

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch ***1*** ***2***, ***3*** ***Ri*** und die fachkundigen Laienrichter ***4*** und ***5*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr*** vertreten durch ***6***, ***7***, dieser vertreten durch ***8***, über die Beschwerde vom ***9*** gegen die Bescheide des Finanzamtes ***10*** (jetzt Finanzamt ***11*** vom ***73*** betreffend die Wiederaufnahme der Verfahren und die Festsetzung der Körperschaftsteuer und der Umsatzsteuer, jeweils für die Jahre ***13***, ***14*** und ***15***, Steuernummer ***BF1StNr1***,

I. zu Recht erkannt:

1. Der Beschwerde gegen die Bescheide über die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend die Körperschaftsteuer für die Jahre ***13*** und ***14*** wird gemäß § 279 BAO stattgegeben. Diese angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.
2. Die Beschwerde gegen die Bescheide über die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend die Umsatzsteuer für die Jahre ***13***, ***14*** und ***15*** und die Körperschaftsteuer für das Jahr ***15*** wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
3. Die Beschwerde gegen die Umsatzsteuerbescheide für die Jahre ***13***, ***14*** und ***15*** wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
4. Der Beschwerde gegen den Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr ***15*** wird gemäß § 279 BAO teilweise stattgegeben. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind gleich zur Beschwerdevorentscheidung, die insoweit ein integrierender Teil des Spruches dieses Erkenntnisses ist.

II. den Beschluss gefasst:

Die Beschwerde gegen die Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre ***13*** und ***14*** wird gemäß § 261 Abs. 2 BAO als gegenstandslos erklärt.

- III. Gegen dieses Erkenntnis und diesen Beschluss ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 iVm Abs. 9 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1. Das Finanzamt hat bei der beschwerdeführenden Gesellschaft eine Außenprüfung betreffend die Jahre ***13*** bis ***15*** durchgeführt, deren Ergebnisbericht zu den von der Beschwerde betroffenen Feststellungen zu entnehmen ist, das Gebäude in ***16*** gehöre seit Einbringung des Einzelunternehmens ***6***, ***17***, mit Einbringungsvertrag vom ***18*** zum Betriebsvermögen der ***Bf1***. Im ersten und zweiten Obergeschoss des Gebäudes befinde sich eine Wohnung, die bis Ende ***15*** vom Gesellschafter-Geschäftsführer der beschwerdeführenden Gesellschaft mit Familie bewohnt worden sei. Für diese Nutzung sei bisher kein Ansatz erfolgt. In Anlehnung an die vom Sachverständigen vorgenommene Bewertung der Wohnung im neu errichteten Betriebsgebäude ergeben sich eine Monatsmiete in Höhe von ***19*** Euro und ein Jahresbetrag von ***20*** Euro. Im ***82*** Bereich des neu errichteten Betriebsgebäudes der beschwerdeführenden Gesellschaft befinde sich im Erdgeschoss eine Wohnung, die vom Gesellschafter-Geschäftsführer gemietet werde. Die zu dieser Wohnung gehörende Gartenanlage könne eindeutig und ausschließlich nur dieser Wohnung zugeordnet werden. Die Gartengestaltung sei in einem über das herkömmliche Ausmaß hinausgehende Art und Weise erfolgt. Insbesondere sei das angelegte Seerosenbecken als speziell auf die Bedürfnisse des Anteilsinhabers angeschafft zu sehen. Die Berechnung der Anschaffungskosten des Seerosenbeckens erfolge im Schätzungswege in Höhe der Hälfte der betroffenen Rechnungen von ***21*** Euro, sohin in Höhe von ***22*** Euro. In dem für die Höhe der Miete vom Sachverständigen vorgenommenen Bewertung sei festgehalten, die Wohnung werde im Ausbauverhältnis "Edelrohbau" bewertet und der weitere Ausbau erfolge durch den Gesellschafter-Geschäftsführer. Die Rechnung für die Innentüren in Höhe von ***23*** Euro betreffe daher nicht die beschwerdeführende Gesellschaft, sondern den Gesellschafter-Geschäftsführer persönlich. Bei den Kosten für das Seerosenbecken und die Innentüren handle es sich um verdeckte Ausschüttungen. Die Berichtigung der Kosten für das Seerosenbecken erfolge bei der beschwerdeführenden Gesellschaft durch die Korrektur der bisher geltend gemachten Absetzung für Abnutzung. Hinsichtlich der Innentüren sei bei der beschwerdeführenden Gesellschaft keine ertragsteuerliche Berichtigung vorzunehmen, da diese Rechnung im Prüfungszeitraum noch nicht aktiviert worden sei. Die für die Überlassung der Wohnung berechnete Miete wurde der Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer hinzugerechnet, zu den Feststellungen betreffend das Seerosenbecken und die Innentüren erfolgten entsprechende Vorsteuerberichtigungen.

2. Mit Bescheiden vom ***73*** setzte das Finanzamt nach Wiederaufnahme der Verfahren die Körperschaftsteuer und die Umsatzsteuer für die Jahre ***13***, ***14*** und ***15*** neu fest. Zur Begründung schrieb es in den Bescheiden über die Wiederaufnahme der Verfahren jeweils, anlässlich einer nachträglichen Prüfung des durch den angeführten Bescheid abgeschlossenen Verfahrens seien die in der Begründung zu den beigelegten Körperschaft- und Umsatzsteuerbescheiden angeführten Tatsachen und/oder Beweismittel neu hervorgekommen. Zur Begründung der neuen Körperschaft- und Umsatzsteuerbescheide schrieb es jeweils, die Begründung der Wiederaufnahme des Verfahrens sei den entsprechenden Textziffern des Betriebsprüfungsberichtes zu entnehmen.

3. Die beschwerdeführende Gesellschaft erhob gegen die Bescheide über die Wiederaufnahmen der Verfahren und die neuen Körperschaft- und Umsatzsteuerbescheide mit Fax vom ***9*** fristgerecht Beschwerde. Begründend brachte sie vor, die Wiederaufnahme des Verfahrens sei unzulässig, weil die Bescheide mangels Darstellung der zeitlichen Abfolge des Bekanntwerdens der maßgebenden Tatsachen und Beweismittel keine ausreichende Begründung enthielten. Es seien keine neuen Tatsachen oder Beweismittel hervorgekommen, weil die beschwerdeführende Gesellschaft den Sachverhalt in den Jahresabschlüssen vollständig offengelegt und sich an die herrschende Auffassung der Einkommensteuerrichtlinien gehalten habe. Die Wiederaufnahme des Verfahrens stelle zudem einen Verstoß gegen Treu und Glauben dar, weil die Abgabenbehörde über die Sach- und Rechtslage bei der Gebäudenutzung im alten Betriebsgebäude seit Jahren informiert gewesen sei. Den Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheiden für die Kalenderjahre ***13*** bis ***15*** fehlten die entsprechenden Begründungen.

Es sei strittig, ob der geldwerte Vorteil aus der Überlassung der Betriebswohnung ***16*** an den Geschäftsführer und Alleingesellschafter auf Basis der Aufwendungen der beschwerdeführenden Gesellschaft oder auf Basis von Marktwerten zu ermitteln sei. Die Betriebsprüfung habe nicht feststellen können, dass die Gesamtausstattung der Bezüge des Geschäftsführers unangemessen hoch sei.

Die beschwerdeführende Gesellschaft habe abweichend von dem ursprünglichen Mietvertrag den Türeineinbau übernommen. Es sei kein Eigentumsübergang bei den Türen an den Geschäftsführer erfolgt. Ein geldwerter Vorteil liege lediglich in der faktischen Nutzung im Rahmen des Mietverhältnisses. Der geldwerte Vorteil sei daher jährlich anzusetzen und nicht als Einmalzufluss in Höhe der Investition. Das gelte sinngemäß für die Gartengestaltung. Es werde der Antrag gestellt, die Bescheide über die Wiederaufnahme der Verfahren ersatzlos aufzuheben und die Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheide der Begründung entsprechend abzuändern.

4. Das Finanzamt wies mit Beschwerdevorentscheidung vom ***24*** die Beschwerde hinsichtlich der Bescheide über die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend die Körperschaft- und Umsatzsteuerbescheide für die Jahre ***13*** bis ***15*** und die Umsatzsteuerbescheide für die Jahre ***13*** bis ***15*** als unbegründet ab. Hinsichtlich

der Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre ***13*** und ***14*** gab es der Beschwerde statt und hinsichtlich dem Körperschaftsteuerbescheid ***15*** teilweise statt.

Begründend führte es aus, die der Wiederaufnahme des Verfahrens zugrundegelegten Umstände seien der Behörde erstmals bei der Außenprüfung zur Kenntnis gelangt. Die Abgabenbehörde habe sich erst nach der über die Jahre ***13*** bis ***15*** durchgeführten Außenprüfung ein vollständiges Bild über die Gebäudenutzung durch den Alleingesellschafter verschaffen können.

Die Angemessenheit der Geschäftsführerbezüge sei auch nach Hinzurechnung des fremdüblichen Mietwertes der zur Verfügung gestellten Wohnung zum Grundgehalt nicht überschritten. Der Bilanzgewinn vermindere sich aufgrund dieser Änderung um ***20*** Euro.

Die Überlassung der Wohnung sei Bestandteil des Entgelts für die Arbeitskraft des Geschäftsführers, sodass ein tauschähnlicher Umsatz vorliege und die angemessene Jahresmiete in die Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer einzubeziehen sei.

Die beschwerdeführende Gesellschaft habe Kosten für die Innentüren und die Gartengestaltung übernommen, welche nach dem Mietvertrag jedenfalls vom Geschäftsführer zu tragen gewesen und daher bei einer Vermietung an eine fremde Person nicht übernommen worden wären. Das in dem ausschließlich der Geschäftsführerwohnung zuordenbaren Garten angelegte Seerosenbecken sei der außerbetrieblichen Sphäre zuzurechnen und nicht jederzeit im betrieblichen Geschehen einsetzbar. Da die im Zusammenhang mit der Geschäftsführerwohnung angefallenen Aufwendungen und Investitionen entsprechend den vorigen Ausführungen nicht für die beschwerdeführende Gesellschaft ausgeführt worden seien bzw. nicht unternehmerischen Zwecken dienten, seien auch die darauf entfallenden Vorsteuern nicht abzugsfähig.

5. Die beschwerdeführende Gesellschaft beantragte mit Fax vom ***25*** fristgerecht die Entscheidung über die Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht.

6. Am ***26*** legte das Finanzamt die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht vor und beantragte, die Beschwerde im Sinne der Beschwerdeverentscheidung zu erledigen.

7. Das Bundesfinanzgericht ersuchte mit Beschluss vom ***27*** die beschwerdeführende Gesellschaft um Mitteilung, aus welchem Grund sie sich durch die zur Gänze stattgebende Erledigung des Finanzamtes betreffend die Körperschaftsteuerbescheide ***13*** und ***14*** in ihren Rechten weiterhin verletzt erachtet. Es teilte mit, dass aus den vorgelegten Dokumenten die betriebliche Veranlassung des Einbaus der Türen und der Errichtung der Gartenanlage ebenso wenig hervorgehe wie, für welche Umsätze des Unternehmens die Maßnahmen getroffen wurden, da die Wohnung bereits in der im Gutachten dargestellten Ausbaustufe vermietet worden war. Es fragte, wann der Einbau der Türen und die Anlage des Gartens samt Seerosenbecken erfolgt war, ob die Miete nach diesen Maßnahmen erhöht worden war, ob der Bezahlung dieser Maßnahmen eine von dem Mietvertrag abweichende

Vereinbarung zugrunde liegt und wann und von wem die Maßnahmen in Auftrag gegeben worden waren.

8. Die beschwerdeführende Gesellschaft antwortete mit Fax vom ***28***. Sie teilte mit, die Beschwerde werde nicht eingeschränkt, weil keine Entscheidung zum überhöhten Bewertungsansatz bei der Betriebswohnung an der Adresse ***16*** mit monatlich ***19*** Euro getroffen worden sei. Diese sei bisher auf Basis des „Nutzwertes der eigenen Wohnung“ auf Kostenbasis bewertet worden.

Die nachträglichen Verbesserungsmaßnahmen seien von der beschwerdeführenden Gesellschaft, vertreten durch den alleinigen Geschäftsführer, in Auftrag gegeben und bezahlt worden. Die Verbesserungsmaßnahmen befänden sich im Eigentum der beschwerdeführenden Gesellschaft. Die Betriebswohnung stelle mit der Türeninvestition und dem Seerosenbecken eine sachliche Gebäudeeinheit dar. Der Nutzen aus der Investition für den Mieter sei auf die Laufzeit des Mietverhältnisses aufzuteilen. Es fließe dem Mieter nur der jährliche Nutzen zu. Mietzinserhöhungen wegen der Verbesserungsmaßnahmen seien nicht erfolgt. Der Gesamtbezug des Gesellschafter-Geschäftsführers sei als angemessen zu beurteilen. Die Ermittlung des angemessenen Bestandszinses sei durch ein Sachverständigengutachten mit Stichtag ***29***, der strittige Türeineinbau aber vor diesem Stichtag erfolgt. Zum Beweis dafür führte sie die Rechnung der ***30*** vom ***31*** an, in der auf die Lieferscheine von ***32*** und ***33*** verwiesen werde. Das Sachverständigengutachten treffe zu den Türen keine Aussage.

Das strittige Seerosenbecken stelle nachträgliche Gebäudeherstellungsmaßnahmen (Grundstückseinrichtungen) dar. Die steuerliche Behandlung als verdeckte Gewinnausschüttung werde bestritten. In wirtschaftlicher Betrachtungsweise stelle diese Baumaßnahme eine außerhalb des (formellen) Mietvertrages vorgenommene Verbesserungsmaßnahme des Mietgegenstandes dar und liege im Interesse beider Vertragspartner. Die Abgabenbehörde habe eine Wurzelausschüttung erblickt, es handle sich aber keinesfalls um außerbetriebliches Vermögen der Körperschaft. Die Behandlung einzelner Teile einer Immobilie als Wurzelausschüttung sei unzulässig. Das Seerosenbecken würde bei weitem nicht zu einer Einstufung als Luxusimmobilie führen. Der Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung werde zurückgezogen.

9. Das Bundesfinanzgericht brachte dem Finanzamt mit Beschluss vom ***34*** die an die beschwerdeführende Gesellschaft gestellten Fragen und deren Antworten für eine Stellungnahme zur Kenntnis.

10. Das Finanzamt teilte am ***35*** telefonisch mit, es werde keine schriftliche Stellungnahme mehr abgeben, die beschwerdeführende Gesellschaft sei aber darin im Recht, dass es sich um keine Wurzelausschüttung an der Quelle handle.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

1.1. Die beschwerdeführende Gesellschaft wurde mit Erklärung vom ***36*** gegründet.

1.2. Die nähere Bestimmung der Geschäftsführervergütung oblag gemäß der Errichtungserklärung hinsichtlich der rechtlichen Eigenschaft als auch der Höhe nach der Generalversammlung. (Punkt ***37*** der Errichtungserklärung, BFG-Akt S. ***38***)

1.3. Der einzige Gesellschafter war gemäß der Errichtungserklärung von einem Verbot des Selbstkontrahierens mit der beschwerdeführenden Gesellschaft befreit, solange er mehr als die Hälfte der Geschäftsanteile hielt. Über die (In-Sich-)Geschäfte war unverzüglich eine Urkunde zu errichten. Dabei war vorzusorgen, dass nachträgliche Änderungen des Inhaltes und Zweifel über den Zeitpunkt des Abschlusses ausgeschlossen sind. Gehörte das vom einzigen Gesellschafter abgeschlossene Geschäft zum gewöhnlichen Geschäftsbetrieb zu geschäftsüblichen Bedingungen, entfiel das Erfordernis der Errichtung einer Urkunde. (Punkt ***39*** der Errichtungserklärung, BFG-Akt S. ***74***)

2.1. ***6***, geb. ***40***, (im Folgenden: Gesellschafter-Geschäftsführer) ist seit der Gründung deren einziger Gesellschafter und war von der Gründung bis zum ***41*** deren selbständig vertretungsbefugter handelsrechtlicher Geschäftsführer. (Punkt ***76*** der Errichtungserklärung vom ***36***, BFG-Akt S. ***42***; Firmenbuchauszug vom ***43***, BFG-Akt S. ***44***)

2.2. Zwischen der beschwerdeführenden Gesellschaft und dem Gesellschafter-Geschäftsführer wurde kein schriftlicher Geschäftsführervertrag abgeschlossen. (Telefax des Vertreters vom ***45***, BFG-Akt S. ***46***)

2.3. Die beschwerdeführende Gesellschaft bezahlte dem Gesellschafter-Geschäftsführer in den Jahren ***13*** und ***14*** einen Grundbezug in Höhe von jeweils ***47*** Euro.

3.1. Das Gebäude an der Adresse ***48*** gehörte seit der Einbringung des Einzelunternehmens ***6***, ***17***, mit Einbringungsvertrag vom ***18*** zum Betriebsvermögen der beschwerdeführenden Gesellschaft.

3.2. Der Gesellschafter-Geschäftsführer hatte bereits seit ***40*** und bis zum ***49*** den Hauptwohnsitz an der Adresse ***50***. (Auszug aus dem Zentralen Melderegister, BFG-Akt S. ***51***)

3.3. Die Wohnung im ersten und zweiten Obergeschoss des Gebäudes mit einem Gesamtausmaß von ca. ***77***m² überließ die beschwerdeführende Gesellschaft seitdem

dem Gesellschafter-Geschäftsführer als weiteren Bezug für die von ihm als Geschäftsführer erbrachte Arbeitsleistungen zum Bewohnen mit der Familie.

4. Der Grundbezug in Höhe von ***47*** Euro und der Sachbezug in Form der Überlassung der Wohnung an der Adresse ***50*** stellten insgesamt ein angemessenes Entgelt für die vom Gesellschafter-Geschäftsführer erbrachten Leistungen als Geschäftsführer dar. (Beschwerdevorentscheidung vom ***24***)

5.1. Im Betriebsvermögen der beschwerdeführenden Gesellschaft befand sich in den von der Beschwerde betroffenen Zeiträumen an der Adresse ***52*** ein weiteres Betriebsgebäude.

5.2. Die beschwerdeführende Gesellschaft hat in diesem zum bestehenden ***83*** im Erdgeschoß des Hauses einen Zubau bis zur Ausbaustufe eines sogenannten „Edelrohbaus“ durchgeführt. Es erfolgte eine Erweiterung des bestehenden ***83*** und die Errichtung von Büroräumen im Obergeschoß und einer selbständigen Wohneinheit im Erdgeschoß.

5.3. Der Rohbau war von der Beschwerdeführenden Gesellschaft bis zu einer Stufe vorgenommen worden, dass das Verhältnis gerundet ***53***% für den Bestand und ***54***% für den Ausbau, der erforderlich war, um den Normalzustand der Wohnung bei einer Gesamtfertigstellung zu erreichen, betrug. Es waren sämtliche Rohinstallationen für Heizung, Sanitär und Elektro verlegt. Der individuelle Ausbau mit Boden- und Wandbelägen, Fliesen und Einrichtungsausstattung für Bad, WC, Küche, Kachelofen sollte getrennt erfolgen.

5.4.1. Ein allgemein beeideter und gerichtlich zertifizierter Sachverständiger hat in einem Schreiben an den auftraggebenden Rechtsanwalt vom ***55*** die Wohnung mit einer Nettonutzfläche von ca. ***56***m² im Erdgeschoß des neu errichteten Bauteiles II zum Stichtag ***29*** in der unter 5.2. zusammenfassend dargestellten Weise beschrieben und bewertet.

5.4.1. Das Ergebnis der Bewertung war der angemessene Mietzins für eine nachhaltig erzielbare Miete unter Berücksichtigung des Ausbauverhältnisses der fertig gestellten Teile und des Aufwandes für die Fertigstellung der Wohnung. (Schreiben an den auftraggebenden Rechtsanwalt vom ***55***, BFG-Akt S. ***57*** bis ***58***)

5.4.2. Demnach betrug der angemessene monatliche Mietzins für die Wohnung zum angeführten Stichtag unter Berücksichtigung des Ausbauzustandes ***59*** Euro netto. (Sachverständigengutachten vom ***55***, BFG-Akt S. ***60*** bis ***58***)

5.5.1. Die beschwerdeführende Gesellschaft hat am ***61*** als Vermieterin mit dem Gesellschafter-Geschäftsführer als Mieter einen Mietvertrag über die an der Adresse ***79*** im Erdgeschoß gelegenen Wohnung in exakt der Beschaffenheit, die der Sachverständige in dem unter 5.4.1. angeführten Befund festgestellt hatte, abgeschlossen. Das Mietverhältnis

hatte am ***29*** begonnen und wurde auf unbestimmte Zeit abgeschlossen. Die Übergabe des Mietgegenstandes war bereits am ***29*** erfolgt.

5.5.2. Zur Ausmittlung eines beiderseits angemessenen und gerechten Hauptmietzinses vereinbarten die beschwerdeführende Gesellschaft und ihr Gesellschafter die Einholung eines Schiedsgutachtens des genannten Sachverständigen.

5.5.3. Der Hauptmietzins und die darauf entfallende Umsatzsteuer für den Zeitraum vom ***29*** bis zum Vorliegen des vereinbarten Schiedsgutachtens waren binnen ***78*** nach dem Vorliegen des Schiedsgutachtens zu bezahlen. Sodann werde der Gesellschafter-Geschäftsführer vereinbarungsgemäß für die Dauer seiner Geschäftsführerschaft bei der beschwerdeführenden Gesellschaft an Zahlung statt für den Hauptmietzins und die darauf entfallende Umsatzsteuer entsprechende Arbeitsleistungen für die beschwerdeführende Gesellschaft erbringen.

5.5.4. Nach dem Inhalt des Mietvertrages verzichtete der Gesellschafter-Geschäftsführer auf die Forderung eines weiteren Ausbaues des Mietgegenstandes, er werde diesen selbst und auf eigene Kosten durchführen. Er sämtliche aus und im Zusammenhang mit dem Mietausbau verbundene Kosten zur Selbst- und Alleinzahlung übernehmen, verbunden mit der Verpflichtung, die beschwerdeführende Gesellschaft diesbezüglich schad- und klaglos zu halten. (Mietvertrag vom ***61***, BFG-Akt S. ***62*** bis ***63***)

5.6.1. Die Gesellschaft hat zu einem Zeitpunkt nach Abschluss des Mietvertrages an die ausführenden Unternehmen den Auftrag gegeben, die Innentüren in die Wohnung an der Adresse ***79*** einzubauen und in dem der Wohnung zugehörigen Garten einen Seerosenbecken anzulegen.

5.6.2. Diese Fertigstellungs- und Verbesserungsmaßnahmen wurden nach dem ***29*** ausgeführt und waren nicht Teil der Beschreibung durch den Sachverständigen. Bei der Bewertung des angemessenen Mietzinses wurden sie nicht als fertiggestellte Teile der Wohnung berücksichtigt.

5.6.3. Die Kosten für die Lieferung und den Einbau der Innentüren betrugen ***23*** Euro. (Rechnung vom ***68***, BFG-Akt S. ***75***)

5.6.4. Die Kosten für die Anlage des Seerosenbeckens betrugen ***22*** Euro. (Niederschrift Schlussbesprechung vom ***64***, BFG-Akt S. ***65***)

5.6.5. Die Rechnungen stellten die ausführenden Unternehmen an die beschwerdeführende Gesellschaft aus. Die beschwerdeführende Gesellschaft bezahlte die Rechnungen.

2. Beweiswürdigung

1. Die Feststellungen ergeben sich aus den in Klammern angeführten Beweismitteln und aufgrund nachstehender Erwägungen.

2.1. Im Aktenvermerk vom ***66*** ist durch das Prüfungsorgan des Finanzamtes dokumentiert, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer sagte, der Einbau der Innentüren sei nach der Anmietung von der GmbH durch ihn im Rahmen des weiteren Ausbaues, persönlich auf eigene Kosten erfolgt. Die Adressierung der Rechnung an die beschwerdeführende Gesellschaft sei vermutlich versehentlich falsch erfolgt.

2.2. Im Schreiben vom ***67*** teilte die beschwerdeführende Gesellschaft durch ihren Vertreter mit, das Seerosenbecken habe eine nachträgliche Gebäudeherstellungsmaßnahme dargestellt.

2.3. Nach dem Inhalt des Schreibens des Sachverständigen an den Rechtsanwalt vom ***55*** erfolgte die dem Bewertungsgutachten zugrundeliegende Befundaufnahme am ***29***. Bei der Bildbeschreibung sind die Wohnungseingangstür und die Schiebetür zur Terrasse und die Außenanlagen zur gemeinsamen Nutzung erwähnt. Die Innentüren und das Seerosenbecken sind Demgegenüber im gesamten Schreiben nicht angeführt.

2.4. In der vorgelegten Rechnung vom ***31*** sind zunächst zwei Lieferscheine mit den Datumsangaben ***33*** und ***32*** angeführt, es folgen sieben Positionen mit jeweils einem Produktnamen, der Stückzahl, einem Einzel- und Gesamtpreis. Sie enthält keine, insbesondere auch keine zeitlichen Angaben über den Einbau der Innentüren.

2.5. Aus den Feststellungen in ***80*** des Betriebsprüfungsberichtes ergibt sich zum Seerosenbecken, dass die Rechnungen im Kalenderjahr ***15*** ausgestellt wurden und aus dem Ansatz der Halbjahres-AfA, dass der Nutzungsbeginn erst in der zweiten Jahreshälfte des Jahres ***15*** erfolgte.

2.6. Eine Zusammenschau des Vorbringens der beschwerdeführenden Gesellschaft und des Gesellschafter-Geschäftsführers mit den vorgelegten Nachweisen ergibt, dass sowohl die Innentüren als auch das Seerosenbecken erst nach der Bestandsaufnahme durch den Sachverständigen eingebaut und errichtet wurden. Während dies für die Innentüren in dem angeführten Aktenvermerk ausdrücklich dokumentiert ist, lässt sich diese Feststellung für das Seerosenbecken aus der Formulierung „nachträgliche Gebäudeherstellungsmaßnahme“ erschließen, zumal der Zustand zum Zeitpunkt der Bestandsaufnahme durch den Gutachter vertragsgemäß den Mietgegenstand definiert und durch die darauf bezugnehmende Regelung im Mietvertrag abgrenzt, welche Kosten von der Gesellschaft und welche vom Geschäftsführer als Mieter getragen werden. Aus keiner der angeführten Unterlagen ergibt sich dagegen ein Nachweis für die in dem Schreiben vom ***67*** aufgestellte Behauptung, der Türeineinbau

sei bereits vor diesem Stichtag erfolgt. Zu dem Seerosenbecken lässt sich eine solche Behauptung schon dem Vorbringen nicht entnehmen. Die durch Beschluss des Bundesfinanzgerichtes vom ***27*** unter ***81*** gestellte Frage nach den Zeitpunkten der Einbauten blieb damit im Ergebnis hinsichtlich der Türen ohne entsprechende Nachweise und hinsichtlich des Seerosenbeckens unbeantwortet.

Die Ausführungen der beschwerdeführenden Gesellschaft in dem Fax vom ***28*** zu den Verbesserungsmaßnahmen lassen keinen Rückschluss zu, dass die Verbesserungsmaßnahmen im Rahmen eines innerhalb des Mietverhältnisses gelegenen Leistungsaustausches erfolgten. Zwar räumte sie darin ein, diese seien im Einvernehmen mit dem Gesellschafter-Geschäftsführer erfolgt. Im weiteren Vorbringen gibt sie an, dem Geschäftsführer sei nicht die Investition selbst, sondern nur der jährliche Nutzen daraus zugeflossen und die Verbesserungsmaßnahmen hätten zu keiner Mietzinserhöhung geführt. Damit steht aber fest, dass diesen Maßnahmen, im Gegensatz zur Überlassung der Wohnung in dem vermieteten Zustand, keine bestimmte Leistung des Gesellschafter-Geschäftsführers gegenüberstand.

3.1. Nach der hinsichtlich des Zustandes des Mietgegenstandes und der Kostentragung eines weiteren Ausbaues klaren Vertragsgestaltung wäre für den nachträglichen Einbau der Innentüren und die nachträgliche Errichtung des Seerosenbeckens vorgesehen, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer solche Fertigstellungs- und Verbesserungsmaßnahmen an dem Mietobjekt selbst und auf eigene Kosten tätige. In dem Mietvertrag ist nämlich sowohl der Verzicht auf einen weiteren Ausbau und die Kostentragung durch den Mieter als auch der unentgeltliche Übergang der Mieterinvestitionen in das Eigentum der beschwerdeführenden Gesellschaft vorgesehen.

3.2. Als Grund für die Begleichung der Kosten durch die beschwerdeführende Gesellschaft ist sohin nur die alleinige Gesellschafterstellung des Gesellschafter-Geschäftsführers an der beschwerdeführenden Gesellschaft zu erkennen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu den Spruchpunkten I. und II. (Abweisung, Stattgabe, teilweise Stattgabe, Gegenstandsloserklärung)

Gemäß § 303 Abs. 1 lit. b Bundesabgabenordnung (BAO) kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Gemäß § 7 Abs. 1 Körperschaftsteuergesetz (KStG) 1988 ist Einkommen der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den im § 2 Abs. 3 EStG 1988 aufgezählten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus den einzelnen Einkunftsarten ergeben, und nach Abzug der Sonderausgaben (§ 8 Abs. 4), der Sanierungsgewinne (§ 23 Z1) sowie des Freibetrages für begünstigte Zwecke (§ 23 Z. 2). Wie das Einkommen zu ermitteln ist, bestimmt sich nach dem EStG 1988 und diesem Bundesgesetz.

Gemäß § 8 Abs. 2 KStG 1988 ist es für die Ermittlung des Einkommens ohne Bedeutung, ob das Einkommen

- im Wege offener oder verdeckter Ausschüttungen verteilt oder
- entnommen oder
- in anderer Weise verwendet wird.

Gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988 sind Betriebsausgaben die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind.

Gemäß § 3a Abs. 1 Umsatzsteuergesetz (UStG) 1994 sind Leistungen, die nicht in einer Lieferung bestehen sonstige Leistungen. Eine sonstige Leistung kann auch in einem Unterlassen oder im Dulden einer Handlung oder eines Zustandes bestehen.

Gemäß § 3a Abs. 2 UStG 1994 liegt ein tauschähnlicher Umsatz vor, wenn das Entgelt für eine sonstige Leistung in einer Lieferung oder in einer sonstigen Leistung besteht.

Gemäß § 4 Abs. 6 UStG 1994 gilt unter anderen bei tauschähnlichen Umsätzen der Wert jedes Umsatzes als Entgelt für den anderen Umsatz.

Gemäß § 12 Abs. 1 Zif 1 lit. a UStG 1994 kann der Unternehmer die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Vorsteuerbeträge für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, abziehen.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist das Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln (§ 303 Abs. 1 lit. b BAO) nur aus der Sicht der jeweiligen Verfahren derart zu beurteilen, sodass es darauf ankommt, ob der Abgabenbehörde im wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können. Das Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln bezieht sich damit auf den Wissensstand (auf Grund der Abgabenerklärungen und ihrer Beilagen) des jeweiligen Veranlagungsjahres. Entscheidend ist, ob der abgabenfestsetzenden Stelle alle rechtserheblichen Sachverhaltselemente bekannt waren (vgl. VwGH vom 15.03.2024, Ra 2023/15/0079).

Durch § 7 Abs. 2 KStG 1988 werden unter anderen die einkommensteuerlichen Vorschriften über die Gewinnermittlung in den Bereich der Körperschaftsteuer übernommen. Daraus folgt, dass die Betriebsvermögenseigenschaft von Wirtschaftsgütern bei Körperschaftsteuersubjekten nach den gleichen Grundsätzen zu beurteilen ist, wie bei Einkommensteuersubjekten.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gehören alle Wirtschaftsgüter, die objektiv dem Betrieb zu dienen bestimmt sind, zum notwendigen Betriebsvermögen. Dabei sind die Zweckbestimmung des Wirtschaftsgutes, die Besonderheiten des Betriebes und des Berufszweiges des Abgabepflichtigen sowie die Verkehrsauffassung maßgebend (vgl. VwGH vom 20.6.2000, 98/15/0169).

Die dem persönlichen Wohnbedürfnis eines Steuerpflichtigen dienende eigene Wohnung gehört zum Kernbereich der persönlichen Lebensführung. 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.

Das entscheidende Merkmal einer verdeckten Ausschüttung iSd § 8 Abs. 2 KStG 1988 ist die Zuwendung von Vermögensvorteilen, die ihrer äußeren Erscheinungsform nach nicht unmittelbar als Einkommensverwendung erkennbar sind und ihre Ursache in den gesellschaftsrechtlichen Beziehungen haben, was an Hand eines Fremdvergleiches zu ermitteln ist, wobei auch darauf Bedacht zu nehmen ist, wie ein gewissenhafter, nur auf die Interessen der Körperschaft Bedacht nehmender Geschäftsleiter gehandelt hätte.

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

damit der Vorsteuerauschluss des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 ein (vgl. VwGH vom 21.6.2023, Ro 2023/15/0008).

Einem Geschäftsführer einer GmbH gebührt - selbst ohne Vorliegen einer Vereinbarung - eine angemessene Entlohnung. Hinsichtlich der steuerlichen Folgen des Geschäftsführerbezuges stehen daher nicht formelle Vereinbarungen im Vordergrund, vielmehr ist auf die Angemessenheit abzustellen. Bezüglich der Wertung eines Geschäftsführerbezuges (gegebenenfalls 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.

Findet der Marktpreis für die Wohnungsnutzung in einer fremdüblichen Gesamtentlohnung des Gesellschafter Geschäftsführers zumindest zur Hälfte Deckung, sind für die Überlassung seitens der Gesellschaft Umsatzsteuerzahlungen zu leisten (vgl. VwGH vom 30.12.2020, Ra 2019/15/0126).

Wirtschaftliches Eigentum fällt grundsätzlich mit dem zivilrechtlichen Eigentum zusammen. Aus einem Mietvertrag, der dem Mieter umfassende Rechte an seinen Investitionen einräumt, kann sich wirtschaftliches Eigentum ergeben. Die Mieterinvestitionen stehen im wirtschaftlichen Eigentum des Mieters, wenn er sie bis zum Ablauf der Mietzeit entfernen darf oder wenn er bei Beendigung des Mietverhältnisses Anspruch auf Entschädigung in Höhe des Restwertes der Einbauten hat (vgl. VwGH vom 20.3.2014, 2011/15/0120).

Verträge zwischen Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern werden an jenen Kriterien gemessen, die für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen entwickelt wurden. Die Vereinbarung muss demnach nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen klaren und eindeutigen Inhalt haben und auch zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen werden. Eine außerhalb eines Leistungsaustausches zwischen der Gesellschaft und dem Gesellschafter gelegene, bloße Gebrauchsüberlassung hält dem Fremdvergleich nicht stand (vgl. VwGH vom 5.3.2025, Ra 2023/15/0045).

1.1.1. Wie dargelegt, bezieht sich das Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln auf den Wissensstand (auf Grund der Abgabenerklärungen und ihrer Beilagen) des jeweiligen Veranlagungsjahres. Entscheidend ist, ob der abgabenfestsetzenden Stelle alle rechtserheblichen Sachverhaltselemente bekannt waren. Der gegenständliche Sachverhalt betreffend die Überlassung der Wohnung an der Adresse ***16*** und die Fertigstellungs- und Verbesserungsmaßnahmen der Wohnung an der Adresse ***79*** ist den Abgabenerklärungen nicht zu entnehmen. Die Umsatz- und Körperschaftsteuererklärungen der Jahre ***13***-***15*** sind elektronisch übermittelt worden und enthalten lediglich Kennzahlen und Beträge. Beilagen zu den Abgabenerklärungen, in denen der gegenständliche Sachverhalt offengelegt wurde, sind nicht übermittelt worden. Gleiches gilt für die mit dem Objekt ***79*** im Zusammenhang stehenden Dokumente (Rechnungen über die Innentüren,

Sachverständigengutachten vom ***55***, Schreiben an den auftraggebenden Rechtsanwalt vom ***55***). Das Vorliegen von neu hervorgekommenen Tatsachen und Beweismitteln war daher zu bejahen. Die neu hervorgekommenen Tatsachen vermögen jedoch bezüglich der Körperschaftsteuer ***13*** und ***14*** zu keinen im Spruch anderslautenden Bescheiden zu führen, findet doch die Nutzungsüberlassung des Objektes ***16*** in einer angemessenen fremdüblichen Gesamtausstattung des Gesellschafter-Geschäftsführerbezuges Deckung. Der Beschwerde gegen die Wiederaufnahmebescheide betreffend die Körperschaftsteuer ***13*** und ***14*** war daher stattzugeben, die Beschwerden gegen die Körperschaftsteuerbescheide ***13*** und ***14*** als gegenstandslos zu erklären (§ 261 Abs. 2 BAO).

1.1.2. Der Grundsatz von Treu und Glauben hindert die Behörde nicht, von einer als unrichtig erkannten Rechtsauffassung später abzugehen. Vielmehr müssten besondere Umstände vorliegen, die ein Abgehen von der bisherigen Rechtsauffassung durch die Finanzverwaltung unbillig erscheinen ließen, wie dies z.B. der Fall sein könne, wenn ein Abgabepflichtiger von der Abgabenbehörde ausdrücklich zu einer bestimmten Vorgangsweise aufgefordert werde und sich nachträglich die Unrichtigkeit dieser Vorgangsweise herausstelle. Dies ist im Beschwerdefall zu verneinen.

1.2. Aufgrund der getroffenen Feststellungen war die Bemessungsgrundlage der Umsatzsteuer für die Jahre ***13*** bis ***15*** um jeweils ***20*** Euro zu erhöhen und für das Jahr ***15*** ergab sich zusätzlich eine um ***70*** Euro geringere Vorsteuer. Die Bemessungsgrundlage der Körperschaftsteuer für das Jahr ***15*** war aufgrund der im Zuge der Außenprüfung getroffenen Feststellungen um ***71*** Euro zu erhöhen. Die steuerlichen Auswirkungen waren daher nicht als bloß geringfügig anzusehen und für die Herstellung der Rechtsrichtigkeit die Wiederaufnahme zu verfügen. Das Finanzamt hat auch das Ermessen richtig geübt, da grundsätzlich dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit der Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit einzuräumen ist.

1.3. Die Kenntnis der im Zusammenhang mit der Überlassung der Wohnung an der Adresse ***16*** an den Gesellschafter-Geschäftsführer neu hervorgekommenen Tatsachen ist nicht geeignet zu im Spruch anders lautendenden Körperschaftsteuerbescheiden für die Jahre ***13*** und ***14*** zu führen. Der Beschwerde gegen die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend die Körperschaftsteuer für die Jahre ***13*** und ***14*** war daher stattzugeben.

2. Das Finanzamt hat sich zur Begründung der Wiederaufnahme- und neuen Sachbescheide eines zulässigen Verweises auf die im Bericht zur Außenprüfung enthaltenen Feststellungen bedient, sodass die Bescheide nicht als begründungslos anzusehen sind.

3.1. Die beschwerdeführende Gesellschaft überließ dem Gesellschafter-Geschäftsführer zusätzlich zum Barlohn von ***47*** Euro eine Wohnung mit einer Gesamtnutzfläche von

77 m² an der Adresse ***72*** für dessen private Wohnzwecke, wobei das angemessene Entgelt von der Abgabenbehörde mit jährlich ***20*** Euro ermittelt wurde. Die Überlassung war betrieblich bedingt, weshalb der Beschwerde gegen den Körperschaftsteuerbescheid ***15*** in diesem Punkt stattzugeben war.

3.2. Anders verhält es sich in der Umsatzsteuer. Die laufende Nutzungsüberlassung der Wohnung im Objekt ***72*** stellt einen Leistungsaustausch (tauschähnlicher Umsatz) dar, weil der Gesellschafter-Geschäftsführer seine Arbeitsleistung auch für den Erhalt des Sachbezuges (Wohnungsüberlassung) erbrachte. Die Bemessungsgrundlage beim tauschähnlichen Umsatz ergibt sich aus § 4 Abs. 6 UStG 1994, sohin nach dem Wert der dafür erbrachten Arbeitsleistung (vgl. Zorn, ÖStZ 2021,69). Dass dieser Wert weniger als ***20*** Euro jährlich betragen haben soll, hat die beschwerdeführende Gesellschaft nicht nachgewiesen. Ein Verweis auf Textziffer 1049 der EStR reicht nicht aus. Gleiches gilt für die Behauptung, wonach es sich beim Objekt ***72*** um eine abgewohnte Betriebswohnung gehandelt habe.

4. Der Einbau der Innentüren und die Anlage des Seerosenbeckens in der dem Gesellschafter-Geschäftsführer vermieteten Wohnung an der Adresse ***79*** erfolgten außerhalb der im Mietvertrag getroffenen Vereinbarungen. Sie waren durch die alleinige Gesellschafterstellung des Gesellschafter-Geschäftsführers veranlasst. Sie gelten daher gemäß § 12 Abs. 2 Zif. 2 lit. a UStG 1994 nicht für das Unternehmen der beschwerdeführenden Gesellschaft ausgeführt und es steht kein Vorsteuerabzug für diese Leistungen zu. Auch im Bereich der Körperschaftsteuer ist die Korrektur der AfA wegen der Veranlassung durch die Gesellschafterstellung zu Recht erfolgt.

3.2. Zum Spruchpunkt III. (Revision)

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nicht zulässig, da es sich im Wesentlichen um die Beantwortung von Tatfragen im Wege der Beweiswürdigung handelt und die zugrundeliegenden Rechtsfragen durch die zitierte Rechtsprechung des VwGH ausreichend beantwortet sind.

Innsbruck, am 12. September 2025