

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Martin C. WITTMANN in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Mag. Michaela Eva Moosbrugger, Elisabethstraße 5, 8010 Graz, über die Beschwerde vom 25. August 2016 gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Umgebung (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 15. Juni 2016 bzw vom 17. Juni 2016, Steuernummer ***BF1StNr1***, betreffend Wiederaufnahme Feststellung Gruppenträger (GT) 2012 und 2013, Aufhebung gemäß § 299 BAO des Feststellungsbescheides GT 2014, Feststellungsbescheid GT 2012-2014, Haftungsbescheid KEST 2012-2014, KöSt-Bescheid Gruppe 2012-2014, Wiederaufnahme USt 2012 und 2013, Aufhebung gemäß § 299 BAO des USt-Bescheides 2014, USt 2012-2014 sowie betreffend USt-Festsetzung 02/2015-09/2015, gemäß § 253 BAO gegen den Bescheid betreffend USt 2015 vom 28.8.2019 gerichtet, zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde wird hinsichtlich USt 2012 sowie hinsichtlich USt 2015 abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe ist den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

- II. Die Beschwerde wird im Übrigen gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Seitens der ***14*** GmbH (im Folgenden: Bf) wurde ein Wohnobjekt errichtet und an den Alleingesellschafter DI (FH) ***2*** (im Folgenden DAM) vermietet.

Laut belangter Behörde sei bei den Investitionen auf die speziellen Bedürfnisse des Mieters eingegangen worden und sei weder die Vertragsgestaltung noch die Miete fremdüblich. Das Finanzamt habe daher Liebhaberei bzw eine Wurzelausschüttung festgestellt.

Die Bf hat gegen nachfolgend genannte Bescheide am **25.8.2016 Beschwerde** erhoben:

1. jeweils vom 15.6.2016 betr **WA Feststellung Gruppenträger (GT) 2012 und 2013**
2. vom 15.6.2016 betreffend **Aufhebung** § 299 des Feststellungsbescheides **GT 2014**
3. jeweils vom 15.6.2016 betreffend **Feststellungsbescheid GT 2012-2014**,
4. vom 15.6.2016 betreffend **Haftungsbescheid KEST 2012-2014**
5. jeweils vom 17.6.2016 betreffend **KöSt-Bescheid Gruppe 2012-2014**
6. jeweils vom 15.6.2016 betreffend **WA USt 2012 und 2013**
7. vom 15.6.2016 betreffend **Aufhebung** § 299 des **USt-Bescheides 2014**
8. jeweils vom 15.6.2016 betreffend **USt 2012-2014**
9. jeweils vom 15.6.2016 betreffend **USt-Festsetzung 02/2015-09/2015**

Mit Schriftsatz vom **2.11.2023** erstattete die **Bf Ergänzungen** zum Vorlageantrag. Betreffend der WA-Bescheide führte sie insb aus, dass nach Aussage des USO-Prüfers Rudolf ***3*** der alleinige Grund für die AP der Bau des Einfamilienhauses ***11*** 2 gewesen sei. Damit sei bereits klaggestellt, dass die belangte Behörde bereits vor Beginn der AP davon gewusst habe. Es könne sich hier um keine neue Tatsache handeln. Der stV der Bf sei versichert worden, dass sie bereits vollständig Einsicht in den Verwaltungsakt gehabt habe.

Betreffend der KöSt/KESt-Bescheide führte die Bf aus, dass selbst wenn in casu eine verdeckte Gewinnausschüttung (im Folgenden: vGA) an der Wurzel vorliege, bei richtiger wirtschaftlicher Betrachtung/Ermittlung des Verrechnungskontos des Gesellschafters ein positiver Saldo vorliege und damit keine KESt anfallen könne.

Die **belangte Behörde ergänzte** den **Vorlagebericht** an das BFG. Darin führte diese – auf das Wesentlichste zusammengefasst – aus, dass im Zuge der USO keine Details, wie insb Laufzeit, Baurechtsvereinbarungen oder gegenseitige Verpflichtungen thematisiert worden seien. Ein Sachbezug sei nicht einmal im ohnehin nachträglich erstellten Mietvertrag thematisiert worden, sondern erst in Gesprächen mit dem Prüfer Stefan ***4*** LL.M. MA MSc und zwar zu jenem Zeitpunkt, als klar gewesen sei, dass der vereinbarte Mietpreis nicht annähernd in der berechneten Renditemiete Deckung finde. Betreffend die späte Unterzeichnung des Baurechtsvertrages entspreche die verfahrensggst Gestaltung der Nutzungsüberlassung nicht

den strengen Kriterien der Angehörigenjudikatur. Zum anderen sei der Wille, wonach die Bf und nicht DAM wirtschaftlicher Eigentümer des Gebäudes sein solle, nicht lückenlos zur Geltung gekommen, da gegenüber den ausführenden Firmen ausschließlich DAM und nie ein anderer Vertreter bspw ein Prokurist in Erscheinung getreten sei. Der AP lägen Belege vor, auf denen die Familie DAM als Auftraggeberin aufscheine (zB Auftrag an Firma ***5*** Wohnkultur oder Erstellung Gartenplan durch Firma Peter ***6***).

Die von DAM mit sich selbst getroffenen Vereinbarungen erfüllten aufgrund der späten Unterfertigung nicht annähernd das Erfordernis einer ausreichenden Publizität. Davor angeblich getroffene mündliche Vereinbarungen seien dazu nicht geeignet und wären mangels Klarheit anzuzweifeln (zB Aktennotiz von Ende März 2015 mit Fragezeichen versehen). Kein fremder Dritter würde auf einem ihm nicht gehörenden Grundstück um mehr als 2,5 Mio Euro ein Gebäude planen und errichten, ohne über einen rechtsgültigen Baurechtsvertrag zu verfügen. Selbst wenn dieser Baurechtsvertrag nicht erst nach Gebäudfertigstellung unterzeichnet worden sei, hätte kein fremder Immobilieninvestor dieses Projekt zu den vereinbarten Konditionen finanziert, da sei innerhalb der vereinbarten 32-jährigen Laufzeit eine Refinanzierung des eingesetzten Kapitals nicht möglich. Eine von der Bf ins Treffen geführte nachträgliche Verlängerung der Baurechtszeit sei aufgrund des Rückwirkungsverbotes und der Unmöglichkeit der Rückgängigmachung einer bereits bewirkten vGA unzulässig.

Zur von der Bf zitierten BFG-Entscheidung RV/7102731/2013 vom 5.8.2016, die auf VwGH 12.12.2007, 2006/15/0123 sowie 25.6.2014, 2010/13/0105, hinweise, entgegnete das Finanzamt, dass für die Zuordnung des wirtschaftlichen Eigentums an den Mieter der Liegenschaft sehr wohl Raum bleibe. In der Baurechtsvereinbarung sei vorgesehen, dass die Immobilie im Jahr 2046 ins Eigentum von DAM übergehe. Deshalb sowie aufgrund der Tatsache, dass die Wertentwicklung einer Immobilie eng mit dem Schicksal des Grundstückes verbunden sei, könnten diesbzgl Chancen und Risiken nahezu zur Gänze DAM zugerechnet werden.

AUßENPRÜFUNGSBERICHT VOM 15.6.2016

Mit AP-Bericht vom 15.6.2016 wurde die AP betreffend USt und KöSt 2012-2014 abgeschlossen.

Sofern nicht unter den nachfolgenden Überschriften (USt, KöSt, KESt, Wiederaufnahme) behandelt, führt der AP-Bericht aus wie folgt:

Im **Mietvertrag** vom **8.1.2016** sei eine monatliche Zahlung vereinbart und für den Fall eines Verzuges eine 8%ige Verzugsverzinsung über dem Basiszinssatz festgelegt worden. Hiezu hält die AP fest, dass das Mietverhältnis laut Vertrag am 1.1.2015 begonnen habe, die erste Mietzahlung aber erst im Juni 2015 rückwirkend einbezahlt worden sei. Neben der Tatsache, dass zunächst ein zu niedriger Betrag (inkl USt statt exkl USt) verrechnet worden sei, erscheine

es daher in Bezug auf einen Fremdvergleich interessant, dass auf die Zahlung von Verzugszinsen verzichtet worden sei. Mehr noch wäre der Vermieter gem Punkt 2.2.1 des Mietvertrages bereits bei einem 8-tägigen Zahlungsverzug zur sofortigen Vertragsauflösung berechtigt gewesen. Unter fremden Dritten wären daher bei einer fast halbjährigen Verspätung der Zahlung zumindest Mahngebühren verrechnet worden.

Auch könne folgende Tatsache als Indiz dafür gewertet werden, dass das Einfamilienhaus gänzlich nach den Wünschen und Anforderungen von DAM erbaut und eingerichtet worden sei, nämlich die unter Punkt 2.2 des Mietvertrages vereinbarte Kündigungsklausel aber auch bzgl der 3-monatigen Kündigungsfrist. Es werde in diesem Absatz darauf hingewiesen, dass „... sowohl der Mieter als auch ...“ – und dann fehle die Nennung des Vermieters – den Vertrag unter Einhaltung der Frist kündigen könnten. Während also der Mieter ohnehin über einen Zeitraum von 10 Jahren auf eine Kündigung verzichtet habe, wäre es für die Bf juristisch problematisch, den Mietvertrag vorzeitig zu kündigen. Diese Ansicht werde durch die Höhe der Herstellungskosten sowie die Exklusivität der Einrichtungsgegenstände untermauert.

Um festzustellen, ob es sich beim Vermietungsmodell durch die Bf aus steuerrechtlicher Sicht um eine Einkunftsquelle handle, sei seitens der AP auf Basis vorliegender Eckdaten eine **Prognoserechnung** erstellt worden.

• Investitionssumme Gebäude:	2.444.193,49 Euro
• Investitionssumme Einrichtung:	177.200,92 Euro
• Investitionssumme Außenanlage:	60.000,66 Euro
• Davon betrieblich genutzt:	30%
• Leerstellungsrisikoaufwand:	4%
• Instandhaltungskosten:	13%
• Verwaltungskosten:	2%
• Jährliche Indexanpassung:	2%
• Höhe der Miete:	2.800,00 Euro

Aus dem Ergebnis der Prognoserechnung gehe hervor, dass es sich bei der Vermietung des Einfamilienwohnhauses nach den Kriterien der LVO um keine Einkunftsquelle handle. Es ergäben sich demnach folgende negative Gesamtergebnisse:

- -44.828,- Euro: 20 Jahre nach Beginn der Vermietung (2015-2034)
- -44.828,- Euro: 23 Jahre nach erstem Kostenanfall (2012-2034)

Ergänzend zu den Daten der Prognoserechnung hat die AP hinsichtlich der Frage, welche Rendite ein Investor aus einer solchen Investition generieren könne, noch weitere Feststellungen getroffen:

- Liquidationserlös: 421.366,18 Euro (25% des Bauwertes)

- Kalkulationszinssatz: 2,5%
- Nutzungsdauer: 32 Jahre (Ende des Baurechts)

Als Ergebnis einer dynamischen Investitionsrechnung geht die AP davon aus, dass ein Investor diese Investition nicht tätigen würde, da sich ein negativer Kapitalwert iHv -906.114,- Euro ergäbe. Konkret wäre von einer Annuität, also einem jährlichen Fehlbetrag iHv -41.471,- Euro auszugehen und die Amortisationsdauer würde mit 40 Jahren weit über der durch den Baurechtsvertrag vereinbarten Nutzungsdauer liegen.

Auch auf Basis einer statischen Investitionsrechnung, bei der nur vom Zeitpunkt der Errichtung bzw dem ersten Vermietungsjahr ausgegangen werde, ergäben sich für die konkrete Investition durchwegs negative Parameter. So ergäbe sich aus der Gegenüberstellung der Erlöse und Kosten ein Verlust iHv jährlich -47.155,- Euro. Die Rentabilität des Projektes würde - 2,51% betragen und es käme auf Grund der jährlichen negativen Ergebnisse bei dieser statischen Berechnungsmethode niemals zur Amortisation der Investition.

Zur Renditemiete, um zu überprüfen, ob sich die ggst Immobilie für eine fremdübliche, marktkonforme Nutzungsüberlassung eigne, führt der AP-Bericht aus, dass die Renditemiete jene Miete sei, mit der für das eingesetzte Kapital die durchschnittliche Rendite einer Immobilienveranlagung in dieser Lage erreicht werde. Im ggst Fall errechne sich die aus Sicht der Bf zur Refinanzierung ihrer Investition erforderliche Renditemiete auf Basis des umgekehrten Ertragswertverfahrens wie folgt:

Bodenwert:	0,00
Herstellkosten:	1.876.976,55 Euro (70% der gebuchten Kosten)
Liquiditätserlös:	469.244,14 Euro (25% des Bauwertst)
Investitionssumme:	1.407.732,41 Euro
Nutzungsdauer:	32 Jahre (weil ab 2046 keine Mietzahlung mehr)
Liegenschaftszinssatz:	2,5%
Vervielfältiger:	21,85
Gebäudewert/Vervielf.:	64.429,54 Euro
Mietausfallwagnis 2%:	1.552,52 Euro
Instandhaltung 13%:	10.091,37 Euro
Verwaltungskosten 2%:	1.552,52 Euro

Renditemiete p.a.:	77.625,95 Euro
--------------------	----------------

Monatliche Miete:	6.468,83 Euro
-------------------	---------------

Die AP hielt darüber hinaus fest, dass die Einkünfte von DAM im Jahr 2012 15.992,56 Euro, im Jahr 2013 4.006,24 Euro und im Jahr 2014 12.883,06 Euro betragen hätten. Unter Berücksichtigung der Tatsache, dass DAM seit 1.1.2015 vertraglich zu einer monatlichen Mietzahlung iHv 2.800,- Euro zzgl USt und Betriebskosten an die Bf verpflichtet sei, ging die AP davon aus, dass DAM als Privatperson zudem nicht über die nötige Bonität zur Rückzahlung der genannten Beträge verfüge. Diese Argumentation versuche die stV insofern zu widerlegen, als sie darauf hinwies, dass DAM iZm der Einbringung des Einzelunternehmens gem § 13 Abs 1 UmgrStG im Dezember 2004 nach den Bestimmungen des § 16 Abs 5 leg cit eine unbare Entnahme iHv insgesamt 2.410.310,82 Euro getätigt habe. Demnach stammten jene Beträge, die auf das ggst Verrechnungskonto eingezahlt werden, zu einem großen Teil aus dieser Transaktion.

Mangels Vorliegen einer schriftlichen Urkunde und Einräumung von Sicherheiten sowie auf Grund der Tatsache, dass auch keine Verzinsung der Beträge erfolgt sei, habe die AP die verfahrensggst Darlehensgestaltung als nicht fremdüblich beurteilt. Es sei absolut unüblich, Darlehen in derartiger Höhe ohne schriftlichen Vertrag mit den genauen Eckdaten, wie Sicherheiten, bestimmter Rückzahlungstermin, Höhe der Rückzahlungen, etc zu gewähren. Gerade im Hinblick auf das vorliegende Naheverhältnis müsse der Vertrag ausreichend nach außen in Erscheinung treten und die wesentlichen Vertragsbestimmungen müssten mit genügender Deutlichkeit fixiert sein, damit er als fremdüblich angesehen werden könne.

ZUR UMSATZSTEUER

Das Finanzamt erließ **Bescheide** jeweils vom **15.6.2016** betreffend **USt 2012-2014** sowie betreffend **USt-Festsetzung 02/2015-09/2015** und verwies begründend auf die mit der AP durchgeführte Nachschau bzw auf die daraus resultierenden Feststellungen gem Niederschrift und AP-Bericht.

Dagegen erhob die Bf (nach Fristverlängerungen) mit Schriftsatz vom **25.8.2016** **Beschwerde**. Darin führt sie begründend unter Verweis auf VwGH 10.2.2016, 2013/15/0284, aus, dass „im Bereich der Überlassung von Wohngebäuden durch eine Körperschaft an ihre Gesellschafter in rechtlicher Hinsicht mehrere dem VSt-Abzug allenfalls entgegenstehende Konstellationen zu unterscheiden [sind]. Der Vorgang kann einerseits eine verdeckte Ausschüttung darstellen und ggf zum Ausschluss des VSt-Abzuges nach § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG führen. In diesem Fall kommt besondere Bedeutung der Angemessenheit der Miete zu. Der Vorgang kann sich aber andererseits auch als bloße Gebrauchsüberlassung darstellen, die nicht als wirtschaftliche

(unternehmerische) Tätigkeit einzustufen ist. Um bei der Überlassung des Gebrauches das Vorliegen einer unternehmerischen Tätigkeit ausschließen zu können, kommt entscheidendes Gewicht dem Gesamtbild der Verhältnisse zu. Ein (moderates) Abweichen des tatsächlich vereinbarten vom fremdüblichen Mietentgelt kann daher für sich allein nicht dazu führen, eine Tätigkeit als nichtunternehmerisch einzustufen. (...) Abgesehen davon wäre eine abstrakte Renditeberechnung dann gerechtfertigt, wenn es für das von der Bf errichtete Mietobjekt keinen funktionierenden Mietenmarkt gäbe. (...) Wenn der VwGH im Erk 23.2.2010, 2007/15/0003, auf die Renditeerwartung eines „marktüblich agierenden Immobilieninvestors“ als Vergleichsmaßstab abgestellt hat, dann war damit jene Rendite gemeint, die üblicherweise aus dem eingesetzten Kapital durch Vermietung erzielt wird“.

Eine vGA könne im vorliegenden Fall keinesfalls vorliegen, hat doch der VwGH in st Rsp entschieden, dass einem Geschäftsführer eine angemessene Entlohnung gebühre, sodass es hinsichtlich der Wertung als vGA in erster Linie auf die Angemessenheit der Gesamtausstattung der Entlohnung ankomme (Verweis auf VwGH 2009/13/0141: „Grundsätzlich ist darauf hinzuweisen, dass einem Geschäftsführer auch ohne Vorliegen einer Vereinbarung eine angemessene Entlohnung gebührt, sodass es hinsichtlich der Wertung eines Geschäftsführerbezuges – samt einer allfälligen Nutzung einer Dienstwohnung – als verdeckte Ausschüttung nicht auf formelle Vereinbarungen, sondern in erster Linie auf die Angemessenheit der „Gesamtausstattung“ der Entlohnung ankommt“). Die Geschäftsführerbezüge von DAM in Geld lägen bei 2.000,- Euro. Zähle man nun zur bisherigen Sachleistung (Überlassung PKW, für die es ebenfalls keine formelle Vereinbarung gebe, ca 1.000,- bis 1.500,- Euro) noch die jetzige Sachleistung (Differenz zwischen der bezahlten Miete und der „Renditemiete“, also 2.200,- Euro) hinzu, ergebe sich ein Gesamtbezug von rund 5.700,- Euro. Selbst dieser Betrag sei für die Entlohnung eines Geschäftsführers eines Unternehmens in dieser Größe nicht überhöht und überschreite noch nicht die Grenze der Fremdüblichkeit.

Die Bf führt ins Treffen, dass eine solche isolierte abstrakte Renditeberechnung in casu aufgrund der Tatsache, dass es einen funktionierenden Mietenmarkt gäbe, gar nicht gerechtfertigt sei. Wenn – wie im ggst Fall – die angemessene „Gesamtausstattung“ des Bezugs nicht überschritten werde, stehe die Entgeltlichkeit des Sachbezugs der Zurverfügungstellung der Liegenschaft zu Wohnzwecken außer Frage. Liege USt-lich ein steuerlich anzuerkennender Mietvertrag vor, so stehe auch ein VSt-Abzug zu, weil eine unternehmerische Tätigkeit (= eine nachhaltige, einnahmenorientierte Aktivität, vgl *Ruppe/Achatz*, UStG⁶, 2024, § 2, Tz 8) zu unterstellen sei. Betreffend mangelhafte Rechnungen verwies die Bf auf die WA-Beschwerde bzw auf Rz 1831 UStR.

Die belangte Behörde wies die Beschwerde mit **Beschwerdevorentscheidungen** jeweils vom **8.11.2016** ab. In der gesonderten Bescheidbegründung vom 9.11.2016 leitet das Finanzamt aus dem VwGH-Erk 2009/13/0141 anders als die Bf ab, ob eine über den vereinbarten Geschäftsführerbezug hinausgehende Nutzungsüberlassung als vGA zu qualifizieren wäre. Im konkreten Beschwerdefall sei zu keinem Zeitpunkt angedacht gewesen, einen Teil des Geschäftsführerbezuges als vGA zu qualifizieren. Vielmehr hält das Finanzamt fest, dass die in den Streitjahren verbuchten Geschäftsführerbezüge von DAM gar nicht ausgereicht hätten, um die vereinbarten Mietzahlungen bewerkstelligen zu können. Bzgl des zu niedrigen Geschäftsführerbezuges sei festzuhalten, dass in Fällen, in denen ein Gesellschafter einer Körperschaft seine Arbeitskraft unentgeltlich bzw zu unangemessen niedriger Entlohnung zur Verfügung stelle, eine steuerlich nicht relevante Nutzungseinlage vorliege (Verweis auf *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger*, KStG 1988, § 8, Tz 40).

Gegen das Argument der Bf, wonach sowohl das dem Gesamtbild der Verhältnisse als auch die Angemessenheit der Miete für ein USt-lich anzuerkennendes Mietverhältnis spreche, führte die belangte Behörde aus, dass umfangreiche Berechnungen und Ermittlungen, die in Tz 1 des AP-Berichtes dargestellt und auch in der Begründung zur KöSt-BVE vertiefend thematisiert worden seien, ein anderes Bild ergäben. Demnach liege ggst weder ein funktionierender Mietenmarkt vor, noch würde die vereinbarte Miete einem Investor genügen und nach den Kriterien der LVO könne auch nicht von einer Einkunftsquelle ausgegangen werden. Zudem habe es in den Streitjahren keine Vereinbarungen bzgl eines Sachbezuges gegeben. Da dieser Ansatz erst im Zuge der AP thematisiert worden sei und auch die vertragliche Gestaltung zum Zeitpunkt des behaupteten Vertragsabschlusses nicht den strengen Kriterien der Angehörigenjudikatur entsprochen habe, seien jene Investitionen, für die die Bf VSt-Beträge begehrt, DAM zuzurechnen. Darüber hinaus verwies das Finanzamt auf das VwGH-Erk 30.4.2015, Ra 2014/15/0015, wonach eine verlustträchtige (objektiv nicht ertragsfähige) Vermietung einer Eigentumswohnung, auch wenn es sich dabei um eine unternehmerische Tätigkeit handelt, vor dem Hintergrund des Unionsrechtes als (zwingend) steuerfreie Grundstücksvermietung nicht der USt unterliegt und kein Recht auf VSt-Abzug vermittelt.

Mit Schriftsatz vom **7.12.2016** beantragte die Bf die **Vorlage** der Beschwerde **an das BFG** und führte insb zum funktionierenden Mietenmarkt betreffend die verfahrensggst Liegenschaft – über das bisherige Beschwerdevorbringen hinausgehend – aus, dass die m²-Preise für eine Vermietung einzelner Teilobjekte laut Einschätzung des Maklers um 15,- Euro liegen würden. Es stünden auch KFZ-Abstellplätze zur Verfügung, außerdem gute Synergieeffekte (Arzt, Rechtsanwalt, Steuerberater, Versicherungsmakler usw). Überdies könne die Bf das Objekt auch zur Gänze (und nicht nur den bisherigen Büroanteil) selbst nutzen. Das Haus müsse also nicht zwangsläufig nur Vermietungszwecken dienen. Der Umbau in kleinere Einheiten sei ohne großen zeitlichen und finanziellen Aufwand machbar. Die ***7*** Immo GmbH (100%-ige

Tochtergesellschaft der Bf) habe 2016 die Errichtung eines Bürogebäudes in ***8***, ***8*** Hauptstraße ***9***, ***10*** Graz, geplant. Laut der stV sei es frühestens 2018 fertig gestellt worden. Selbst dann sei nicht sicher, ob dieses auch groß genug sei, da das Wachstum der ***7***-Gruppe schwer abschätzbar sei und die Größe des Bürogebäudes jetzt geplant werden müsse und dann nicht mehr so ohne Weiteres erweiterbar sei. Die Bf hätte also jedenfalls mehrere Optionen, sollte das Objekt nicht weiter an DAM vermietbar sein.

Laut dem Finanzamt könne dem Beschwerdevorbringen hinsichtlich der mangelhaften Rechnungen (UID-Nummer) nunmehr stattgegeben werden. Der VwGH verweise diesbzgl (vgl VwGH 29.05.2018, Ra 2016/15/0068) auf die zusätzliche Relevanz der materiellrechtlichen Voraussetzungen. Diese seien nach Ansicht der belangten Behörde iZm den ggst Geschäftsfällen erfüllt.

ZUR KÖRPERSCHAFTSTEUER

Am **15.6.2016** erließ das Finanzamt die **Feststellungsbescheide GT 2012-2014** und begründete diese mit Verweis auf Niederschrift und AP-Bericht. Am **17.6.2016** erließ die belangte Behörde (gem § 295 Abs 1 BAO abgeänderte) **KöSt-Bescheide Gruppe** für die Jahre **2012-2014**.

Dagegen erhob die Bf (nach Fristverlängerungen) mit Schriftsatz vom **25.8.2016 Beschwerde**. Begründend führte die Bf aus, dass die Bf am ***11*** 2 ein Gebäude mit 505 m² errichtet habe. Der Bau dieses Einfamilienhauses mit Büroanteil habe im Jahr 2013 begonnen, die davor auftretenden Kosten betrafen die Planung. Die provisorische Fertigstellung sei Ende 2014 erfolgt, eine Fertigstellungsanzeige an die Baubehörde sei frühestens 2018, also 2 Jahre nach der endgültigen Fertigstellung des Projektes ***11*** 2, erfolgt. Die gesamten Anschaffungskosten inkl Einrichtung netto hätten per 31.12.2014 2.225.781,30 Euro und per 31.12.2015 2.681.395,07 Euro betragen. Das Grundstück stehe im Eigentum von DAM und sei der GmbH mittels Baurechtsvertrag überlassen worden. Die Büroräumlichkeiten im Keller (im Streitzeitraum 2012-2015 mit ca 155 m² genutzt) verfügten über einen eigenen Eingangsbereich. Das Haus sei in den Hang gebaut, daher sei der Keller ebenerdig betretbar. Der Wohnbereich umfasse eine Fläche von ca ***9*** m², zusätzlich würden zumindest bis zum letzten Streitjahr 2016 noch einige Flächen im Bürobereich auch privat genutzt, daher habe sich zum damaligen Zeitpunkt 2016 eine Nutzung für Wohnzwecke im Ausmaß von 350 m² ergeben. Eine Verschiebung dieser m²-Verteilung für den Kellerbereich sei aber jederzeit möglich. Der Wohnbereich werde DAM zur ausschließlichen privaten Nutzung überlassen, die Garagen würden sowohl betrieblich als auch privat verwendet, ebenso die aktivierte Einrichtung. Das „Poolhaus“ – wie im Bericht zur AP unter Tz 1 erwähnt – (gemeint sei wohl der Swimmingpool) werde nicht überlassen, da es nicht von der Bf angeschafft und aktiviert, sondern privat von DAM finanziert worden sei.

Dass sich bei der Errichtung des ggst Hauses in Hanglage die Errichtungskosten erhöhten, liege auf der Hand. Auch eine anspruchsvolle architektonische und bauliche Gestaltung mache das Objekt nicht außergewöhnlich, zumal es in Graz viele gleichartig anspruchsvolle Büro- und Wohnhäuser gebe, die nicht von den Errichtern selbst genutzt würden. Für die Vermietung eines Einfamilienhauses in dieser Kategorie und in dieser Lage gebe es vielleicht keinen allzu großen potentiellen Mietermarkt, allerdings sei darauf geachtet worden, dass die Wohnung ohne übermäßigen Aufwand in 1 bis 3 gesondert vermietbare Büroeinheiten umgebaut werden könne, für die es dann jedenfalls einen größeren funktionierenden Mietenmarkt in Graz gebe.

Zum Mietvertrag sei zu sagen, dass dieser mündlich bereits Ende 2014 abgeschlossen worden sei, die schriftliche Ausfertigung habe sich nicht zuletzt deshalb verzögert, da sich auch die Fertigstellung des Hauses verzögert habe und daher bis Ende 2015 nicht ganz klar gewesen sei, ob die Differenz der ursprünglichen Miete laut Mietvertrag zur „Renditemiete“ über einen Sachbezug ausgeglichen oder ob die Miethöhe selbst noch verändert werden sollte. Letztendlich sei es bei der ursprünglich vereinbarten Miete geblieben, die Renditemiete habe allerdings erst mit Erstellung des Mietvertrages und (fast) gänzlicher Fertigstellung der Immobilie Anfang 2016 realistisch ermittelt werden können. Der Baurechtsvertrag, welcher ebenfalls Ende 2014 mündlich vorgelegen sei, sei gleichzeitig (also Anfang 2016) beim Rechtsanwalt in Auftrag gegeben worden. Daraus resultiere auch die spätere Erstellung des schriftlichen Baurechtsvertrages: Der Anwalt habe einfach länger gebraucht als die GmbH, die den Mietvertrag – nach Mustern – selbst erstellt habe. Das Mietverhältnis habe mit 1.1.2015 begonnen, die Miethöhe laut Mietvertrag betrage netto 2.800,- Euro. Die Miete sei erstmals Mitte Juni 2015 – rückwirkend für das erste Halbjahr – überwiesen worden. Seitdem werde die Miete monatlich bezahlt. Die nachträgliche Mietzahlung Mitte 2015 sei ebenfalls auf die verzögerte Fertigstellung zurückzuführen. Daraus entstehe wohl keine Fremdunüblichkeit (Verweis auf BFG 18.11.2015, RV/3100919/2010). Auch ein fehlender schriftlicher Mietvertrag in der Anfangszeit führe nach diesem oben zitierten BFG-Erk nicht zur Negierung des Vertragsverhältnisses. Das Gebäude sei zT nach den Vorstellungen des zukünftigen Mieters errichtet worden. Dass Bauwerke allenfalls nach den Vorstellungen und Wünschen des zukünftigen Mieters errichtet würden, sei im Übrigen eine im Geschäftsleben nicht unübliche Vorgangsweise (Verweis auf VwGH 2005/15/0013) und vermöge insoweit eine Fremdunüblichkeit nicht aufzuzeigen. Die ursprüngliche zu niedrige Zahlung der Miete (es sei nur die Nettomiete überwiesen worden) sei auf ein „Kommunikationsmanko“ zwischen DAM und der stV zurückzuführen. Die Berechnung der „Renditemiete“ sei nach dem umgekehrten Ertragswertverfahren erfolgt, da dieses von der Rsp bereits mehrfach als zulässiges und taugliches Verfahren gewertet worden sei (Verweis auf UFS 24.8.2007, RV/0540-L/04). Die Laufzeit des Mietvertrages sei vom Finanzamt unter Verweis auf die Laufzeit des Baurechtsvertrages mit nur 32 Jahren angenommen und die Miethöhe bei 2.800,- Euro laut Mietvertrag belassen worden. Genau genommen hätte die Behörde ihre Prognose- und

Renditeberechnungen mit einer Laufzeit – wie in der Judikatur sonst auch anerkannt – von 80 Jahren und der dem Mietverhältnis zugrunde gelegten Renditemiete (Miete laut Mietvertrag plus Sachbezug) durchführen müssen. Mit der Thematik, dass der Mietvertrag laut st Rsp des VwGH isoliert betrachtet werden müsse und nicht in einer Gesamtheit mit dem Baurechtsvertrag (Verweis auf VwGH 4.9.2014, 2011/15/0135) habe sich die Abgabenbehörde gar nicht befasset und daher ihren Berechnungen eine zu kurze Laufzeit zugrunde gelegt (gefestigte VwGH-Rsp zum Thema isolierte Betrachtung und Beurteilung des Mietvertrages, auch wenn das Mietobjekt durch Baurecht erworben worden sei, Verweis auf VwGH 2011/15/0135 und 0136 sowie 2001/15/0151). DAM leiste einerseits Miete in Geld laut Mietvertrag, andererseits Miete in Form eines Sachbezuges. DAM habe bis dato aus historischen Gründen (hohes passivseitiges Verrechnungskonto in der Vergangenheit aufgrund einer unbaren Entnahme gem § 16 Abs 5 Z 2 UmgrStG) ein sehr niedriges Geschäftsführergehalt und wollte dieses vor allem aus privaten/familiären bzw aus geschäftlichen/geschäftsinernen Gründen nicht zu sehr erhöhen. Der fehlende Sachbezug sei auch bereits in der Lohnverrechnung – rückwirkend ab 1.7.2015 – berücksichtigt worden. Die Bewohnbarkeit des Hauses sei im ersten Halbjahr 2015 noch sehr eingeschränkt gewesen und die volle Miete wäre wohl nicht gerechtfertigt gewesen. Die DAM-Bezüge in Geld lägen im Streitzeitraum 2012-2016 und sicherlich einige Jahre darüber hinaus bei 2.000,- Euro. Zähle man nun zum bisherigen Sachbezug – Überlassung PKW, für den es ebenfalls keine formelle Vereinbarung gebe, von ungefähr 1.000,- bis 1.500,- Euro im Streitzeitraum 2012-2016 – und sicherlich einige Jahre darüber hinaus einen Sachbezug (Differenz zwischen der Geldmiete von 2.800,- Euro und der gesamten Miete/Renditemiete von 5.500,- Euro, also ca. 2.700,- Euro) hinzu, ergebe sich ein Gesamtbezug von rund 6.200,- Euro. Selbst bei diesem Betrag sei für die Entlohnung eines Geschäftsführers eines Unternehmens dieser Größe die Grenze der Fremdüblichkeit noch nicht erreicht.

Bei der Annahme der belangten Behörde der Vermietung des Wohnungsbereichs als Liebhaberei iSd LVO habe sie eine zu geringe Laufzeit (Problematik isolierte Betrachtung Mietvertrag) und eine zu geringe Miete (nämlich nur jene laut Mietvertrag) zugrunde gelegt. Abgesehen davon würde der Liquidationserlös (der, gehe man von einer isolierten Betrachtung des Mietvertrages aus, nicht relevant sei) und die Abschreibung der Außenanlage mit einem für die Bf nicht nachvollziehbaren Wert angesetzt. Die im AP-Bericht im Fließtext angeführten Zahlen und Daten stimmten zT nicht mit jenen in den Excel-Berechnungsblättern überein.

Wenn man nun diese beiden für die Bf nicht nachvollziehbaren Zahlen außer Acht lasse und die beiden anderen angesprochenen Prämissen richtigstelle und damit eine Laufzeit von 80 Jahren zu Grunde lege und die Miete von 5.500,- Euro ansetze, komme man zum Ergebnis, dass nicht nur unter dem Gesichtspunkt der LVO ein positives Gesamtergebnis jedenfalls erwirtschaftbar sei (und das bereits ab dem 3. Jahr), sondern auch die Rentabilität mit über 4,80 % durchaus den Erwartungen eines fremden Investors entspreche und der Kapitalwert bereits nach 36 Jahren positiv sei (Berechnungen Beilagen 3 bis 9 zur Beschwerde).

Daher liege das wirtschaftliche Eigentum, ganz unabhängig von einer etwaigen Renditemiete – sowohl nach Rz 637ff der KStR als auch nach der Judikatur des VwGH – jedenfalls bei der Körperschaft.

Jud bzw hL einerseits und Verwaltungspraxis (KStR 2013, Rz 637) andererseits kämen bei einer Wurzelausschüttung aus Sicht des mietenden Anteilseigners zu einem vollkommen unterschiedlichen Ergebnis. Der VwGH verwende den Begriff „vGA an der Wurzel“ nämlich nur als Synonym für außerbetriebliches Vermögen, damit beziehe sich dieser Terminus nach dem Verständnis des VwGH einzig und allein auf die Frage der Qualifikation eines Wirtschaftsguts als außerbetriebliches Vermögen auf Ebene der betreffenden Körperschaft (Verweis auf *Marschner/Renner*, Die Verwirrnisse um Mietverhältnisse zwischen Körperschaften und ihnen Nahestehenden, GeS 2013, 458). Bejahe man wie der VwGH die Möglichkeit der Existenz einer außerbetrieblichen Vermögenssphäre einer Körperschaft, so könne mit der Zuordnung eines Wirtschaftsguts zu dieser Sphäre keine vGA iSd § 8 Abs 2 KStG möglich sein. Diese Bestimmung finde nämlich nur auf Betriebsvermögen Anwendung. Auch die Berufung auf § 7 KStG könne zu keiner vGA nach § 8 KStG führen (vgl hier *Schaunig*, Das Mysterium der verdeckten Ausschüttung „an der Wurzel“, taxlex 2014, 304). Zusammenfassend: Nach der Jud dürfte nur die Differenz zwischen einem etwaig zu niedrigem Mietzins (inklusive Sachbezug) und der fremdüblichen Miete zu einer vGA führen. Eine solche Differenz existiere hier aber nicht.

Zinsen Verrechnungskonto: Es habe ein Verrechnungskonto von DAM gegeben. Dieses habe von Beginn an (2004 bis 2011) buchhalterisch einen passivseitigen Saldo, in den Prüfungsjahren 2012 bis 2014 einen aktivseitigen und im Jahr 2015 wieder einen passivseitigen gehabt. Die Sparkonten hätten, um zu „besseren“ Zinsen kommen zu können, auf Personen und nicht auf Kapitalgesellschaften lauten müssen. Lediglich im Jahr 2012 wäre das Verrechnungskonto kurzfristig auf die Aktivseite verrutscht (für diese Berechnungen s Beilagen 1 und 2 zur Beschwerde). Somit hätte das Verrechnungskonto nur im Jahr 2012 verzinst werden dürfen. Diese Überlegungen habe die Abgabenbehörde trotz Offenlegung des Sachverhaltes nicht angestellt und damit die Sach- und Rechtslage verkannt.

Mit **Beschwerdevorentscheidungen** jeweils vom **8.11.2016** wies die belangte Behörde die Beschwerden gegen die Feststellungsbescheide GT 2012-2014 ab. In der zusätzlichen Bescheidbegründung vom 9.11.2016 führte sie aus, dass der von der Bf genannte Baurechtsvertrag erst am 4.2.2016 unterzeichnet worden sei, obwohl die Planungen für dieses Gebäude bereits 2012 begonnen hätten. Die von der Bf finanzierte Einrichtung sei auf die Bedürfnisse von DAM zugeschnitten gewesen, dieser habe laut ZMR das Wohnhaus mit seiner Familie bereits am 5.12.2014 bezogen. Während der ebenfalls nachträglich erstellte Mietvertrag über die Nutzungsüberlassung des Gebäudes zumindest einen Zusatz enthalte, in dem auf einen zuvor bereits geschlossenen mündlichen Vertrag verwiesen werde, fehle im

Baurechtsvertrag ein derartiger Hinweis. Eine grundbücherliche Absicherung des vereinbarten Baurechtes sei erst am 15.7.2016, also nach Abschluss der beschwerdeggst AP, erfolgt.

Der Kellerbereich verfüge zwar über einen eigenen Eingang, laut Plan sei dieser aber auch über eine Stiege vom Wohnbereich zugänglich. DAM und seine damalige Ehefrau (im Jänner 2015 wurde sein erstes Kind geboren und im Juli 2016 sein zweites) können diesen Bereich daher nicht nur wie dargestellt im Umfang von 30 m² benutzen, sondern bei Bedarf auch zur Gänze darüber verfügen. In der Buchhaltung der Bf habe die AP sehr wohl Rechnungen (zB ER 75/14 vom 20.10.2014, ER 9866 vom 1.12.2014) mit Verweisen auf ein Poolhaus vorgefunden und dieser Gebäudeteil spiele auch im Plan zur Verlegung der angeschafften Pflastersteine eine wesentliche Rolle. Es könne somit festgestellt werden, dass die entsprechenden Kosten nicht zur Gänze von DAM privat finanziert worden seien.

Die Tatsache, dass die Bf die hohen Gesamtkosten des als „Projekt ***11***“ bezeichneten Bauvorhabens mit einer vorhandenen Hanglage des Grundstückes begründe, stelle für das Finanzamt eine zu oberflächliche Begründung dar, wie der Hinweis, wonach es nicht außergewöhnlich wäre, wenn eine Gesellschaft ein architektonisch und baulich anspruchsvolles Gebäude errichte, das sie in der Folge nicht selbst nutze. Im Zuge der AP sei festgestellt worden, dass jene 350 m², die im Streitzeitraum 2012-2016 und einige Jahre darüber hinaus als Wohnfläche genutzt würden, zu einem m²-Preis von 18,48 Euro vermietet werden müssten, um innerhalb der durch den Baurechtsvertrag vorgegebenen Laufzeit von 32 Jahren die getätigten Investitionen refinanzieren zu können. Durch die Vermietung von Büroflächen wäre dieser durch die Kosten der Umbauarbeiten zusätzlich erhöhte m²-Preis keinesfalls zu erzielen.

Hinsichtlich der Modalitäten der ggst Nutzungsüberlassung hält die belangte Behörde fest, dass die von der Bf gewählte Vorgangsweise mehrfach den Kriterien der Angehörigenjudikatur widerspreche. Bei der Ende 2014 zwischen DAM als Geschäftsführer und DAM als Alleingesellschafter mündlich geschlossenen Vereinbarung komme kein mündlich geschlossener Vertrag nach außen zum Ausdruck, noch könne von einem eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt ausgegangen werden, wenn erst mehr als ein Jahr nach Bezug des überlassenen Wohngebäudes am 8.1.2016 Details niedergeschrieben würden und die Bf selbst in ihrer Beschwerde erwähnte, dass selbst zu diesem Zeitpunkt noch nicht klar gewesen sei, in welcher Höhe eine Miete verlangt werden sollte und wie eine etwaige Renditemiete festzusetzen wäre. DAM habe monatliche Geschäftsführerbezüge iHv 2.000,- Euro erhalten, obwohl er an die Bf Mietzahlungen iHv 2.800,- Euro zu entrichten gehabt habe. Die Idee, die am 8.1.2016 schriftlich festgesetzte Miethöhe um einen Sachbezug zu ergänzen, habe die Bf erst im Zuge der AP vorgebracht. Diese Argumentation stelle ein weiteres Indiz für eine fremdunübliche Vorgehensweise dar und hinterlasse den Eindruck, die nachträglichen Anpassungen hätten lediglich den Zweck, eine Zurechnung der Investitionskosten an DAM bzw eine vom Finanzamt angenommene vGA an der Wurzel abzuwenden. Die Kriterien einer vGA

seien bereits zum Zeitpunkt des behaupteten Geschäftsabschlusses erfüllt und könnten insofern nicht nachträglich beeinflusst werden, als eine einmal bewirkte vGA nur bis zum Bilanzstichtag jenes Jahres, in dem sie verwirklicht wurde, mit steuerlicher Wirkung beseitigt werden könnte (Verweis auf VwGH 25.11.2009, 2007/15/0196). Letztendlich gelte auch für vGAen das dem Steuerrecht immanente Rückwirkungsverbot (VwGH 8.11.1983, 83/14/0101).

Es erscheine der belangten Behörde daher als unangebracht, dass die Bf unter Verweis auf BFG 18.11.2015, RV/3100919/2010, von einer anhand des Gesamtbildes der Verhältnisse marktkonformen Vermietung ausgehe.

Den von der Bf geforderten 80-jährigen Betrachtungszeitraum (Verweis auf VwGH 4.9.2014, 2011/15/0135) könne die belangte Behörde nicht teilen, zumal im dortigen Fall – anders als in casu – der zugrunde liegende Mietvertrag von der Abgabbehörde hinsichtlich Publizität, Klarheit und Fremdüblichkeit nicht ausreichend überprüft worden sei. Darüber hinaus sehe die LVO für – wie verfahrensggt – kleine Vermietungen einen Beobachtungszeitraum von 20 Jahren vor, wie eine 66,67-jährige Nutzungsdauer (1,5%). Gem Baurechtsvertrag sollte die von der Bf errichtete Immobilie im Jahr 2046 (also im 33. Jahr) in das Eigentum von DAM übergehen.

Es sei zwar richtig, dass die Vermietung des Wohnungsbereiches unter Zugrundelegung der von der Bf übernommenen Prämissen iSd LVO ein negatives Gesamtergebnis von 44.828,- Euro ergebe. Nicht richtig sei, dass bei der Berechnung des negativen Kapitalwertes iHv 906.114 Euro kein Liquidationserlös abgezogen worden sei. In den als Beilage zum AP-Bericht ausgewiesenen Daten zur Prognose- und Investitionsrechnung werde entsprechend einer Vereinbarung im Baurechtsvertrag diesbzgl 1/4 des Bauwertes berücksichtigt. Richtig sei demnach auch, dass die von der Bf getätigte Investition in der gewählten Form eine negative Rentabilität von 2,51% aufweise. Unter Punkt 3.3 des vorgelegten Baurechtsvertrages sei geregelt worden, dass gem § 9 Baurechtsgesetz (BauRG) eine Entschädigung iHv 1/4 des vorhandenen Bauwertes zu leisten sei. Wohlwissend, dass sich dieser Betrag in 32 Jahren nicht mehr am Neuwert der Immobilie orientieren werde, sei in der Prognose- und Investitionsrechnung diesbzgl zu Gunsten der Bf 1/4 der Investitionen in das Wohngebäude (1.705.442,72 Euro) berücksichtigt worden. Da jedoch im Jahr 2046 die komplette Immobilie in das Eigentum von DAM übergehe, wäre es an dieser Stelle angebracht, 1/4 der in den Streitjahren ausgewiesenen Gesamtgebäudekosten iHv 2.436.346,83 Euro anzusetzen. Eine diesbzgl Neuberechnung würde in der Prognoserechnung und der dynamischen Investitionsrechnung keine Änderungen bewirken, in der statischen Investitionsrechnung jedoch zu einer „Verbesserung“ der Rentabilität von -2,51 auf -1,98 führen. Bzgl der Abschreibungsbeträge für die Außenanlagen sei anzumerken, dass diesbzgl eine 15-jährige Nutzungsdauer angenommen worden sei.

Hinsichtlich der Entscheidung der belangten Behörde, von einer Ausschüttung der Investitionskosten an der Wurzel auszugehen, sei entgegen den Beschwerdeausführungen

nicht ausschließlich der Rechtsmeinung des BMF geschuldet. Vielmehr sei festzuhalten, dass sich der Sachverhalt in casu anders darstelle, als in den von der Bf dargestellten Literaturmeinungen. Wie bereits dargelegt, sei auf Grund der nach den strengen Kriterien der Angehörigenjudikatur zum behaupteten Vertragsabschluss nicht anzuerkennenden mündlichen Vereinbarungen die Immobilie in den Streitjahren nicht nur wirtschaftlich, sondern auch rechtlich DAM zuzurechnen gewesen. Zum anderen vertrete der VwGH (bspw 12.12.2007, 2006/15/0123 und 25.6.2014, 2010/13/0105), dass bei der Beurteilung des wirtschaftlichen Eigentums insb auf die Frage abzustellen sei, wem die Chance von Wertsteigerungen und wem das Risiko von Wertminderungen zukomme. Letztlich habe sich nicht nur das Grundstück seit 2012 im Besitz von DAM befunden, sondern es sei darüber hinaus auch vorgesehen, dass die Immobilie im Jahr 2046 ins Eigentum von DAM übergehe. Deshalb und insb unter Berücksichtigung der Tatsache, dass die Wertentwicklung einer Immobilie eng mit dem Schicksal des Grundstückes verbunden sei, könnten diesbzgl Chancen und Risiken großteils DAM als Alleingesellschafter zugerechnet werden (Verweis auf Punkt 2.2. Mietvertrag vom 8.1.2016 betreffend Kündigungsmöglichkeiten: vergessene Nennung der Vermieterin).

Bzgl der getroffenen Feststellung zur fehlenden Verzinsung privater Ein- und Auszahlungen vom Verrechnungskonto argumentiere die Bf, die entsprechenden Beträge seien zwischenzeitig treuhänderisch auf Konten gebucht worden, die DAM zuzurechnen gewesen seien. Maßgeblich bei der Prüfung einer Treuhandschaft sei die Parteienabsicht und der Zweck des Rechtsgeschäftes (idR Auftragsverhältnis, auf das §§ 1002 ff ABGB anzuwenden seien, OGH 10 Ob 309/02t). Nach § 24 Abs 1 lit b und c BAO würden zu treuen Händen übereignete bzw erworbene Wirtschaftsgüter dem Treugeber zugerechnet (Verweis auf *Jappel*, Treuhandschaften, 81 ff). Die steuerliche Anerkennung eines Treuhandverhältnisses folge dabei den allgemeinen Grundsätzen der Anerkennung von Rechtsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen (Verweis auf UFSW 29.11.2005, RV/0216-W/05). Obwohl immer wieder hohe Geldbeträge vom Verrechnungskonto der Bf auf private Konten umgebucht worden seien, sei dies nach Angaben der Bf stets ohne schriftliche Vereinbarungen und Sicherstellungen erfolgt. Eine derartige Vorgehensweise wäre unter fremden Dritten nicht denkbar gewesen. Zwar seien die über das Verrechnungskonto entnommenen Beträge an sich nicht als Ausschüttung zu qualifizieren, weil diese Summen in der Buchhaltung als Verbindlichkeit gegenüber DAM als Alleingesellschafter ausgewiesen gewesen seien, jedoch habe es sehr wohl an einer fremdüblichen Verzinsung gefehlt. Die in der Folge angenommene vGA für die Jahre 2012 bis 2014 könne daher nicht durch nachträgliche Buchungen im Jahr 2015 rückgängig gemacht werden.

Mit Schriftsatz vom **7.12.2016 beantragte** die Bf die **Vorlage** der Beschwerde **an das BFG** und führte begründend – zusätzlich zum bereits in der Beschwerde Vorgebrachten – wie folgt aus: Der Wohnbereich und das Büro befänden sich in unterschiedlichen Stockwerken, ob diese

noch zusätzlich durch eine Tür getrennt seien oder nicht, sei unerheblich, da DAM als Geschäftsführer wohl jedenfalls über einen Schlüssel zu dieser Tür verfügen würde.

Zur Dauer des Baurechtsvertrages sei zu sagen, dass die Bf diese angesichts der VwGH-Jud über die isolierte Betrachtung von Miet- und Baurechtsverträgen bewusst kürzer gewählt habe. Außerdem bestehe ja immer die Möglichkeit, diese nach Ablauf von 32 Jahren zu verlängern.

Betreffend Mietvertrag ergebe sich der Ansatz der 80 Jahre für die Renditeberechnungen sowohl aus der Literatur als auch aus der Judikatur. Die gesetzlich vorgeschriebene Nutzungsdauer von rund 67 Jahren weiche nach der allgemeinen Lebenserfahrung weit von der wirtschaftlichen/technischen Nutzungsdauer von Gebäuden ab. Diese liege bei Einfamilienhäusern zwischen 60 und 80 Jahren, bei neu errichteten und hochwertigen Gebäuden sei diese wohl am oberen Ende der Skala anzusiedeln (Verweis auf BFG 5.8.2016, RV/7102731/2013).

Zum Thema Sachbezug sei anzuführen, dass dieser bereits im Zuge der USO im Jahr 2015 Erwähnung gefunden habe und daher nicht erstmals im Zuge der AP thematisiert worden sei. Die Hinterlegung mit Fragezeichen beim Sachbezug im von der stV dem Finanzamt übermittelten Aktenvermerk sei der Tatsache geschuldet, dass es zum damaligen Zeitpunkt (April 2015) noch keine exakte Höhe desselben gegeben habe. Dies sei dem Prüfer auch so kommuniziert worden. Der Sachbezug könne ja ohnehin erst ab dem Jahr 2015 relevant sein und die diesbzgl Steuererklärungen seien zum Zeitpunkt der AP und über den Streitzeitraum 2016 hinaus bereits eingebracht worden und zur USt veranlagt.

Eine Beurteilung, ob im Jahr 2014 eine vGA bzgl der Immobilie bewirkt worden sei oder nicht, sei aber ohnehin erst nach Ablauf des Bilanzstichtages 2014 möglich (fehlende Fertigstellung und damit auch fehlende tatsächliche Anschaffungskosten, die Basis der Berechnungen sein könnten, Problem der Bewohnbarkeit in der Anfangszeit und damit einhergehend auch die späte konkrete Berechnung des Sachbezuges usw). Tatsächlich sei diese Beurteilung daher seriös wohl erst im Jahr 2016 möglich und nicht schon 2014, wie dies die belangte Behörde meint. Eine Rückgängigmachung einer etwaig vorliegenden vGA könne daher iSd Rsp Ende 2014 gar nicht erfolgen. Damit könne aber auch im Jahr 2014 keine vGA vorliegen. Aus diesem Grunde habe die Bf auch hinsichtlich der Erstellung der schriftlichen Verträge bzw der konkreten Berechnung der Miethöhe auch keine weiteren übereilten Schritte im Jahr 2014 gesetzt. Die AP habe zwar für die Jahre 2012 bis 2014 stattgefunden, aber auch die Behörde habe dafür Informationen, Unterlagen, Daten usw gebraucht, die erst im Jahr 2015 bzw 2016 tatsächlich passiert bzw vorgelegen seien. Eine „isolierte“ Prüfung für die Jahre 2012 bis 2014 sei daher – auch aus der Sicht der Behörde – gar nicht möglich. In Hinblick auf die Zurechnung des wirtschaftlichen Eigentums weise der VwGH explizit darauf hin, dass ein Abweichen des wirtschaftlichen vom zivilrechtlichen Eigentum sehr eng ausgelegt werden müsse und nach

strengen Kriterien zu prüfen sei. Der Normalfall sei daher der Gleichklang von wirtschaftlichem und zivilrechtlichem Eigentum (VwGH 25.6.2014, 2010/13/0105).

ZUM KEST-HAFTUNGSBESCHEID, ZUR AUFHEBUNG NACH § 299 BAO SOWIE zur WIEDERAUFNAHME

Das Finanzamt erließ am **15.6.2016** einen **Haftungsbescheid** für den Zeitraum 2012 bis 2014, da die Bf als Bezugsverpflichtete dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der **KEST** aufgrund vGA aus Nutzungsüberlassung sowie aus dem Verrechnungskonto hafte.

Am selben Tag erließ die belangte Behörde Bescheide über die **Aufhebung** gem **§ 299 BAO** des **Feststellungsbescheides GT 2014** sowie des USt-Bescheides 2014 jeweils vom 26.6.2015 und verwies begründend auf die Ergebnisse der AP.

Ebenso am 15.6.2016 erließ das Finanzamt **Wiederaufnahmebescheide** betreffend die **Feststellungsbescheide GT** für die Jahre 2012 und 2013 sowie betreffend die **USt-Bescheide** 2012 und 2013 und verwies wiederum auf die Ergebnisse der AP.

Mit Schriftsatz vom **22.6.2016** erhob die Bf ua **Beschwerde** gegen den **Haftungsbescheid**. Diese konkretisierte sie mit Schriftsatz vom 25.8.2016, in welchem die Bf ua auch Beschwerde gegen die WA-Bescheide betreffend Feststellungsbescheide GT 2012 und 2013 sowie gegen die Aufhebung gem § 299 des Feststellungsbescheides GT 2014 erhob. Begründend führte sie betreffend **Wiederaufnahme** aus, dass im Jahr 2014 aus der Errichtung des Gebäudes hohe Beträge verbucht und die daraus resultierende VSt geltend gemacht worden seien. Das Finanzamt habe daher im November 2014 die UVA 9/2014 überprüft. Dazu sei das gesamte VSt-Journal dieses Monats und dazu die elf höchsten Rechnungen übermittelt worden. Diese habe das Finanzamt kontrolliert, zT – formal – beanstandet und nach der Korrektur freigegeben. Bereits zu diesem Zeitpunkt habe die belangte Behörde daher von diesem Projekt Kenntnis gehabt. Aus den vorgelegten Rechnungen gehe auch eindeutig hervor, dass es sich um den Bau eines Einfamilienhauses am ***11*** handle. Dass es sich dabei um ein großes Haus handeln müsse, sei alleine schon an den Beträgen der Rechnungen ersichtlich gewesen. Überdies habe sich die zuständige Sachbearbeiterin beim Finanzamt in den Akten auch einen diesbzgl Vermerk („Bau Einfamilienhaus“) gemacht. Weiters habe es im März/April 2015 eine „AP“ betreffend USt 11/2014-01/2015 gegeben. Im Zeitraum 11 und 12/2014 seien Baurechnungen iHv ca 600.000,- Euro enthalten gewesen. In diesen Zeitraum fielen auch die vom Finanzamt in spezieller Weise monierten Rechnungen betreffend Snookertisch, Blattgoldstuckarbeiten und rund 1/3 der Rechnungen der Firma ***32*** living Solutions (zB Teilrechnung Küche). Nach der Nutzung dieses Objekts vom Prüfer befragt, sei ihm seitens der Bf mitgeteilt worden, dass rund 1/3 davon als Büro genutzt werde und der Rest an DAM zu Wohnzwecken überlassen würde. Der diesbzgl Mietvertrag sei bereits im Entwurf vorgelegen,

die Eckdaten seien dem Prüfer mündlich mitgeteilt worden. Eine schriftliche Unterlage dazu habe er nicht abverlangt. Auch die Thematik Baurecht sei mit dem Prüfer kurz erläutert worden. Die AP sei ohne (!) Feststellungen am 23.4.2015 abgeschlossen worden. Am 26.5.2015 sei der Jahresabschluss 2014 in Papierform ans Finanzamt übermittelt worden. Aus diesem sei ersichtlich gewesen, dass das Objekt ***11*** bereits provisorisch fertiggestellt gewesen und aufgrund der Nutzung auf Basis der Teilbenutzungsbewilligung abgeschrieben worden sei (Darstellung auf Konto 220 Projekt ***11*** 2 und nicht mehr auf Konto 710 Anlagen in Bau). Aus dem Anlagenspiegel seien überdies die bis dahin angefallenen Anschaffungskosten iHv 2.225.781,30 Euro (ebenfalls mit der Bezeichnung Projekt ***11*** 2) genau ersichtlich. Das Finanzamt erließ jeweils am 26.6.2015 den Feststellungsbescheid GT 2014, den Bescheid KöSt Gruppe 2014 sowie den USt-Bescheid 2014 erklärungsgemäß.

Betreffend des nicht verzinsten Verrechnungskontos sei dem Finanzamt der gesamte Sachverhalt seit Jahren – und auch jeweils vor Erlassung des KöSt-Bescheides – durch Offenlegung sämtlicher Konten im Jahresabschluss (= Beilage zur Abgabenerklärung bzw Teil der Abgabenerklärung) hinreichend bekannt gewesen. Offengelegtes Faktum sei, dass das Verrechnungskonto zu keinem Zeitpunkt einer Verzinsung unterworfen worden sei (ob mit oder ohne Vereinbarung). Der Wissenstand des Finanzamtes solle sich aus den Abgabenerklärungen samt Beilagen ergeben. Das Finanzamt habe nicht behauptet, dass die zusätzliche Kenntnis der fehlenden schriftlichen Vereinbarung eine geänderte rechtliche Beurteilung durch das Finanzamt ergäben hätte. Anders ausgedrückt wäre die Feststellung über die Verzinsung des Verrechnungskontos mit und ohne schriftliche Vereinbarung darüber in gleicher Weise getroffen worden. Welche Vereinbarung es geben könnte, die eine Verzinsung für das Finanzamt ausgeschlossen hätte, habe es nicht thematisiert. Das heiße mit anderen Worten, dass die Tatsachen über die fehlende Verzinsung des Verrechnungskontos der Abgabenbehörde im übermittelten Jahresabschluss so vollständig offengelegt worden seien, dass sie schon in diesem Verfahren bei vorgenommener rechtlicher Subsumtion zu der im wiederaufzunehmenden Verfahren ergehenden Entscheidung gelangen hätte können.

Hinsichtlich der Feststellung Projekt ***11*** sei dem Finanzamt bis zur Bescheiderlassung sogar noch viel mehr bekannt gewesen als nur der Wissenstand der Abgabenerklärungen. Konkret sei ihm nicht nur bekannt gewesen, dass die Bf ein Gebäude errichte, sondern auch, dass dieses zT als Büro und zT als Wohnung für DAM diene. Es sei sogar die Tatsache bekannt gewesen, dass der Mietvertrag bis dahin nur mündlich vorgelegen und die schriftliche Ausfertigung noch im Entwurfsstadium gewesen sei. Auch die Eckpunkte des Mietvertrages, die sich nicht geändert hätten, seien bekannt gewesen. Wenn die Abgabenbehörde meint, dass die Unterlagen betreffend des Hauses (Pläne und dergleichen) sowie die „fehlenden“ Verträge eine Wiederaufnahme rechtfertigen würden, sei dem aufgrund des oben geschilderten Ablaufs zu widersprechen. Die Baupläne, Grundrisse und Bilder mögen vielleicht die Tatsache, dass es sich um ein größeres Einfamilienhaus handle, untermauern, aber bekannt sei diese Tatsache bereits – wie oben geschildert – lange vorher gewesen. Sogar der Kaufvertrag ***11*** 2 aus

dem Jahr 2012 sei dem Finanzamt bereits vorgelegen, da vom Notar keine Selbstberechnung durchgeführt worden, sondern vielmehr eine Abgabenerklärung erfolgt sei.

Bzgl der Voraussetzungen für eine **Aufhebung** nach **§ 299 BAO** gebe es überhaupt **keinen Hinweis** in der Begründung der Bescheide (auch nicht im AP-Bericht). In letzterem sei lediglich von WA (auch für das Jahr 2014) die Rede.

Neben dem fehlenden Wiederaufnahmegrund rügt die Bf auch, dass die Abgabenbehörde den ihr obliegenden **Ermessensspielraum** falsch gewürdigt bzw ausgelegt habe und damit einen Verfahrensmangel vertreten müsse. Sie habe in der Begründung zwar angeführt, dass das Ermessen unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitsgründen erfolgt sei, allerdings habe sie es verabsäumt, diese genau darzulegen. Gerade auch deshalb, weil die Bf an der Aufklärung des Sachverhalts immer sofort und bereitwillig mitgewirkt und keine Verzögerungen oder Verschleierungen zu vertreten habe; dem Gesamtverhalten des Abgabepflichtigen sei nämlich bei der Ermessensausübung ebenso Gewicht beizumessen (Verweis auf VwGH 93/13/0023). Überdies gehe aus dem Erkenntnis des VwGH vom 10.2.2016, 2013/15/0284, hervor, dass die Abgabenbehörde im dortigen Verfahren nach Durchführung einer die Monate 03-12/2007 betreffenden USO sofort reagiert habe und die VStn aus der Errichtung des Gebäudes, welches dem Geschäftsführer überlassen worden sei, nicht anerkannt habe, wogegen in casu concreto die belangte Behörde auch nach zweimaliger Überprüfung keine Veranlassung für eine Versagung des VSt-Abzugs gesehen habe. Weiters sei für den Zeitraum 11-12/2014 eine unzulässige Wiederholungsprüfung vorgelegen, da die seinerzeitige UVA-Prüfung nicht gem § 144 BAO, sondern gestützt auf § 147 BAO erfolgt sei. Die Verletzung dieses Verbotes sei allerdings laut Judikatur sanktionslos, könne lediglich bei der Ermessensentscheidung, ob tatsächlich eine Wiederaufnahme des Verfahrens vorgenommen werden soll, Berücksichtigung finden.

Betreffend die Aufhebungsbescheide gem § 299 BAO habe das Finanzamt in der Begründung auf den AP-Bericht verwiesen. Dort werde allerdings mit keinem Wort eine Berichtigung nach § 299 BAO erwähnt (und damit auch keinerlei Begründung dafür). Es sei ausschließlich von einer Wiederaufnahme nach § 303 BAO die Rede, auch für das Jahr 2014. Ob und inwieweit die dort ausgeführten Ermessensüberlegungen einerseits auch für die Aufhebung nach § 299 BAO gelten sollen und andererseits dafür überhaupt ausreichend sein könnten, habe die belangte Behörde nicht thematisiert.

Mit **Beschwerdevorentscheidung** vom **9.11.2016** wies die belangte Behörde die Beschwerde betreffend **Haftungsbescheid KEST 2012 bis 2014** ab. Inhaltlich ist diese BVE gleichlautend mit der BVE vom 8.11.2016 betreffend Feststellungsbescheide GT 2012-2014. Darüber hinaus hält sie fest, dass die von der AP angestellte Berechnung des vorgeschriebenen KEST-Betrages 2012-2014 iHv 479.007,23 Euro auf einem 25%-igen KEST-Satz beruhe. Da auch vom Schuldner der

Kapitalerträge oder Dritten übernommene KEST-Beträge KEST-pflichtig gem § 93 Abs 4 Z 3 EStG seien, wäre der abzuführende KEST-Betrag auf insgesamt **33,33%** zu erhöhen (Verweis auf *Grün*, Leitfaden verdeckte Ausschüttung, 54), wenn die KEST von der Gesellschaft getragen werden sollte.

Ebenso mit **Beschwerdevorentscheidung** vom **9.11.2016** wies das Finanzamt die Beschwerde hinsichtlich **Wiederaufnahme** betreffend **Feststellungsbescheid GT 2012 und 2013**, betreffend **USt 2012 und 2013** sowie **Aufhebung** gem **§ 299 BAO** des Feststellungsbescheides GT 2014 und des USt-Bescheides vom 15.6.2016 ab.

Betreffend WA weist das Finanzamt darauf hin, dass diese sehr wohl begründet worden seien und individuell darauf verwiesen worden sei, dass diese auf den Ergebnissen der AP beruhten und Details dem AP-Bericht zu entnehmen seien. Aus den einzelnen Tzn des AP-Berichtes seien die konkreten und detaillierten Argumente betreffend die jeweilige WA ersichtlich.

Dass am Ende des AP-Berichtes auch für die Feststellungen des Jahres 2014 formal auf WA-Gründe und nicht auf Gründe zur Aufhebung nach § 299 BAO hingewiesen worden sei, stelle lediglich einen Formalfehler dar. Sollte der fehlende Hinweis auf § 299 leg cit tatsächlich einen Begründungsmangel darstellen, so könne dieser durch eine einwandfreie Begründung in der Beschwerdevorentscheidung saniert werden (Verweis auf VwGH 17.2.1994, 93/16/0117). Der Wille des Finanzamtes, mit den angefochtenen Bescheiden, auf Basis einer Ermessensübung gem § 20 BAO, den USt-Bescheid 2014 und den Feststellungsbescheid des GT 2014 jeweils vom 26.6.2015 gem § 299 BAO aufzuheben, ergebe sich unmissverständlich und ohne Zweifel aus der Textierung des angefochtenen Bescheides bzw aus dem AP-Bericht.

Bzgl der in der Beschwerde thematisierten Verzinsung des Geschäftsführerverrechnungskontos seien unter Tz 4 des AP-Berichtes die neuen Tatsachen festgehalten, wonach dem Finanzamt nach der elektronischen Abgabe der Feststellungserklärungen des GT zunächst keine Hintergründe darüber bekannt gewesen seien, ob und wenn ja, in welcher Form diesbzgl Vereinbarungen zwischen der Bf und DAM geschlossen worden seien. Laut AP-Bericht habe die Finanzbehörde während der AP Kenntnis darüber erlangt, dass DAM über das ggst Verrechnungskonto immer wieder Privatentnahmen getätigt und in unregelmäßigen Abständen auch wieder Einzahlungen vorgenommen habe. Eine relevante neue Tatsache sei der Umstand, dass es hinsichtlich der Modalitäten bei Privatentnahmen des Alleingesellschafters keinerlei schriftliche Verträge oder mündliche Absprachen über mögliche Obergrenzen der Entnahmen, Verzinsungsmodalitäten, Fristen zur Rückzahlung oder sonstige Bedingungen gebe und von der Bf von DAM für private Entnahmen auch zu keinem Zeitpunkt Sicherheiten abverlangt worden seien. Eine derartige Vorgangsweise wäre unter fremden Dritten nicht denkbar (keine Fremdüblichkeit). Der Argumentation der Bf, wonach der belangten Behörde zu jeder Steuererklärung der Jahresabschluss übermittelt worden sei bzw bereits zu einem früheren Zeitpunkt als jenem der durchgeführten AP über das Projekt

11 Bescheid gewusst (Überprüfung der UVA 09/2014 sowie USO 11/2014 bis 01/2015) habe und der Behörde in der Folge eine Unterlassung zumutbarer Ermittlungsschritte vorzuwerfen sei, entgegnet das Finanzamt, dass gem st Rsp ein allfälliges Verschulden der Behörde an der Nichtausforschung von Sachverhaltselementen (nova reperta), obwohl ausreichende Hinweise für die Notwendigkeit weiterer Ermittlungen vorhanden gewesen seien, eine amtswegige WA nicht ausschliesse (Verweis auf *Ritz*, BAO⁵, § 303, Tz 33 mwN).

Zudem sei zu ergänzen, dass im AP-Bericht, auf den in den WA-Bescheiden verwiesen werde, Informationen betreffend Anteil der betrieblichen Nutzung, Besitzverhältnisse, Nutzungsbedingungen und deren vertragliche Gestaltung als neu hervorgekommene Tatsachen genannt worden seien. Demgegenüber gehe aus den von der Bf genannten zuvor erfolgten punktuellen Überprüfungen bestenfalls die grundlegende Information hervor, dass seitens der Bf ein Einfamilienhaus errichtet (auf Basis der UVA 9/2014) und in der Folge an den Alleingesellschafter vermietet (USO 11/2014-1/2015) werde. USO-Prüfungen dienen in formeller Hinsicht der zeitnahen und konzentrierten Kontrolle der Aufzeichnungen, welche gem § 18 UStG zu führen seien und in materieller Hinsicht der Prüfung der Richtigkeit der Besteuerungsgrundlagen, welche sich auf Grund der UVA ergeben (*Stoll*, BAO, § 151, 1676 ff). Der Prüfungszeitraum könne einen oder mehrere Voranmeldungszeiträume betreffen, die Überprüfung eines vollständigen Veranlagungszeitraumes, die zur endgültigen Beurteilung des ggst komplexen Sachverhaltes unumgänglich sei, dürfe jedoch im Rahmen einer USO-Prüfung nicht erfolgen. Der Behauptung der Bf, es wären idZ die Eckpunkte des zugrundeliegenden mündlichen Mietvertrages detailliert besprochen worden und ein zu diesem Zeitpunkt (April 2015) bereits im Entwurfsstadium vorliegender schriftlicher Vertrag sei nicht angenommen worden, sei die Ausführung jenes Prüfers entgegenzustellen, der die zu Grunde liegende USO durchgeführt habe. Demnach sei zwar darüber gesprochen worden, dass jenes Wohngebäude, für dessen Errichtung in den überprüften UVAen VSt-Beträge begehrt worden seien, an den Alleingesellschafter vermietet werde, tiefergreifende Informationen über entsprechende Nutzungsbedingungen seien jedoch nicht besprochen worden. Insb seien in diesem Gespräch nach Auskunft des USO-Prüfers auch keine Details über Laufzeit, Baurechtsvereinbarungen, gegenseitige Verpflichtungen und dergleichen thematisiert worden. Diese Tatsache werde insofern untermauert, als die Bf in der Beschwerde gegen die KöSt-Bescheide (Seite 3 der KöSt-Beschwerde) ihrerseits anführe, man habe zunächst keinen schriftlichen Mietvertrag erstellen können, da bis Ende 2015 noch keine Klarheit über die Miethöhe geherrscht habe. Darüber hinaus habe man sich selbst zum Zeitpunkt der Vertragsunterzeichnung im Jänner 2016 noch nicht im Stande gesehen, eine zur Refinanzierung dieses Investitionsobjektes notwendige Renditemiete festzulegen. Auch aus einem im Zuge eines Ergänzungsersuchens übermittelten Aktenvermerk der stV gehe lediglich hervor, dass die im Zuge der USO geprüften Rechnungen den Bau eines Einfamilienhauses betreffen, das für eine Miete von 2.800,- Euro zu 2/3 an DAM vermietet werden solle (keine Angaben über die Wohnfläche, daher kein Rückschluss auf die Angemessenheit der Miethöhe). Zudem enthalte der Aktenvermerk bzgl Baurecht und

Sachbezug lediglich Fragezeichen und hinsichtlich des Mietvertrages den Hinweis, dass dieser in schriftlicher Form noch nicht vorliege. Der **USO-Prüfer** habe sehr wohl folgende elektronische und daher nachweisliche und zeitlich zuordenbare **Aktenvermerke** erstellt:
„12.05.2015 Vermietung:

Es wurden von der GmbH sehr hohe Ausgaben für Luxusgüter betreffend eine Gebäudeerrichtung getätigt (s. USO 2014). Die Verwendung dieses Gebäudes sollte überprüft werden (z.B. Vermietung an Gesellschafter, usw.) @SPOL A02,120515@“

„12.05.2015 Ausschüttung:

Bei der USO für 11/2014 - 01/2015 wurden Ausgaben festgestellt, welche event. dem Geschäftsführer zuzurechnen sind. Daher sollte die Verwendung des Firmengebäudes überprüft werden (Vermietung an GF?). @SPOLA02,020715@“

Entgegen der Auffassung der Bf wäre für die Behörde eine seriöse Beurteilung dieses Sachverhaltes auf Basis der von der Bf genannten punktuellen Überprüfungen keinesfalls möglich gewesen und hätte es dazu neben der Kenntnisaufnahme der vertraglichen Situation sehr wohl auch der Sichtung von Plänen und dergleichen bedurft.

Dass die Bf ab dem Jahr 2012 auf einem DAM als Alleingesellschafter gehörenden Grundstück ein Wohngebäude geplant, im Jahr 2013 mit dem Bau begonnen und dieses DAM ab Dezember 2014 zur Nutzung überlassen habe, ohne in diesem Zeitraum einen schriftlichen Vertrag zu besitzen (Unterzeichnung erst am 8.1.2016) sei ebenso fremdunüblich, wie die Tatsache, dass auch keinerlei Sicherheiten abverlangt worden seien. Auch diese Tatsachen bzgl. einer fehlenden Fremdüblichkeit seien gem. zitiertem Bericht im Verlauf der AP neu hervorgekommen und hätten keinesfalls auf Basis einer drei Monate umfassenden USO ermittelt werden können.

Zum Einwand der Bf, wonach eine genaue Darlegung, inwiefern die Ermessensübung unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitsgründen iSd Gesetzes ausgeübt worden sei, fehle, führt die belangte Behörde aus, dass der AP-Bericht sehr wohl individuelle und detaillierte Begründungen zur jeweiligen Ermessensausübung enthalte. So werde in Tz 4 bspw. festgehalten, dass die Nutzungsüberlassung des Wohngebäudes in ***13*** von der Bf an DAM als Alleingesellschafter keine bloß geringfügige steuerliche Auswirkung mit sich bringe und somit das Interesse an der Rechtsrichtigkeit gegenüber dem Interesse auf Rechtsbeständigkeit überwogen habe. Der Inhalt der Tz 4 stelle eine Zusammenfassung der zuvor getroffenen AP-Feststellungen dar. Gleiches gelte für die Ausführungen über eine fehlende Verzinsung des Verrechnungskontos und mangelnde Rechnungen gem. § 11 UStG.

Auch der Vorwurf einer unzulässigen Wiederholungsprüfung gehe laut belangter Behörde ins Leere, da man darunter eine AP verstehe, die Abgabenarten für Zeiträume prüfe, die bereits

einmal Gegenstand einer solchen Prüfung gewesen seien. Das Wiederholungsverbot könne in casu nicht zur Anwendung kommen, da im Rahmen der USO-Prüfung nur die prüfungsrelevanten UVA-Zeiträume im Hinblick auf die USt-lichen Vorschriften überprüft worden seien und erst in der nachfolgenden AP die USt- und Feststellungsjahreserklärungen des GT. Eine noch detaillierte Begründung der gem § 20 BAO getroffenen Ermessensentscheidung verbiete sich insofern, als es bei Ermessensentscheidungen idR darum gehe, bei Geringfügigkeit der neu hervorgekommenen Tatsachen den Gebrauch der Wiederaufnahmemöglichkeit zu unterlassen.

Dagegen stellte die **Bf** mit Schriftsatz vom **7.12.2016** den **Antrag**, die Beschwerde dem **BFG vorzulegen**. Abgesehen von bereits in der Beschwerde Vorgebrachtem führt die Bf ins Treffen, dass es offenbar anlässlich der USO 11/2014 bis 1/2015 doch (interne) Feststellungen gegeben habe, für die der Bf die Akteneinsicht verwehrt worden sei. Vielleicht wäre durch vermeintlich „geheime“ Bestandteile im Verwaltungsakt evident geworden, dass der Sachverhalt dem Finanzamt doch bereits vollständig bekannt gewesen sei. Die Abgabenbehörde stelle in ihrer Begründung zur BVE indirekt auch nicht mehr in Abrede, dass sie von der Intention der Bf einen Sachbezug für die Wohnungsnutzung anzusetzen, bereits im Zuge der USO Kenntnis erlangt habe. Der von der stV übermittelte Aktenvermerk habe der stV als Vorbereitung für die USO bzw als Besprechungsgrundlage gedient und sei keine nachträgliche Zusammenfassung des Gesprächs. Die Hinterlegung mit Fragezeichen beim Sachbezug sei der Tatsache geschuldet, dass es zum damaligen Zeitpunkt (April 2015) noch keine exakte Höhe desselben gegeben habe. Dies sei dem Prüfer auch so kommuniziert worden. Gleichzeitig behaupte das Finanzamt aber an anderen Stellen der Begründung, dass der Ansatz eines Sachbezuges erstmalig im Zuge der AP thematisiert worden sei und damit für sämtliche Berechnungen nicht relevant wäre.

BERICHT ÜBER DIE USO-PRÜFUNG VOM 23.4.2015

Niederschrift und **Bericht** der Prüfung vom **23.4.2015** betreffend ua USt 11/2014-1/2015 ergaben keine Feststellung, die zu einer Änderung der BMG der USt für diesen Zeitraum geführt hätte.

Das von der Bf im Vorlageantrag zitierte Erk des BFG vom 5.8.2016, RV/7102731/2013, wurde teilweise vom VwGH am 18.10.2017, Ra 2016/13/0050, aufgehoben.

II. Über die Beschwerde wurde erwogen:

1. Sachverhalt

Als Spezialistin in der CAD-Technologie agiert die Bf als Auftragnehmerin im Fahrzeug-, Vorrichtungs- und Werkzeugbau sowie als Personalleasingunternehmen. Als Alleingesellschafter und Geschäftsführer fungiert DI (FH) ***2*** (im Folgenden DAM). Neben der genannten Geschäftstätigkeit wurde seitens der Bf unter der Bezeichnung „Projekt ***11***“ in den Streitjahren 2012 bis 2015 ein **Gebäude** mit einer Gesamtnutzfläche von knapp über **500 m²** errichtet. Gem einer von der stV übermittelten Aufstellung werden davon im **Kellerbereich** etwas mehr als **150 m² betrieblich** genutzt. Konkret handelt es sich um zwei Büros, ein Lager, ein WC, einen Vorraum sowie einen in den Plänen als „Bar“ bezeichneten Raum, der nach Auskunft von DAM als Küche und Sozialraum für den Bürobereich genutzt wird. Darüber hinaus werden ein Technik- sowie ein Serverraum jeweils zur Hälfte für betriebliche Zwecke genutzt. Ein in den Bauplänen als Weinkeller bezeichneter Raum steht nach Auskunft der stV leer.

Auf Basis der genannten Zahlen errechnet sich somit eine **betriebliche** Nutzung im Umfang von **30%**.

Im oberen Bereich des Hanges (**Erdgeschoß** und **erster Stock**) wurde in der Folge ein **Wohnbereich** errichtet, der eine Fläche von knapp *****9*** m²** umfasst. Dieser Bereich wird DAM zur Nutzung überlassen und ausschließlich privat genutzt. Zusammen mit jenen Bereichen, die DAM im Kellerbereich zur Verfügung stehen, ergibt sich eine **private Nutzung** der Immobilie im Umfang von insgesamt **350 m²** bzw **70%** der Gesamtfläche.

Darüber hinaus umfasst die DAM zur Nutzung überlassene Immobilie zwei Garagen, einen Swimmingpool, wobei letzterer zum überwiegenden Teil privat finanziert wurde sowie die komplette Einrichtung. Die Ausstattung zB in Form einer mit Blattgold belegten Stuck-Bambus-Wandgestaltung (Re.Nr.: 14-106 der Firma ***33*** OG iHv 11.700,- Euro) oder eines Snookertisches (Re.Nr.: 2014-0621 der Firma ***34*** - Touching Ball über 14.210,- Euro) erfolgte luxuriös und auf die Bedürfnisse des Alleingesellschafters abgestimmt. Dies geht auch aus Aufträgen an die Firma ***32*** Living Solutions hervor. Dieses Unternehmen bietet vollelektronische Gebäudesteuerungen, etwa für Heizung, Klima, Licht, Multimedia, Energie-Monitoring, Alarmanlage, Sprechanlage, Torsteuerung oder Sonnenschutz an, und wurde im Streitzeitraum iHv etwa 368.000,- Euro beauftragt.

Insgesamt wurden bei der Bf unter dem Buchhaltungskonto 220 in den Streitjahren für das „Projekt ***11***“ 2.681.395,07 Euro investiert. Aus den Anlagenverzeichnissen sowie Gliederungen der Anlagenzugänge der Jahre 2014 und 2015 geht hervor, dass davon 2.436.346,83 Euro für das Gebäude an sich, 177.200,92 Euro für Einrichtungsgegenstände

sowie zumindest 67.847,32 Euro (Rechnungen der Firma ***29*** Pflaster Technik und ***30*** Gartenbau) für die Gestaltung der Außenanlage verwendet wurden.

Selbst wenn man nicht der Auffassung der belangten Behörde wäre, wonach das Gebäude nach der Laufzeit des Baurechtsvertrages Ende 2046 zur Gänze an DAM fiel, betrugen die privat veranlassten **Investitionskosten 1.876.976,55 Euro** (s Anhang zum AP-Bericht vom 15.6.2016).

Errichtet wurde die Immobilie auf dem zur EZ ***15*** der KG ***16*** gehörenden **Grundstück ***17*****, das eine Fläche von insgesamt **12.281 m²** umfasst. Dieses Grundstück, mit der Postanschrift ***11*** 2, ***12*** Graz-***13***, und einem Wert iHv 760.000,- Euro wurde von **DAM** als **Privatperson** im **März 2012 angeschafft** und steht gem offenem Grundbuch bis heute in seinem Eigentum.

Die Grundlage dafür, dass die Bf als Errichterin des 500 m² umfassenden Wohnhauses auftritt, bildet ein zwischen der Gesellschaft und DAM geschlossener Baurechtsvertrag. Während die **Errichtung** der Immobile gem vorliegender Unterlagen im Streitzeitraum **2012 bis 2015** erfolgte, wurde der genannte **Baurechtsvertrag** zwischen dem Grundstückseigentümer einerseits und der Bf andererseits erst am **4.2.2016** geschlossen. Darin **erteilt DAM** als Eigentümer des Grundstückes der Bf ein Baurecht. Hinsichtlich der Geltungsdauer wurde das Einlangen des Ansuchens um Eintragung des Baurechtes beim BG Graz-Ost (eine Eintragung ins Grundbuch ist am 15.7.2016 erfolgt) als Beginn, sowie der **31.12.2046** als **Ende** vereinbart. Gem Baurechtsvertrag war/ist die Bf „berechtigt bzw verpflichtet“, auf dem Grundstück ***17*** ein Einfamilienwohnhaus zu errichten. Nach Beendigung des Baurechtes, also im Jahr 2046, ist das Baurechtsgrundstück samt Gebäude dem Baurechtsgeber lastenfrei zu überlassen bzw an den Eigentümer rückzuübertragen. Bzgl etwaiger finanzieller Ansprüche seitens der Bf wird auf § 9 BauRG verwiesen, wonach an die Bauberechtigte eine **Entschädigung** iHv **1/4** des vorhandenen **Bauwertes** zu leisten sei.

Bewohnt wird das Objekt gem ZMR von **DAM** **seit 5.12.2014**. Seine damalige Ehefrau sowie seine beiden Kinder (im Jänner 2015 wurde sein erstes Kind geboren und im Juli 2016 sein zweites) bewohnten die streitggstl Liegenschaft bis zumindest zum letzten Jahr des Streitzeitraums.

Ein **schriftlicher Mietvertrag** wurde am **8.1.2016** unterzeichnet; in der **Präambel** der Urkunde aber darauf hingewiesen, dass bereits **Ende 2014** eine entsprechende **mündliche** Vereinbarung geschlossen worden sei. Demnach diene der nunmehr geschlossene schriftliche Vertrag nur Beweissicherungszwecken. Als **Miete** für die zur Nutzung überlassene Wohnfläche im Umfang von 350 m² wurde ein monatlicher Betrag iHv **2.800,- Euro zzgl USt** vereinbart. Auf Basis des geschlossenen Mietvertrages ergibt sich ohne Berücksichtigung der Garagen, des Swimmingpools sowie der luxuriösen Ausstattung als **m²-Preis** somit ein Wert iHv **8,- Euro**.

Vom Standard eines **durchschnittlichen Einfamilienhauses** hebt sich das Gebäude durch seine Größe (Gesamtnutzfläche: 505 m², davon **70% privat** genutzt, das sind **ca 350 m²**; die Nutzfläche eines durchschnittlichen Einfamilienhauses in der Steiermark lag im Jahr 2014 bei **140,- m²** und im Jahr 2015 bei 138,20 m²), durch seine besondere architektonische Qualität sowie durch eine Reihe repräsentativer Elemente ab. Dazu zählen etwa **variable Raumhöhen** (2,40 m bis 3,30 m). Damit wollte DAM ein besonderes Wohnflair für sich und seine Familie schaffen. Das Gebäude ist nach seiner Grundkonzeption auf die privaten Wohnbedürfnisse von DAM und dessen Familie zugeschnitten.

Die erforderliche Renditemiete – verstanden als Renditeerwartung eines marktüblich agierenden Immobilieninvestors iSd Rsp des VWGH (s dazu unter Punkt II. 2. [Beweiswürdigung]) – lag im Jahr 2015 (**Jahresnettoereditemiete iHv 103.501,26**/Herstellkosten iHv 1.876.976,55) bei **5,51%**. Dagegen lag die Renditemiete der **Bf** bei **1,79%** (33.600,- Euro Jahresmiete/1.876.976,55 Euro).

Die **Errichtungskosten** eines im Jahr 2014 im städtischen Bereich in der Steiermark errichteten durchschnittlichen Einfamilienhauses in der Ausstattungskategorie „gehoben“ lagen bei rund **1.690,- Euro netto pro m²** (exklusive Kosten für Planung und Projektnebenleistungen).

Im Rahmen des **Erörterungstermins** am **16.1.2025** wurde insb Folgendes thematisiert:

USO-Prüfer Rudolf ***3***: „Im Rahmen der USO-Prüfung haben wir uns in den Räumlichkeiten der ***21*** mit der stV über das Projekt ***11*** 2 unterhalten. Wir haben damals über die UVA und über die Rechnungen gesprochen, die mir aufgefallen sind bzw wofür sie verwendet werden. Diesbezüglich verweise ich auf die bereits oben angeführten im Akt bereits vorhandenen Aktenvermerke. Rechnungen wurden damals von mir keine beanstandet. Ich habe es damals als Möglichkeit gesehen, dass diese Immobilie an DAM vermietet wird. Ich verweise nochmals auf den Aktenvermerk, in dem dezidiert drinnen steht, dass sich diese Umstände noch genauer angeschaut gehören. Im Rahmen der USO ist eine Gesamtbetrachtung nicht möglich. Ein solcher Vermerk führt nicht zwingend zu einer AP.“

stV: „Die belangte Behörde und ich wenden beide die dynamische Investitionsrechnung an“.

FA: „Ein fremder Investor würde eine Investition nicht tätigen, bei der er das Eigentum nach 32 Jahren verliert“.

stV: „Ich verweise auf mein Vorbringen, dass die Amortisationsdauer 67 bzw 80 Jahre betragen muss. Das Finanzamt hat in seiner Berechnung nicht das Viertel nach § 9 BauRG mit aufgenommen“.

FA: „Ich verweise hierbei auf VwGH Judikatur 21.6.2023, 2023/15/0008. Bei der Berechnung einer Rendite sind nach dieser Judikatur Liquidationserlöse nicht zu berücksichtigen. Die dynamische Investitionsrechnung läuft auf eine Renditemiete hinaus und hierzu hat sich der VwGH eindeutig geäußert“.

stV: „Ein Investor kalkuliert unabhängig von der VwGH-Judikatur dennoch mit dem Liquidationserlös“.

FA: „Nach Ihrer Interpretation würde man erst recht als Investor nicht investieren, wenn man nach 32 Jahren das Gebäude verliert. Die belangte Behörde ist nach wie vor der Auffassung, dass es sich um eine Wurzelausschüttung handelt, weil die gesamte Nutzungsüberlassung fremdunüblich ausgestaltet ist. Es handelt sich eben um eine Nutzungsüberlassung causa societatis“.

stV: „Aus unserer Sicht spricht der VwGH in seiner Judikatur nicht mehr von einer Wurzelausschüttung. Eine Prognoserechnung im Sinne der LVO ist nicht notwendig, weil das Projekt ***11*** 2 kein Liebhabereithema ist. DAM erhält ohnehin ein geringes Geschäftsführergehalt, sonst müsste die Bf anderweitig zB DAM einen höheren GF-Bezug bezahlen“.

FA: „Ich verweise auf den Rechtssatz des VwGH Judikates Ra 2023/15/0008 vom 13.8.2024“.

stV: „Dass im Rahmen der Renditemiete-Berechnung das umgekehrte Ertragswertverfahren angewendet wird, ist nicht strittig, strittig ist die Amortisationsdauer. Rein als Mietobjekt wird es nur sehr eingeschränkt dafür einen Mietenmarkt geben, aber das Gebäude ist gut in unterschiedliche Bereiche abtrennbar, sodass man etwa für eine Büronutzung eine zusätzliche Teeküche oder ein Bad oder Büroräumlichkeiten umfunktionieren könnte“.

FA: „Eine solche Umfunktionierung würde wieder weiterer Investitionen bedürfen und im Jahr 2046 würde das Gebäude laut Baurechtsvertrag wieder DAM zufallen“.

stV: „Wenn es zu einer vGA gekommen sein sollte, dann ist für mich die Frage, welche Konsequenz ergibt sich daraus. Man muss nicht das gesamte Gebäude aus dem Betriebsvermögen ausscheiden, sondern nur die Differenz zwischen der tatsächlichen Miete und einer Renditemiete“.

FA: „Ich verweise auf Seite 10 des AP-Berichts vom 15.6.2016 und weise aber gleichzeitig darauf hin, dass damals der Liquidationserlös miteinbezogen wurde. Angesichts der soeben dargestellten Judikatur des VwGH Ra 2023/15/0008 ist ein solcher Liquidationserlös jedoch nicht miteinzurechnen“.

stV: „Die damalige Berechnung im Rahmen der Beschwerdeergänzung zur USt werde ich noch gesondert dem BFG per E-Mail übermitteln“.

FA: „Die Aufteilung der Gebäudenutzfläche 70 Prozent privat und 30 Prozent betrieblich ist zwischen den Parteien unstrittig, somit steht auch das Thema bzgl. Zugänglichkeit über Stiege aus dem Wohnbereich etc nicht mehr zur Diskussion“.

stV: „Betreffend der von der belangten Behörde angeführten Judikatur, wonach eine vGA nicht nachträglich beeinflusst werden kann, als eine einmal bewirkte vGA nur bis zum Bilanzstichtag jenes Jahres, in dem sie verwirklicht wurde, mit steuerlicher Wirkung beseitigt werden. Der Bilanzstichtag hat sich in den Streitjahren nicht verändert und diese Judikatur wird zur Kenntnis genommen“.

FA: „Es ist nach wie vor st Rsp, dass DAM sich auch seinem wirtschaftlichen Eigentum eine Wertsteigerung aus dem Gebäude zurechnen lassen muss“.

Richter: „Hat die Bf dem Mieter DAM auch (mobile) Einrichtungsgegenstände mitvermietet? Im Mietvertrag vom 8.1.2016 ist davon keine Rede“.

stV: „Soweit ich den Mietvertrag im Kopf habe, umfasst dieser nur einer Überlassung von Räumlichkeiten. Sollte es Mobiliar gegeben haben, wäre es in den Anschaffungskosten enthalten. Ich verweise diesbezüglich auf die von mir noch nach zu reichende Berechnung betreffend die Renditemiete. Der Snookertisch bzw die Gartengestaltung sind betrieblich veranlasst. Ersterer dient nach wie vor den Mitarbeitern in ihrer Pause.

Betreffend des Themas Verzinsung des Geschäftsführerverrechnungskontos halte ich nochmals fest, wenn man die Sparbücher, die auf den Namen von DAM lauten mussten und nicht auf die Bf, um bessere Zinskonditionen zu erhalten, miteinrechnet, so wäre das Verrechnungskonto durchgehend passivseitig gewesen“.

FA: „Ich verweise hierbei auf die Ausführungen im AP-Bericht Tz 2, deswegen hat die Prüfung hier Hinzurechnungen vorgenommen“.

stV: „Jegliche Instandhaltungskosten hat DAM als Mieter privat zu tragen (Verweis auf § 5 des Mietvertrages)“.

Am **17.1.2025** legte die **stV** mittels **Eingabe** an das BFG zum Thema „Renditemiete, deren Berechnung und des sich daraus ergebende Gesamtüberschusses“ Berechnungen vor und erstattete zusätzliches Vorbringen: „Aus dem vom Finanzamt vorgelegten/vorgebrachten VwGH-Judikat (Ra 2023/15/0008 bzw. Ra 2019/15/0126) ist zu schließen, dass eine Überlassung causa societatis nur dann vorliegen kann, wenn es in Summe durch die Nutzungsüberlassung der Wohnung zu einer unangemessen hohen Gesamtentlohnung für den Geschäftsführer kommt. In unserem Fall ist die Gesamtentlohnung – wie bereits vorgebracht – in Summe immer noch im angemessenen Bereich. Eine Gesamtentlohnung für einen

Geschäftsführer im Betrag von ca. EUR 6.000 (und auch noch einiges darüber!) sprengt sicherlich nicht den Rahmen einer angemessenen Entlohnung. Die beiden Sätze des Judikats betreffen eben zwei verschiedene Fälle – 1. Satz: Gesamtentlohnung ist angemessen - Vorsteuerabzug steht zu; 2. Satz: Gesamtentlohnung ist unangemessen – Vorsteuerabzug steht nicht zu, weil causa societatis. Wenn man sich die Entscheidung im Langtext durchliest (und auch das oben genannte Vorjudikat ansieht), dann kann man nur zu diesem Schluss kommen. Der VwGH erklärt auch nicht wie es sonst zum 2. Satz kommen könnte, dieser folgt also automatisch nur dann wenn Satz 1 nicht zutrifft.

Zum Thema Verzinsung Verrechnungskonto darf ich anbei noch die genaue Aufgliederung übermitteln. Im Jahr 2012 ergibt sich – entgegen meiner gestrigen Aussage – doch ein aktivseitiger Saldo, in den Jahren 2013 und 2014 ist der Saldo richtigerweise passivseitig. Dh nur für das Jahr 2012 sind die Zinsen gerechtfertigt, in den Jahren 2013 und 2014 gab es nie einen Abfluss aus dem Betriebsvermögen der GmbH.“

Auf die Eingabe der stV vom 17.1.2025 nahm die **belangte Behörde** mit Schriftsatz vom **20.1.2025** wie folgt **Stellung**: „Die Abgabenbehörde widerspricht der Auffassung, aus dem VwGH-Judikat (Ra 2023/15/0008 bzw. Ra 2019/15/0126) ließe sich schließen, dass eine Überlassung causa societatis nur im Fall einer unangemessen hohen Gesamtentlohnung des Gesellschaftergeschäftsführers vorliegen könne.

Der Verwaltungsgerichtshof hat schon mehrmals ausgeführt (bspw. VwGH 21.06.2023, Ro 2023/15/0008), dass hinsichtlich von Körperschaften an Gesellschafter zur Nutzung überlassenen Immobilien zwischen jederzeit im betrieblichen Geschehen einsetzbaren und solchen zu unterscheiden ist, die auf Basis nachfolgend genannter Kriterien rein causa societatis zur Nutzung überlassen werden:

- *Besondere Repräsentativität der Immobilie.*
- *Fremdunübliche Gestaltung der Nutzungsüberlassung.*
- *Bloße private Nutzung durch den Gesellschafter angedacht.*
- *Ein sorgfältiger, nur auf wirtschaftliche Interessen bedachter Geschäftsleiter, hätte die Immobilie gar nicht angeschafft.*
- *Es wird ein tatsächliches Nutzungsentgelt kalkuliert, das nicht einmal die Hälfte der marktkonformen Miete (bei fehlendem Mietenmarkt, der Renditemiete) erreicht.*

Aber – und dieser Aspekt bildet den Bogen zum thematisierten Rechtssatz – in der Judikatur (VwGH 08.09.2022, Ra 2020/15/0026) wird darüber hinaus auch dann von einer causa societatis veranlassten Überlassung ausgegangen, wenn eine grundsätzlich im betrieblichen Geschehen einsetzbare Immobilie um weniger als 50% der Renditemiete überlassen wird. Dem zitierten Vorjudikat liegt eine als Sachbezug qualifizierte Nutzungsüberlassung sowie eine

Barlohnzahlung an den Gesellschaftergeschäftsführer zu Grunde. Der VwGH geht dabei auf die Maßgeblichkeit einer insgesamt angemessenen Gesamtentlohnung ein, moniert aber auch das grundsätzliche Fehlen von Feststellungen über die Fremdüblichkeit. In der Folge hält er fest, dass die Gesamtentlohnung des Geschäftsführers demgegenüber (nicht in der Folge!) keine Relevanz besitzt, wenn die Nutzungsüberlassung causa societatis erfolgt. Aus dem Langtext des Vorjudikates geht zudem hervor, dass eine unangemessene Gesamtentlohnung auch zu einer weiteren Ausprägung führen kann. Liegt der Nutzung demnach eine grundsätzlich fremdüblich vermietbare Immobilie zu Grunde, erweist sich aber der Vorteil hinsichtlich der Gesamtentlohnung als zu hoch, ist die Nutzungsüberlassung in dem Ausmaß als verdeckte Ausschüttung zu qualifizieren, als sie nicht mehr in einer fremdüblichen Gesamtentlohnung Deckung findet. Betreffend die verfahrensgegenständliche Ermittlung der Renditemiete wird die vorgelegte Berechnungsmethode außer Streit gestellt. Es wird jedoch neuerlich darauf verwiesen, dass nicht eine 80-jährige Nutzungsdauer kalkuliert werden kann, wenn schon nach 32 Jahren ein vertraglicher Nutzungsausschluss greift. Die Festlegung einer Baurechtsdauer folgt üblicherweise der Intention, eine angemessene Amortisation aller Investitionskosten des Baurechtsnehmers sicherzustellen. Da gegenständlich im Jahr 2046 auch der betrieblich (30%) genutzte Gebäudeteil dem Alleingesellschafter zufällt, müssten der Berechnung daher die gesamten Investitionen in Höhe von EUR 2.681.395,07 zu Grunde gelegt werden. Mit der vereinbarten Monatsmiete können sich die getätigten Investitionen aber keinesfalls bis 2046 amortisieren. Als Anhang wird eine entsprechende EXCEL-Datei übermittelt. Es zeigt sich jedenfalls, dass mit dem gegenständlich tatsächlich verrechneten Betrag auch das Kriterium einer nicht einmal die Hälfte der marktüblichen Miete (Renditemiete) umfassenden Zahlung erfüllt ist.“

Mit Schreiben vom **28.1.2025** hat das BFG die Replik der belangten Behörde vom 20.1.2025 der stV zur allfälligen Stellungnahme (Frist: 5.2.2025) übermittelt. **Bis dato erfolgte darauf keine weitere Stellungnahme durch die stV.**

2. Beweiswürdigung

Die Feststellungen zu den gesellschaftsrechtlichen Verhältnissen der Bf beruhen auf einer Abfrage des Firmenbuches.

Dass DAM mit **Kaufvertrag** vom **28.3.2012** die Liegenschaft EZ ***15***, KG ***22*** ***23***, (damals) bestehend aus den Grundstücken ***35*** LN, ***36*** Wald und Sonstige (Straßenanlage), ***17*** Baufläche (begrünt) LN und Sonstige (Straßenanlage) sowie .***37*** Baufläche (Gebäude) im Gesamtausmaß von 12.281 m² erwarb, ist der im Akt einliegenden Kopie dieses Vertrages zu entnehmen.

Die Nutzung von **70%** des **Objektes** erfolgte nach eigenen Angaben ab 5.12.2014 durch den Alleingesellschafter-Geschäftsführer und seine Familie. Die Bf bringt vor, dass die **Nutzungsbedingungen** mit DAM **im Vorhinein festgelegt** gewesen seien, der Inhalt und Zeitpunkt von Vereinbarungen ist jedoch nicht dokumentiert. Die Übergabe erfolgte ohne Nachweise über die dazu (**mündlich**) getroffenen **Vereinbarungen** bzw ohne Dokumentation der vereinbarten Nutzungsbedingungen. Zur Übernahme liegen weder Übergabeprotokolle mit der Bf noch mit DAM (als Nutzungsberechtigtem für die Bf) vor. **Mietzahlungen** sind bei der Bf erstmals im Juni 2015 **rückwirkend**, also **6 Monate nach** dem **Bezugsdatum** 5.12.2014 eingegangen.

Dass zum Zeitpunkt des Nutzungsbeginnes rechtswirksame Vereinbarungen über die Nutzungen durch DAM mit den im **nachträglich** am **8.1.2016** ausgefertigten **schriftlichen Mietvertrag** sowie im am **4.2.2016** abgeschlossenen **Baurechtsvertrag** enthaltenen Vertragsinhalten bestanden haben, erscheint dem Gericht nicht glaubhaft. Ein in einem konkurrierenden Marktumfeld agierender Vermieter hätte einem **fremden Mieter** ohne schriftlichen Nachweis über die Nutzungsbedingungen die Räumlichkeiten nicht überlassen und keinesfalls – wie in casu – **Mieten** ein **halbes Jahr** lang zinsenlos **gestundet**. Vermieter verlangen regelmäßig einen Nachweis darüber, welche Ausstattungen und in welchem Zustand Ausstattungen übernommen werden und lassen sich die Übernahme in Übergabeprotokollen bestätigen. Übergabeprotokolle liegen im ggst Fall mit DAM nach eigenen Angaben nicht vor.

Die im ggst Fall erfolgte Nutzungsübergabe **ohne schriftlich** festgelegte Nutzungsbedingungen und **ohne Übergabeprotokolle** entspricht nicht den Usancen bei Immobilienvermietungen, sondern wurzelt in der gesellschaftsrechtlich bedingten **Nahebeziehung** der Bf und dem Einfluss von DAM auf die Geschäftsgebarung der Bf und auf die in Nutzungsüberlassung involvierte Gesellschaft.

Das Argument, dass **nachträglich Mietverträge** erstellt und **rückwirkend Mieten verrechnet** worden seien, geht, was die Zeiträume bis Mitte 2015 betrifft, schon deshalb **ins Leere**, als die Beurteilung des **marktkonformen Verhaltens** mit einer **ex-ante**-Betrachtung aus Sicht der Verhältnisse des jeweiligen Streitjahres vorzunehmen ist (**BFG 26.4.2016, RV/5100110/2012**).

Die Feststellungen zur **Lage** sowie zu den Außenansichten des Grundstückes gründen sich auf die dem Arbeitsbogen über die AP des Prüfers ***31*** LLM MA MSc beigefügten Lichtbilder sowie auf eine Abfrage von „Google Maps“.

Aus dem Baurechtsvertrag vom 4.2.2016 ergibt sich in Punkt 3.1.1., dass sich die Bf verpflichtet, auf dem Grundstück-Nr ***17*** im Wege des Baurechtes ein **Einfamilienwohnhaus** zu errichten.

Der auszugsweise wiedergegebene Inhalt des Mietvertrages vom 8.1.2016, mit welchem die Bf das Gebäude an DAM in Bestand gab, entstammt der im Akt einliegenden Kopie dieses Vertrages.

Dass DAM den vereinbarten monatlichen Bestandzins tatsächlich erstmals Mitte Juni 2015 – rückwirkend für das erste Halbjahr – an die Bf überwiesen hat, ergibt sich ua aus den zahlenmäßigen Aufstellungen des Finanzamtes in der Beschwerdeentscheidung.

Die Feststellung, dass sich die **Herstellungskosten** des Gebäudes auf **1.876.976,55 Euro** netto beliefen, beruht zum einen auf den aktenkundigen **Anlagenverzeichnissen** betreffend die Wirtschaftsjahre 2012 bis 2015 und zum anderen auf den Ausführungen der stV insb im Erörterungstermin vom 16.1.2025.

Die Feststellungen zur **räumlichen Aufteilung** des **Gebäudes** beruhen auf den im Akt einliegenden Planungsunterlagen.

Dass die Nutzfläche des Gebäudes **505 m²** (davon **155 m² Büroräumlichkeiten** im Keller sowie **350 m² für Wohnzwecke**) beträgt, ist ua der Beschwerde vom 25.8.2016 zu entnehmen. Dass die Nutzfläche eines **durchschnittlichen Einfamilienhauses** in der Steiermark im Jahr 2015 bei **138,2 m²** und im Jahr 2016 bei 139,9 m² lag, gründet sich auf nachfolgende Tabelle (Statistik Austria Mikrozensus, abgedruckt in *Pröll/Baumgartner*, Das repräsentative Wohnhaus, SWK 2021, 1206 [1208]):

Durchschnittliches Einfamilienhaus in m² Nutzfläche, Quelle: Statistik Austria Mikrozensus														
	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
Burgenland	128,3	131,3	130,2	130,0	132,4	131,6	137,4	134,9	135,8	136,5	138,2	137,6	136,4	138,1
Kärnten	131,5	131,6	136,5	136,5	134,7	136,1	138,3	138,4	137,7	138,6	142,1	142,6	140,1	142,7
Niederösterreich	132,7	133,4	133,0	133,9	136,3	135,1	135,7	136,5	136,9	138,0	138,6	141,2	139,3	139,7
Oberösterreich	139,9	141,4	140,9	143,4	140,4	141,8	144,5	145,5	145,8	144,1	143,2	144,9	149,1	148,5
Salzburg	134,1	134,3	132,1	135,3	139,8	141,7	136,2	135,8	138,7	136,4	137,5	140,6	143,3	143,2
Steiermark	132,1	133,6	135,9	135,8	136,8	136,7	139,5	140,0	138,2	139,9	141,8	141,0	142,2	143,7
Tirol	131,3	132,4	133,3	135,7	138,2	138,2	136,0	134,9	138,1	138,0	136,9	136,8	137,3	137,1
Vorarlberg	128,5	129,4	133,3	132,6	131,3	132,9	131,8	131,3	132,8	131,8	133,1	133,2	131,8	132,8
Wien	115,8	120,8	128,0	121,8	122,7	130,3	124,8	128,2	119,5	120,0	124,9	127,0	124,8	132,2
Österreich	132,4	133,7	134,7	135,4	136,1	136,6	137,6	138,0	137,9	138,1	139,0	140,3	140,5	141,4

Die Feststellungen zur besonderen architektonischen Qualität sowie zu den repräsentativen Elementen, die das Gebäude von einem durchschnittlichen Einfamilienhaus abheben, gründen sich einerseits auf die vom Finanzamt anlässlich der Beschwerdevorlage übermittelten Fotos des Gebäudes (Außen- und Innenansichten) und andererseits auf der Abfrage von Google Maps/Google Earth bzw Apple Maps. Dazu ist Folgendes zu bemerken: Den aktenkundigen **Planungsunterlagen** sowie dem Baurechtsvertrag zufolge ist das Gebäude als klassische Wohnimmobilie konzipiert. Die besonderen architektonischen Elemente, wie etwa unterschiedliche Raumhöhen (2,40 m bis 3,30 m), verleihen dem Gebäude ein besonderes,

exklusives Wohnflair, in dessen Genuss DAM und seine Familie kamen/kommen. Weshalb diese besonderen architektonischen Elemente als „nicht luxuriös“, sondern – nach Auffassung der Bf – als lediglich im „gehobenen Bereich“ anzusehen sein sollen, ist für das BFG nicht nachvollziehbar. Die Bf blieb diesbzgl jegliche schlüssige Erklärung schuldig. Das BFG nimmt es vor diesem Hintergrund als erwiesen an, dass DAM ein besonderes Wohnflair für sich und seine Familie schaffen wollte.

Im Vorlageantrag vom 7.12.2016 bzw im Rahmen des Erörterungstermins am 16.1.2025 bringt die stV vor, dass eine **Veränderung der Nutzung** der Immobilie („*Umbau in kleinere Einheiten ohne großen zeitlichen und finanziellen Aufwand*“) **ohne große Eingriffe** möglich sei. Auch dieses Vorbringen geht über die **Behauptungsebene** nicht hinaus. Es ist **nicht ersichtlich**, weshalb das Gebäude – nach seiner Grundkonzeption als klassische Wohnimmobilie bestehend aus:

- **Obergeschoß:** Lounge (8,37 m²), Ankleide (20,43 m²), Bad (24,51 m²), Elternzimmer (17,99 m²), Gang (9,9 m²) = 81,31 m²
- **Erdgeschoß:** Essen/Kochen (56,26 m²), Wohnen (31,13 m²), Diele (35,86 m²), Bad/Waschraum (10,77 m²), Kinderzimmer 1 (18,80 m²), Kinderzimmer 2 (17,83 m²), Kinderzimmer 3 (19,28 m²), Windfang (18,32 m²), Lager 1 (4,54 m²), Lager 2 (6,48 m²), WC 1 (4,04 m²), WC 2 (1,73 m²), WC 3 (2,1 m²) = 227,14 m²
- **Keller:** Haustechnik (29,14 m² zu je 50% betrieblich und privat genutzt), Arbeitsraum 1 (30,50 m²), Arbeitsraum 2 (72,39 m²), Bar (14,74 m²), Lager (17,44 m²), Vorraum UG (1,96 m²), WC (2,44 m²), jeweils zu 100% betrieblich genutzt), Keller (26,96 m², ausschließlich privat genutzt) = 194 m²
- der Rest auf 505 m² setzt sich aus Stiegenhaus- sowie Gangbereichen zusammen

– also mit Wohn- und Essbereichen sowie mit Schlafräumen für Kinder im Erdgeschoß und im Obergeschoß ua mit einem Elternzimmer und einem eigenen Ankleidezimmer ausgestaltet ist, leichter als andere Einfamilienhäuser in eine Geschäftsimmobilie umfunktioniert werden können soll. Ganz im Gegenteil: Es müssten zusätzliche (**bauliche**) **Investitionen**, etwa durch Raumabtrennungen für Wohnungen, Büros, Gänge, etc, zusätzliche Nasszellen oder (Starkstrom-)Anschlüsse für Küchen odgl getätigt werden, sodass solche Raumteilungen nicht ohne Weiteres – anders als die Bf behauptet – vorgenommen werden könnten.

Wenn die stV der Bf zudem darauf verweist, dass es nicht ungewöhnlich sei, dass ein Mieter wie DAM, der in das Gebäude als Erstbestandnehmer einzieht, Einfluss auf die Gestaltung des Gebäudes nimmt, so ist dies schon insofern nicht nachvollziehbar, als im aktenkundigen Baurechtsvertrag vom 4.2.2016 ausdrücklich vom „Einfamilienwohnhaus“ (von DAM) die Rede ist. Zudem entspricht es nicht der allgemeinen Lebenserfahrung, dass Mieter Einfluss auf die bauliche Gestaltung des zu vermietenden Gebäudes/der zu vermietenden Wohnung nehmen (können; vgl zB BFG 16.11.2023, RV/7105600/2016).

Zudem sind – wie bereits oben dargestellt – im Erdgeschoß drei Kinderzimmer („Kind 1“, „Kind 2“, „Kind 3“) vorgesehen, wobei DAM tatsächlich Vater von vier Kindern (davon zwei Zwillingsskinder) ist, die in den Jahren 2015, 2016 und 2025 geboren wurden, und weiteres Kernelement des Erdgeschoßes ein mit gesamt **87,39 m²** großzügig angelegter **Wohn- und Essbereich** ist. Für das BFG steht vor diesem Hintergrund fest, dass das Gebäude nach seiner Grundkonzeption auf die privaten Wohnbedürfnisse von DAM und seiner Familie zugeschnitten ist.

<u>Umgekehrtes Ertragswertverfahren:</u>			
Bodenwert			0,00
Gebäudewert 70% + Überlassenes Mobiliar			1.876.976,55
			1.876.976,55
Nutzungsdauer			32 Jahre
Liegenschaftszinssatz			2,50%
Vervielfältiger =	$\frac{(1+i)^n - 1}{i * (1+i)^n}$	$\frac{120,38 \%}{0,055093923}$	= 21,85
Gebäudewert/Vervielfältiger			85.906,05
Bodenwert *			
Liegenschaftszinssatz			0,00
Summe			85.906,05
Mietausfallwagnis	2%		2.070,03
Instandhaltungskosten	13%		13.455,16
Verwaltungskosten	2%		2.070,03
Jahresnettomiete		103.501,26 Euro	Renditemiete
monatlich		8.625,11	

Dass DAM und seine damalige Frau am 5.12.2014 in das Einfamilienhaus einzog, ist dem Zentralen Melderegister (ZMR) zu entnehmen, in welchem für die Ehegattin und ihn ab 5.12.2014 die Adresse ***24*** Graz, als Hauptwohnsitz hinterlegt war (davor war als Hauptwohnsitz die Adresse ***25*** Graz, vermerkt). Im Streitzeitraum, nämlich am tt.1.2015 wurde das erste gemeinsame Kind geboren, das ebenso unmittelbar danach dort seinen Hauptwohnsitz begründete. Zwischen **2016** und **2025** kamen **drei weitere Kinder** von DAM zur Welt, die allesamt an der streitggst Adresse ihren Hauptwohnsitz begründeten.

Zum nicht erbrachten Nachweis eines funktionierenden Mietenmarkts für Einfamilienhäuser der ggst Art:

Für die Frage der Fremdüblichkeit der vereinbarten Miete stellt der VwGH bei Fehlen eines „funktionierenden Mietenmarktes“ auf eine **abstrakte Renditeberechnung** ab. Eine abstrakte Renditeberechnung wäre allerdings dann nicht geboten, wenn es für das Objekt zumindest einen „kleinen Mietenmarkt“ geben sollte (VwGH 18.10.2017, Ra 2016/13/0050).

Ein **funktionierender Mietenmarkt** ist nach der st Rsp des VwGH nur dann als gegeben anzunehmen, wenn ein wirtschaftlich agierender und nur am Mietertrag interessierter Investor Objekte vergleichbarer Gediegenheit und Exklusivität (mit vergleichbaren Kosten) errichten und am Markt gewinnbringend vermieten würde. Dies ist vom Steuerpflichtigen nachzuweisen (vgl zB VwGH 7.12.2020, Ra 2020/15/0004; 7.12.2020, Ra 2020/15/0067). Vom Steuerpflichtigen ist daher der **Nachweis** zu erbringen, dass das konkrete Wohnobjekt der Körperschaft **Mietrenditen** erbringt, wie sie bei **gut rentierlichen Objekten erzielbar** sind (vgl VwGH 8.9.2022, Ra 2020/15/0026). Ein funktionierender Mietenmarkt liegt nur dann vor, wenn ein wirtschaftlich agierender und nur am Mietertrag interessierter Investor bei Außerachtlassung der Wertsteigerung der Immobilie sein Kapital in ein solches Objekt investieren würde. Dabei ist auch ein **Vergleich** mit **anderen Immobilieninvestments** anzustellen. Seitens des Steuerpflichtigen ist daher nachzuweisen, dass er vor der Anschaffung oder Errichtung des Mietobjektes den entsprechenden Mietenmarkt (im gegebenen geographischen Einzugsgebiet) **erkundet** und sich auf dieser Basis als ökonomisch agierender Investor für die Anschaffung oder Errichtung der Immobilie entschieden hat (vgl VwGH 8.9.2022, Ra 2020/15/0026).

Im Erörterungstermin am 16.1.2025 äußerte sich die stV der Bf diesbzgl lediglich dahingehend, dass in casu jedenfalls ein – wenn auch **kleiner** – **funktionierender Mietenmarkt** existiere, weil ohne übermäßigen Aufwand in 1 bis 3 gesondert vermietbare Büroeinheiten umgebaut werden könnten, für die es dann jedenfalls einen größeren funktionierenden Mietenmarkt

gäbe. Eine fremdübliche Miete habe sich wohl am **Richtwertmietzins** zu orientieren, der zu Beginn des Mietverhältnisses **9,10 Euro pro m²** betragen habe.

Der Nachweis eines funktionierenden Mietenmarkts iSd zitierten Rsp des VwGH kann in diesen **nicht näher substantiierten Ausführungen** nicht erblickt werden. In den aktenkundigen Unterlagen finden sich **keinerlei** Hinweise darauf, dass DAM in seiner Funktion als (alleiniger) Geschäftsführer der Bf vor der Errichtung des Mietobjektes den entsprechenden **Mietenmarkt** (im gegebenen geographischen Einzugsgebiet) **erkundet** und sich auf dieser Basis als ökonomisch agierender Investor für die Errichtung der Immobilie entschieden hätte.

Zur Renditemiete:

Als Renditemiete gilt nach der st Rsp des VwGH jener Renditesatz, der sich bei Veranlagung des Gesamtbetrages der Anschaffungs- und Herstellungskosten (ggf des höheren Verkehrswerts des Objekts) in gut rentierliche Immobilien (also in Immobilien von jener Art, die eine **hohe Rendite erwarten** lassen) ergibt, wobei nach Auffassung des VwGH im Allgemeinen ein **Renditesatz** in der Bandbreite von **3% bis 5%** (hier gemeint als Verhältnis von Jahresmieterlösen zum Betrag des investierten Kapitals) zu erzielen sein müsste (zB VwGH 21.6.2023, Ro 2023/15/0008; 8.9.2022, Ra 2020/15/0026). Zu beachten ist dabei stets, dass ein **marktüblich** agierender **Immobilieninvestor** in gut rentierliche Objekte investieren würde und nicht in solche, die erfahrungsgemäß eine geringere Rendite, wie etwa Einfamilienhäuser, bringen. Für die Renditemiete ist demnach nicht die erzielbare Rendite von Einfamilienhäusern relevant, sondern jene, die bei Vermietung von **gut rentierlichen** Wohnungen (also etwa **kleinere Wohnungen in guter bis mäßig guter Lage**) erzielbar gewesen wäre (VwGH 30.8.2023, Ra 2022/15/0100; 21.6.2023, Ro 2023/15/0008). Da mit der Renditeerwartung eines marktüblich agierenden Immobilieninvestors jene Rendite gemeint ist, die üblicherweise aus dem eingesetzten Kapital durch Vermietung erzielt wird, ist ein allfälliger späterer **Veräußerungsgewinn** – auch wenn er in der Folge tatsächlich eingetreten ist – in diese Renditeberechnung **nicht miteinzubeziehen** (vgl etwa VwGH 21.6.2023, Ro 2023/15/0008).

Bei der Berechnung der **Renditemiete** handelt es sich um eine **Tatfrage**, die das BFG in freier Beweiswürdigung im Einzelfall aufgrund der konkreten Marktverhältnisse zu Beginn der Vermietung zu beantworten hat (s *Lachmayer*, Vermietung von [Luxus-]Immobilien an Gesellschafter/Stifter, SWK 2021, 119 [125]).

Die konkrete Höhe der Renditemiete ist für den Zeitraum der Errichtung des Objektes und der erstmaligen Vermietung an den Gesellschafter der Kapitalgesellschaft zu bestimmen (vgl VwGH 7.12.2020, Ra 2020/15/0004). Eine Orientierung bietet die in der **Zeitschrift „Sachverständige“** jährlich veröffentlichte Empfehlung der Kapitalisierungszinssätze (Liegenschaftszinssätze) für Liegenschaftsbewertungen (vgl etwa *Lachmayer*, Von Wurzeln, Liebhabereien und

Sphärentheorien, in *FS Zorn* 351 [360]; s weiters *Lachmayer*, SWK 2021, 125, unter Verweis auf VwGH 7.12.2020, Ra 2020/15/0004). Die Zeitschrift weist im Heft 2/2015 (Seite 108) folgende Empfehlung der **Liegenschaftszinssätze** aus:

Zusammenfassende EMPFEHLUNG:				
LIEGENSCHAFTSART	LAGE			
	hochwertig	sehr gut	gut	mäßig
Wohnliegenschaft	1,5 – 3,5 %	2,0 – 4,0 %	3,0 – 5,0 %	3,5 – 5,5 %
Büroliegenschaft	3,0 – 5,5 %	4,0 – 6,0 %	4,5 – 6,5 %	5,0 – 7,0 %
Geschäftsliegenschaft	4,0 – 6,0 %	4,5 – 6,5 %	5,0 – 7,0 %	5,5 – 7,5 %
Einkaufszentrum, Supermarkt	4,5 – 7,5 %	5,0 – 8,0 %	5,5 – 8,5 %	6,0 – 9,0 %
Gewerblich genutzte Liegenschaft	5,5 – 8,5 %	6,0 – 9,0 %	6,5 – 9,5 %	7,0 – 10,0 %
Industriliegenschaft	5,5 – 9,5 %	6,0 – 10,0 %	6,5 – 10,5 %	7,0 – 11,0 %
Land- und forstwirtschaftliche Liegenschaften		2,0 % bis 4,0 %		

Aus dieser Tabelle ist ersichtlich, dass im Jahr 2015 für **Wohnliegenschaften in guter Lage 3% bis 5%** und in **mäßiger Lage 3,5% bis 5,5%** erzielbar waren. Dabei ist Folgendes zu beachten:

Der VwGH stellt auf die **Bruttorendite** iSd Verhältnisses von Jahresmieterlösen zum Betrag des investierten Kapitals ab (vgl etwa VwGH 21.6.2023, Ro 2023/15/0008; 8.9.2022, Ra 2020/15/0026; s auch *Lachmayer* in *FS Zorn*, 360, Fn 54). Diese Bruttorendite ist stets höher als der Liegenschaftszinssatz (Real-Nettorendite). Der Grund für die Differenz liegt darin, dass für die Berechnung der Bruttorendite – anders als für die Berechnung des Liegenschaftszinssatzes – die Bewirtschaftungskosten vom Jahresrohertrag nicht abgezogen werden (vgl *Kranewitter*, *Liegenschaftsbewertung*⁷, 2017, 105; s etwa auch ausführlich BFG 4.5.2017, RV/6100603/2016; 23.12.2022, RV/7103706/2010). Da der VwGH überdies davon ausgeht, dass ein sorgfältiger Geschäftsleiter einen möglichst hohen Mietertrag für die Gesellschaft erzielen wollen würde, wird sich die Renditemiete idR im oberen Bereich der möglichen Renditen bewegen (*Lachmayer* in *FS Zorn*, 360).

Aufbauend auf diesen Grundsätzen geht das BFG von einer **Renditemiete** – iSd Renditeerwartung eines marktüblich agierenden Immobilieninvestors im oben beschriebenen Sinn – von **5,51%** für das Jahr 2015 (Gebäudeerrichtung und Beginn der Vermietung) aus.

Zu den Herstellungskosten:

Die Feststellung, dass die **Kosten** eines im Jahr **2015** im städtischen Bereich in der Steiermark errichteten durchschnittlichen Einfamilienhauses in der Ausstattungskategorie „gehoben“ bei rund **1.690,- Euro netto pro m²** lagen, beruht auf Folgendem:

Die Zeitschrift „Sachverständige“ weist im Heft 2/2020 (Seiten 89 ff) folgende Empfehlung für **Herstellungskosten** von Wohngebäuden für das Jahr 2020 aus:

Empfehlungen für Herstellungskosten - Wohngebäude 2020						
Ansätze für Herstellungskosten für mehrgeschoßige Wohngebäude als Grundlage für die sachverständige, objektspezifische Bewertung						
Kosten (inkl. Ust.) pro m² Wohnnutzfläche (WNFL) für Hauptgeschoße nach Ausstattungskategorie und Bundesland, städtischer Bereich						
Ausstattungskategorien	1 normal	2 gehoben	3 hochwertig			
Wien	(-) 2.320 €	interpolieren 2.790 €	interpolieren 3.570 €	(++)		
Niederösterreich	(-) 2.320 €	interpolieren 2.790 €	interpolieren 3.100 €	(++)		
Burgenland	(-) 2.050 €	interpolieren 2.490 €	interpolieren 2.890 €	(++)		
Oberösterreich	(-) 2.000 €	interpolieren 2.750 €	interpolieren 3.130 €	(++)		
Salzburg	(-) 2.420 €	interpolieren 3.030 €	interpolieren 3.570 €	(++)		
Steiermark	(-) 2.090 €	interpolieren 2.570 €	interpolieren 2.980 €	(++)		
Kärnten	(-) 2.050 €	interpolieren 2.410 €	interpolieren 2.900 €	(++)		
Tirol	(-) 2.580 €	interpolieren 2.980 €	interpolieren 3.620 €	(++)		
Vorarlberg	(-) 2.770 €	interpolieren 3.090 €	interpolieren 3.800 €	(++)		
Österreich (Medianwert)	2.320 €	2.790 €	3.130 €			
In diesen Herstellungskosten sind enthalten:						
* Bauwerkskosten (Kostenbereiche 2-4)			aus Erhebung			
Aufschläge auf die Bauwerkskosten:			in der Regel			
* bauliche Aufschließung (Kostenbereich 1)			ca. 2% - 10%			
* Planungs- und Projektnebenleistungen (Kostenbereiche 7+8)			ca. 7% - 20%			
* Umsatzsteuer			20%			
In diesen Herstellungskosten sind <u>nicht</u> enthalten:						
* überdurchschnittliche Raumhöhen (z.B. Altbauten)			ca. 5% - 15%			
* sonstige Aufschließung (Kostenbereich 1)			nach Bedarf			
* Erschwernisse			nach Bedarf			
* Einrichtung (Kostenbereich 5)			nach Bedarf			
* Außenanlagen (Kostenbereich 6)			nach Bedarf			
* Finanzierung (anteiliger Kostenbereich 8)			nach Bedarf			
* Reserven (Kostenbereich 9)			nach Bedarf			
Ergänzende Angaben:						
* Kleinere, individuell gestaltete Bauwerke (z.B. Ein- und Zweifamilienhaus)			können einen Aufschlag erfordern			
* Großprojekte können einen Abschlag erfordern			bis zu -10%			
* Nebengeschoße (z.B. Keller etc.) liegen im Aufwand bei der Herstellungskosten der Hauptgeschoße.			ca. 40% bis 70%			
* (Tief-) Garagen liegen im Aufwand bei der Herstellungskosten der Hauptgeschoße.			ca. 25% bis 50%			

Demnach belaufen sich die durchschnittlichen **Herstellungskosten pro m²** Wohnnutzfläche für Hauptgeschoße in der Ausstattungskategorie „gehoben“ in der **Steiermark** (städtischer Bereich) im Jahr 2020 auf **2.570,- Euro**. Darin sind Bauwerkskosten samt Aufschlägen für die bauliche Aufschließung (ca 2% bis 10%), Kosten für Planungs- und Projektnebenleistungen (ca 7% bis 20%) sowie die USt (20%) enthalten.

Unter Heranziehung des **Baupreisindex** (Baupreisindex 2020 mit **Basis 2015 = 115,6**; https://www.statistik.at/fileadmin/pages/196/bpi_schnellbericht_2.11_hoch-und_tiefbau_4q20_basisjahr_2015.pdf, abgefragt am 21.5.2025) ergibt sich ein **indexierter Betrag** für das Jahr **2015 iHv 2.223,- Euro**.

Zur besseren Vergleichbarkeit dieses Betrages mit den tatsächlichen Errichtungskosten der Bf (**5.362,79 Euro netto pro m²**; 1.876.976,55 Euro/350 m²) sind folgende **Adaptierungen** vorzunehmen: Nach der obigen Empfehlung können kleinere, individuell gestaltete Bauwerke (zB Ein- und Zweifamilienhäuser) einen **Aufschlag** von bis zu **30%** erfordern. Im vorliegenden Fall handelt es sich bei dem von der Bf in den Jahren 2012 bis 2015 errichteten Gebäude um ein individuell gestaltetes Einfamilienhaus. Diesem Umstand ist durch einen entsprechenden Aufschlag Rechnung zu tragen. Zu beachten ist jedoch, dass dieses Einfamilienhaus eine weitaus **überdurchschnittliche Größe** aufweist, die im Gegensatz zur Errichtung kleinerer Einfamilienhäuser (zum Nutzflächenvergleich s oben) Kosteneinsparungen mit sich bringt (s zB BFG 23.12.2022, RV/7103706/2010). Vor diesem Hintergrund ist auf den Vergleichswert ein **Aufschlag von 15%** vorzunehmen. In den **Herstellungskosten** des ggst Einfamilienhauses (1.876.976,55 Euro netto) sind Kosten für Planungs- und Projektnebenleistungen bereits enthalten. Da das ggst Einfamilienhaus besondere architektonische Elemente enthält, ist von einer entsprechend intensiven Planungskomponente auszugehen. Vor diesem Hintergrund ist vom Vergleichswert ein **Aufschlag von 15%** vorzunehmen.

Der **Vergleichswert** ist daher wie folgt zu berechnen:

Herstellungskosten pro m ² Wohnnutzfläche für Hauptgeschoße in der Ausstattungskategorie „gehoben“ Steiermark (städtischer Bereich) im Jahr 2020	2.570,00 Euro
Baupreisindex 2020 mit Basis 2015 = 115,6	2.223,00 Euro
Aufschlag 15% (individuell gestaltetes Einfamilienhaus)	+333,00 Euro
abzüglich 20% USt	-511,20 Euro
Vergleichswert 2015 netto (Berücksichtigung der genannten Positionen)	2.044,80 Euro

Die Aufstellung Prognose- und Investitionsrechnung bis 2046 der mit der Vermietung der Immobilie zusammenhängenden Erträge und Aufwendungen der Jahre 2014 bis 2046 entstammt der im Akt einliegenden Beilage zur Niederschrift zur Schlussbesprechung vom 8.6.2016. Den diesbzgl Zahlen ist die Bf bis auf die Amortisationsdauer nicht entgegengetreten.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abänderung bzw Abweisung)

A. Zur Wiederaufnahme

Im vorliegenden Fall hat die belangte Behörde betreffend USt im AP-Bericht auf die Feststellungen zu **Tz 1** und **3** bzw betreffend KöSt auf die Tzn 1 und 2 **verwiesen**, die eine Wiederaufnahme der Verfahren erforderlich machen würden. Aus diesem Hinweis auf einzelne Tzn darf das BFG iZm der Wiederaufnahme der Verfahren folgern, dass das Finanzamt die Wiederaufnahme auf den **Neuerungstatbestand** (§ 303 Abs 1 lit b BAO) gestützt hat und die in den einzelnen Tzn getroffenen Prüfungsfeststellungen jenen Tatsachenkomplex bilden, der nach Ansicht des Finanzamtes im Zuge der Prüfung neu hervorgekommen ist (vgl nur VwGH 9.7.2024, Ra 2023/13/0142 mwN).

Im ggst Fall hat die belangte Behörde die Wiederaufnahmen somit auf den Neuerungstatbestand als Wiederaufnahmegrund gestützt. Dieser Tatbestand fordert, dass entscheidungsrelevante Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen. **Tatsachen** iSd Bestimmung des § 303 Abs 1 lit b BAO sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände (zB VwGH 26.1.1999, 98/14/0038; 26.7.2000, 95/14/0094). Entscheidend ist, ob der Abgabenbehörde im wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie bereits in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können (zB VwGH 20.5.2022, Ra 2022/15/0034; 22.2.2024, Ro 2022/13/0009; BFG 29.12.2023, RV/3100488/2023; 7.8.2023, RV/7100262/2023). Wiederaufnahmegründe sind nur im Zeitpunkt der Bescheiderlassung existente Tatsachen, die später neu hervorkommen (nova reperta; zB VwGH 23.9.1997, 93/14/0065; 20.11.1997, 96/15/0221). Das Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln bezieht sich auf den **Wissensstand** (auf Grund der Abgabenerklärungen und ihrer Beilagen) des jeweiligen **Veranlagungsjahres** und ist aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens zu beurteilen. Entscheidend ist, ob der abgabenfestsetzenden Stelle alle rechtserheblichen Sachverhaltselemente bekannt waren (zB VwGH 22.2.2024, Ro 2022/13/0009; 15.3.2024, Ra 2023/15/0079; 27.3.2024, Ra 2021/13/0092; 14.8.2024, Ra 2023/13/0159; BFG 15.10.2024, RV/2100488/2024). Wenn etwa ein Prüfer den konkret relevanten Sachverhalt vor Erlassung des Bescheides der abgabenfestsetzenden Stelle (Veranlagungsabteilung) **nicht mitgeteilt** hatte, so steht diese **Kenntnis des Prüfers** der **Wiederaufnahme nicht entgegen** (zB VwGH 13.10.2021, Ra 2021/13/0127; 15.3.2024, Ra 2023/15/0079). Dabei können nur **entscheidungswesentliche Sachverhaltselemente** zur Wiederaufnahme führen (vgl zB VwGH 11.9.1997, 97/15/0078; 26.6.2000, 96/14/0176; BFG 22.6.2023, RV/7100040/2022). Allfälliges **Verschulden** der Behörde an der Nichtausforschung

von Sachverhaltselementen schließt die amtswegige Wiederaufnahme nicht aus (zB VwGH 23.11.2011, 2008/13/0090; 27.2.2019, Ra 2017/15/0015).

Dem AP-Bericht konnten unter Tz 4 **folgende neue Tatsachen** betreffend die Errichtung, die Ausstattung, den Anteil der betrieblichen Nutzung, die Besitzverhältnisse, die Nutzungsbedingungen oder vertragliche Gestaltung des Einfamilienhauses entnommen werden:

- Maßgebende Umstände für die Nutzung und die Bewertung der verfahrensggst Liegenschaft (Baupläne, Grundrisse, Bilder, Rechnungen, etc)
- Dauer und Abschluss der Bauarbeiten
- Abschluss eines Baurechtsvertrages am 4.2.2016, welcher bis 31.12.2046 gilt.
- Rückwirkende Geltung des Mietvertrages vom 8.1.2016 per 1.1.2015
- Sachverhaltsfeststellungen hinsichtlich der vermieteten Büroräumlichkeiten (Größe, Nutzungsmöglichkeiten sowie Art und Umfang der tatsächlichen Nutzung)
- fehlende Verzinsung des Verrechnungskontos

Der Abgabenbehörde waren diese Sachverhaltselemente in den wiederaufzunehmenden Verfahren **nicht so vollständig bekannt** und wurden auch nicht so offen gelegt, als dass sich das Finanzamt ein richtiges, vollständiges und klares Bild der maßgeblichen Umstände hätte verschaffen können. Der neu hervorgekommene Tatsachenkomplex ist auch entscheidungswesentlich für die Beurteilung der streitggst Frage, ob und inwieweit der VSt-Abzug zu Recht geltend gemacht/versagt worden ist bzw KöSt vorgeschrieben wurde.

Als **Zwischenergebnis** ist somit festzuhalten, dass der von der belangten Behörde herangezogene Neuerungstatbestand in den beschwerdeggst Wiederaufnahmebescheiden iVm dem AP-Bericht hinreichend begründet worden ist.

Zur **Ermessensfrage** der steuerlichen Auswirkungen der Wiederaufnahmen und ihrer möglichen Geringfügigkeit ist festzuhalten, dass die Abgabennachforderungen an USt und KöSt in den betroffenen Jahren 2012 und 2013 zwischen 1.915,93 Euro (Nachforderung KöSt 2012) und 66.965,37 Euro (Nachforderung USt 2013) betrugen.

Im Beschwerdefall ist daher davon auszugehen, dass die Wiederaufnahme der USt- und KöSt-Verfahren aus den von der belangten Behörde herangezogenen Umständen in Erfüllung des gesetzlichen Auftrages zur Gleichbehandlung aller Abgabepflichtigen zweckmäßig war. Unbilligkeitsgründe sind der Aktenlage nicht zu entnehmen und wurden von der Bf auch nicht behauptet.

Der **formelhafte Verweis** der belangten Behörde auf den Vorrang der **Rechtsrichtigkeit** stellt daher im konkreten Fall, da er auf konkrete Sachverhaltsfeststellungen sowie Wiederaufnahmegründe Bezug nimmt, keinen Begründungsmangel iSe wesentlichen

Verfahrensmangels dar (s hiezu *Predota/Rzeszut* in *Rzeszut/Tanzer/Unger*, BAO – Stoll Kommentar, 303, 2023, Rz 62 mwN).

Die Beschwerde war somit hinsichtlich der Wiederaufnahmebescheide betreffend die Jahre 2012 bis 2014 **abzuweisen**.

B. Umsatzsteuer

1. Allgemeines

In seiner Entscheidung vom 21.6.2023, **Ro 2023/15/0008**, fasste der VwGH den USt-lichen Beurteilungsmaßstab für die **Vermietung** von Wohnraum durch eine GmbH **an** ihren **Gesellschafter** wie folgt zusammen:

*„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** 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 **VStn angestrebt** wird.*

*Nach der Rsp des VwGH kann es iZm der Nutzungsüberlassung an eine der Körperschaft nahestehende Person in **drei Fällen** zu einer **Versagung** des **VSt-Abzuges** 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 den VSt-Ausschluss an (vgl VwGH 7.12.2020, Ra 2020/15/0067).*

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 vGA darstellt (§ 8 Abs 2 KStG), was gegebenenfalls zum Ausschluss des VSt-Abzuges nach § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG führen kann. Das entscheidende Merkmal einer vGA iSd § 8 Abs 2 KStG 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 vGA ist allerdings ausgeschlossen, wenn die Errichtung des Gebäudes mit anschließender Nutzungsüberlassung einem Fremdvergleich standhält.

Bei von der Körperschaft nicht fremdüblich den Gesellschaftern (Stiftern) zur Nutzung überlassenen Wohnimmobilien ist im Rahmen der vGA zu unterscheiden zwischen jederzeit im betrieblichen Geschehen (zB durch Vermietung an fremde Personen) einsetzbaren Gebäuden („klassische“ vGA) 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 vGA iSd § 8 Abs 2 KStG 1988 bezogen und tritt damit der VSt-Ausschluss des § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG 1994 ein (vgl zu alldem VwGH 7.12.2020, Ra 2020/15/0004).“

In seiner Entscheidung vom 7.12.2020, **Ra 2020/15/0067**, hielt der VwGH überdies Folgendes fest:

„Für den Fall der ‚**klassischen**‘ vGA durch Nutzungsüberlassung gilt: 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 steuerlichen Betriebsvermögen, sondern führt – bei Vorliegen der weiteren Voraussetzung einer vGA – körperschaftsteuerlich zum Ansatz fremdüblicher Betriebseinnahmen (Mietserträge) der Kapitalgesellschaft. Beträgt die **tatsächliche** Miete **weniger als die Hälfte der fremdüblichen** Miete, wird eine mit der Vermietung in Zusammenhang stehende Vorleistung vom Vermieter „überwiegend“ vGA bezogen und tritt

damit der VSt-Ausschluss des § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG 1994 ein (vgl VwGH 23.2.2010, 2007/15/0003; 27.6.2018, Ra 2017/15/0019; Ruppe/Achatz, UStG⁵ § 12 Rz 175).

Entscheidend für die Berechtigung zum VSt-Abzug bei einer „klassischen“ vGA ist somit, in welchem Ausmaß (überwiegend oder nicht überwiegend) die **vereinbarte** Miete **von der als angemessen erachteten Miete abweicht.**“

Nach der Rsp des **VwGH** sind demnach im Bereich der **USt drei Konstellationen** der Wohnraumüberlassung durch eine GmbH an ihren Gesellschafter zu unterscheiden, in denen es zur Versagung des VSt-Abzuges kommt (s etwa auch *Lachmayer*, SWK 2021, 121):

1. die **bloße Gebrauchsüberlassung**, bei der keine unternehmerische Betätigung vorliegt;
2. die Überlassung eines **besonders repräsentativen** (oder eines besonders auf die Vorlieben des Gesellschafters **zugeschnittenen**) Gebäudes zur Nutzung gegen einen unangemessen **niedrigen Mietzins**;
3. die Überlassung eines jederzeit im betrieblichen Geschehen einsetzbaren Gebäudes zur Nutzung gegen einen Mietzins von **weniger als 50% der Renditemiete**;

Der VwGH hat unter Bezug auf die Judikatur des **EuGH** (26.9.1996, C-230/94, **Enkler**) ausgeführt, dass für die Frage der Nutzungsüberlassung einer Wohnimmobilie an den Alleingesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH gleich wie an den Stifter/Begünstigten hinsichtlich des Vorliegens einer unternehmerischen Tätigkeit auf das Vorliegen einer **marktkonformen Vermietung** abzustellen ist. Entscheidend ist daher die **Fremdüblichkeit** des Mietverhältnisses (zB VwGH 21.6.2023, Ro 2023/15/0008; 10.2.2016, 2013/15/0087).

USt-lich ist im vorliegenden Fall entscheidungserheblich, ob die Bf mit der Herstellung der ggst nach den Vorgaben des Alleingesellschafter-Geschäftsführers der Bf errichteten Immobilie und der ggst Nutzungsüberlassung an DAM nach dem **Gesamtbild** der **Verhältnisse** ein **marktkonformes** Streben nach Einnahmen an den Tag gelegt hat.

Folgende **Faktoren** sind von Bedeutung:

- **Art der Immobilie** („Luxusimmobilie“ oder herkömmliche Immobilie)
- **Angemessenheit** des Mietentgeltes
- Vertragliche und tatsächliche Gestaltung der **Nutzungsüberlassung**
- Verhalten der verantwortlichen Organe bei der **Investitionsentscheidung** und in der Investitionsphase

2. Art der Immobilie

Nach der Rsp des VwGH ist in Hinblick auf die Einsetzbarkeit einer Immobilie zwischen **jederzeit** im **betrieblichen Geschehen** einsetzbaren Gebäuden und solchen, die für die private Nutzung durch den Gesellschafter bestimmt sind, zu unterscheiden. Es ist zu prüfen, ob ein besonders repräsentatives Gebäude oder ein solches, das speziell auf die Wohnbedürfnisse des Gesellschafters zugeschnitten ist, vorliegt.

Wie von der Behörde zutreffend dargelegt, ergibt sich diese Tatsache aus der fehlenden (Fremd-)Mietersuche am Markt sowie aus der zumindest teilweisen Übernahme der Kosten für Einrichtungsgegenstände iHv 177.200,92 Euro durch die Bf.

Zur **Qualifikation** als „**besonders repräsentatives**“ Gebäude ist festzuhalten, dass die Rsp keine Definition für den Begriff „**Luxusimmobilie**“ entwickelt hat. Eine solche wird dann nach dem allgemeinen Sprachgebrauch vorliegen, wenn Flächen, Raumangebot und Ausstattung, Zubehör, Außenanlagen (**weit**) **über** jene **Anforderungen** hinausgehen, die an Wohnbedürfnisse vom **Durchschnitt** der Bevölkerung gestellt werden (vgl dazu zB BFG 30.4.2021, RV/7100169/2014; 26.4.2016, RV/5100110/2012).

Zur Beurteilung des Luxuscharakters einer Immobilie ist neben der Lage va auf die **Höhe** der **Baukosten/m²** im Vergleich zu den durchschnittlichen Wohnbaukosten abzustellen (vgl dazu VwGH 7.12.2020, Ra 2020/15/0004). Laut Schrifttum (*Prodinger, SWK-Spezial Immobilienvermietung zwischen Gesellschaft und Gesellschafter*³, 2023, 74) führt die Errichtung eines Einfamilienhauses zu Baukosten von **netto 1.500** bis 2.000,- Euro **pro m²** für ein **ausgebautes Geschoß** und **600** bis 800 Euro pro m² für ein **Kellergeschoß**. Daraus errechnen sich im vorliegenden Fall **durchschnittliche Baukosten** iHv **606.200,- Euro** (= 308 m² Nutzfläche x 1.900,- Euro + 30 m² Keller x 700,- Euro), denen **tatsächliche Baukosten** (ohne Grund und Boden bzw Einrichtungsgegenstände, exklusive Außenanlagen) iHv **1.876.976,55 Euro** gegenüberstanden.

Im Beschwerdefall handelt es sich aufgrund der hohen, überdurchschnittlichen **Investitionskosten**, des **Nutzflächenausmaßes** von rund **500 m²** (Wohnbereich und private Kellernutzräume mit annähernd 350 m², Bürobereich mit ca 150 m²), der modernen **architektonischen** Gestaltung, der großzügigen Außenanlagen und der individuell anfertigten hochwertigen Innenausstattungen zweifellos um eine Immobilie, die gehobenen Wohnbedürfnissen Rechnung trägt (besonders repräsentatives Objekt im Sinne einer sog „Luxusimmobilie“).

3. Angemessenheit des Mietentgeltes

Nach der Rsp 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*“. 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 2021/3, 119).

IdZ ist darauf hinzuweisen, dass der VwGH mit „**fremdüblicher**“ Miete **nicht** die **Marktmiete** meint, also jene Miete, die am Markt von fremden Dritten für ein solches Gebäude erzielbar ist, sondern die Renditemiete. Die von der Bf herangezogenen veröffentlichten Mietpreise iSe ortsüblichen Miete, die im Übrigen unbestritten geblieben sind, sind daher als Maßstab für eine Angemessenheitsprüfung nicht geeignet.

Wie die **Renditemiete berechnet** wird, hat der VwGH bisher nicht vorgegeben. Im Erkenntnis vom 7.7.2011, 2007/15/0255, hat der VwGH die Herleitung aus den Investitionskosten mit dem sog umgekehrten Ertragswertverfahren aber als eine zulässige Methode anerkannt.

Im vorliegenden Fall hat die **belangte Behörde** dem **umgekehrten Ertragswertverfahren** einen Liegenschaftszinssatz von **2,5%**, eine Restnutzungsdauer von 32 Jahren (Ende des Baurechtes) und Nebenkosten iHv **17%** (Instandhaltung 13%, Verwaltung und Mietausfall je 2%) zugrunde gelegt. Gegen diese Parameter – abgesehen von der Restnutzungsdauer – wurden von der Bf keine Einwendungen vorgebracht. Diesbzgl bestehen auch keine Bedenken des BFG.

Die **Abgabenbehörde ermittelte** ursprünglich eine **fremdübliche Vergleichsmiete** durch Umkehrung des Ertragswertverfahrens (Parameter: Liegenschaftszinssatz 2,5%, Restnutzungsdauer 32 Jahre, Nebenkosten 17%) auf Basis der Nettoinvestitionskosten iHv 1.876.976,55 Euro (Gebäude ohne Einrichtung netto) mit **8.625,11 Euro monatlich**.

Im Allgemeinen legen Immobilienerrichtungsgesellschaften mit den künftigen Nutzern **Kostengrenzen** fest und schließen regelmäßig vor Beginn der Investitionen **bindende Verträge** ab, mit denen das Kostenrisiko begrenzt wird. Bei nach den individuellen Ansprüchen und Vorgaben errichteten Objekten werden im Immobilienleasing Anzahlungen und Kautionsleistungen vereinbart. Weiters hätte ein nach angemessenen Renditen strebender Investor das Objekt **am Markt angeboten** und dem **Bestbieter** überlassen. Diese Vorgangsweise wurde nicht gewählt, was grundsätzlich gegen eine nachhaltige Einnahmenerzielungsabsicht aus der Vermietungstätigkeit spricht.

4. Vertragliche und tatsächliche Gestaltung der Nutzungsüberlassung

Neben der Angemessenheit des Mietzinses sind nach der Rsp des VwGH unter Berücksichtigung der Entscheidung des EuGH vom 26.9.1996, Rs C-230/94, *Enkler*, folgende (stichwortartig zusammengefasste) **Kriterien** zur Beurteilung der Frage, ob ein Mietverhältnis (zB zwischen einer GmbH und ihrem Alleingesellschafter) eine **unternehmerische** Tätigkeit darstellt und, ob ein solches Mietverhältnis einem **Fremdvergleich** standhält, zu beachten (s dazu zB BFG 30.4.2021, RV/7100169/2014; *Prodinger*, SWK-Spezial Immobilienvermietung zwischen Gesellschaft und Gesellschafter³, 2023, 125 mwN):

- unangemessen **niedriges Mietentgelt**
- unangemessen **hohes** Mietentgelt
- **fremdunübliche** Ausgestaltung des **Mietvertrags** mit unklaren Bestimmungen
- **Wohnungsbezug ohne Entgelt** vor Abschluss des Mietvertrags
- keine oder zu geringe bzw unregelmäßige oder verspätete Verrechnung von **Nebenkosten**
- Übernahme der Finanzierung oder des **Kreditrisikos**
- Nichtanwendung von vereinbarten **Indexklauseln**
- **Mitvermietung** von Fahrnissen zum ermäßigten Steuersatz
- **rückwirkende Vertragsänderungen** zum Nachteil des Mieters
- nachträgliche Vertragsänderungen **zulasten** des Vermieters
- fremdunübliche Ausgestaltung des Mietvertrags mit **unklaren Bestimmungen**
- fehlende **Ablösevereinbarungen**
- **kein Kündigungsverzicht** trotz erheblicher Mieterinvestitionen
- **Vermieterinvestitionen** entgegen den Bestimmungen des Mietvertrags
- volle Mietzahlung trotz Nichtvornahme von **Reparaturen** und Unbenutzbarkeit
- **nachträgliche Änderung** von Verträgen
- tatsächliche **Dauer** der Vermietung
- Zahl der **Kunden**
- Höhe der **Einnahmen**

Wie dem festgestellten Sachverhalt zu entnehmen ist, kann die **Gestaltung** des **Bestandvertrages** hinsichtlich der Schriftlichkeit und des wesentlichen Inhaltes – wie Kündigungsmöglichkeiten, Pönalzahlung/Verzugszinsen bei Zahlungsverzug (tatsächlich ein halbes Jahr keine Pönalzahlung) etc – als **nicht marktüblich** angesehen werden. Als **fremdunüblich** könnte im konkreten Fall ebenfalls gewertet werden, dass ein

Kündigungsverzicht des Mieters für 10 Jahre vereinbart worden ist (Indiz, dass das Gebäude nach den Vorstellungen des Mieters errichtet wurde).

Nach den getroffenen Feststellungen erfolgte die Nutzung von 70% der Wohnimmobilie ab Ende 2014 durch den Alleingesellschafter-Geschäftsführer DAM und seine Familie. Ein **Hausübergabeprotokoll** liegt nicht vor.

Der schriftliche **Mietvertrag** wurde erst am **8.1.2016 rückwirkend** per **1.1.2015** abgeschlossen. Obwohl das Mietverhältnis (2.800,- Euro monatlich) am 1.1.2015 begann, erfolgte die **erste Zahlung** erst im **Juni 2015**. Trotz vertraglicher Regelung verzichtete die Bf auf eine daraus resultierende Vertragsauflösung sowie auf eine Vorschreibung von Verzugszinsen oder Mahngebühren.

Da die Beurteilung des marktkonformen Verhaltens aus einer **ex-ante**-Betrachtung vorzunehmen ist, hält diese Vorgangsweise einem Fremdvergleich nicht stand. Zum Vorbringen der Bf, dass bereits zuvor ein **mündlicher Mietvertrag** abgeschlossen worden sei, ist festzuhalten, dass ein solcher Vertragsabschluss dem im Verhältnis Gesellschaft – Gesellschafter vorzunehmenden Fremdvergleich iZm Angehörigenjudikatur weder in Ansehung der erforderlichen **Publizität** noch der **Klarheit** und **Eindeutigkeit** des Vertragsinhaltes standhält (vgl nur VwGH 23.10.1997, 94/15/0160), wurzelt dieser doch ausschließlich in der Einflussnahme des Alleingesellschafter-Geschäftsführers DAM auf die Gebarung der Bf und seiner Nahebeziehung als Mieter.

5. Gesamtbeurteilung

Im vorliegenden Fall gelangt das Gericht im Rahmen der freien Beweiswürdigung zur Ansicht, dass die vertraglich zwischen der Bf und dem ihr nahestehenden Alleingesellschafter-Geschäftsführer DAM vereinbarte Nutzungsüberlassung nach dem Gesamtbild der Verhältnisse aufgrund mehrerer **fremdunüblicher** Tatbestandselemente nicht als eine auf Einnahmenerzielungsabsicht ausgerichtete Betätigung anzusehen ist.

Zur Begründung ist im konkreten Fall va auf die **Marktunüblichkeit** des vertraglichen **Mietentgeltes** hinzuweisen. Auch wenn das Vorliegen einer wirtschaftlichen Tätigkeit nicht ausschließlich auf die Angemessenheit des Mietentgeltes gestützt werden darf, ist diesem Aspekt bei der Gewichtung der Gesamtumstände die ausschlaggebende Bedeutung beizumessen. Weiters ist von **keiner nachvollziehbaren Investitionsentscheidung** der Bf sowie eines Mietvertrages mit fremdunüblichen Konditionen auszugehen. Die tatsächlichen Verhältnisse entsprechen auch nicht den abgeschlossenen schriftlichen Verträgen. Darüber hinaus wurde der Mietvertrag rückwirkend abgeschlossen.

Im vorliegenden Fall ist insb **mangels** der Erzielung einer **marktkonformen Rendite** von einer nicht marktkonformen Investition und damit einer ebensolchen Vermietung auszugehen.

6. Keine unternehmerische Betätigung der Bf hinsichtlich der Nutzungsüberlassung des Gebäudes

Die Einräumung der laufenden Nutzung an einer Wohnimmobilie durch eine Körperschaft an eine ihr nahestehende Person kann nach der Rsp des VwGH eine bloße **Gebrauchsüberlassung** darstellen, die keine unternehmerische Betätigung iSd UStG begründet. Erfolgt die Überlassung der Nutzung einer Wohnimmobilie an die nahestehende Person nicht deshalb, um Einnahmen zu erzielen, sondern um ihr einen **Vorteil zuzuwenden** (Zuwendung an den **Gesellschafter**), so fehlt es an einer wirtschaftlichen Tätigkeit (vgl dazu VwGH 7.12.2020, Ra 2020/15/0004, mwN). Anhaltspunkte für die erforderliche Abgrenzung zwischen wirtschaftlichen und nicht wirtschaftlichen Tätigkeiten finden sich im Urteil des **EuGH** vom 26.9.1996, *Enkler*, C-230/94, Rn 24 ff. Demnach kommt es unter Bedachtnahme auf alle Besonderheiten des **Einzelfalles** entscheidend darauf an, ob die Nutzungsüberlassung unter Umständen erfolgt, unter denen die entsprechende wirtschaftliche Tätigkeit für **gewöhnlich** ausgeübt wird (vgl dazu VwGH 7.12.2020, Ra 2020/15/0004, mwN). Es hat daher ein Vergleich der konkret gegebenen **Vermietungsumstände** mit jenen, unter denen üblicherweise Wohnimmobilien vermietet werden, zu erfolgen (vgl *Zorn*, Wohnhausvermietung an Gesellschafter, ÖStZ 2021, 69, mwN). An einer wirtschaftlichen Tätigkeit fehlt es, wenn sich aus dem **Gesamtbild** der Umstände ergibt, dass die **Überlassung** der Nutzung eines Wohnhauses an die Gesellschafter **nicht deshalb** erfolgt, um **Einnahmen** zu erzielen, sondern um ihnen einen **Vorteil zuzuwenden**. Dabei hat eine Berücksichtigung aller Gegebenheiten, die für einen Einzelfall charakteristisch sind, zu erfolgen (vgl VwGH 7.12.2020, Ra 2020/15/0067, mwN).

Die Bf errichtete die Immobilie zwischen 2012 und 2015 um insgesamt 2.681.395,07 Euro auf einem Grundstück von DAM **ohne vertragliche Grundlage**. Ein **Baurechtsvertrag** für die Jahre 2012-2046 wurde erst am **4.2.2016** errichtet. Das **steuerliche Rückwirkungsverbot** (VwGH 08.11.1983, 83/14/0101) wurde mehrfach **missachtet**. Gem Punkt 2.1. des Baurechtsvertrages **gilt** das **Baurecht** ab dem Einlangen des Ansuchens um die Eintragung des Baurechtes beim zuständigen Grundbuchsgericht. Die Grundbucheintragung erfolgte erst am **15.7.2016**, also **nach Beginn** der **AP**.

Was das zugrundeliegende Grundnutzungsverhältnis anbelangt, so räumte DAM betreffend das in seinem Eigentum stehende Grundstück, auf welchem die Bf das Gebäude errichtete, der Bf mit Baurechtsvertrag vom 4.2.2016 ein Baurecht **bis 31.12.2046** ein. Hinsichtlich des auf dem Grundstück von DAM von der Bf errichteten Hauses gab die Bf das Gebäude ihrem

Alleingesellschafter-Geschäftsführer zeitlich unbefristet – mit einem **Kündungsverzicht** für die Dauer von **10 Jahren** – in Bestand (vgl Punkt 2. des Bestandvertrages vom 8.1.2016).

Zum **Ablauf** des **Baurechtsvertrages** mit Ende **2046** würde **DAM** nicht nur der private Anteil des Gebäudes (70%), sondern **auch** der von der Bf **betrieblich genutzte Teil** der **Immobilie** zufallen. Letzteres deshalb, weil ein Fall der **Personenidentität** des **Grundstückseigentümers** mit dem alleinigen Gesellschafter-**Geschäftsführer** der erbauenden Kapitalgesellschaft (nämlich die Bf, eine „Ein-Mann-GmbH“) vorliegt, was zur Folge hat, dass iSd zitierten Entscheidung des OGH vom 17.9.2014, 6 Ob 38/14b, das **Schicksal** des **Gebäudes** letztlich alleine von DAM – als Grundstückseigentümer und alleinigem Gesellschafter-Geschäftsführer der Bf – abhängt. Da DAM nicht nur Grundstückseigentümer ist, sondern als alleiniger Gesellschafter-Geschäftsführer auch **die Bf beherrscht**, hat es die Bf letztlich selbst in der Hand, ob das Grundnutzungsverhältnis nach Ablauf des 10-jährigen Kündungsverzichtes weiterhin Bestand hat oder nicht.

Im vorliegenden Fall erfolgte die **Nutzungsüberlassung** des Gebäudes **nicht** im Wege einer **marktkonformen Vermietung**. Der Bf ging es nicht um die Erzielung von Einnahmen, sondern ausschließlich darum, ihrem alleinigen Gesellschafter-Geschäftsführer **DAM** einen **Vorteil** zuzuwenden. **Dafür spricht** insb Folgendes:

Nach Punkt 3.3. des **Baurechtsvertrages** vom 4.2.2016 ist die Bf verpflichtet, nach Ablauf der Baurechtsdauer das Gebäude in das Eigentum von DAM als Baurechtsbesteller zu übertragen. Die **Ablöse** gem § 9 BauRG beträgt ein **Viertel** des vorhandenen Bauwertes, wobei unklar ist, wie viel dieser 32 Jahre später wert ist. Eine solche Regelung findet ihre Erklärung nur im **gesellschaftsrechtlichen Naheverhältnis** und wäre im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nicht Teil des Bestandvertrages geworden, vielmehr wäre eine angemessene Ablöse, die sich etwa am **Restwert** des Gebäudes im Zeitpunkt der Beendigung des Bestandsverhältnisses orientiert, vereinbart worden.

Der von DAM an die Bf aufgrund des Bestandvertrages vom 8.1.2016 für die Überlassung des Einfamilienwohnhauses monatlich zu leistende **Bestandzins** (vgl Punkt 3. des Bestandvertrages) wurde von ihm ohne ersichtlichen sachlichen Grund tatsächlich **erst ab** Juni 2015 nachträglich – beginnend ab 1.1.2015 – **geleistet**. Darin kommt zum Ausdruck, dass es an einer ernsthaften Umsetzung der vertraglichen Vereinbarungen mangelte (vorzeitiges Kündigungsrecht, Pönale, Verzugszinsen, etc).

In den aktenkundigen Unterlagen finden sich keinerlei Hinweise darauf, dass DAM in seiner Funktion als (alleiniger) Geschäftsführer der Bf **vor** der **Errichtung** des Gebäudes den entsprechenden **Mietenmarkt** (im gegebenen geographischen Einzugsgebiet) erkundet hätte

und sich auf dieser Basis als ökonomisch agierender Investor für die Errichtung der Immobilie entschieden hätte.

Gegen die Annahme einer marktkonformen Vermietung spricht auch die **Höhe** des vereinbarten **Mietzinses**. Nach Punkt 3.2. des Mietvertrages vom 8.1.2016 beträgt der Mietzins 2.800,- Euro pro Monat („Kaltmiete“ netto), auf das Jahr hochgerechnet somit 33.600,- Euro netto. Wie den Ausführungen unter Punkt II.1. (Festgestellter Sachverhalt) und Punkt II.2. (Beweiswürdigung) zu entnehmen ist, lag der für die Renditemiete maßgebliche **Renditesatz** – verstanden als Renditeerwartung eines marktüblich agierenden Immobilieninvestors – im Jahr 2015 bei **5,51%**. Ausgehend von den Herstellungskosten des Gebäudes folgt daraus eine **jährliche Renditemiete von 103.501,26 Euro** (1.876.976,55 Euro x 5,51%). Die **tatsächliche Jahresmiete (33.600,- Euro/1.876.976,55 Euro = 1,79% Nettorendite)** liegt **mehr als 50% unter** dieser **Renditemiete**. Bei der Berechnung der Renditemiete ist im vorliegenden Fall überdies Folgendes zu berücksichtigen:

Ungeachtet der aufgezählten Detailpunkte entspricht das gewählte Konstrukt in seiner **Gesamtheit** nicht den Maßstäben einer **marktkonformen Vermietung**. Es ist kein wirtschaftlicher Grund ersichtlich, der dafür sprechen würde, auf dem Grundstück des Alleingesellschafter-Geschäftsführers ein auf dessen Bedürfnisse zugeschnittenes Gebäude zu errichten und dieses in der Folge gegen einen unangemessen niedrigen Mietzins an den Grundstückseigentümer zu vermieten. Das gewählte Konstrukt findet seine Erklärung ausschließlich im gesellschaftsrechtlichen Naheverhältnis.

Es ist daher festzuhalten, dass die Nutzungsüberlassung nicht unter Umständen erfolgte, unter denen die entsprechende wirtschaftliche Tätigkeit für gewöhnlich ausgeübt wird. Es **handelt** sich dabei um eine **bloße Gebrauchsüberlassung**.

Rechtsfolge der bloßen Gebrauchsüberlassung ist, dass keine unternehmerische Tätigkeit der Bf iSd UStG vorliegt und damit der **VSt-Abzug** iZm der Immobilie **nicht zusteht**. Die tatsächlich bezahlten **Mieten** unterliegen **nicht der USt** (vgl zB *Lachmayer*, SWK 2021, 121).

Da es somit im vorliegenden Fall bereits an einer unternehmerischen Tätigkeit der Bf iSd UStG mangelt (mit der genannten Rechtsfolge), **erübrigen** sich Ausführungen zum **VSt-Ausschluss** gem § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG iVm § 8 Abs 2 KStG. Der Vollständigkeit halber wird jedoch im Folgenden auch darauf eingegangen.

7. Alternativbegründung: superficies solo cedit, DAM ist zivilrechtlicher Eigentümer am Gebäude

Was das Eigentum am Gebäude anbelangt, ist Folgendes zu bemerken:

Grundsätzlich gilt, dass der **Grundeigentümer** hinsichtlich eines **Gebäudes**, welches auf dem Grundstück nicht nur zu vorübergehenden Zwecken errichtet wird (dh wie in casu, das Gebäude soll auf der Liegenschaft verbleiben) nach dem Grundsatz „**superficies solo cedit**“ (das Gebäude fällt dem Grundeigentümer zu), **auch am Gebäude (zivilrechtliches) Eigentum** erlangt, dass somit das Gebäude (unselbstständiger) Bestandteil des Grund und Bodens wird (zB VwGH 25.4.2013, 2010/15/0139 mwN; BFG 11.12.2024, RV/6100416/2013). Demnach ist ein auf einer Liegenschaft errichtetes Gebäude grundsätzlich unselbstständiger und daher sonderrechtsunfähiger Bestandteil der Liegenschaft. Dieser Grundsatz kommt in den **§§ 294 und 297 ABGB** klar zum Ausdruck. Gebäude sind danach schon unselbständige Bestandteile, wenn sie mit dem Grundstück fest verbunden sind und sie der Erbauer dort belassen will. Die Vorschrift des **§ 418 ABGB** ist Ausfluss dieser Konzeption des Bestandteilsrechtes im Bereich der Bauführung auf fremdem Grund. Der Eigentümerkonflikt wird so gelöst, dass das Eigentum am Grund grundsätzlich mit dem am Gebäude zusammenfällt. Wenn daher jemand mit eigenen Materialien ohne Wissen und Willen des Eigentümers auf fremdem Grunde gebaut hat, gilt die allgemeine Regel des § 418 erster Satz ABGB superficies solo cedit.

Hingegen gilt nach der **Ausnahmebestimmung** des § 418 dritter Satz ABGB und als eine der Ausnahmen vom Eintragungsgrundsatz des **§ 431 ABGB** das umgekehrte Prinzip, wonach kraft Gesetzes im Zeitpunkt der Bauführung ein außerbücherlicher originärer Eigentumserwerb des Bauführers an der Grundfläche eintritt, wenn der Grundeigentümer von der Bauführung weiß und sie dem redlichen Bauführer nicht sogleich untersagt (sich also verschweigt) und der Bauführer redlich ist (so auch VwGH 25.4.2013, 2010/15/0139). Ein **Baurecht** als das dingliche, veräußerliche und vererbliche Recht, auf oder unter der Bodenfläche des Grundstücks ein Bauwerk zu haben, entsteht gem § 5 Abs 1 BauRG durch Eintragung im Lastenblatt der Liegenschaft. Das Vorbringen der Bf bietet **keinen Anhaltspunkt** dafür, dass zwischen ihr und DAM eine **Willensdiskrepanz** in Bezug auf die Bauführung durch die Bf bestanden hätte. Es ist vielmehr, zumal DAM in die Ausführung der Bauarbeiten involviert gewesen ist – was im Akt einliegende Rechnungen an DAM auch dokumentieren – und **Projektwünsche** eingebracht hat, davon auszugehen, dass DAM als Grundeigentümer sich in Ansehung der Bauführung durch die Bf nicht bloß verschwiegen, sondern dass er der Bauführung zugestimmt, zwischen DAM und der Bf sohin **Einvernehmen** über die **Bauführung** bestanden hat. Die **Ausnahmebestimmung des § 418 dritter Satz ABGB** ist folglich im vorliegenden Fall **nicht anwendbar**.

Daraus folgt für den Streitfall, dass die Frage, ob die Bf ein Wohnobjekt unter Umständen, unter denen eine solche Tätigkeit gewöhnlich ausgeübt wird, zum Gebrauch überlassen hat, zu **verneinen** ist. Die AP verweist zu Recht darauf, dass ein dem Grundeigentümer fremd

Gegenüberstehender seine **rechtliche Position abgesichert** hätte, bevor er, noch dazu mit erheblichem finanziellen Aufwand, in ein auf diesem Grund errichtetes Gebäude investiert. Da DAM Eigentümer des Gebäudes geworden ist, konnte es zu einer Überlassung des (bloßen) Gebrauchs an dem Gebäude durch die Bf nicht (mehr) kommen. Es ist auch sonst nicht ersichtlich, inwiefern die Bf ein **nicht in ihrem Eigentum stehendes Gebäude** nachhaltig in Form der Vermietung nutzen und auf diese Weise wirtschaftlich tätig werden könnte. Die Umsetzung des in der Beschwerde geäußerten Ansinnens, das Haus bzw Teile davon an GmbH-fremde Personen zu vermieten, muss daran scheitern, dass die Bf mangels eines entsprechenden Rechtstitels an dem sonderrechtsunfähigen Gebäude **keine Dispositionen** hinsichtlich dessen **Vermietung** treffen kann. Kraft welchen rechtlichen Vorgangs sie zu einer Vermietung des Gebäudes legitimiert gewesen wäre, hat die Bf nicht einsichtig gemacht. Zweck der Gebäudeerrichtung war sichtlich, dem DAM und seiner Familie ein Wohnhaus zu schaffen, was auch in der gestalterischen Mitwirkung von DAM in der Bauphase und den Investitionen der persönlichen Neigung zum Ausdruck kommt. Die Bf hat dadurch, dass sie die Baukosten für eine im Eigentum von DAM stehende, für Wohnzwecke von DAM und seiner Familie bestimmte Villa übernommen hat, diesem einen **Vorteil zugewendet**. Dass die Bf und der DAM diese Zuwendung in die Form eines Mietvertrages gekleidet haben, ändert daran nichts. Einer wirtschaftlichen Tätigkeit, die zum Abzug der auf die Errichtungskosten entfallenden Vorsteuern berechtigen würde, entspricht ein solche Betätigung jedenfalls nicht (s dazu auch BFG 19.3.2019, RV/7101472/2009).

Die rechtliche Prüfung des Beschwerdefalles könnte ebenso bereits hier enden, da die Bf weder wirtschaftlich noch zivilrechtlich Eigentümerin am Gebäude geworden ist und deshalb keinen VSt-Abzug iZm mit der Immobilie geltend machen kann.

8. Alternativbegründung: Ausschüttung von 70% der Herstellungskosten des Gebäudes an DAM

Selbst wenn man der Anwendbarkeit des Prinzips „superficies solo cedit“ nicht folgte, wäre für das Beschwerdevorbringen ebenso nichts gewonnen, wenn man in wirtschaftlicher Betrachtungsweise prüft, 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 (§ 24 BAO) ist idR der **zivilrechtliche Eigentümer** (VwGH 18.12.1997, 96/15/0151). Nach der Judikatur des VwGH (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 ua 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 insb 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 19.10.2016, Ra 2014/15/0039, mwN), wobei die Frage der Zurechnung jeweils nach dem Gesamtbild der Verhältnisse des Einzelfalles zu beurteilen ist. Für die Frage des wirtschaftlichen Eigentums ist insb von Bedeutung, **wer die Chance von Wertsteigerungen und das Risiko von Wertminderungen trägt** (vgl etwa VwGH 27.11.2020, Ra 2019/15/0162; s weiters 13.9.2018, Ra 2018/15/0055).

Im Beschwerdefall ist die Anschaffung bzw Herstellung des Gebäudes rein gesellschaftsrechtlich veranlasst. Nunmehr ist es einheitliche Judikatur (zB BFG 11.12.2024, RV/6100416/2013), dass das Prinzip der Nichtabzugsfähigkeit nicht durch Maßnahmen umgangen werden kann, die letztlich die private Wohnraumnutzung nur in ein erwerbswirtschaftliches Kleid gießen.

Der **Bf** war es **nicht möglich, frei** darüber zu entscheiden, **wer Mieter** des Gebäudes sein soll, ergibt sich doch aus der Präambel bzw aus Punkt 1. des Bestandvertrages vom 8.1.2016, dass schon **von vornherein** nur **DAM als Mieter** in Frage kam.

Zufolge **Punkt 3.2.** des **Baurechtsvertrages** vom 4.2.2016 **verzichtet DAM** als Baurechtsbesteller gegenüber der Bf als Bauberechtigte ausdrücklich auf die Einhebung eines **Baurechtszinses** für die gesamte Dauer des Baurechtes.

Es ist daher festzuhalten, dass die Bf im Hinblick auf das Gebäude nicht in der Lage war, die Befugnisse, die Ausdruck des zivilrechtlichen Eigentums sind, auszuüben. Als **wirtschaftlicher Eigentümer** des Gebäudes ist vielmehr dessen zivilrechtlicher Eigentümer **DAM** anzusehen. Wie bereits unter Punkt II. 2. sowie unter Punkt II. 3.1. B.6. dargelegt, findet das ggst Konstrukt seine Erklärung einzig und allein im **gesellschaftsrechtlichen Naheverhältnis** und geht es dabei ausschließlich um eine Vorteilsgewährung an DAM als alleinigem Gesellschafter-Geschäftsführer der Bf.

Im Umstand, dass das von der Bf errichtete **Gebäude** im **Eigentum** des Grundstückseigentümers **DAM** entstand, ist eine **Vorteilsgewährung** gem **§ 8 Abs 2 KStG** – iS einer Ausschüttung von 70% der Herstellungskosten des Gebäudes – durch die Bf an ihren alleinigen Gesellschafter-Geschäftsführer DAM zu erblicken (vgl dazu auch *Lachmayer*, SWK 2021, 119 [Fn 3], unter Hinweis auf VwGH 25.4.2013, 2010/15/0139). Aufgrund der **Ausschüttung** von 70% der **Herstellungskosten** des Gebäudes iSd § 8 Abs 2 KStG steht der Geltendmachung damit in Zusammenhang stehender **VStn** die Bestimmung des § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG entgegen (vgl etwa VwGH 26.4.2012, 2008/15/0315).

9. Alternativbegründung: „Wurzelausschüttung“ iZm einem besonders repräsentativen Einfamilienhaus

Selbst wenn man in der Nutzungsüberlassung der Wohnimmobilie durch die Bf an DAM keine bloße Gebrauchsüberlassung, sondern eine unternehmerische Betätigung iSd UStG erblicken würde, und überdies eine Ausschüttung der Herstellungskosten an DAM zu verneinen wäre, wäre für die Bf aus folgenden Gründen **nichts gewonnen**:

Bei einer von der Körperschaft dem Gesellschafter **nicht fremdüblich** zur Nutzung **überlassenen** Wohnimmobilie ist im Rahmen der vGA zu unterscheiden zwischen jederzeit im betrieblichen Geschehen (zB durch Vermietung an fremde Personen) einsetzbaren Gebäuden („klassische“ vGA) und solchen Wohngebäuden, die schon ihrer **Erscheinung** nach (etwa **besonders repräsentative** Wohngebäude) bloß für die **private Nutzung** durch den Gesellschafter **bestimmt** sind (vGA „an der Wurzel“; vgl zB VwGH 21.6.2023, Ro 2023/15/0008).

Ob ein schon seiner Erscheinung nach bloß für die private Nutzung durch den Gesellschafter bestimmtes Wohngebäude vorliegt, ist insb anhand der **Größe** der Nutzfläche des Objektes im **Verhältnis** zur üblichen Nutzfläche eines **durchschnittlichen Einfamilienhauses** (s etwa *Lachmayer in FS Zorn*, 359, mit Hinweisen auf die Rsp des VwGH), des Betrages der Errichtungskosten des Objektes im Verhältnis zu den üblichen Errichtungskosten eines durchschnittlichen Einfamilienhauses und der geographischen Lage des zu beurteilenden Objektes (vgl VwGH 7.12.2020, Ra 2020/15/0004). Auch die **architektonische** Qualität bzw **besondere repräsentative** Elemente des Objektes sind in die Beurteilung miteinzubeziehen.

Die **Nutzfläche** des Gebäudes (505 m² bzw 70% davon: **350 m²**) übersteigt die Nutzfläche eines durchschnittlichen Einfamilienhauses – diese lag in der **Steiermark** im Jahr 2014 bei 140,- m² und im Jahr 2015 bei **138,20 m²** – bei Weitem. Vom Standard eines durchschnittlichen Einfamilienhauses hebt sich das Gebäude ferner durch seine besondere architektonische Qualität sowie durch eine Reihe repräsentativer Elemente ab. Dazu zählen etwa **variable Raumhöhen** (in casu 2,40 m bis 3,30 m).

Die geographische **Lage** des **Objektes** (ruhige Hanglage am Stadtrand von Graz) erweist sich nur aus dem Privatnutzungsgesichtspunkt als sehr gut bis gut, wohingegen sie aus **Ertragsgesichtspunkten** als **mäßig** zu beurteilen ist.

Grundsätzlich stellen Einfamilienhäuser insb in **guter Lage** und mit **hochwertiger Ausstattung** laut Liegenschaftsliteratur (*Kranewitter, Liegenschaftsbewertung*⁷, 2017, 17) keine Ertragswertobjekte dar, sondern werden idR als Eigentumsobjekte zur Befriedigung von langfristigen **privaten Wohnbedürfnissen** angeschafft (zB BFG 26.4.2016, RV/5100110/2012).

Insb bei **Luxusimmobilien** treten **Renditeerwartungen** gegenüber **Sachargumenten (Werthaltigkeitspotential)** regelmäßig in den **Hintergrund** (*Zeitschrift für Liegenschaftsbewertung*, Bewertung von Luxusimmobilien in besonderen Lagen, 2013/49). Besonders **hohe Herstellungskosten** für Baulichkeiten wegen luxuriöser und extrem moderner Bauausführungen werden idR nicht voll honoriert, weil das Objekt den **geschmacklichen** und **bautechnischen** Vorstellungen eines **Nachfolgenutzers** meist **nicht vollständig entspricht** (sog verlorener Bauaufwand; *Kranewitter*, *Liegenschaftsbewertung*⁷, 2017, 82).

Wenn die stV der Bf im Vorlageantrag vom 7.12.2016 bzw im Rahmen des Erörterungstermins am 16.1.2025 vorbringt, dass eine **Änderung** der **Nutzung** der Immobilie ohne große Eingriffe möglich sei, so ist auf die Rsp des VwGH zu verweisen, wonach es auf das **Erscheinungsbild** der Baulichkeit bei deren Errichtung ankommt und nicht darauf, ob es bautechnisch möglich ist, das Gebäude durch spätere Baumaßnahmen umzubauen und dadurch die Wohnfläche zu verkleinern (vgl VwGH 7.12.2020, Ra 2020/15/0004).

Vor diesem Hintergrund gelangt das **BFG** zum Ergebnis, dass es sich beim ggst Gebäude um ein besonders **repräsentatives Einfamilienhaus** handelt, das schon seiner **Erscheinung** nach bloß für die private Nutzung durch den Gesellschafter bestimmt ist.

Da ein **funktionierender Mietenmarkt** für Einfamilienhäuser der ggst Art von der Bf **nicht nachgewiesen** wurde – und es überdies nach der Rsp des VwGH in den Fällen einer vGA „an der Wurzel“ nicht auf das Vorliegen eines funktionierenden Mietenmarkts ankommt (s etwa VwGH 21.6.2023, Ro 2023/15/0008; 30.8.2023, Ra 2022/15/0100) – ist für die Frage der **Fremdüblichkeit** der Miete entscheidend, ob die **vereinbarte** Miete von der als angemessen erachteten Miete, der **Renditemiete**, **abweicht** (vgl VwGH 21.6.2023, Ro 2023/15/0008). Ein Abweichen um 50% oder mehr ist hier allerdings nicht Voraussetzung, es **reicht** ein **geringeres Abweichen** von der als angemessen zu wertenden Miete (vgl VwGH 7.12.2020, Ra 2020/15/0004; 7.12.2020, Ra 2020/15/0067; s auch *Zorn*, *ÖStZ* 2021, 72). Wie bereits unter Punkt II. 3.1. B.6. dargelegt, ist der im vorliegenden Fall vereinbarte Mietzins von 2.800,- Euro pro Monat („Kaltmiete“ netto) **deutlich niedriger** als die Renditemiete. Abgesehen vom unangemessen niedrigen Mietzins entspricht das gewählte Konstrukt in seiner Gesamtheit **nicht** einem **fremdüblichen** Vermietungsvorgang.

Die Konsequenz besteht darin, dass das ggst Wohngebäude (hinsichtlich der laufenden Besteuerung) **steuerneutrales Vermögen** der Bf bildet und eine **vGA „an der Wurzel“** iSd § 8 Abs 2 KStG vorliegt (vgl etwa VwGH 7.12.2020, Ra 2020/15/0004; 7.12.2020, Ra 2020/15/0067).

Selbst wenn man also in der Nutzungsüberlassung der Wohnimmobilie durch die Bf an DAM keine bloße Gebrauchsüberlassung, sondern eine **unternehmerische Betätigung** iSd **UStG** erblicken würde und überdies eine Ausschüttung von 70% Errichtungskosten an DAM zu verneinen wäre, wäre der VSt-Abzug dennoch aufgrund des Vorliegens einer vGA „an der

Wurzel“ im eben beschriebenen Sinn ausgeschlossen und unterläge die Vermietungstätigkeit (ebenso) nicht der USt.

10. Alternativbegründung: „klassische“ verdeckte Ausschüttung

Der Vollständigkeit halber wird darauf hingewiesen, dass auch dann, wenn in der ggst Immobilie ein jederzeit im betrieblichen Geschehen (zB durch Vermietung an fremde Personen) einsetzbares Gebäude zu erblicken wäre, für die Bf nichts gewonnen wäre.

Beträgt nämlich die tatsächliche Miete **weniger** als die **Hälfte** der **fremdüblichen** Miete, wird eine mit der Vermietung in Zusammenhang stehende **Vorleistung** vom Vermieter überwiegend für eine vGA iSd § 8 Abs 2 KStG bezogen und tritt damit der VSt-Ausschluss des § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG ein (vgl etwa VwGH 7.12.2020, Ra 2020/15/0067).

Wie den Ausführungen unter Punkt II. 3.1. B.6. zu entnehmen ist, ist der tatsächliche **jährliche Mietzins** von **33.600,- Euro** deutlich **niedriger** als die **Hälfte** der **Renditemiete** iHv **103.501,26 Euro** . Es tritt daher der VSt-Ausschluss nach § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG ein.

11. Zusammenfassung Umsatzsteuer

Zusammenfassend ist für den Bereich der USt festzuhalten, dass alle angeführten Begründungsstränge (kein Eigentum der Bf am Gebäude, keine unternehmerische Tätigkeit, Ausschüttung der Herstellungskosten des Gebäudes, vGA „an der Wurzel“, „klassische“ vGA) zum selben Ergebnis führen: Die **Vermietungstätigkeit** unterliegt **nicht** der **USt**, ein **VSt-Abzug** iZm der Immobilie steht nicht zu. Es wird diesbzgl auf die Rsp des VwGH verwiesen, derzufolge an die Anerkennung von Rechtsgeschäften zwischen einer Kapitalgesellschaft und ihren Gesellschaftern im Abgabenrecht ebenso **strenge Maßstäbe** anzulegen sind, wie sie auch bei Vereinbarungen zwischen **nahen Angehörigen** gelten. Sie müssen demnach **nach außen** ausreichend zum Ausdruck kommen, von vornherein ausreichend **klar** sein und einem **Fremdvergleich** standhalten (vgl etwa VwGH 5.3.2025, Ra 2023/15/0045, mwN). Dies ist insb auch für Rechtsbeziehungen zwischen einer GmbH und ihrem alleinigen Gesellschafter-Geschäftsführer von Bedeutung.

C. Körperschaftsteuer

1. Allgemeines

Im Bereich der KöSt sind iZm einer von der Körperschaft dem Gesellschafter **nicht fremdüblich** zur Nutzung überlassenen Wohnimmobilie grundsätzlich zwei Fallkonstellationen zu unterscheiden: die vGA „**an der Wurzel**“, bei der die Wohnimmobilie dem außerbetrieblichen Vermögen der Körperschaft zuzuordnen ist, und die „**klassische**“ vGA (vgl. *Lachmayer*, SWK 2021, 128).

In keinem der beiden Fälle kann es zu einer **Ausschüttung der Anschaffungs- und Herstellungskosten** kommen. Dies wäre nur beim Übergang des wirtschaftlichen Eigentums an der Immobilie auf den Gesellschafter oder in jenen Fällen, in denen das Grundstück dem Gesellschafter gehört und durch die Bauausführung der Körperschaft das Gebäude in das Eigentum des Gesellschafters übergeht, möglich (vgl. *Lachmayer*, SWK 2021, 128, mit Hinweisen auf die Rsp des VwGH).

Festzuhalten ist überdies, dass die „bloße Gebrauchsüberlassung“ (s. dazu unter Punkt II. 3.1. B.6.) eine rein USt-liche Kategorie ist (vgl. *Zorn*, ÖStZ 2021, 70).

2. Ausschüttung von 70% der Herstellungskosten des Gebäudes an DAM

Wie bereits unter Punkt II. 3.1. B.8. dargelegt wurde, ist im Umstand, dass das **von der Bf errichtete Gebäude** im **Eigentum des Grundstückseigentümers** DAM entstand, eine **Vorteilsgewährung** gem. **§ 8 Abs 2 KStG** – iS einer Ausschüttung von 70% der Herstellungskosten des Gebäudes – durch die Bf an ihren alleinigen Gesellschafter-Geschäftsführer DAM zu erblicken (vgl. dazu auch *Lachmayer*, SWK 2021, 119 [Fn 3], unter Hinweis auf VwGH 25.4.2013, 2010/15/0139).

Rechtsfolge der Vorteilsgewährung im eben beschriebenen Sinn ist (ua), dass **Aufwendungen**, die das **Gebäude** betreffen, von der **Bf nicht** als **Betriebsausgaben** abgezogen werden können. Auf der Ertragsseite gibt es weder eine Hochrechnung auf die Renditemiete noch eine Versteuerung der von DAM tatsächlich bezahlten Miete.

3. Alternativbegründung: „Wurzelausschüttung“ iZm einem besonders repräsentativen Einfamilienhaus

Selbst wenn man eine Ausschüttung von 70% der Herstellungskosten an DAM verneinen würde, wäre für die Bf **nichts gewonnen**.

Beginnend mit dem Erkenntnis vom 20.6.2000, 98/15/0169, hat der VwGH in der KöSt eine Rsp-Linie entwickelt, die unter bestimmten Umständen ein für den Gesellschafter errichtetes und an ihn vermietetes Gebäude dem außerbetrieblichen Vermögen der Körperschaft zuweist.

Außerbetriebliches Vermögen einer Körperschaft liegt dann vor, wenn es sich beim Gebäude um ein besonders repräsentatives oder besonders auf die **Vorlieben** des Gesellschafters **zugeschnittenes** Objekt handelt und **keine fremdübliche Miete** bezahlt wird (vgl *Lachmayer*, SWK 2021, 128, mit Hinweisen auf die Rsp des VwGH).

Wie bereits unter Punkt II. 3.1. B.2. bzw Punkt II. 3.1. B.8. dargelegt wurde, handelt es sich beim ggst Gebäude um ein **besonders repräsentatives** Einfamilienhaus, das schon seiner **Erscheinung** nach bloß für die private Nutzung durch den Gesellschafter bestimmt und der vereinbarte **Mietzins** von 2.800,- Euro pro Monat („Kaltmiete“ netto) **deutlich niedriger** als die **Renditemiete** ist. Abgesehen vom unangemessen niedrigen Mietzins entspricht das gewählte Konstrukt in seiner Gesamtheit nicht einem fremdüblichen Vermietungsvorgang (s dazu ausführlich unter Punkt II. 3.1. B.6.).

Ausgehend davon liegt eine vGA „an der Wurzel“ iSd § 8 Abs 2 KStG vor und ist die Wohnimmobilie dem außerbetrieblichen Vermögen der Bf zuzuordnen.

Folge der Zuordnung zum **außerbetrieblichen Vermögen** der Bf ist, dass Aufwendungen, die das **Gebäude** betreffen, von der Bf **nicht** als **Betriebsausgaben** abgezogen werden können. Auf der Ertragsseite gibt es weder eine Hochrechnung auf die Renditemiete noch eine Versteuerung der von DAM tatsächlich bezahlten Miete (vgl *Lachmayer*, SWK 2021, 128; *Lachmayer* in *FS Zorn*, 364; *Zorn*, ÖStZ 2021, 73).

4. Zusammenfassung Körperschaftsteuer

Zusammenfassend ist für den Bereich der KöSt festzuhalten, dass die beiden angeführten Begründungsstränge (Ausschüttung von 70% der Herstellungskosten des Gebäudes, vGA „an der Wurzel“) zum selben Ergebnis führen: **Aufwendungen**, die das **Gebäude** betreffen, können von der Bf **nicht als Betriebsausgaben** abgezogen werden. Es wird diesbzgl auf die Rsp des VwGH verwiesen, der zufolge an die Anerkennung von **Rechtsgeschäften** zwischen einer Kapitalgesellschaft und ihren Gesellschaftern im Abgabenrecht ebenso **strenge Maßstäbe** anzulegen sind, wie sie auch bei Vereinbarungen zwischen **nahen Angehörigen** gelten. Sie müssen demnach **nach außen** ausreichend zum Ausdruck kommen, von vornherein ausreichend **klar** sein und einem **Fremdvergleich** standhalten (vgl etwa VwGH 5.3.2025, Ra 2023/15/0045, mwN). Dies ist insb auch für Rechtsbeziehungen zwischen einer GmbH und ihrem alleinigen Gesellschafter-Geschäftsführer von Bedeutung.

Abschließend ist darauf hinzuweisen, dass sich vor dem Hintergrund der vorstehenden Ausführungen ein Eingehen auf die (nachgelagerte) Frage der **Liebhaberei** sowohl aus USt-licher Sicht als auch aus KStG-Sicht **erübrigt**.

D. Gesamtwürdigung

Zusammenfassend gelangt das Gericht im Rahmen der freien Beweiswürdigung zur Ansicht, dass die vertraglich zwischen der Bf und dem ihr nahestehenden DAM vereinbarte **Nutzungsüberlassung** nach dem Gesamtbild der Verhältnisse nicht als eine auf Einnahmenerzielungsabsicht ausgerichtete Betätigung anzusehen ist.

Das Verhalten der Bf bzw der für sie handelnden Personen entspricht nicht dem Verhalten eines **wirtschaftlich planvoll handelnden Vermieters**. Die ggst Nutzungsüberlassung durch die Bf stellt nach Ansicht des Gerichtes eine vom gesellschaftsrechtlich bedingten Zusammenwirken und von einer Zuwendungsabsicht getragene (unentgeltliche) Gebrauchsüberlassung der von der Bf errichteten Immobilie (und Ausstattungen) an den Alleingesellschafter-Geschäftsführer dar.

Dies ergibt sich aus folgenden Umständen:

- Das vereinbarte **Nutzungsentgelt** mit rund 33.600,- Euro weicht erheblich von einer angemessenen **renditeorientierten** Sollmiete in der Größenordnung von 103.501,26 Euro ab.
- Im Zeitpunkt der **Investitionsentscheidung** und im **Fertigstellungszeitpunkt** kam keine anderweitige Vermietung, sondern nur eine Nutzungsüberlassung an den Alleingesellschafter-Geschäftsführer in Betracht.
- Die **Projektgebarung** oblag alleine DAM als künftigen Nutzer, der nicht nur die Letztentscheidungen zur Architektur, zum Raumkonzept und zu den Nutzflächen traf, sondern auch für die Auftragsvergabe und Zahlungsvorgaben verantwortlich war. Zu einer Einflussnahme des Prokuristen der Bf oder anderer Mitarbeiter insb während der Bauphase fehlen Nachweise. Vorgaben, was die Ausstattung, **Investitionskosten** und die Vertragsbedingungen betrifft, sind **nicht dokumentiert**, was in Anbetracht der Nahebeziehungen zum im Vorfeld feststehenden Mieter und der erhöhten gesellschaftsrechtlichen Sorgfaltspflichten bei Rechtsgeschäften zwischen der GmbH und dem Alleingesellschafter geboten gewesen wäre.
- Ein **nicht nahestehender Investor** hätte das Investitionskostenrisiko in Anbetracht des Umstandes, dass die Errichtung nach den individuellen Vorgaben von DAM/des Nutzers erfolgt ist, durch entsprechende **Mietenanpassungen** und **Vorausleistungen** abgesichert.
- Es fehlen auch Nachweise (Dokumentationen) über die **Ertrags-** und **Renditeerwartungen** im Zeitpunkt der **Investitionsentscheidung**.
- Die **Nutzungsübergabe bzw Nutzung** erfolgte über einen Zeitraum von **über einem Jahr** (12/2014 bis 1/2016) **ohne vertragliche Absicherungen**. **Mieten** wurden über einen Zeitraum von einem halben Jahr **zinsenlos gestundet**.

- Die Bf errichtete die **Immobilie 2012-2015** um insgesamt **2.681.395,07 Euro** auf einem Grundstück von DAM ohne vertragliche Grundlage. Ein **Baurechtsvertrag** für die Jahre 2012-2046 wurde erst **ex post** am **4.2.2016** errichtet. Die Grundbuchseintragung erfolgte erst am 15.7.2016, also nach Beginn der AP.

Zur von der Bf zitierten **BFG-Entscheidung RV/7102731/2013** vom 5.8.2016, ist anzumerken, dass für die Zuordnung des wirtschaftlichen Eigentums an DAM als Mieter der Liegenschaft sehr wohl Raum bleibt. In der Baurechtsvereinbarung ist vorgesehen, dass die Immobilie im Jahr 2046 ins Eigentum von DAM übergeht. Deshalb sowie aufgrund der Tatsache, dass die Wertentwicklung einer Immobilie eng mit dem Schicksal des Grundstückes verbunden ist, können diesbzgl **Chancen** und **Risiken** nahezu zur Gänze **DAM zugerechnet** werden. Darüber hinaus ist festzuhalten, dass der VwGH am 18.10.2017, Ra 2016/13/0050, das Erk des BFG aufgrund einer Amtsrevision (teilweise) wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes vom aufgehoben hat. Hinsichtlich des weiteren Vorbringens der Bf, das sie aus dem BFG-Erk vom 5.8.2016 ableiten möchte, nämlich, dass die Nutzungsdauer bei Einfamilienhäusern zwischen 60 und 80 Jahren und nicht bei in casu 32 Jahren liege, **übersieht** die Bf, dass für das BFG im damaligen Verfahren „aus dem Akteninhalt nicht erkennbar“ war, warum die belangte Behörde eine Nutzungsdauer von „dennoch lediglich 67 Jahren“ herangezogen hat. **Im ggst** zu beurteilenden Fall hat das Finanzamt detailliert ausgeführt, wieso hier nur eine Nutzungsdauer bis zum Ende des Baurechtes anzusetzen ist (vgl insb unter Punkt II. 3.1. B.6.).

Wenn die Bf hinsichtlich des Gesamtbildes der Verhältnisse als zentralem Kriterium, ob eine Tätigkeit zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen ausgeübt wird und daher ein (moderates) Abweichen des tatsächlich vereinbarten vom fremdüblichen Mietentgelt für sich allein nicht dazu führen könne, eine Tätigkeit als nichtunternehmerisch einzustufen, auf das **VwGH-Erk** vom 10.2.2016, **2013/15/0284**, verweist, ist anzumerken, dass die dort belangte Behörde die Tätigkeit nicht anhand des Gesamtbildes beurteilt und damit die Rechtslage verkannt hat. Im hier zu beurteilenden Beschwerdefall wurde dies sehr wohl getan (s nur Punkt II. 3.1. B.5. sowie Punkt II. 3.1. B.6.). Zudem kann man in concreto nicht behaupten, dass die zwischen der Bf und DAM vereinbarte Miete lediglich moderat vom fremdüblichen Mietentgelt abweicht (vgl dazu ausführlich Punkt II. 3.1. B.3., Punkt II. 3.1. B.6. sowie Punkt II. 3.1. B.8.).

Auch aus dem Verweis auf **VwGH 28.11.2013, 2009/13/0141**, wonach einem **Geschäftsführer** auch ohne Vorliegen einer Vereinbarung eine angemessene Entlohnung gebührt und es nicht auf formelle Vereinbarungen, sondern in erster Linie auf die Angemessenheit der „**Gesamtausstattung**“ der **Entlohnung** ankommt, ist für die Bf nichts zu gewinnen: Zum einen hätten die in den Streitjahren verbuchten Geschäftsführerbezüge von DAM gar nicht ausgereicht, um die vereinbarten Mietzahlungen bewerkstelligen zu können, zum anderen hat

das BFG ggst ausführlich begründet (s Punkt II. 3.1. B.6., Punkt II. 3.1. B.8. sowie Punkt II. 3.1. C.2.), dass die Bf als GmbH die Nutzung ihrer Räumlichkeiten DAM als Geschäftsführer nicht als weitere Entlohnung seiner Geschäftsführungstätigkeit überlassen hat, sondern *causa societatis* – Vermögenszuwendung, die aus der Gesellschafterstellung von DAM an der Bf resultiert – im Wege eines Fremdvergleiches eine vGA iSd § 8 Abs 2 KStG vorliegt (VwGH 30.12.2020, Ra 2019/15/0126). Zudem hat der VwGH am 28.11.2013 den UFS-Bescheid wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben, da der Abgabenbescheid „*keine zusammenhängende Darstellung des von der belangten Behörde festgestellten Sachverhalts*“ enthalten hat, nicht nachvollziehbar war, weshalb der UFS den konkreten Beweisanträgen nicht gefolgt ist und die belangte Behörde auf die vorgebrachten betrieblichen Gründe einer Nutzung der Dienstwohnung durch den Gesellschafter-Geschäftsführer, wonach keine vGA vorgelegen sei, nicht eingegangen war. Eine derartige Sachverhaltskonstellation liegt dem ggst Beschwerdeverfahren nicht zu Grunde.

Im ggst Fall erhielt DAM von der Bf für seine Geschäftsführungstätigkeit **nicht nur** einen **Barlohn** iHv 2.000,- Euro, sondern auch die ggst **Überlassung** von 70% des Gebäudes um 2.800,- Euro pro Monat. Bzgl der Wertung eines Geschäftsführerbezuges (ggf samt Sachbezügen, wie der Nutzung einer Dienstwohnung) als **verdeckte Ausschüttung** kommt es daher nicht auf formelle Vereinbarungen, sondern auf die **Angemessenheit** der „**Gesamtausstattung**“ der Entlohnung an (vgl VwGH 28.11.2013, 2009/13/0141, und nochmals 21.10.1999, 97/15/0198, 0199).

Überlässt eine GmbH die Nutzung ihr gehörender Räumlichkeiten dem Geschäftsführer für dessen private Wohnzwecke als weitere Entlohnung seiner Geschäftsführungstätigkeit und erbringt damit insgesamt ein angemessenes Entgelt für ihr gegenüber erbrachte Leistungen, ist dieses Entgelt auf Seiten der GmbH **betrieblich veranlasst**.

Soweit demgegenüber eine GmbH die Nutzung ihrer Räumlichkeiten dem Geschäftsführer **nicht als weitere Entlohnung** seiner Geschäftsführungstätigkeit, sondern **causa societatis**, also als eine aus der **Gesellschafterstellung** des Geschäftsführers resultierende Vermögenszuwendung überlässt, liegt eine (**verdeckte**) **Ausschüttung** iSd § 8 Abs 2 KStG vor (VwGH 30.12.2020, Ra 2019/15/0126).

Um zu beurteilen, ob (und in welchem Ausmaß) die Überlassung der Nutzung an den Wohnräumen eine Entlohnung für die Geschäftsführertätigkeit oder eine (verdeckte) Ausschüttung darstellt, ist zunächst die Gesamtentlohnung des Geschäftsführers betragsmäßig festzustellen. Dazu ist dem **Barlohn** des Geschäftsführers der **Wert** der **Überlassung** der **Wohnungsnutzung hinzuzurechnen**, wobei die Wohnungsnutzung mit dem **Marktpreis** (und im Allgemeinen nicht mit dem aus der Sachbezugswerte-VO für Dienstnehmer abzuleitenden Sachbezug) anzusetzen ist. Die Gesamtentlohnung ist im Wege eines **Fremdvergleichs** jenem

Betrag gegenüber zu stellen, welcher einem der GmbH gegenüber fremden Geschäftsführer geleistet würde (vgl nur VwGH 13.8.2024, Ra 2023/15/0008).

Wie der VwGH etwa im Erkenntnis vom 1.9.2015, 2012/15/0105, ausgesprochen hat, steht der GmbH der **VSt-Abzug** für die zu Wohnzwecken überlassenen Räume zu, wenn sich erweist, dass der Vorteil aus der Nutzung der Wohnung – als **Dienstwohnung** des Gesellschafter-Geschäftsführers – **zu keiner unangemessenen „Gesamtausstattung“** (Gesamtentlohnung) des Geschäftsführers geführt hat (vgl nur VwGH 30.12.2020, Ra 2019/15/0126).

Erweist sich die Gesamtentlohnung jedoch als überhöht, stellt die Nutzungsüberlassung ertragsteuerlich insoweit eine vGA dar, als sie nicht mehr in einer fremdüblichen Gesamtentlohnung Deckung findet, und bildet nur mit dem verbleibenden Teil die Entlohnung für die Geschäftsführungstätigkeit. Bei einer **über dem fremdüblichen Betrag** liegenden **Gesamtentlohnung** wird also die **vGA (vorrangig)** durch die Überlassung der Wohnungsnutzung – und **erst nachrangig** durch den **Barbezug** als primäre Entlohnung für die Geschäftsführertätigkeit – getätigt (vgl zB nur VwGH 30.12.2020, Ra 2019/15/0126; *Raab/Renner*, Maßgeblichkeit einer angemessenen Gesamtausstattung bei einem Geschäftsführerbezug, ÖStZ 2017, 560 ff, 567; *Ressler/Stürzlinger in Lang ua*, KStG² § 8 Rz 158, mwN).

Ist in der **Überlassung der Wohnungsnutzung** an den Gesellschafter eine **vGA** zu erblicken, ergeben sich daraus **USt-liche Folgen**, insb im Bereich der VSt-Abzugsberechtigung, wozu im Detail auf die VwGH-Erkenntnisse 7.12.2020, Ra 2020/15/0004 sowie Ra 2020/15/0067, verwiesen wird.

Liegen demnach **jederzeit** im **betrieblichen** Geschehen (insb durch **Vermietung an Fremde**) **einsetzbare Räumlichkeiten** vor und findet der Marktpreis für die Wohnungsnutzung in einer **fremdüblichen Gesamtentlohnung** des Gesellschafter-Geschäftsführers **zu weniger** als der **Hälfte** Deckung, so wird eine mit der Überlassung in Zusammenhang stehende Vorleistung vom Überlasser überwiegend für vGAen bezogen und tritt der VSt-Ausschluss des § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG ein (vgl VwGH 30.12.2020, Ra 2019/15/0126; *Ruppe/Achatz*, UStG⁵, § 12, Rz 175). Diesfalls gilt spiegelbildlich auch die Leistung nicht als für das Unternehmen ausgeführt. Die Weitergabe der Leistung an den Gesellschafter erfolgt danach nicht im Rahmen des Unternehmens und es unterliegt ein solches Entgelt (unter der Hälfte der marktkonformen Miete) **nicht** der **USt**. Findet der Marktpreis für die Wohnungsnutzung in einer fremdüblichen Gesamtentlohnung des Gesellschafter-Geschäftsführers hingegen zumindest zur Hälfte Deckung, steht der VSt-Abzug zu und sind für die Überlassung seitens der Gesellschaft USt-Zahlungen zu leisten (vgl dazu auch bereits VwGH 27.6.2018, Ra 2017/15/0019).

Anders als die Bf qualifiziert das BFG den konkreten Fall sehr wohl als **private Überlassung** der der GmbH gehörenden **Räumlichkeiten** an DAM als Alleingesellschafter-Geschäftsführer für dessen private Wohnzwecke und **nicht** als **weitere Entlohnung** der Geschäftsführertätigkeit im

Rahmen einer insgesamt angemessenen Entlohnung. Im Erkenntnis vom 13.8.2024, Ra 2023/15/0008, nennt der VwGH nicht nur Kriterien einer angemessenen Gesamtentlohnung, sondern hält auch fest, dass demgegenüber bei einer **Nutzungsüberlassung causa societatis**, also auf Grund einer aus der Gesellschafterstellung des Geschäftsführers resultierenden Vermögenszuwendung, eine (**verdeckte**) Ausschüttung iSd § 8 Abs 2 KStG vorliegt.

Zur von der Bf zitierten BFG-Entscheidung vom 18.11.2015, **RV/3100919/2010**, ist anzumerken, dass es zwar richtig ist, dass die **fehlende Schriftlichkeit** einer vertraglichen Vereinbarung nicht per se zur steuerlichen Negierung des von der Bf vorgebrachten mündlichen Mietvertragsabschlusses Ende 2014 führt, jedoch übersieht die Bf, dass im dortigen Fall – anders als in casu – der zugrunde liegende Mietvertrag von der Abgabehörde bzw vom BFG hinsichtlich Publizität, Klarheit und Fremdüblichkeit nicht ausreichend überprüft wurde (s auch dazu ausführlich unter Punkt II. 3.1. B.4.), sondern lediglich betreffend des Bestandgegenstandes, des zeitlichen Geltungsbereiches des Vertrages, der Höhe des Bestandszinses, einer allfälligen Wertsicherungsklausel, der Vereinbarung über das Schicksal der Mieterinvestitionen und über die Instandhaltungspflichten, Tragung der Betriebskosten etc.

Abschließend kann die Bf auch nicht das von ihr ins Treffen geführte Erk des **VwGH** vom 26.7.2007, **2005/15/0013**, wonach der Umstand, dass **Bauwerke** allenfalls nach den **Vorstellungen** und **Wünschen** des zukünftigen **Mieters** errichtet würden, eine im Geschäftsleben nicht unübliche Vorgangsweise sei und insoweit eine Fremdunüblichkeit nicht aufzuzeigen vermöge, nicht zum Erfolg führen. Der VwGH hat damals den UFS-Bescheid wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben, da die dort belangte Behörde die Vereinbarung der Mieten mit der allgemein gehaltenen Aussage als fremdunüblich angesehen hat, weil sie niedriger waren als die vom dortigen Bf zu tragenden Kreditraten. Zudem hat der VwGH judiziert, dass Feststellungen über die Höhe des Einnahmenentganges und über die tatsächlich gegebenen Chancen einer anderweitigen Vermietung notwendig gewesen wären, da die belangte Behörde die Fremdunüblichkeit des Mietvertrages lediglich aus dem Verzicht des dortigen Bf auf die vereinbarte Indexanpassung der Mietzinse abgeleitet hat, ohne die Verhältnisse des Einzelfalles zu berücksichtigen, weswegen der VwGH den von der belangten Behörde angenommenen Sachverhalt als ergänzungsbedürftig qualifiziert hat. Weder geht das zitierte Erk auf den Umstand ein, wonach Bauwerke, die allenfalls nach den Vorstellungen und Wünschen des zukünftigen Mieters errichtet würden, eine im Geschäftsleben nicht unübliche Vorgangsweise darstelle, noch ist der damals vom VwGH beurteilte Sachverhalt mit dem ggst vergleichbar.

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.

Im ggst Beschwerdefall lag keine Rechtsfrage vor, der grundsätzliche Bedeutung zukam. Die Frage, insb ob eine Nutzungsüberlassung zwischen einer GmbH und dem ihr nahestehenden Alleingesellschafter-Geschäftsführer als eine auf Einnahmenerzielungsabsicht ausgerichtete Betätigung ist, ist eine auf der Ebene der Sachverhaltsermittlung und Beweiswürdigung zu lösende Tatfrage (zB VwGH 30.10.2003, 2003/15/0028). Diese Frage und die Frage des Vorliegens einer unternehmerischen, marktkonformen Vermietung können jeweils nur im Einzelfall bezogen auf das konkret vorliegende tatsächliche Geschehen beantwortet werden. Die im Beschwerdefall zu lösenden Rechtsfragen beschränkten sich einerseits auf Rechtsfragen, welche bereits in der bisherigen (oben zitierten) Rsp des VwGH, welcher gefolgt wurde, beantwortet wurden. Im Übrigen hing der Beschwerdefall von der Lösung von nicht über den Einzelfall hinausgehenden Sachverhaltsfragen ab.

Graz, am 28. Juli 2025