

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Anna Mechtler-Höger in der Beschwerdesache NameBf, AdresseBf, vertreten durch NameVertreter, AdresseVertreter, gegen die Bescheide des FA Wien 2/20/21/22 vom 26.6.2009, betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatz- und Körperschaftsteuer 2006 sowie Umsatz- und Körperschaftsteuer der Jahre 2006 und 2007 und Umsatzsteuerfestsetzung 1-4/2009

I. zu Recht erkannt:

1. Der Beschwerde gegen die die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatz- und Körperschaftsteuer 2006 verfügenden Bescheide wird stattgegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.

2. Die Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheide 2007 und der Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid 1-4/2009 werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als Beilagen angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Spruchbestandteil.

II. beschlossen:

Die Beschwerde gegen den Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheid 2006 wird gemäß § 261 Abs. 2 BAO als gegenstandslos erklärt.

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

Entscheidungsgründe

Die belangte Behörde hat die Bescheidbeschwerde des Beschwerdeführers (Bf) gegen den Abgabenbescheid dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

Dem gleichzeitig übermittelten Beschwerdeakt der belangten Behörde ist Folgendes zu entnehmen:

Im Zuge einer die Streitjahre umfassenden abgabenbehördlichen Prüfung wurde folgende, nunmehr streitgegenständliche Feststellung getroffen:

Die Beschwerdeführerin (Bf) sei am 2006 gegründet worden, alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer sei Herr X.

Die Bf habe 2006 eine Liegenschaft in S, im Ausmaß von 845 m² um EUR 84.500,00 erworben und 2007 darauf ein Einfamilienhaus errichtet. Seit dem Jahr 2009 werde dieses Objekt einerseits an die Fa. A-GmbH, deren alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer ebenfalls Herr X sei, und andererseits an Herrn X zur Privatnutzung um jeweils EUR 650,00 brutto vermietet. Schriftliche Mietverträge gebe es nicht.

Eine Besichtigung des Hauses durch den Betriebsprüfer habe ergeben, dass von der gesamten Wohnfläche von 194,53 m² sich lediglich in einem, auf dem Bauplan als Büro bezeichneten Raum im Ausmaß von 18,15 m² neben Haushaltsgeräten (Bügelbrett, Staubsauger, Couch) ein Schreibtisch mit PC, Drucker, ein Bürosessel und eine ein Meter breite Stellage mit Ordnern befinde.

Da es sich beinahe ausschließlich um Privatnutzung handle und die Mieterlöse nicht fremdüblich seien, sei die Errichtung des Hauses und die anschließende Vermietung nicht anerkannt worden.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen des Prüfers und erließ zum Teil nach Wiederaufnahme des Verfahrens dieser Feststellung Rechnung tragende Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 2006 und 2007 und einen Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid 1-4/2009.

In der fristgerecht dagegen erhobenen Berufung (nunmehr: Beschwerde) führte der Vertreter der Bf aus, die Wiederaufnahmebescheide seien rechtswidrig, weil einerseits nicht begründet worden sei, welche neuen Tatsachen hervorgekommen seien und andererseits bei einer steuerlichen Gesamtnachforderung in Höhe von EUR 179,82 die notwendige Interessensabwägung im Hinblick auf die Geringfügigkeit der steuerlichen Auswirkung nicht nachvollziehbar sei.

Inhaltlich werde die Nichtanerkennung des Vorsteuerabzuges und die Versagung des Betriebsausgabenabzugs bekämpft. Es fehle eine Begründung dafür.

Die Bf plane, auch weiterhin in Immobilien zu investieren. Ab Fertigstellung des Büros und der Wohnung seien die laufenden Mieten monatlich auf das Bankkonto der Bf überwiesen worden. Die vom Betriebsprüfer festgestellte mangelnde Fremdüblichkeit der Mieterlöse sei nicht nachvollziehbar.

Die Berufung wurde mit Berufungsvorentscheidung (nunmehr: Beschwerdevorentscheidung) als unbegründet abgewiesen. Der Betriebsprüfungsbericht, auf den in der Bescheidbegründung verwiesen werde, konkretisiere die Wiederaufnahmegründe. Betreffend Geringfügigkeit der Änderung des Umsatzsteuerbescheides 2006 sei anzumerken, dass bei der Wiederaufnahme von mehreren Verfahren nicht die Auswirkung je Verfahren, sondern die Auswirkung insgesamt für die Beurteilung der Geringfügigkeit zu berücksichtigen sei. Zu den Sachbescheiden führte das Finanzamt aus, zwischen dem Mieter und dem Vermieter

liege ein Naheverhältnis vor, da Herr X gleichzeitig alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer der Bf und der A-GmbH sowie Mieter des Einfamilienhauses sei. Die Fremdüblichkeit sei verneint worden, weil keine schriftlichen Mietverträge existierten und im ersten Halbjahr 2009 nur zweimal die Miete überwiesen worden sei.

Durch Zwischenschaltung einer GmbH sollte der Anschein einer Vermietungstätigkeit für ein Wohnobjekt erweckt werden, das der Gesellschafter und seine Familie für Wohnzwecke nutzen, um dadurch den Vorsteuerabzug für die gesamten Errichtungskosten zu erlangen. Diese Konstruktion sei ausschließlich durch steuerliche Beweggründe erklärbar und daher als Gestaltungsmissbrauch zu beurteilen. Das Gebäude stelle daher kein Betriebsvermögen der Bf dar.

Nach § 12 Abs. 2 Z 1 UStG gelten Lieferungen oder sonstige Leistungen im Zusammenhang mit der Errichtung oder Erhaltung von Gebäuden insoweit als für das Unternehmen ausgeführt, als die Entgelte hierfür nach den einkommensteuerlichen Vorschriften Betriebsausgaben oder Werbungskosten seien. Die Bf sei daher nicht unternehmerisch tätig.

Im Vorlageantrag führte der Vertreter der Bf aus, die Behörde unterstelle einen Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten. Dieser liege aber nur dann vor, wenn eine rechtliche Gestaltung gewählt werde, die im Hinblick auf die wirtschaftliche Zielsetzung ungewöhnlich und unangemessen sei und nur auf Grund der damit verbundenen Steuerersparnis verständlich werde.

Die Bf plane, auch weiterhin in Immobilien zu investieren. Daher sei im Hinblick auf die Haftung und die leichtere Möglichkeit, Finanzmittel zu erhalten, die Rechtsform der GmbH gewählt worden. Die steuerlichen Nachteile der fehlenden steuerfreien Veräußerung, die Mindestkörperschaftsteuer sowie der fehlende Verlustausgleich seien in Kauf genommen worden.

Ab Fertigstellung und Bezug des Büros und der Wohnung seien die laufenden Mieten monatlich auf das Bankkonto der Bf überwiesen worden.

Worin die Finanz eine Steuerersparnis erblicke, sei nicht begründet worden. Der Zinsenvorteil durch die rückvergütete Vorsteuer werde alleine durch die Mindestkörperschaftsteuer ausgeglichen. In der Zwischenzeit sei auch das neue Firmengebäude mit fremdvermieteten Wohnungen von der Bf erworben worden.

Die Unternehmereigenschaft der Bf ergebe sich schon allein daraus, dass sie als Auftraggeberin gegenüber den bauausführenden Firmen und als Bauwerberin gegenüber den Behörden in Erscheinung getreten sei.

Im Ermittlungsverfahren vor dem Bundesfinanzgericht wurde der Bf aufgetragen,
1. die schriftlichen Mietverträge mit X und mit der Fa. A-GmbH vorzulegen bzw den Inhalt der mündlich abgeschlossen Verträge darzustellen;

2. die Umsätze aus der Vermietung des Einfamilienhauses - getrennt in 10%-ige und 20%-ige - ab Beginn der Vermietung darzustellen und den Eingang der Mieten belegmäßig nachzuweisen;
3. die Bankunterlagen (Kreditverträge) betreffend den Grundstücksankauf und die Errichtung des Einfamilienhauses vorzulegen;
4. bekanntzugeben, welche weiteren Objekte von der Bf seit 2006 erworben und vermietet werden und gegebenenfalls die Kauf- und Vermietungsverträge vorzulegen;
5. eine Renditeberechnung für den Verkehrswert der Immobilie bzw des Gesamtbetrages der Anschaffungs- und Herstellungskosten (siehe VwGH vom 25.4.2013, 2010/15/0139) und
6. Prognoserechnungen - getrennt nach der Vermietung zu Wohnzwecken und der Vermietung zu Geschäftszwecken - vorzulegen.

Von Seite der Bf wurde dazu weder Stellung genommen noch wurden die abverlangten Unterlagen beigebracht. Die belangte Behörde brachte vor, die Bf sei zum Zwecke der Errichtung eines Einfamilienhauses für den Gesellschafter gegründet worden. Es habe keine andere betriebliche Betätigung gegeben. Das Gebäude sei nicht auf dem Markt angeboten worden. Die Fremdüblichkeit der behaupteten Miete sei nicht überprüft worden, weil schon auf Grund der übrigen Feststellungen nicht von einer ernsthaften Vermietungsabsicht ausgegangen worden sei. Anhand des Bauplans und der Fotos sei zu erkennen, dass keine vom Wohnbereich getrennt vermietbaren Geschäftsräumlichkeiten vorlägen, sodass eine Vermietung eines Büros an fremde Dritte nicht denkbar sei. Konkrete Vermietungspreise für vergleichbare Einfamilienhäuser im Raum K für den Zeitraum 2008 seien nicht ermittelbar. Laut Immobilienpreisspiegel lägen die Mietpreise für Mietwohnungen im Jahr 2008 bei ca. 7 Euro pro Quadratmeter. Die Wohnfläche des Einfamilienhauses betrage 194 m², sodass sich im Falle einer Mietwohnung ein Mietpreis von 1.358,- Euro ergebe. Da im gegenständlichen Fall noch der Garten mit einer Fläche von 845 m² zu berücksichtigen sei, müsse sich der angemessene Mietpreis auf 1.600,- bis 1.800,- Euro belaufen.

In weiterer Folge wurde beiden Parteien mitgeteilt, dass das Bundesfinanzgericht beabsichtige, seiner Entscheidung folgenden Sachverhalt zu Grunde zu legen, und die Möglichkeit eingeräumt, dazu Stellung zu nehmen:

1. *Gegenstand des Unternehmens ist laut Gesellschaftsvertrag vom 2006 unter anderem der Erwerb von Liegenschaften, deren Vermietung und Verwaltung.*
2. *Bei dem streitgegenständlichen Einfamilienhaus handelt es sich um ein im Sinne der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes jederzeit im betrieblichen Geschehen einsetzbares Gebäude.*
3. *Der Vermietung des Einfamilienhauses an den Geschäftsführer liegt kein marktübliches Mietentgelt zu Grunde. Die marktübliche Miete beträgt in Anbetracht der Größe des Einfamilienhauses, des Grundstückes und des darauf befindlichen Schwimbeckens EUR 1.700,00.*

4. *In Höhe der Differenz zwischen der marktkonformen Miete und der tatsächlich vereinbarten Miete liegt eine verdeckte Ausschüttung vor.*
5. *Im Bereich der Umsatzsteuer ist in der Vermietung des Einfamilienhauses an den Gesellschafter-Geschäftsführer kein marktkonformes Verhalten zu erblicken, die Bf wird daher insoweit nicht unternehmerisch (wirtschaftlich) tätig, weshalb die damit im Zusammenhang stehenden Vorsteuern gemäß § 12 Abs. 1 UStG 1994 nicht abzugsfähig sind.*
6. *Die aus den Beratungskosten resultierenden Vorsteuern sind nicht zu kürzen.*
7. *Hinsichtlich der Vermietung des Büros an die Fa. A-GmbH übt die Bf eine wirtschaftliche Tätigkeit aus; die mit der Errichtung des Einfamilienhauses im Zusammenhang stehenden Vorsteuern sind daher aliquot (zu 9,33%) anzuerkennen.*

Die belangte Behörde teilte mit, die Rechtsansicht hinsichtlich der Streitjahre zu teilen.

Der steuerliche Vertreter wies darauf hin, dass bei der eventuellen verdeckten Ausschüttung maximal von den laufenden Aufwendungen ausgegangen werden könne. Diesen seien aber die von den Gesellschaftern geleisteten Zahlungen entgegenzustellen. Da aber nicht nur die laufende Miete, sondern zusätzlich rund EUR 35.000,00 der Gesellschaft zur Verfügung gestellt worden seien, verbleibe keine Basis für eine Kapitalertragsteuer. Darüber hinaus brachte er vor, dass nicht alle Vorsteuern mit der Liegenschaft im Zusammenhang stünden, sondern aus Beratungskosten resultierten. Dies sei insbesondere für die Gründungskosten der GmbH von Relevanz. Es dürfe daher seiner Ansicht nach 2006 keine Vorsteuerkürzung vorgenommen werden. 2007 sei ein Betrag von EUR 463,00 und 1-4/2009 ein Betrag von EUR 130,00 ungekürzt in Ansatz zu bringen.

Klarstellend ergeht der Hinweis, dass die am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen gemäß § 323 Abs. 38 BAO idgF vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen sind.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Das Bundesfinanzgericht stellt auf Basis des oben geschilderten Verwaltungsgeschehens und der aktenkundigen Unterlagen folgenden entscheidungswesentlichen Sachverhalt fest:

Gegenstand des Unternehmens der Bf ist laut Gesellschaftsvertrag vom 2006 unter anderem der Erwerb von Liegenschaften und deren Vermietung und Verwaltung.

Die Bf erwarb im Jahr 2006 mit Kaufvertrag vom 23.10.2006 ein Grundstück in S, im Ausmaß von 845 m² um EUR 84.500,00 und errichtete darauf im Jahr 2007 ein Einfamilienhaus mit einer Wohnfläche von insgesamt 194,53 m².

Bei dem streitgegenständlichen Einfamilienhaus handelt es sich um ein im Sinne der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes jederzeit im betrieblichen Geschehen einsetzbares Gebäude.

Das Einfamilienhaus wird seit dem Jahr 2008 im Ausmaß von 90,67% an den in den Streitjahren zu 100% an der Bf beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer X zu Wohnzwecken um EUR 650,00 (inklusive Umsatzsteuer und Betriebskosten) vermietet. Ein schriftlicher Mietvertrag existiert nicht, Einzelheiten eines allenfalls mündlich abgeschlossenen Mietvertrages wurden in Verletzung der Mitwirkungspflicht nicht bekanntgegeben.

Die Bf machte in den streitgegenständlichen Zeiträumen Vorsteuer in Höhe von EUR 179,82 (2006), EUR 29.677,67 (2007) und EUR 654,58 (1-4/2009) geltend. Darin sind Vorsteuern für nicht mit der Liegenschaft im Zusammenhang stehende Notar- und Beratungskosten in Höhe von EUR 179,82 (2006), EUR 463,00 (2007) und EUR 130,00 (1-4/2009) enthalten.

Ein Raum des Einfamilienhauses im Ausmaß von 18,15 m² (d.s. 9,33%) wird als Büro an die Fa. A-GmbH um EUR 650,00 brutto vermietet, deren alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer Herr X ist. Insoweit übt die Bf eine wirtschaftliche Tätigkeit aus.

Aus dieser Vermietung erklärte die Bf für die Monate 1-4/2009 Einnahmen in Höhe von EUR 2.600,00 brutto (EUR 2.166,67 netto).

Die tatsächlichen Umstände der Vermietung des Einfamilienhauses an den Geschäftsführer sind dem Finanzamt erst im Rahmen der abgabenbehördlichen Prüfung zur Kenntnis gelangt.

Dieser Sachverhalt gründet sich auf die im Akt befindlichen Unterlagen, die Feststellungen im Rahmen der abgabenbehördlichen Prüfung und auf die folgende Beweiswürdigung:

Den im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung angefertigten Fotos des streitgegenständlichen Gebäudes ist zu entnehmen, dass es sich bei dem an den Gesellschafter-Geschäftsführer vermieteten Einfamilienhaus nicht um eine Luxusimmobilie im Sinne der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes handelt. Es ist seiner Erscheinung nach nicht besonders repräsentativ und nicht speziell auf die privaten Wohnbedürfnisse des Gesellschafters zugeschnitten. Vielmehr handelt es sich um ein Einfamilienhaus, das geeignet ist, die Wohnbedürfnisse einer Durchschnittsfamilie zu befriedigen, mit der Konsequenz, dass dieses Gebäude jederzeit im betrieblichen Geschehen eingesetzt werden und auf dem freien Markt angeboten werden kann.

Die vom Gesellschafter-Geschäftsführer dafür bezahlte Miete von EUR 650,00 brutto ist jedoch nicht fremdüblich. Wie die belangte Behörde in ihrer Stellungnahme ausführte, wäre ein Objekt wie das gegenständliche auf dem freien Mietmarkt nicht zu diesem Preis verfügbar. Als angemessen wird von der belangten Behörde ein Mietpreis von EUR 1.600,00 bis EUR 1.800,00 monatlich erachtet und nachvollziehbar mit den Mietpreisen für Mietwohnungen für das Jahr 2008 laut Immobilienpreisspiegel

begründet. Im gegenständlichen Fall erachtete das Bundesfinanzgericht auf Grund der Grundstücksgröße von 845 m², der Größe des Einfamilienhauses und des Vorhandenseins eines Schwimmbeckens eine Miete in Höhe von EUR 1.700,00 als marktkonform.

Die Erwägungen der belangten Behörde sowie die vom Bundesfinanzgericht daraus gezogene Schlussfolgerung wurden der Bf in Wahrung des Parteienghört förmlich zur Kenntnis gebracht. Sie wurden aber von der Bf nicht entkräftet, da sie es in Verletzung ihrer Mitwirkungspflicht unterlassen hat, Unterlagen zur Widerlegung beizubringen. Im Mail vom 3.6.2016 wies der steuerliche Vertreter lediglich darauf hin, dass im Fall der steuerlichen Nichtanerkennung der Vermietung des Einfamilienhauses dies bei der Berechnung der Umsatzsteuerkorrektur zu berücksichtigen sei.

Das Bundesfinanzgericht erachtet daher die vom Gesellschafter-Geschäftsführer zu zahlende Bruttomonatsmiete von EUR 650,00 nicht als fremdüblich und geht daher davon aus, dass die Bf ihre Investitionsentscheidung nicht ausschließlich aus wirtschaftlichen Überlegungen heraus getätigt hat, sondern dass private Motive entscheidend dazu beigetragen haben, genau in dieses Objekt zu investieren.

In der Vermietung des Einfamilienhauses an den Gesellschafter-Geschäftsführer ist daher kein marktkonformes Verhalten zu erblicken, die Bf war daher insoweit nicht unternehmerisch tätig.

Rechtliche Würdigung:

1. Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatz- und Körperschaftsteuer 2006

Gemäß § 303 Abs. 1 BAO kann ein Verfahren unter anderem 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.

Bei der amtswegigen Wiederaufnahme ist zwischen der Rechtsfrage, ob der Tatbestand einer Wiederaufnahme des Verfahrens gegeben ist, und der Frage der Durchführung der Wiederaufnahme, die im Ermessen der Behörde liegt, zu unterscheiden. Ist die Rechtsfrage dahingehend geklärt, dass ein Wiederaufnahmegrund tatsächlich gegeben ist, dann hat die Abgabenbehörde in Ausübung ihres Ermessens zu entscheiden, ob eine amtswegige Wiederaufnahme zu verfügen ist.

Unter Bedachtnahme auf die Bestimmung des § 20 BAO sind Ermessensentscheidungen innerhalb der vom Gesetz gezogenen Grenzen des Ermessens nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit zu treffen. Dabei ist dem Gesetzesbegriff „Billigkeit“ die Bedeutung „Angemessenheit“ in Bezug auf berechnigte Interessen der Partei und dem Begriff

Zweckmäßigkeit das öffentliche Interesse insbesondere an der Einhebung der Abgaben beizumessen.

Hinsichtlich der Beurteilung über das Vorliegen des Wiederaufnahmegrundes neu hervorgekommener Tatsachen ist von Bedeutung, dass nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes das Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln nur aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens derart zu beurteilen ist, dass es darauf ankommt, ob der Behörde 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 Wissenstand der Behörde auf Grund der Abgabenerklärungen und ihrer Beilagen etc. des jeweiligen Verfahrens und des jeweiligen Veranlagungszeitraumes.

Ausgehend von diesen Ausführungen ist in der vorliegenden Beschwerdesache das Neuhervorkommen erheblicher Sachverhaltselemente durch Gegenüberstellung des Wissenstandes der Behörde zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung auf Grund der Umsatz- und Körperschaftsteuererklärung 2006 samt den vorgelegten Beilagen und dem Wissenstand der Behörde nach der erfolgten abgabenbehördlichen Prüfung zu beurteilen.

Im Zeitpunkt der Erlassung der Bescheide war der Behörde nicht bekannt, dass die Bf im Jahr 2006 mit Kaufvertrag vom 23.10.2006 ein Grundstück in S, im Ausmaß von 845 m² um EUR 84.500,00 erworben und darauf im Jahr 2007 ein Einfamilienhaus mit einer Wohnfläche von insgesamt 194,53 m² errichtet und im Ausmaß von 90,67% zu Wohnzwecken an den Geschäftsführer um ein nicht marktübliches Mietentgelt vermietet hat. Diese Tatsachen sind der Behörde erst durch die Ermittlungen im Rahmen der abgabenbehördlichen Prüfung zur Kenntnis gelangt.

Wie den unter Pkt. 2 gemachten Ausführungen zu entnehmen ist, führten aber diese Feststellungen im Jahr 2006 zu keinen anders lautenden Bescheiden.

Der Beschwerde betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatz- und Körperschaftsteuer 2006 war daher stattzugeben. Die angefochtenen Wiederaufnahmebescheide waren aufzuheben.

2. Umsatz- und Körperschaftsteuer 2006 und 2007, Umsatzsteuerfestsetzung 1-4/2009

Bei dem streitgegenständlichen Einfamilienhaus handelt es sich - wie bereits oben ausgeführt - um ein jederzeit im betrieblichen Geschehen der Bf einsetzbares Gebäude und nicht um ein Gebäude, das schon seiner Erscheinung nach nur für die private Nutzung durch den Gesellschafter bestimmt ist.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes spricht die Tatsache, dass jederzeit im betrieblichen Geschehen einsetzbare Gebäude an den Gesellschafter zu

einem unangemessen niedrigen Mietzins vermittelt werden, nicht gegen die Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen (VwGH 16.5.2007, 2005/14/0083).

Fraglich ist aber, ob die Vermietung der gegenständlichen Liegenschaft in ihrer konkreten Ausgestaltung eine unternehmerische Tätigkeit im Sinne des § 2 UStG 1994 darstellt.

Unionsrechtliche Grundlagen

Die 6. MwSt-Richtlinie 77/388/EWG (im Folgenden kurz: Richtlinie) kennt den Begriff des Unternehmers nicht, sondern bestimmt dazu Folgendes:

Nach Art. 4 Abs. 1 der Richtlinie gilt als Steuerpflichtiger, wer eine der in Art. 4 Abs. 2 der Richtlinie genannten wirtschaftlichen Tätigkeiten selbständig und unabhängig von ihrem Ort ausübt, gleichgültig zu welchem Zweck und mit welchem Ergebnis. Als wirtschaftliche Tätigkeiten gelten unter anderem Leistungen, die die Nutzung von körperlichen und nicht körperlichen Gegenständen zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen umfassen.

Durch die Bezugnahme auf wirtschaftliche Tätigkeiten wird auf nachhaltige, einnahmenorientierte Aktivitäten abgestellt.

Nationale Rechtsgrundlagen

§ 2 UStG 1994 lautet auszugsweise:

"(1) Unternehmer ist, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Das Unternehmen umfasst die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird.

...."

§ 12 Abs. 1 UStG 1994 lautet auszugsweise:

Der Unternehmer kann die folgenden Vorsteuerbeträge abziehen:

1. Die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind. Soweit der gesondert ausgewiesene Steuerbetrag auf eine Zahlung vor Ausführung dieser Umsätze entfällt, ist er bereits abziehbar, wenn die Rechnung vorliegt und die Zahlung geleistet worden ist;
2. a) die entrichtete Einfuhrumsatzsteuer für Gegenstände, die für sein Unternehmen eingeführt worden sind,
b) in den Fällen des § 26 Abs. 3 Z 2 die geschuldete und auf dem Abgabekonto verbuchte Einfuhrumsatzsteuer für Gegenstände, die für sein Unternehmen eingeführt worden sind;
3. die gemäß § 19 Abs. 1 zweiter Satz, Abs. 1a, Abs. 1b, Abs. 1c und Abs. 1d geschuldeten Beträge für Lieferungen und sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind.

...."

Das Vorliegen einer marktkonformen Vermietung ist nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes wesentlich für die Beantwortung der Frage, ob die Nutzungsüberlassung einer Wohnimmobilie eine unternehmerische Tätigkeit darstellt (VwGH 19.10.2011, 2008/13/0046). Ist nämlich eine Tätigkeit nicht von einem wirtschaftlichen Interesse getragen, sondern erfolgt sie primär mit dem Hintergrund, Vorteile bzw. Zuwendungen zu gewähren, wird keine Unternehmereigenschaft begründet (VwGH 16.5.2007, 2005/14/0083).

Nach der höchstgerichtlichen Rechtsprechung kommt für die Beurteilung, ob marktkonformes Verhalten vorliegt, dem Kriterium der Fremdüblichkeit erhebliche Bedeutung dahingehend zu, ob ein fremder Investor/Vermieter eine Investition in der gegebenen Art und Höhe getätigt hätte und unter den konkreten Bedingungen an einen fremden Dritten zur Nutzung überlassen hätte. Dabei sind nicht nur die Art und Weise des Zustandekommens des Vertrages, der Vertragsinhalt und die Höhe des vereinbarten Mietentgeltes zu prüfen, sondern es sind alle in Zusammenhang mit der Investition und der nachfolgenden Nutzungsüberlassung stehenden Umstände im jeweiligen Einzelfall in die Beurteilung miteinzubeziehen. Dies bedeutet, dass nicht nur die vertragliche Gestaltung, sondern auch der tatsächliche Ablauf der Geschehnisse beginnend von der Investitionsentscheidung und den Umständen in der Errichtungsphase bis zur Vertragsabwicklung von Relevanz sind.

Zur Angemessenheit des Mietentgeltes hat der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom VwGH 23.2.2010, 2007/15/0003 ganz klar zum Ausdruck gebracht, dass sich die angemessene Höhe eines Nutzungsentgeltes daraus ableitet, was unter einander fremd gegenüberstehenden Personen vereinbart worden wäre.

Für den konkreten Fall bedeutet das:

Die gegenständliche Liegenschaft wurde von der Bf mit der Absicht erworben, dort ein Wohnobjekt zu errichten, das dem Gesellschafter-Geschäftsführer zu Wohnzwecken dienen soll. Da der diesbezügliche Mietvertrag zwischen Nahestehenden (GmbH und Gesellschafter-Geschäftsführer) abgeschlossen wurde, ist er auf seine Fremdüblichkeit zu untersuchen. Ein schriftlicher Mietvertrag wurde laut Feststellung des Betriebsprüfers nicht errichtet, der Inhalt eines allenfalls mündlich abgeschlossenen Mietvertrages wurde trotz ausdrücklicher Aufforderung von der Bf nicht bekannt gegeben.

Das Bundesfinanzgericht gelangte in freier Beweiswürdigung zur Überzeugung, dass in der Vermietung des Einfamilienhauses an den Gesellschafter-Geschäftsführer zu Wohnzwecken kein marktkonformes Verhalten der Bf zu erblicken ist und dass die Bf daher insoweit nicht unternehmerisch tätig wird. Die mit der Errichtung des Einfamilienhauses im Zusammenhang stehende Vorsteuer ist daher nach der Bestimmung des § 12 Abs. 1 UStG 1994 im Ausmaß von 90,67% zu kürzen; lediglich jene Vorsteuer, die auf nicht mit der Liegenschaft im Zusammenhang stehende Notar- und Beratungskosten entfällt, ist ungekürzt zu berücksichtigen.

Hinsichtlich der Vermietung des Büros im Ausmaß von 18,15 m² an die Fa. A-GmbH geht das Bundesfinanzgericht von einer wirtschaftlichen Tätigkeit aus, mit der Folge, dass im Bereich der Umsatzsteuer die daraus erzielten Einnahmen anzusetzen sind und die Vorsteuer aliquot (9,33%) anzuerkennen ist.

Die rechnerische Ermittlung der anzuerkennenden Vorsteuerbeträge ist der folgenden Tabelle zu entnehmen:

Jahr	Vorsteuer laut Erklärung	Vorsteuer aus Rechts- und Beratungskosten	Vorsteuer aliquot (9,33%)	Vorsteuer gesamt
2006	179,82 €	179,82 €	---	179,82 €
2007	29.677,67 €	463,00 €	2.725,73 €	3.188,73 €
1-4/2009	654,58 €	130,00 €	48,94 €	178,94 €

Im Hinblick auf die Körperschaftsteuer liegt nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes in der Differenz zwischen der Marktmiete und der tatsächlich bezahlten Miete eine jährliche verdeckte Gewinnausschüttung vor. Da mit der Vermietung erst im Jahr 2008, d.h. nach den streitgegenständlichen Jahren 2006 und 2007, begonnen wurde, war in den Jahren 2006 und 2007 keine verdeckte Gewinnausschüttung bei der Berechnung der Körperschaftsteuer in Ansatz zu bringen.

Zusammenfassung:

Nach den obigen Ausführungen hätte sich hinsichtlich des Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheides für das Jahr 2006 keine Änderung ergeben, weshalb die Wiederaufnahme des Verfahrens nicht rechtens gewesen ist und die die Wiederaufnahme dieser Verfahren verfügenden Bescheide aufzuheben waren (siehe oben Pkt. 1).

§ 307 BAO lautet:

"(1) Mit dem die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheid ist unter gleichzeitiger Aufhebung des früheren Bescheides die das wiederaufgenommene Verfahren abschließende Sachentscheidung zu verbinden.

(2) (Anm.: aufgehoben durch BGBl. I Nr. 97/2002)

(3) Durch die Aufhebung des die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheides tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat."

Gemäß § 261 Abs. 2 BAO ist, wenn einer Bescheidbeschwerde gegen einen gemäß § 299 Abs. 1 oder § 300 Abs. 1 aufhebenden Bescheid oder gegen einen die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheid (§ 307 Abs. 1) entsprochen

wird, eine gegen den den aufgehobenen Bescheid ersetzenden Bescheid (§ 299 Abs. 2 bzw. § 300 Abs. 3) oder eine gegen die Sachentscheidung (§ 307 Abs. 1) gerichtete Bescheidbeschwerde mit Beschwerdeverentscheidung (§ 262) oder mit Beschluss (§ 278) als gegenstandslos zu erklären.

Da der Beschwerde gegen die die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer 2006 mangels anderslautender Bescheide stattzugeben war und durch die Aufhebung der Wiederaufnahmebescheide die neuen Sachbescheide aus dem Rechtsbestand ausgeschieden und die alten Sachbescheide wieder aufgelebt sind, ist die gegen den Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheid 2006 gerichtete Beschwerde daher gemäß § 261 Abs. 2 BAO mit Beschluss als gegenstandslos zu erklären.

Der Beschwerde gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2007 war mangels Vorliegens einer verdeckten Ausschüttung im Hinblick auf die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes stattzugeben, während der Umsatzsteuerbescheid 2007 und der Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid 1-4/2009 dahingehend abzuändern waren, als - mit Ausnahme der auf die Notar- und Beratungskosten entfallenden Vorsteuer - nur die mit der Vermietung des Büros im Zusammenhang stehende Vorsteuer (aliquot im Ausmaß von 9,33 %) anzuerkennen war und im Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid die auf die Vermietung des Büros entfallenden Mieteinnahmen in Ansatz zu bringen waren.

Beilagen: 3 Berechnungsblätter (Umsatz- und Körperschaftsteuer 2007, Umsatzsteuerfestsetzung 1-4/2009)

Zulässigkeit einer 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.

Das Vorliegen einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung war zu verneinen, da das Bundesfinanzgericht mit dieser Entscheidung nicht von der zur Frage, unter welchen Voraussetzungen die Vermietung eines Gebäudes an eine der Gesellschaft nahestehende Person eine wirtschaftliche Tätigkeit darstellt, entwickelten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht.

Wien, am 1. August 2016