist dabei nicht gegeben, sodass im Beschwerdefall davon auszugehen ist, dass es keinen nachweisbaren funktionierenden Mietenmarkt für Einfamilienhäuser in ***5*** gibt.

ad Fremdüblichkeit des Mietvertrages

Der aktenkundige Mietvertrag enthält alle Elemente, die üblicherweise in einem Mietvertrag zu finden sind (vgl. https://www.immobilienscout24.at/ratgeber/mietrecht-oesterreich/mietvertrag.html?gad_source=1&gclid=EAlalQobChMI6u2L1uaqhAMVOUBBAh1wr gqsEAAYASAAEgly3fD_BwE ,abgefragt am 14.2.2024, 13:13 Uhr). Der fehlenden vertraglichen Absicherung der Mieteinnahmen (Bürgschaft o.ä. des Ehegatten) kommt in Hinblick auf die Tatsache, dass das Wohnhaus als ehelicher Wohnsitz dient, keine Bedeutung zu. Der Mietvertrag ist fremdüblich.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Rechtslage

Wiederaufnahme des Verfahrens

§ 303 BAO lautet auszugsweise:

(1) Ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren kann auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn

a) der Bescheid durch eine gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonstwie erschlichen worden ist, oder

b) Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind, oder

c) der Bescheid von Vorfragen (§ 116) abhängig war und nachträglich über die Vorfrage von der Verwaltungsbehörde bzw. dem Gericht in wesentlichen Punkten anders entschieden worden ist,

und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte. (...)

Vorsteuerabzug

§ 12 UStG 1994 idF BGBl 117/2016 lautet auszugsweise:

(1) Der Unternehmer kann die folgenden Vorsteuerbeträge abziehen:

1.

a) Die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind. (...)

(2)

1. a) Lieferungen und sonstige Leistungen sowie die Einfuhr von Gegenständen gelten als für das Unternehmen ausgeführt, wenn sie für Zwecke des Unternehmens erfolgen und wenn sie zu mindestens 10% unternehmerischen Zwecken dienen.

b) Der Unternehmer kann Lieferungen oder sonstige Leistungen sowie Einfuhren nur insoweit als für das Unternehmen ausgeführt behandeln, als sie tatsächlich unternehmerischen Zwecken dienen, sofern sie mindestens 10% unternehmerischen Zwecken dienen.

Diese Zuordnung hat der Unternehmer bis zum Ablauf des Veranlagungszeitraumes dem Finanzamt schriftlich mitzuteilen.

2. Nicht als für das Unternehmen ausgeführt gelten Lieferungen, sonstige Leistungen oder Einfuhren,

a) deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben (Aufwendungen) im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 1 bis 5 des Einkommensteuergesetzes 1988 oder der §§ 8 Abs. 2 und 12 Abs. 1 Z 1 bis 5 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 sind, (...)

Normalwert

§ 4 UStG 1994 idF BGBl 118/2015 lautet auszugsweise:

(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.

Verdeckte Ausschüttung

§ 8 KStG 1988 idF BGBl 20/2017 lautet auszugsweise:

(2) Für die Ermittlung des Einkommens ist es ohne Bedeutung, ob das Einkommen

– im Wege offener oder verdeckter Ausschüttungen verteilt oder

– entnommen oder

– in anderer Weise verwendet wird.

§ 27 EStG 1988 idF BGBl 103/2019 lautet auszugsweise:

(2) Zu den Einkünften aus der Überlassung von Kapital gehören:

1. a) Gewinnanteile (Dividenden) und sonstige Bezüge aus Aktien oder Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung; (...)

§ 27a EStG 1988 idF BGBl 103/2019 lautet auszugsweise:

(1) Einkünfte aus Kapitalvermögen unterliegen

1. im Fall von Geldeinlagen und nicht verbrieften sonstigen Forderungen bei Kreditinstituten, ausgenommen Ausgleichzahlungen und Leihgebühren gemäß § 27 Abs. 5 Z 4, einem besonderen Steuersatz von 25%,

2. in allen anderen Fällen einem besonderen Steuersatz von 27,5%

§ 93 EStG 1988 idF BGBl 163/2015 lautet auszugsweise:

(1) Bei inländischen Einkünften aus Kapitalvermögen wird die Einkommensteuer durch Steuerabzug erhoben (Kapitalertragsteuer). Dies gilt nicht für die in § 27a Abs. 2 genannten Einkünfte. (...)

3.2. Wiederaufnahme

Werden sowohl der Wiederaufnahmebescheid als auch der im wiederaufgenommenen Verfahren ergangene Sachbescheid mit Berufung bekämpft, so ist nach der auch für das Beschwerdeverfahren sinngemäß geltenden ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zunächst über die Berufung gegen den Wiederaufnahmebescheid zu entscheiden (VwGH 10.3.2016, 2013/15/0280 mit Hinweis auf VwGH 22.12.2005, 2001/15/0004 mwN vgl. auch VwGH 2.9.2009, 2005/15/0031).

Ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren kann ua. von Amts wegen 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 anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte (§ 303 Abs. 1 BAO).

Die Berufungsbehörde hat, sofern die Bescheidausführungen des wiederaufnehmenden Finanzamtes mangelhaft sind, ausgehend von dem genannten Wiederaufnahmegrund, diesen zu prüfen und zu würdigen und gegebenenfalls erforderliche Ergänzungen vorzunehmen (VwGH 2.2.2023, Ra 2020/13/0031 unter Hinweis auf VwGH 20.6.1990, 90/16/0003).

Im Beschwerdefall kamen sämtliche Umstände der Vermietung (Was wird wann, an wen, zu welchem Preis vermietet, wie sind die „Begleitumstände“ etc) erstmals im Außenprüfungsverfahren hervor. Die Beurteilung der Vermietungstätigkeit ist daher erstmals anhand der Ergebnisse der Außenprüfung möglich, weil sich der Geschäftsbereich der Vermietung aus den eingereichten Steuererklärungen nicht unzweifelhaft ergibt.

Soweit das Finanzamt neue Tatsachen benannt hat, die nach Ansicht der Bf. gar keinen Tatsachen, sondern Wertungen sind (zB Luxusstatus des Gebäudes, Gedanken zur Wertsteigerung), macht das die Wiederaufnahme nicht rechtswidrig.

Allerdings ist die Wiederaufnahme des Verfahrens nur zulässig, wenn die neuen Tatsachen zu einem anderslautenden Bescheid führen (vgl VwGH 25.9.2012, 2009/17/0049).

Im Beschwerdefall führen die neuen Tatsachen, aufgrund derer festzustellen war, dass das Mietentgelt zu niedrig angesetzt wurde, nicht zu einem anderslautenden Umsatzsteuerbescheid, da das Wohnhaus in den Jahren 2017 und 2018 noch nicht vermietet wurde und der Vorsteuerabzug nicht zu kürzen war (siehe gleich 3.3.).

Aus diesem Grund liegen zwar neue Tatsachen vor, die aber zu keinem anderslautenden Bescheid führen. Die Wiederaufnahme ist damit nicht zulässig und die entsprechenden Bescheide waren aufzuheben.

Wird einer Bescheidbeschwerde gegen einen die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheid (§ 307 Abs. 1) entsprochen, so ist eine gegen die Sachentscheidung (§ 307 Abs. 1) gerichtete Bescheidbeschwerde mit Beschluss (§ 278) als gegenstandslos zu erklären (§ 261 Abs 2 BAO). Daher war die Beschwerde gegen die Umsatzsteuerbescheide 2017 und 2018 wie im Spruch ersichtlich als gegenstandslos zu erklären.

3.3. Mietverhältnis

Der Verwaltungsgerichtshof hat im Erkenntnis VwGH 21.6.2023, Ro 2023/15/0008, den Beurteilungsmaßstab für die Wohnraumvermietung einer GmbH an ihren Gesellschafter zusammengefasst:

„25 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 Person kann ihren Wohnbedarf auch dadurch befriedigen, dass sie die Wohnimmobilie durch eine in ihrem Einflussbereich stehende Körperschaft (GmbH, Privatstiftung etc.) anschaffen oder herstellen und sich sodann von dieser Körperschaft das Recht auf Nutzung der Wohnimmobilie einräumen lässt. In einem solchen Fall ist zu prüfen, ob die Körperschaft mit der Nutzungsüberlassung als Unternehmerin zur Erzielung von Einnahmen tätig wird oder ob die Nutzungsüberlassung erfolgt, um der nahestehenden Person (Gesellschafter, Stifter etc.) causa societatis Vorteile zuzuwenden. Dabei kann das causa societatis veranlasste Verhalten der Körperschaft auch im Kleide einer unternehmerischen Tätigkeit auftreten, weil die Geltendmachung der aus der Anschaffung bzw. Herstellung resultierenden Vorsteuern angestrebt wird.

26 Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kann es im Zusammenhang mit der Nutzungsüberlassung an eine der Körperschaft nahestehende Person in drei Fällen zu einer Versagung des Vorsteuerabzuges kommen. Beim ersten Fall handelt es sich um die bloße Gebrauchsüberlassung, bei der keine unternehmerische Betätigung vorliegt. Der zweite Fall erfasst die (nicht fremdübliche) Nutzungsüberlassung an besonders repräsentativen Wohngebäuden, welche schon ihrer Erscheinung nach bloß für die private Nutzung durch den Gesellschafter bestimmt sind. Der dritte Fall betrifft die Vermietung von im betrieblichen Geschehen einsetzbaren Gebäuden um weniger als 50 % der Renditemiete. In den letzten beiden Fällen ordnet § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 den Vorsteuerauschluss an (vgl. VwGH 7.12.2020, Ra 2020/15/0067).

27 Liegt das Bild einer wirtschaftlichen (unternehmerischen) Tätigkeit (und keine bloße Gebrauchsüberlassung) der Körperschaft vor, ist im Bereich der Überlassung von Wohnimmobilien durch eine Körperschaft an nahestehende Personen gesondert zu prüfen, ob der Vorgang eine verdeckte Ausschüttung darstellt (§ 8 Abs. 2 KStG 1988), was gegebenenfalls zum Ausschluss des Vorsteuerabzuges nach § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 führen kann. Das entscheidende Merkmal einer verdeckten Ausschüttung iSd § 8 Abs. 2 KStG 1988 ist die Zuwendung von Vermögensvorteilen, die ihrer äußeren Erscheinungsform nach nicht unmittelbar als Einkommensverwendung erkennbar sind und ihre Ursache in den gesellschaftsrechtlichen Beziehungen haben, was an Hand eines Fremdvergleiches zu ermitteln ist (vgl. VwGH 31.1.2018, Ra 2015/15/0006), wobei auch darauf Bedacht zu nehmen ist, wie ein gewissenhafter, nur auf die Interessen der Körperschaft Bedacht nehmender Geschäftsleiter gehandelt hätte. Die Annahme einer verdeckten Ausschüttung ist allerdings ausgeschlossen, wenn die Errichtung des Gebäudes mit anschließender Nutzungsüberlassung einem Fremdvergleich standhält.

28 Bei von der Körperschaft nicht fremdüblich den Gesellschaftern (Stiftern) zur Nutzung überlassenen Wohnimmobilien ist im Rahmen der verdeckten Ausschüttung zu unterscheiden zwischen jederzeit im betrieblichen Geschehen (z.B. durch Vermietung an fremde Personen) einsetzbaren Gebäuden („klassische“ verdeckte Ausschüttung) und solchen Wohngebäuden, die schon ihrer Erscheinung nach (etwa besonders repräsentative Wohngebäude) bloß für die private Nutzung durch den Gesellschafter bestimmt sind (verdeckte Ausschüttung „an der Wurzel“). In Bezug auf den zweitgenannten Fall ist entscheidend, dass Wirtschaftsgüter einer Körperschaft, deren Anschaffung oder Herstellung rein causa societatis veranlasst ist, von vornherein nicht zum steuerlichen Betriebsvermögen der Körperschaft zählen. Solche Wirtschaftsgüter einer Körperschaft, deren Anschaffung allein gesellschaftsrechtlich veranlasst ist und die ein sorgfältiger, nur auf die wirtschaftlichen Interessen der Körperschaft bedachter Geschäftsleiter gar nicht angeschafft hätte, bilden (hinsichtlich der laufenden Besteuerung) steuerneutrales Vermögen der Körperschaft. Erreicht die tatsächliche Miete bei der Überlassung solcher nicht dem steuerlichen Betriebsvermögen zuzuordnender Gebäude nicht eine (nahezu) fremdübliche Höhe (die Hälfte einer fremdüblichen Miete wäre hier nicht ausreichend), wird eine mit der Vermietung in Zusammenhang stehende Vorleistung vom Vermieter zur Gänze für verdeckte Ausschüttungen iSd § 8 Abs. 2 KStG 1988 bezogen und tritt damit der Vorsteuerauschluss des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 ein (vgl. zu alldem VwGH 7.12.2020, Ra 2020/15/0004).

29 Entscheidend für die Frage der Fremdüblichkeit der Miete ist, ob die vereinbarte Miete von der als angemessen erachteten Miete, der Renditemiete, abweicht. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist dafür jener Renditesatz maßgeblich, 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. nochmals VwGH 20.10.2021, Ra 2019/13/0041).

31 Da ein sorgfältiger Geschäftsleiter, der nur auf die Interessen der Körperschaft Bedacht nimmt, bei Verwendung eines bestimmten Kapitalbetrages zur Erzielung von Mieteinnahmen in gut rentierliche Immobilien investieren würde, muss ein (in Fällen der hier gegenständlichen Art der Gesellschaft nahestehender) Mietinteressent bereit sein, die Renditemiete zu zahlen, damit sich die Gesellschaft zu einem solchen (für sie ansonsten nachteiligen) Investment bereit erklärt (vgl. nochmals VwGH 7.12.2020, Ra 2020/15/0004).“

Für den Beschwerdefall ergibt sich daraus Folgendes:

Die Vermietung erfolgt an die Ehegattin des Geschäftsführers, die laut Steuererklärung selbst nicht ausreichende Einkünfte erzielt, um die Miete selbst zu bezahlen. Die Miete wird vom gemeinsamen Familieneinkommen bestritten. Daher ist bei der steuerlichen Beurteilung der Maßstab anzulegen, der sich bei einer Vermietung an den Gesellschafter-Geschäftsführer ergäbe.

Gebrauchsüberlassung

Das VwGH-Erkenntnis zu Ra 2020/15/0067 enthält nähere Ausführung dazu, wie das Vorliegen einer Gebrauchsüberlassung zu prüfen ist. Demnach sei für die Frage, ob eine bloße Gebrauchsüberlassung an den Gesellschafter (causa societatis) oder eine wirtschaftliche Tätigkeit iSd Umsatzsteuer vorliege, ein Vergleich zwischen den Umständen, unter denen das Wohngebäude im gegenständlichen Fall den Gesellschaftern überlassen wurde, und den Umständen, unter denen die entsprechende wirtschaftliche Tätigkeit für gewöhnlich ausgeübt werde, vorzunehmen. An einer wirtschaftlichen Tätigkeit fehle es dann, wenn sich aus dem Gesamtbild der Umstände ergebe, dass die Überlassung der Nutzung eines Wohnhauses an die Gesellschafter nicht deshalb erfolge, um Einnahmen zu erzielen, sondern um ihnen einen Vorteil zuzuwenden. Dabei habe eine Berücksichtigung aller Gegebenheiten, die für einen Einzelfall charakteristisch seien, zu erfolgen (vgl. Lachmayer, Vermietung von (Luxus-) Immobilien an Gesellschafter/Stifter, SWK 2021, 128).

Üblicherweise wird eine (Wohnraum)Vermietungstätigkeit so ausgeübt, dass der Vermieter dem Mieter vertraglich das Nutzungsrecht an einer Wohnung gegen Entgelt einräumt. Dabei sind hinsichtlich notwendiger Reparaturen, der Höhe des Mietzinses etc. Vorschriften des Zivilrechts anzuwenden. Besondere Aktivitäten des Vermieters sind bei dieser passiven Tätigkeit nicht erforderlich.

Im Beschwerdefall wurde ein Mietvertrag abgeschlossen, der den Mietgegenstand, den Mietzweck, die Mietdauer, die Übergabe, das Mietentgelt inkl. Fälligkeit, Abrechnung und

Kaution, Untermiete und Rechtsnachfolge, Auflösung des Mietverhältnisses, Bauliche Veränderungen durch den Vermieter oder Mieter, Instandhaltung des Mietgegenstandes etc. regelt. Das Gebäude wurde der Mieterin übergeben, die Kaution wurde aufgrund von baulichen Mängeln nicht sofort entrichtet. Die Miete wurde entrichtet.

Das Finanzamt möchte die „untypische Vermietung“ laut Niederschrift zur Schlussbesprechung daraus herleiten, dass

- Herr ***Gf*** ursprünglich das Grundstück in seinem Privatvermögen erwerben wollte (was aber tatsächlich nicht geschehen ist)
- die Bf. sonst keinen Wohnraum vermietet und auch nicht nach Außen als Vermieterin auftritt
- das Gebäude hochwertig ausgestattet ist
- die Mieterin selbst über nicht ausreichend Einkommen verfügt, um die Miete selbst begleichen zu können.

Diese Umstände sind allerdings nicht dazu geeignet, eine nichtunternehmerische Tätigkeit anzunehmen: Das Objekt wurde unstrittig zum Zweck der Vermietung an das Ehepaar ***GF*** errichtet. Herr ***Gf*** hat zwar zunächst den Wunsch gehabt, das Gebäude selbst zu errichten, ist aber in weiterer Folge davon abgekommen und die Bf. hat das Grundstück gekauft und das Gebäude errichtet. Dies ist nicht unüblich. So hat beispielsweise auch im Falle des Leasings von KFZ jemand den Wunsch, ein Auto zu kaufen, entscheidet sich dann aber dazu, diese zu leasen. Es spricht auch nicht gegen die Unternehmereigenschaft, ein einziges Mietobjekt zu vermieten, auch nicht, wenn es hochwertig ausgestattet ist. Zuletzt wird dem Umstand, dass die Miete vom gemeinsamen Konto der Ehegatten bestritten wird, im Rahmen der Beweiswürdigung Rechnung getragen.

Insgesamt stellt sich die Nutzungsüberlassung daher als Vermietung und nicht als Gebrauchsüberlassung dar.

Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen

Von einer Zugehörigkeit des Gebäudes zum außerbetrieblichen Vermögen der Gesellschaft („Wurzelausschüttung“) ist im Beschwerdefall nicht auszugehen, da es sich um kein Luxusobjekt handelt (vgl. dazu die Beweiswürdigung). Auch das Finanzamt hat keine derartigen Konsequenzen gezogen.

Liegt weder eine bloße Gebrauchsüberlassung noch eine Ausschüttung an der Wurzel vor, ist die klassische verdeckte Ausschüttung zu prüfen. Dafür gilt nach der Rechtsprechung des VwGH: Wird ein (jederzeit im betrieblichen Geschehen einsetzbares) Wohngebäude zwar dem Gesellschafter vermietet, aber erfolgt dies zu einem unangemessen niedrigen Mietzins, spricht dies nicht gegen dessen Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen. Beträgt die tatsächliche Miete weniger als die Hälfte der fremdüblichen Miete (Renditemiete), wird eine mit der Vermietung in Zusammenhang stehende Vorleistung vom Vermieter „überwiegend“ für verdeckte

Ausschüttungen bezogen und tritt damit der Vorsteuerauschluss des § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG ein. Entscheidend für die Berechtigung zum Vorsteuerabzug bei einer „klassischen“ verdeckten Ausschüttung ist somit, in welchem Ausmaß (überwiegend oder nicht überwiegend) die vereinbarte Miete von der als angemessen erachteten Miete abweicht (vgl. Lachmayer, Vermietung von (Luxus-)Immobilien an Gesellschafter/Stifter, SWK 2021, 128).

Renditemiete

Nach der Rechtsprechung des VwGH ist die Höhe der angemessenen Miete daraus abzuleiten, *„was unter einander fremd gegenüberstehenden Personen vereinbart worden wäre, und damit insbesondere auch daraus, was ein Investor als Rendite aus der Investition der konkret aufgewendeten Geldsumme erwartet“*. Mit der Renditeerwartung eines *„marktüblich agierenden Immobilieninvestors“* ist jene Rendite gemeint, *„die üblicherweise aus dem eingesetzten Kapital durch Vermietung erzielt wird“* (VwGH 30.8.2023, Ra 2022/15/0100). Maßgeblich ist demnach jener Renditesatz, der sich bei Veranlagung des Gesamtbetrags der Anschaffungs- und Herstellungskosten in gut rentierliche Immobilien (also in Immobilien von jener Art, die eine hohe Rendite erwarten lassen) ergibt, wobei nach Auffassung des VwGH im Allgemeinen ein Renditesatz in der Bandbreite von 3 % bis 5 % (gemeint als Verhältnis von Jahresmieterlösen zum Betrag des investierten Kapitals) zu erzielen sein müsste (vgl. Lachmayer, Vermietung von (Luxus-)Immobilien an Gesellschafter/Stifter, SWK 2021, 128 unter Verweis auf VwGH 7.12.2020, Ra 2020/15/0004; vgl dazu auch Zorn, VwGH neuerlich zur Renditemiete bei Luxusimmobilien, RdW 2023, 597).

Die Bf. hat sich in der mündlichen Verhandlung am 23. Mai 2024 hinsichtlich der Höhe des Renditesatzes auf die Stellungnahme der ***6***-ZT GmbH bezogen und angegeben, dass der angemessene Renditesatz 3,7% beträgt. Das stimmt im Wesentlichen auch mit dem im Gutachten der ***SV1*** angeführten Liegenschaftszinssatz von 3,75% überein. Auch die der Bf. am 3. Oktober 2022 übermittelte Expertise des Fachbereiches KMU geht auf Seite 13 von einem Liegenschaftszinssatz von 3,75% aus.

Soweit daher der VwGH von einer „Veranlagung des Gesamtbetrags der Anschaffungs- und Herstellungskosten in gut rentierliche Immobilien“ spricht, kann nur der Liegenschaftszinssatz – Immobilienmarkt gemeint sein.

Der Ansatz eines Renditesatzes von 3,7% ist im Beschwerdefall daher angemessen und liegt auch innerhalb der Bandbreite dessen, was der VwGH als üblich angenommen hat (nämlich 3%-5%).

Für die Berechnung der angemessenen Renditemiete ist der Renditesatz auf das investierte Kapital anzuwenden. Im Beschwerdefall wurden Investitionen in Höhe von 908.887,34 Euro (inkl. Grund und Boden sowie Küche u.a. Einbauten) getätigt. Finanziert wurden diese Investitionen durch zwei Kredite, für die Zinsen u.a. Zusatzkosten iHv 22.746,20 Euro

(Kreditvertrag vom 14. Juni 2017) und 198.322,40 Euro (unter der Annahme einer gleichbleibend niedrigen Verzinsung laut Kreditvertrag vom 16. Juli 2018) anfallen. Insgesamt hat die Bf. daher ein Kapital von 1.129.955,94 Euro eingesetzt.

Bei Multiplikation des eingesetzten Kapitals von 1.129.955,94 Euro mit dem Renditesatz von 3,7% ergibt sich eine jährliche angemessene Renditemiete von 41.808,00 Euro bzw. eine monatliche Miete von 3.484,00 Euro.

Nichts anderes ergibt sich, wenn man für Zwecke der Ermittlung des Renditesatzes von einer höheren Renditeerwartung ausgeht, weil mit dem Überschuss nicht nur das Kapital verzinst werden soll, sondern auch der Kredit zurückgezahlt werden muss. Zählt man die Hälfte der Fremdkapitalzinsen (ca 1%) zum Liegenschaftszins von 3,7% dazu, so käme man auf einen Renditesatz von 4,7%. Dieser bewegt sich innerhalb der Bandbreite der Renditeerwartung eines marktüblich agierenden Immobilieninvestors (3%-5%) und berücksichtigt, dass man für die Rückzahlung von investiertem Kapital, über das man nicht verfügt, zusätzliche Mittel aufbringen muss. Auch aus diesem Grund scheint der Ansatz einer jährlichen Renditemiete von 41.808,00 Euro angemessen.

Umsatzsteuer

a) Vorsteuerabzug

Das errichtete Einfamilienhaus dient der umsatzsteuerpflichtigen Vermietung (keine Gebrauchsüberlassung, siehe oben). Die Bf. ist daher grundsätzlich berechtigt, die ihr von anderen Unternehmern für die Errichtung des Gebäudes in Rechnung gestellte Umsatzsteuer als Vorsteuer abzuziehen.

Der Vorsteuerabzug ist allerdings ausgeschlossen für Aufwendungen, deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben (Aufwendungen) im Sinne des § 8 Abs. 2 KStG 1988 (verdeckte Ausschüttungen) sind.

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

Im Beschwerdefall liegt die angemessene Renditemiete bei 41.808,00 Euro netto p.a., während die tatsächlich gezahlte Miete 30.000,00 Euro netto p.a. betrug. Damit weicht das tatsächliche Mietentgelt um weniger als 50% von der Renditemiete ab. Ein Versagen des Vorsteuerabzuges gem. § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 kommt nicht in Betracht.

Der Vorsteuerabzug steht der Bf. in den Jahren 2017 und 2018 in dem Ausmaß zu, in dem er in den ursprünglichen Bescheiden geltend gemacht wurde.

b) Entgelt

Im Jahr 2019 wurde das Gebäude ab Oktober vermietet und die Miete wurde im Dezember iHv 7.500,00 Euro + 300,00 Euro Betriebskosten Akonto + 780,00 Euro Umsatzsteuer vorgeschrieben.

Für sonstige Leistungen, die ein Unternehmer für Zwecke erbringt, die außerhalb des Unternehmens liegen, ist der Normalwert die Bemessungsgrundlage, sofern das Entgelt niedriger als der Normalwert ist und der Empfänger der Lieferung oder sonstigen Leistung nicht oder nicht zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt ist (§ 4 Abs 9 lit a UStG 1994).

Im Beschwerdefall ist daher monatlich eine Renditemiete iHv 3.484,00 Euro statt 2.500,00 Euro anzusetzen. Die Bemessungsgrundlage erhöht sich damit für die Vermietung der Monate 10 – 12/2019 von 7.500,00 Euro auf 10.452,09 Euro (3 Rendite-Monatsmieten) um monatlich 984,00 Euro.

c) Rechnerische Darstellung der USt 2019

[...]

Körperschaftsteuer

Im Bereich der Körperschaftsteuer sind zwei Konstellationen denkbar: Das Vorliegen von außerbetrieblichem Vermögen („Wurzelausschüttung“) oder eine „klassische“ verdeckte Ausschüttung.

Wie oben schon festgestellt, liegt kein klassischer Fall von außerbetrieblichem Vermögen vor. Liegt keine Wurzelausschüttung vor, wird aber Miete bezahlt, die geringer ist als die Renditemiete, kommt es bei der Körperschaft zum Ansatz der Renditemiete bzw. bei einem funktionierenden Mietenmarkt zum Ansatz der Marktmiete (Lachmayer, Vermietung von (Luxus-)Immobilien an Gesellschafter/Stifter, SWK 2021, 128).

Damit erhöhen sich die Einnahmen im Verhältnis zur Erklärung vom 1.6.2021 um 2.952,00 Euro.

Da gem. § 198 Abs 2 BAO die Steuerbemessungsgrundlage zum Spruch eines Abgabenbescheides gehört, und zwar auch dann, wenn sie negativ ist, war der Bescheid betreffend Körperschaftsteuer 2019 wie folgt abzuändern (vgl. VwGH 15.9.1999, 94/13/0043):

[...]

Kapitalertragsteuer

Auf Ebene des Gesellschafters kommt es zu einer laufenden verdeckten Ausschüttung in Höhe der Differenz zwischen Renditemiete 3.484,00 Euro p.m. und tatsächlich bezahlter Miete 2.500,00 Euro p.m. (vgl. Lachmayer, Vermietung von (Luxus-)Immobilien an Gesellschafter/Stifter, SWK 2021, 128), das sind monatlich 984,00 Euro.

Für den Zeitraum 10/2019 bis 12/2020 sind 15 Monate betroffen. Das ergibt eine Bemessungsgrundlage von 14.760 Euro. Die Kapitalertragsteuer beträgt 27,5% wenn die Kapitalertragsteuer vom Gesellschafter getragen wird. Im Beschwerdefall ist das laut AP-Bericht bzw. mangels anders lautenden Vorbringens gegeben, weshalb die Kapitalertragsteuer für die verdeckte Ausschüttung 10/2019 – 12/2020 wie im Spruch ersichtlich 4.059 Euro beträgt.

3.4. Revision

Gegen ein Erkenntnis bzw. einen Beschluss 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.

Gegen das Erkenntnis ist eine ordentliche Revision zulässig, weil – soweit zu sehen – höchstgerichtliche Judikatur zur Rechtsfrage, inwieweit die Fremdfinanzierungskosten einer Investition Auswirkungen auf die angemessene Rendite haben, fehlt.

Gegen den Beschluss ist eine Revision nicht zulässig, weil er dem eindeutigen Wortlaut des Gesetzes entspricht.

Graz, am 18. Juni 2024