

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Josef Zwilling in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Buchhaltungsbüro es consult GmbH, Hauptstraße 58, 5600 St. Johann, über die Beschwerde vom 19. März 2013 gegen die Bescheide des FA St. Johann Tamsweg Zell am See (nun Finanzamt Österreich) vom 18. Februar 2013 betreffend Umsatzsteuer der Jahre 2007 bis 2011, Körperschaftsteuer der Jahre 2007 bis 2011 und Haftungsbescheide der Jahre 2007 bis 2010, Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

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

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

Die Firma ***Bf1***, ***Bf1Adr*** (Beschwerdeführerin) ist eine im Firmenbuch FN ***123*** eingetragene Gesellschaft mit beschränkter Haftung. Der Geschäftszweig der Berufungswerberin ist der Sportartikelhandel. Herr ***Name1***, geb. ***Datum1*** und Frau ***Name2***, geb. ***Datum2*** sind seit dem Jahr 2003 alleinige Gesellschafter und Geschäftsführer der Beschwerdeführerin.

Im Zuge einer Außenprüfung wurde festgestellt, dass die Überlassung eines Doppelwohnhauses an die beiden Gesellschafter-Geschäftsführer nicht deshalb erfolgt sei, um Einnahmen zu erzielen, sondern um ihnen einen Vorteil zuzuwenden und es somit diesbezüglich an einer wirtschaftlichen Tätigkeit fehle. Die Anschaffung und Herstellung des Gebäudes sei somit nicht für das Unternehmen ausgeführt worden. Das Doppelwohnhaus wäre nicht der Beschwerdeführerin zuzurechnen, sondern den beiden Gesellschafter-

Geschäftsführern. Folglich sei bereits in der Errichtung des Gebäudes eine Vorteilszuwendung an die Gesellschafter-Geschäftsführer zu erblicken.

In den Umsatzsteuerbescheiden wurde der Vorsteuerabzug versagt und die in den streitgegenständlichen Jahren angefallene Umsatzsteuer gutgeschrieben. In den Körperschaftsteuerbescheiden wurden die durch die Beschwerdeführerin getragenen Herstellungskosten die zur Finanzierung aufgenommenen Darlehen steuerlich neutral ausgebucht. In Bezug auf die Haftungsbescheide betreffend Kapitalertragsteuer wurde bereits in der Errichtung des Gebäudes eine Vorteilszuwendung an die Gesellschafter-Geschäftsführer angenommen. Die von der Beschwerdeführerin unmittelbar finanzierten Errichtungskosten wurden folglich als verdeckte Ausschüttung der Kapitalertragsteuer unterworfen.

Gegen die in der Folge vom Finanzamt erlassenen Bescheide wurde am 19. März 2013 Beschwerde erhoben. Dabei argumentierte die Beschwerdeführerin unter anderem, dass die Höhe der Miete, der Baurechtsvertrag und die Übernahme des Gebäudes vom Gesellschafter zum Buchwert, jedenfalls einem Fremdvergleich standhalten würde.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 10.06.2013 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. In der ausführlichen Entscheidung wurde zusammenfassend ausgeführt, dass die Zuordnung des streitgegenständlichen Gebäudes zum wirtschaftlichen Eigentum der Gesellschafter-Geschäftsführer zu erfolgen hat. Ebenso hielten die zwischen der Beschwerdeführerin und den Gesellschafter-Geschäftsführern getroffenen Vereinbarungen keinem Fremdvergleich stand.

Daraufhin brachte die Beschwerdeführerin am 08.07.2013 einen Vorlageantrag ein, in dem ergänzend ausgeführt wurde, dass die Immobilie zu einer fremdüblichen Renditemiete vermietet werde und das wirtschaftliche Eigentum somit bei der Körperschaft liege. Im gegenständlichen Fall lege die Körperschaft durchaus marktkonformes Verhalten an den Tag, da vor allem durch die fremdübliche Renditemiete und durch die notariellen Verträge die auf Einnahmenerzielung gerichtete wirtschaftliche Tätigkeit nachgewiesen werde. Nach Ansicht der Beschwerdeführerin liege eine auf einen Leistungsaustausch abzielende und auf Einnahmenerzielung gerichtete unternehmerische Tätigkeit im Sinne des § 2 UStG vor.

Zuständigkeit:

Gemäß § 323 Abs. 38 erster Satz BAO idF BGBl. I 70/2013 sind die am 31. Dezember 2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen und Devolutionsanträge vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

Entsprechend dieser Übergangsbestimmung fällt die am 31.12.2013 beim unabhängigen Finanzsenat anhängig gewesene Berufung vom 19. März 2013 gegen die nunmehr in den Zuständigkeitsbereich des Bundesfinanzgerichtes und ist von diesem als Beschwerde im Sinn des Art. 130 Abs. 1 BVG zu erledigen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Firma ***Bf1***, ***Bf1Adr*** (Beschwerdeführerin) ist eine im Firmenbuch FN ***123*** eingetragene Gesellschaft mit beschränkter Haftung. Der Geschäftszweig der Beschwerdeführerin ist der Sportartikelhandel. Herr ***Name1***, geb. ***Datum1*** und Frau ***Name2***, geb. ***Datum2*** sind seit dem Jahr 2003 alleinige Gesellschafter und Geschäftsführer der Berufungswerberin.

Mit Kaufvertrag vom 5.9.2005/17.10.2005 erwarb Frau ***Name2*** das Grundstück KG ***1***, EZ ***2***, GST-Nr ***3***, GST-Adresse ***AB***, GST-Fläche 296 m². Mit Kaufvertrag vom 5.9.2005/17.10.2005 erwarb Herr ***Name1*** das angrenzende Grundstück KG ***1***, EZ ***4***, GST-Nr ***5***, GST-Adresse ***CD***, GST-Fläche 331 m².

Mit Baurechtsvertrag vom 5.7.2006 bestellte Frau ***Name2*** zugunsten der ***Bf1*** an der Liegenschaft KG ***1***, EZ ***2***, GST-Nr ***3*** ein Baurecht im Sinne des Baurechtsgesetzes bis zum 5.7.2031. Mit Baurechtsvertrag vom 5.7.2006 bestellte Herr ***Name1*** zugunsten der ***Bf1*** an der Liegenschaft KG ***1***, EZ ***4***, GST-Nr ***5*** ein Baurecht im Sinne des Baurechtsgesetzes bis zum 5.7.2031.

Gemäß Punkt II. dieser beiden Baurechtsverträge ist die Bauberechtigte (Anm: ***Bf1***) unter anderem verpflichtet, auf dem vertragsgegenständlichen Baurechtsgrund ein Gebäude entsprechend den den Baurechtsbestellern (Anm: ***Name2*** und ***Name1***) vorzulegenden und von ihnen zu genehmigenden Bauplänen, bis Ende des Jahres 2006 benutzungsfähig zu errichten und das Bauwerk in gutem und bewohnbaren Zustand zu erhalten.

Im Punkt III. dieser beiden Baurechtsverträge vereinbaren die Vertragsteile, dass das Baurecht ohne Zustimmung der Baurechtsbesteller weder veräußert noch belastet werden darf und dass darüber hinaus den Baurechtsbestellern das Vorkaufsrecht für alle Veräußerungsfälle eingeräumt wird.

Im Punkt IV. dieser beiden Baurechtsverträge verpflichten sich die Baurechtsbesteller, Pfandrechten, welche für Darlehen zur Finanzierung der Errichtungskosten der Gebäude sowie zur nachträglichen Verbesserung oder Reparatur dienen, den Vorrang einzuräumen.

Gemäß Punkt VI. dieser beiden Baurechtsverträge können die Baurechtsbesteller nach ihrer Wahl die Rückgabe der Grundflächen im geräumten Zustand oder die Übernahme der Gebäude in ihr Eigentum verlangen. Im letzteren Fall leisten die Baurechtsbesteller der Bauberechtigten eine Entschädigung in Höhe des im Zeitpunkt des Erlöschens noch vorhandenen Buchwertes der mit ihrer Zustimmung errichteten Gebäude. Die Entschädigungssumme ist zunächst zur Satzfreistellung der Baurechtseinlage sowie zur Zahlung rückständiger Steuern und öffentlicher Abgaben zu verwenden.

Im Jahr 2006 (Wirtschaftsjahr 3/2006 - 4/2007) wurde auf den vertragsgegenständlichen Baurechtsgründen ein Doppelwohnhaus errichtet. Die Fertigstellung erfolgte im Dezember 2006. Laut der vorliegenden Baukostenaufstellung betragen die Herstellungskosten des Gebäudes netto € 821.364,42. Von der ***Bf1*** wurde eine Vorsteuer von € 156.458,17, geltend gemacht. Die Einrichtungsgegenstände für das gegenständliche Doppelwohnhaus wurden nicht durch die ***Bf1***, sondern durch den Gesellschafter angeschafft (Tz 1 des Außenprüfungsberichtes vom 18.2.2013, Seite 3).

Die Finanzierung der Baukosten für das Doppelwohnhaus erfolgte mit Darlehen der Raiffeisen Bausparkasse Gesellschaft mbH und der Raiffeisenbank **Ort1*** registrierte Genossenschaft mit beschränkter Haftung (Tz 1 des Außenprüfungsberichtes vom 18.2.2013, Seite 3). Als Darlehensnehmerin fungiert die ***Bf1***. Die beiden Gesellschafter-Geschäftsführer ***Name2*** und ***Name1*** haben für die Darlehen die Bürgschaft übernommen. Für die Darlehen wurden sowohl auf den Liegenschaften der beiden Gesellschafter-Geschäftsführer KG ***1***, EZ ***2***, GST-Nr ***3*** und KG ***1***, EZ ***4***, GST-Nr ***5*** als auch auf den Baurechtseinlagen KG ***1***, EZ ***6*** und KG ***1***, EZ ***6*** Simultanpfandrechte einverleibt, wobei die Grundbuchseinlage von Frau ***Name2*** als Haupteinlage, die übrigen Grundbuchseinlagen als Nebeneinlagen dienen.

Laut Feststellungen der Betriebsprüfung wurde das Gebäude nie am freien Markt angeboten (Tz 1 des Außenprüfungsberichtes vom 18.2.2013, Seite 4).

Mit Mietvertrag vom 24.4.2007 vermietet die ***Bf1*** das Mietobjekt, nämlich die gesamte für das Grundstück ***5*** errichtete Baurechtseinlage ob Einlagezahl ***4*** Grundbuch ***1*** 196 m² ***Ort1*** mit dem darauf errichteten Wohnhaus mit einer Wohnnutzfläche von ca 196 m² an Herrn ***Name1***, beginnend mit 1. Jänner 2007 auf unbestimmte Zeit um einen monatlichen Mietzins in Höhe von € 1.594,03 zuzüglich der gesetzlichen Umsatzsteuer von derzeit 10%. Mit Mietvertrag vom 24.4.2007 vermietet die ***Bf1*** das Mietobjekt, nämlich die gesamte für das Grundstück ***3*** errichtete Baurechtseinlage ob Einlagezahl ***2*** Grundbuch ***1*** mit dem darauf errichteten Wohnhaus mit einer Wohnnutzfläche von ca. 178 m² an Frau ***Name2***, beginnend mit 1. Jänner 2007 auf unbestimmte Zeit um einen monatlichen Mietzins in Höhe von € 1.447,64 zuzüglich der gesetzlichen Umsatzsteuer von derzeit 10%. Gemäß Punkt IV. der gegenständlichen Verträge

ist der Mietzins monatlich im Vorhinein zur Zahlung fällig und gilt als rechtzeitig bezahlt, sofern der Mietzins bis zum Fünften des jeweiligen Kalendermonats dem noch bekanntzugebenden Konto des Vermieters gutgeschrieben wird. Gemäß Punkt VI. der gegenständlichen Verträge verwendet der Mieter das Mietobjekt zu Wohnzwecken. Gemäß Punkt VII. der gegenständlichen Verträge trägt der Mieter die Kosten der Erhaltung oder Erneuerung der Substanz des Gebäudes. Darüber hinaus verpflichtet sich der Mieter, allfällige Abnützungen des Mietobjektes, welche über das durch den vertragsmäßigen Gebrauch eintretende Maß der Abnutzung hinausgehen, bis zur Zurückstellung des Mietobjektes an den Vermieter fachmännisch beseitigen zu lassen.

Laut Feststellungen der Betriebsprüfung wird das Doppelwohnhaus von den beiden Gesellschaftern, ihren (Ehe-)Partnern und den Kindern bewohnt (Tz 1 des Außenprüfungsberichtes vom 18.2.2013, Seite 3).

2. Beweiswürdigung

Die obigen Sachverhaltsfeststellungen sind aktenkundig. Dagegensprechende Umstände sind nicht ersichtlich.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Gemäß § 2 Abs. 1 zweiter Satz UStG 1994 umfasst das Unternehmen die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinne zu erzielen, fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird. Nicht als gewerbliche oder berufliche Tätigkeit gilt gemäß § 2 Abs. 5 Z 2 UStG 1994 eine Tätigkeit, die auf Dauer gesehen Gewinne oder Einnahmenüberschüsse nicht erwarten lässt (Liebhaberei).

Gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 kann der Unternehmer Vorsteuerbeträge, die von anderen Unternehmern in einer Rechnung für im Inland für sein Unternehmen erbrachte Leistungen gesondert ausgewiesen sind, abziehen.

Nicht als für das Unternehmen ausgeführt gelten nach § 12 Abs. 2 Z 2 lit a UStG 1994 Leistungen, deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben iSd § 20 Abs. 1 Z 1 bis

Z 5 EStG 1988 bzw. §§ 8 Abs. 2 und 12 Abs. 1 Z 1 bis Z 5 KStG 1988 darstellen. Dies gilt auch im Falle der Vermietung von Objekten einer Kapitalgesellschaft an einen Gesellschafter (VwGH 26.03.2007, 2005/14/0091).

Da der private Wohnraum zu den Aufwendungen der Lebensführung zählt, handelt es sich bei der fremdunüblichen Zurverfügungstellung desselben um Einkommensverwendung iSd § 8 Abs. 2 KStG 1988, was eine Versagung des Vorsteuerabzugs nach § 12 Abs. 2 Z 2 lit a UStG 1994 zur Folge hat (VwGH 26.03.2007, 2005/14/0091).

Rechtliche Gestaltungen, die darauf abzielen, Aufwendungen für den Haushalt des Steuerpflichtigen oder für den Unterhalt seiner Familienangehörigen in das äußere Erscheinungsbild einer wirtschaftlichen Tätigkeit zu kleiden, sind steuerlich unbeachtlich. Dies gilt offensichtlich laut VwGH selbst dann, wenn die Vereinbarungen einem Fremdvergleich standhalten sowie unabhängig vom Vorliegen außersteuerlicher Gründe für die gewählte Gestaltung.

Nach § 24 Abs. 1 lit. d BAO werden Wirtschaftsgüter, über die jemand die Herrschaft gleich einem Eigentümer ausübt, diesem zugerechnet.

Grundsätzlich gilt, dass der Grundeigentümer hinsichtlich eines Gebäudes, welches auf dem Grundstück nicht nur zu vorübergehenden Zwecken errichtet wird (d.h. das Gebäude soll auf der Liegenschaft verbleiben) nach dem Grundsatz „superficies solo cedit“, auch am Gebäude (zivilrechtliches) Eigentum erlangt, dass somit das Gebäude (unselbstständiger) Bestandteil des Grund und Bodens wird.

Im vorliegenden Fall ist daher in wirtschaftlicher Betrachtungsweise zu prüfen, ob jemand nach dem Gesamtbild der Verhältnisse über das Gebäude eine Herrschaft ausübt, die wirtschaftlich der Stellung nahekommt, die dem zivilrechtlichen Eigentümer durch das uneingeschränkte Eigentumsrecht zusteht (vgl. VwGH 17.2.1992, 90/15/0117).

Wirtschaftlicher Eigentümer ist idR der zivilrechtliche Eigentümer (VwGH 18.12.1997, 96/15/0151). Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH 17.4.1989, 88/15/0097) ist unbestritten, dass steuerlich und damit auch bewertungsrechtlich ein Gebäude auch einem anderen als dem bürgerlich-rechtlichen Eigentümer zugerechnet werden kann. Ein solcher Fall liegt u.a. vor, wenn die im § 24 Abs. 1 lit. d BAO angeführten Voraussetzungen gegeben sind. Zivilrechtliches und wirtschaftliches Eigentum fallen auseinander, wenn ein anderer als der zivilrechtliche Eigentümer die positiven Befugnisse, die Ausdruck des zivilrechtlichen Eigentums sind, wie insbesondere der Gebrauch, Verbrauch, Veränderung, Belastung und Veräußerung, auszuüben in der Lage ist, und wenn er zugleich den negativen Inhalt des Eigentumsrechtes, nämlich den Ausschluss Dritter von der Einwirkung auf die Sache, auch gegenüber dem zivilrechtlichen Eigentümer, geltend machen kann (vgl. VwGH

28.11.2002, 2001/13/0257). Wobei die Frage der Zurechnung jeweils nach dem Gesamtbild der Verhältnisse des Einzelfalles zu beurteilen ist.

Nach Rössler/Troll, Kommentar zum dt. Bewertungsrecht (s. auch Otto Taucher in Hofmeister/Rechberger/Zitta, Bauten auf fremden Grund, S. 279, in UFS 29.4.2003, RV/1896-L/02) sprechen insbesondere gegen die Anerkennung wirtschaftlichen Eigentums beim Errichter:

- a) die Verpflichtung, das Gebäude nach Ablauf der Vertragsdauer mit geringer Entschädigung oder entschädigungslos dem Grundeigentümer zu überlassen.
- b) das Recht des Grundeigentümers, das Gebäude vor oder nach Ablauf der Vertragsdauer abreißen lassen zu können.

Gemäß § 7 Abs. 2 KStG 1988 ist Einkommen der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den im § 2 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes 1988 aufgezählten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus den einzelnen Einkunftsarten ergeben, und nach Abzug der Sonderausgaben (§ 8 Abs. 4) und des Freibetrages für begünstigte Zwecke (§ 23). Wie das Einkommen zu ermitteln ist, bestimmt sich nach dem Einkommensteuergesetz 1988 und diesem Bundesgesetz.

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.

Die Anschaffung bzw. Herstellung der Gebäude (Doppelwohnhaus) ist rein gesellschaftsrechtlich veranlasst. Die Gebäude dienen nicht der Einkommenserzielung und gehören nicht zum Betriebsvermögen der Beschwerdeführerin.

Hat ein Steuerpflichtiger Aufwendungen für seinen privaten Wohnraum, so sind die Kosten gemäß § 20 Abs. 1 Z 1 und 2 EStG nicht abzugsfähig. Dabei ist nicht entscheidend, ob der Steuerpflichtige hier Wohnraum selbst anschafft, also eine Eigentumswohnung bewohnt, oder aber sich die Wohnmöglichkeit im Rahmen eines Bestandvertrags sichert, mithin Miete an den Eigentümer bezahlt. Lediglich im Bereich der Sonderausgaben ist nach § 18 Abs. 1 Z 3 EStG der Abzug für bestimmte Kosten der Wohnraumschaffung bzw. Wohnraumsanierung möglich.

Nunmehr ist es einheitliche Judikatur, dass das Prinzip der Nichtabzugsfähigkeit nicht durch Maßnahmen umgangen werden kann, die letztlich die private Wohnraumnutzung nur in ein erwerbswirtschaftliches Kleid gießen. Beispielhaft könnten die Eheleute M und F, die eine Wohnung privat erwerben und nutzen wollen, diese durch eine von ihnen gebildete M&F MEG

oder auch eine entsprechende Personengesellschaft erwerben oder errichten lassen und sie dann von dieser anmieten. Steuerlich wird einer derartigen Vorgangsweise allerdings ein Riegel vorgeschoben. Im Ergebnis bleibt es bei der privaten Nutzung, sodass sich keine abzugsfähigen Kosten ergeben.

Eine – in der Praxis durchaus gängige – Alternative ist, dass eine Kapitalgesellschaft, oftmals also eine GmbH, eine Wohnung oder ein Haus erwirbt oder herstellen lässt und das Objekt danach dem Gesellschafter unentgeltlich zur Verfügung stellt, im Rahmen eines Bestandvertrags vermietet oder aber dem Gesellschafter, der dann gleichzeitig Geschäftsführer ist, als Dienstwohnung zur Verfügung stellt.

In allen Varianten stellen sich einerseits Fragen im Körperschaftsteuerbereich, nämlich ob der entstehende Aufwand bei der Gesellschaft abzugsfähig ist, ob allenfalls eine verdeckte Ausschüttung vorliegt, die der KEST zu unterziehen ist und ob ein Sachbezug des Geschäftsführers zu versteuern ist, sowie andererseits im Umsatzsteuerbereich, nämlich ob die Gesellschaft aus den Anschaffungs- oder Herstellungskosten den Vorsteuerabzug geltend machen kann und ob die Miete als Leistung der Umsatzsteuer zu unterziehen ist.

Betrachtet man nun die Rechtslage und die dazu ergangene Rechtsprechung, so zeigt sich, dass die Rechtslage im Ergebnis seit Jahren unverändert ist und sich auf wenige Normen des KStG (§§ 7 Abs. 2, 8 Abs. 1 und 2) und des UStG (§ 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG) gründet.

Wirtschaftlicher Eigentümer ist idR der zivilrechtliche Eigentümer. Zivilrechtliches und wirtschaftliches Eigentum fallen auseinander, wenn ein anderer als der zivilrechtliche Eigentümer die positiven Befugnisse, die Ausdruck des zivilrechtlichen Eigentums sind (Gebrauch, Verbrauch, Belastung, Veräußerung), auszuüben in der Lage ist, und wenn er zugleich den negativen Inhalt des Eigentumsrechtes, nämlich den Ausschluss von der Einwirkung auf die Sachen, auch gegenüber dem zivilrechtlichen Eigentümer, auf Dauer, dh auf die Zeit der möglichen Nutzung, geltend machen kann (vgl die bei Ritz, BAO-Kommentar Tz 3 zu § 24 zit Rsp).

Wie der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 16. Mai 2007, 2005/14/0083, ausgeführt hat, umfasst notwendiges Betriebsvermögen jene Wirtschaftsgüter, die objektiv erkennbar zum unmittelbaren Einsatz im Betrieb bestimmt sind und ihm tatsächlich dienen. Ein Wirtschaftsgut, das objektiv erkennbar privaten (bzw. gesellschaftsrechtlichen) Zwecken dient oder objektiv erkennbar für solche Zwecke bestimmt ist, stellt notwendiges Privatvermögen dar. Solche Wirtschaftsgüter können nicht zum gewillkürten Betriebsvermögen werden. Es ist zu unterscheiden zwischen jederzeit im betrieblichen Geschehen (zB durch Vermietung) einsetzbaren Gebäuden einer Kapitalgesellschaft einerseits und deren Gebäuden, die schon ihrer Erscheinung nach (etwa besonders repräsentatives Gebäude oder speziell auf die Wohnbedürfnisse des Gesellschafters abgestelltes Gebäude) für die private Nutzung durch den Gesellschafter bestimmt sind, andererseits.

In diesen Fällen, in denen sowohl die Anschaffung oder Herstellung der Immobilie als auch die Nutzungsüberlassung gesellschaftsrechtlich veranlasst sind, ordnet der VwGH jedoch die Immobilie der außerbetrieblichen Sphäre der Gesellschaft zu, was wirtschaftliches Eigentum der Gesellschaft voraussetzt (vgl Brügger, KStR 2013: verdeckte Ausschüttung an der Wurzel; Kein Rückgriff mehr auf die außerbetriebliche Sphäre der Gesellschaft, SWK 12/2013, 609 und die dort angeführte Judikatur).

Die Fälle, in denen eine Immobilie von einer Kapitalgesellschaft angeschafft oder hergestellt und an einen Gesellschafter zu Wohnzwecken vermietet wird, sollen ohne Rückgriff auf das Institut der außerbetrieblichen Sphäre gelöst werden. Dabei steht das wirtschaftliche Eigentum an der Immobilie im Mittelpunkt der Überlegungen.

Anhaltspunkte für das Vorliegen von wirtschaftlichem Eigentum der beiden Gesellschafter-Geschäftsführer können der VwGH-Rechtsprechung zur Zurechnung des Leasinggutes entnommen werden. Der VwGH hat insbesondere in folgenden Fällen die Zurechnung des Leasinggutes an den Leasingnehmer bestätigt (vgl Brügger, KStR 2013: verdeckte Ausschüttung an der Wurzel; Kein Rückgriff mehr auf die außerbetriebliche Sphäre der Gesellschaft, SWK 12/2013, 609 und die dort angeführte Judikatur):

Es ist zumindest mit hoher Wahrscheinlichkeit zu erwarten, dass das Leasinggut auch nach Ablauf der Grundmietzeit dauerhaft beim Leasingnehmer verbleibt, etwa weil mit Ausübung einer Kaufoption durch den Leasingnehmer (Nichtausübung der Kaufoption wäre „gegen jede Vernunft“, Optionsausübung als „einzige wirtschaftlich vernünftige Vorgehensweise“), eines Andienungsrechts durch den Leasinggeber oder einer Verlängerung der Mietdauer zu rechnen ist. Für den Erwerb des Leasingguts durch den Leasingnehmer nach Ablauf der Grundmietzeit kann z. B. sprechen, dass der vereinbarte Ausübungspreis einer Kaufoption lediglich einem Anerkennungspreis gleichkommt und somit unter dem erwarteten Verkehrswert des Leasingguts nach Ablauf der Grundmietzeit liegt.

Das trifft im gegenständlichen Fall zu.

1. Das Baurecht darf ohne Zustimmung der Baurechtsbesteller weder veräußert noch belastet werden.
2. Den Baurechtsbestellern wurde das Vorkaufsrecht für alle Veräußerungsfälle eingeräumt.
3. Beim Erlöschen des Baurechts können die Baurechtsbesteller nach ihrer Wahl die Rückgabe der Grundflächen im geräumten Zustande oder die Übernahme der Gebäude in ihr Eigentum verlangen.
4. Im letzteren Fall leisten die Baurechtsbesteller der Bauberechtigten eine Entschädigung in Höhe des im Zeitpunkt des Erlöschens noch vorhandenen Buchwertes (€ 411.000,00) der mit ihrer Zustimmung errichteten Gebäude, wobei die Entschädigungssumme zunächst zur

Satzfreistellung der Baurechtseinlage sowie zur Zahlung rückständiger Steuern und öffentlicher Abgaben zu verwenden ist.

Aber auch wenn dies nicht der Fall ist und der Ausübungspreis einer Kaufoption dem erwarteten Verkehrswert des Leasingguts nach Ablauf der Grundmietzeit entspricht, kann die Optionsausübung aus anderen Gründen mit hoher Wahrscheinlichkeit zu erwarten sein, z. B. aufgrund hoher Vorleistungen, weil das Leasinggut (Gebäude) für die Betriebsausübung unbedingt benötigt wird, weil das Leasinggut (Gaszähler) vom Leasingnehmer auch nach Ablauf der Grundmietzeit benötigt wird und eine andere Verwertung mit Schwierigkeiten verbunden wäre (Abmontieren einer Vielzahl von Gaszählern) oder weil es sich beim Leasinggut um ein Wohnhaus handelt, das nach den Vorstellungen des Leasingnehmers auf dessen Grund und Boden errichtet wurde.

Das trifft im gegenständlichen Fall zu.

1. Die Baurechtsgründe befinden sich sowohl im zivilrechtlichen als auch im wirtschaftlichen Eigentum der beiden alleinigen Gesellschafter-Geschäftsführer.
2. Die Gebäude wurden entsprechend den, den Baurechtsbestellern vorzulegenden und von ihnen zu genehmigenden Bauplänen errichtet.
3. Beim gegenständlichen Wirtschaftsgut handelt es sich um ein Doppelwohnhaus, das von den beiden Gesellschafter-Geschäftsführern zu Wohnzwecken verwendet wird.

Dem Leasingnehmer kommen sowohl das Risiko der Wertminderung als auch die Chance der Wertsteigerung zu.

Auch das trifft im gegenständlichen Fall zu.

1. Für die zur Finanzierung der Gebäude aufgenommenen Darlehen haben die beiden Gesellschafter-Geschäftsführer die Bürgschaft übernommen.
2. Für die Darlehen wurden sowohl auf den Liegenschaften der beiden Gesellschafter-Geschäftsführer KG ***1***, EZ ***2***, GST-Nr ***3*** und KG ***1***, EZ ***4***, GST-Nr ***5*** als auch auf den Baurechtseinlagen KG ***1***, EZ ***6*** und KG ***1***, EZ ***6*** Simultanpfandrechte einverleibt.
3. Die beiden Gesellschafter-Geschäftsführer haben sich verpflichtet, Pfandrechten, welche für Darlehen zur Finanzierung der Errichtungskosten der Gebäude sowie zur nachträglichen Verbesserung oder Reparatur dienen, den Vorrang einzuräumen.
4. Die beiden Gesellschafter-Geschäftsführer als Mieter tragen die Kosten der Erhaltung oder Erneuerung der Substanz des Gebäudes und haben sich verpflichtet, allfällige Abnützungen des Mietobjektes, welche über das durch den vertragsmäßigen Gebrauch eintretende Maß der

Abnutzung hinausgehen, bis zur Zurückstellung des Mietobjektes an den Vermieter fachmännisch beseitigen zu lassen.

5. Beim Erlöschen des Baurechts können die Baurechtsbesteller nach ihrer Wahl die Rückgabe der Grundflächen im geräumten Zustand oder die Übernahme der Gebäude in ihr Eigentum verlangen.

6. Im letzteren Fall leisten die Baurechtsbesteller der Bauberechtigten eine Entschädigung in Höhe des im Zeitpunkt des Erlöschens noch vorhandenen Buchwertes (€ 411.000,00) der mit ihrer Zustimmung errichteten Gebäude, wobei die Entschädigungssumme zunächst zur Satzfreistellung der Baurechtseinlage sowie zur Zahlung rückständiger Steuern und öffentlicher Abgaben zu verwenden ist.

Auf Grund der oben angeführten Ausführungen liegt im gegenständlichen Fall wirtschaftliches Eigentum der Gesellschafter-Geschäftsführer an den Gebäuden (Doppelwohnhaus) vor.

Darüberhinaus wird bemerkt, dass folgende Umstände gegen eine fremdübliche Nutzungsüberlassung sprechen:

1. Die Gebäude wurden entsprechend den, den Baurechtsbestellern vorzulegenden und von ihnen zu genehmigenden Bauplänen errichtet.
2. Das Baurecht darf ohne Zustimmung der Baurechtsbesteller weder veräußert noch belastet werden.
3. Den Baurechtsbestellern wurde das Vorkaufsrecht für alle Veräußerungsfälle eingeräumt.
4. Im Fall der Übernahme der Gebäude in ihr Eigentum leisten die Baurechtsbesteller der Bauberechtigten eine Entschädigung in Höhe des im Zeitpunkt des Erlöschens noch vorhandenen Buchwertes (€411.000,00) der mit ihrer Zustimmung errichteten Gebäude, wobei die Entschädigungssumme zunächst zur Satzfreistellung der Baurechtseinlage sowie zur Zahlung rückständiger Steuern und öffentlicher Abgaben zu verwenden ist.
5. Für die zur Finanzierung der Gebäude aufgenommenen Darlehen haben die beiden Gesellschafter-Geschäftsführer die Bürgschaft übernommen.
6. Für die Darlehen wurden sowohl auf den Liegenschaften der beiden Gesellschafter-Geschäftsführer KG ***1***, EZ ***2***, GST-Nr ***3*** und KG ***1***, EZ ***4***, GST-Nr ***5*** als auch auf den Baurechtseinlagen KG ***1***, EZ ***6*** und KG ***1***, EZ ***6*** Simultanpfandrechte einverleibt.
7. Die beiden Gesellschafter-Geschäftsführer haben sich verpflichtet, Pfandrechten, welche für Darlehen zur Finanzierung der Errichtungskosten der Gebäude sowie zur nachträglichen Verbesserung oder Reparatur dienen, den Vorrang einzuräumen.

8. Die Mietverträge vom 24.4.2007 enthalten keine Bestimmungen über Kündigung oder Auflösung des Mietverhältnisses.

9. Die beiden Gesellschafter-Geschäftsführer als Mieter tragen die Kosten der Erhaltung oder Erneuerung der Substanz des Gebäudes und haben sich verpflichtet, allfällige Abnützungen des Mietobjektes, welche über das durch den vertragsmäßigen Gebrauch eintretende Maß der Abnutzung hinausgehen, bis zur Zurückstellung des Mietobjektes an den Vermieter fachmännisch beseitigen zu lassen.

Im vorliegenden Fall liegt somit auf Grund der obigen Ausführungen, weder ein wirtschaftliches Eigentum der Beschwerdeführerin an den Gebäuden (Doppelwohnhaus) vor, noch gibt es eine fremdübliche Vertragsgestaltung. Das Instrument der „Renditemiete“ wird im gegenständlichen Fall zur Klärung der Frage, bei wem das wirtschaftliche Eigentum liegt, nicht mehr benötigt.

Der Vorsteuerabzug ist daher zu versagen und im Hinblick auf die verrechneten Mieten ist die bisher angefallene Umsatzsteuer gutzuschreiben.

Aufwendungen, wie Absetzung für Abnutzung, Fremdkapitalzinsen, Versicherungen und der Baurechtszins stellen keine Betriebsausgaben dar. Die Mietentgelte sind nicht als Betriebseinnahmen anzusetzen.

Gemäß § 93 Abs. 1 EStG 1988 wird bei inländischen Einkünften aus Kapitalvermögen die Einkommensteuer durch Steuerabzug erhoben (Kapitalertragsteuer). Dies gilt nicht für die in § 27a Abs. 2 genannten Einkünfte. Gemäß Abs. 2 Z 1 der genannten Bestimmung liegen Inländische Einkünfte aus Kapitalvermögen vor bei Einkünften aus der Überlassung von Kapital (§ 27 Abs. 2), wenn sich die auszahlende Stelle (§ 95 Abs. 2 Z 1 lit b) im Inland befindet. Bei Einkünften aus der Überlassung von Kapital gemäß § 27 Abs. 2 Z 1, § 27 Abs. 5 Z 7 und Zinsen aus Geldeinlagen bei Kreditinstituten und aus sonstigen Forderungen gegenüber Kreditinstituten liegen auch dann inländische Einkünfte aus Kapitalvermögen vor, wenn der Schuldner der Kapitalerträge Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz im Inland hat oder inländische Zweigstelle eines ausländischen Kreditinstituts ist. Als Geldeinlagen bei Kreditinstituten gelten auch von Kreditinstituten treuhändig oder zur Verwaltung aufgenommene Gelder, für deren Verlust sie das wirtschaftliche Risiko tragen.

Gemäß § 27 Abs. 2 Z 1 lit a EStG 1988 gehören zu den Einkünften aus der Überlassung von Kapital Gewinnanteile (Dividenden) und sonstige Bezüge aus Aktien oder Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung.

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.

Ob eine gesellschaftsrechtliche Veranlassung gegeben ist, wird anhand eines Fremdvergleiches ermittelt, wobei Verträge zwischen Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern an jenen Kriterien gemessen werden, die für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen entwickelt wurden (siehe EStR 2000, Rz. 1127 ff., und vgl. VwGH 3.8.2000, 96/15/0159; VwGH 26.2.2004, 99/15/0053; VwGH 31.5.2005, 2000/15/0059; VwGH 16.12.2009, 2005/15/0058; VwGH 19.10.2011, 2008/13/0046; VwGH 5.9.2012, 2010/15/0018).

Die Vereinbarung muss demnach nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen werden. Die genannten Anforderungen an Verträge oder sonstige Rechtsbeziehungen zwischen der Körperschaft und ihrem Anteilsinhaber müssen kumulativ (VwGH 18.12.2008, 2006/15/0208) sowie im Zeitpunkt des behaupteten Vertragsabschlusses (VwGH 8.2.2007, 2004/15/0149) vorliegen.

Maßstab für das Ausmaß einer verdeckten Ausschüttung ist der Fremdvergleich, d.h., der verwirklichte Sachverhalt ist mit einem Vorgang, wie er unter Wegdenken der Eigentümereigenschaft oder der Nahebeziehung üblich wäre, zu vergleichen.

Da die Gebäude (Doppelwohnhaus) den beiden Gesellschafter-Geschäftsführern zuzurechnen sind (wirtschaftliches Eigentum der Gesellschafter-Geschäftsführer), ist bereits in der Errichtung der Gebäude eine Vorteilszuwendung an die Gesellschafter-Geschäftsführer zu erblicken. Es findet eine verdeckte Ausschüttung an der Wurzel statt, was zur Folge hat, dass sämtliche mit den gegenständlichen Gebäuden zusammenhängende Vorteilszuwendungen (einschließlich Anschaffungskosten der Gebäude) der Kapitalertragsteuer zu unterwerfen sind.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

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.

Zur gegenständlichen Rechtsfrage existiert umfangreiche und eindeutige Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes. Von dieser wird im vorliegenden Erkenntnis nicht abgewichen. Aus diesem Grund ist die Revision nicht zuzulassen.

Salzburg, am 11. Dezember 2024