

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache X, y, vertreten durch Walter Jagersberger, Johannesgasse 5, 2700 Wiener Neustadt bzw. Dr. Christian Proding, Liechtensteinstraße 20/12, 1090 Wien gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 1/23 vom 6. Februar 2012, betreffend Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer der Jahre 2008 und 2009, Festsetzung der Umsatzsteuer für die Zeiträume 6-12/2010, 1-5/2011 und 6-8/2011 sowie Haftung für Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 1-12/2010 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde gegen die Umsatzsteuer- und Körperschaftsteuerbescheide der Jahre 2008 und 2009 wird Folge gegeben.

Die Bescheide werden abgeändert.

Der Beschwerde gegen den Haftungsbescheid betreffend Kapitalertragsteuer für 1-12/2010 wird Folge gegeben.

Der Bescheid wird aufgehoben.

Der Beschwerde gegen die Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide für die Zeiträume 6-12/2010, 1-5/2011 bzw. 6-8/2011 wird teilweise Folge gegeben.

Die Bescheide werden abgeändert.

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

## **Entscheidungsgründe**

Gegenstand der X (Beschwerdeführer, i.d.F. Bf.) ist die Vermittlung, der Vertrieb und die Montage von Stromerzeugern und Notstromanlagen. Alleiniger Gesellschafter und zugleich Geschäftsführer ist xb. Die Bf. bilanziert mit abweichendem Wirtschaftsjahr

(31. Mai d. Jahres). Sie wurde einer umfassenden abgabenrechtlichen Prüfung für die Jahre 2005 bis 2009 unterzogen. Dabei stellte die Außenprüfung (i.d.F. Ap.) fest, dass die Bf. im August 2007 ein Grundstück in y1 erworben hatte auf dem sie in weiterer Folge ein k-Fertighaus errichtete. Die Finanzierung sei mit Eigenmitteln der Bf. erfolgt. Bei der Errichtung sei auf die Bedürfnisse des geschäftsführenden Gesellschafters, xb eingegangen worden. Die Bf. habe das Haus ab 1. Juli 2009 möbliert an die v vermietet (10% USt). Die Bf. sei zu 50% an der v beteiligt (weitere 50% lb ). Auch in dieser Gesellschaft ist xb alleiniger Geschäftsführer. Die v stelle überwiegende Teile des Hauses ihrem Geschäftsführer xb zu Wohnzwecken zur Verfügung. Beim Gesellschafter-Geschäftsführer werde ein entsprechender Sachbezug erfasst. Der über 150m<sup>2</sup> Wohnnutzfläche samt Garten abgeschlossene Mietvertrag sei nicht nachvollziehbar, da die gesamte Wohnnutzfläche laut Bauplan ca. 256m<sup>2</sup> umfasse. Der betrieblich genutzte Teil betrage 16,12m<sup>2</sup>. Daneben wäre noch ein als Werkstatt genutzter Schuppen mit 44m<sup>2</sup> errichtet worden, der nicht im Mietverhältnis inkludiert sei. Die Ap. stellte fest, dass zahlreiche Sonderwünsche und Einrichtungsgegenstände des Wohnhauses nach den Bedürfnissen des Geschäftsführers erworben worden waren und zog die betriebliche Veranlassung in Zweifel. Sie stellte hinsichtlich der beweglichen Wirtschaftsgüter sowie diverser Einbauten (zu 100%) eine verdeckte Ausschüttung der geltend gemachten Aufwendungen fest und versagte den Vorsteuerabzug. Hinsichtlich der Anschaffungs- und Errichtungskosten des Hauses ging die Ap. davon aus, dass nur 150/256tel der Liegenschaft vermietet worden sei, beurteilte die verbleibenden 41,40% (nicht vermieteter privater Anteil) als verdeckte Ausschüttung und nahm eine entsprechende Vorsteuerkürzung (2008 € 31.057,86, 2009 € 22.116,44) vor. Betreffend der verdeckten Ausschüttung wurde mit Haftungsbescheid 1-12/2010 Kapitalertragsteuer i.H.v. € 116.896,03 vorgeschrieben. Weiters wurde im Zuge der abgabenrechtlichen Umsatzsteuernachschau auch für nachfolgende Zeiträume festgestellt, dass weitere dem Privatbereich zugehörige Investitionen auf der Liegenschaft durchgeführt worden seien und die Vorsteuer entsprechend gekürzt (6-12/2010 € 13.746,63, 1-8/2011 € 1.432,31).

Das zuständige Finanzamt Wien 1/23 folgte den Ausführungen der Ap. und erließ im wiederaufgenommenen Verfahren Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 2008 und 2009, einen Bescheid über die Festsetzung von Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 1-12/2010 sowie Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide für die Zeiträume 6-12/2010, 1-5/2011 bzw. 6-8/2011.

Die Ap. stellte in ihrer Niederschrift zur Schlussbesprechung fest, dass die Ausstattung des Hauses auf die Bedürfnisse des Gesellschafters der Bf. zugeschnitten sei und u.a. eine Einbauküche, Schlafzimmereinrichtung, Sofa, Outdoor-Whirlpool, Poolüberdachung, Rasenmähertraktor, Fußbodenheizung in der Garage, Feng Shui Gartengestaltung usw. umfasse. Laut steuerlichem Vertreter sei mit Eingabe vom 29. Oktober 2007 dem Finanzamt eröffnet worden, dass die Liegenschaft durch die Bf. erworben worden sei und ein Gebäude darauf errichtet werde. Das Gebäude werde unmittelbar nach Fertigstellung vermietet. Bei dem Haus handle es sich um ein k-Blockhaus das über zwei Etagen (in

Hanglage) reiche. Im Kellerbereich befinde sich ein derzeit ungenützter Raum ( $14,85\text{m}^2$  als Bürofläche) sowie ein als Archiv bezeichneter Raum mit  $8,23\text{m}^2$ . Weiters würden sich im Kellerbereich eine Garage, ein Erdkeller, ein Technikraum (Erdwärmepumpe) sowie ein weiterer Kellerraum mit Dusche befinden. Über den Vorraum erreiche man über eine Treppe das Erdgeschoß. Neben dem Stiegenaufgang befinde sich ein als Büro ausgestattetes Zimmer mit  $13,39\text{m}^2$ . Die restlichen Räumlichkeiten wie Küche, Wohnzimmer, Bad und Schlafzimmer seien der privaten Sphäre zuzurechnen. Im Wohnzimmer befinde sich ein Kachelofen. Über eine Terrasse erreiche man den nach Feng-Shui-Richtlinien gestalteten Garten mit Outdoor-Whirlpool samt Abdeckung. Das Grundstück umfasse laut Mietvertrag eine Fläche von  $1.070\text{m}^2$ . Auf dem Grundstück befinde sich weiters ein als Schuppen bezeichnetes Objekt, das laut dem Geschäftsführer als Werkstatt und Lager für technische Anlagen und Servicestelle verwendet werde und  $43,85\text{m}^2$  umfasse. Die Ausführung umfasse gemauerte Wände, Satteldach mit Bramac Alpindachstein, Fußbodenheizung sowie innen verflieste Wände. Die Fläche des Erdgeschoßes umfasse laut Bauplan  $130,11\text{m}^2$ , jene des Kellerbereiches  $126\text{m}^2$  somit gesamt  $256\text{m}^2$ . Die Wohnnutzfläche (abzüglich eines betrieblich genutzten Büros  $13,39\text{m}^2$ ) betrage im Erdgeschoß  $112,33\text{m}^2$ . Im Kellerbereich wurde als Wohnnutzfläche der Keller ( $14,95\text{m}^2$ , der Erdkeller  $11,08\text{m}^2$ , WC  $1,97\text{m}^2$ , Garage  $42,45\text{m}^2$  sowie der Vorraum  $8,97\text{m}^2$ , gesamt  $79,42\text{m}^2$ ) berechnet. Die Wohnnutzfläche betrage somit  $189,72\text{m}^2$ . Der betrieblich anerkannte Teil umfasse das Büro im 1. Stock ( $13,39\text{m}^2$ ), das Büro im Keller ( $14,85\text{m}^2$ ) sowie das Archiv ( $8,23\text{m}^2$ ) gesamt  $36,47\text{m}^2$ . Der unmittelbar (d.h. nicht zu Wohnzwecken) betrieblich genutzte Anteil am Haus wurde mit  $16,12\%$  ( $36,47/189,72+36,47$ ) ermittelt. Die Errichtungskosten des als Werkstatt genutzten Schuppens wurden im Schätzungsweg mit € 35.000,- angesetzt.

Die Ap. ging davon aus, dass laut Mietvertrag  $150\text{m}^2$  des Hauses an den Bf. vermietet worden waren. In Bezug auf die gesamte Wohnnutzfläche ( $256\text{m}^2$ ) ergebe sich laut Ap., dass  $41,40\%$  des Hauses nicht vom Mietvertrag umfasst seien. Die Ap. kürzte die aus den Anschaffungs-/Herstellungskosten des Hauses resultierende Vorsteuer um diesen %-Satz und ging von einer verdeckten Ausschüttung des nicht vermieteten privaten Anteils des Hauses aus. Den für die Hauseinrichtung angeschafften beweglichen Wirtschaftsgütern (Zimmereinrichtungen, Gartengeräte) wurde mangels betrieblicher Veranlassung der Vorsteuerabzug zur Gänze versagt und in voller Höhe eine verdeckte Ausschüttung angenommen. Auch unbeweglichen, im Zusammenhang mit der Errichtung des Hauses angefallene Wirtschaftsgüter (Einbauküche, Gartengestaltung, Whirlpool etc.) wurde die betriebliche Veranlassung zur Gänze abgesprochen.

Mit Eingabe vom 3. März 2012 erhob die Bf. eine als Beschwerde zu wertende Berufung gegen die Bescheide. Zur Vermietung der Liegenschaft erläuterte die Bf., bei der Erstellung des Mietvertrages sei ein Tippfehler unterlaufen, indem bei der zu vermietenden Fläche statt  $250\text{m}^2$  irrtümlich  $150\text{m}^2$  angesetzt worden seien. Die Fremdüblichkeit

der Miete sei nie in Zweifel gezogen worden, sie habe anfangs (brutto) € 2.200,- und nach Fertigstellung des Whirlpools € 3.020,- betragen. Das Mietverhältnis sei bei der gleichzeitig abgehaltenen Außenprüfung bei der v zur Gänze anerkannt worden. Diese Firma verwende das Gebäude als Lager und stelle es entgeltlich xb zur Verfügung. Daraus resultiere ein Entgelt für die Geschäftsführertätigkeit von xb. Die v entrichte für den Sachbezug Umsatzsteuer und Lohnabgaben. xb habe den Sachbezugswert in seiner Einkommensteuererklärung angesetzt. Laut Ap.-Bericht sei das gesamte Gebäude aufgrund Art, Größe, Lage und Ausstattung dem außerbetrieblichen Vermögen der GmbH zuzurechnen. Diese außerbetriebliche Zuordnung von Wirtschaftsgütern setze voraus, dass das Wirtschaftsgut schon seiner Erscheinung nach für die private Nutzung durch den Gesellschafter bestimmt sei. Das Mietobjekt müsse dafür nach (näher dargestellter) Literaturmeinung den Charakter eines repräsentativen Wohnhauses haben. Das gegenständliche Objekt sei ein Fertighaus der Firma k. Es werde im Katalog als ‚Aktionshaus‘ beworben und laut Auskunft der Firma k bislang 80 bis 100 mal verkauft worden. Bei den in Tz. 7 (gemeint der Niederschrift zur Schlussbesprechung) angesprochenen ‚Sonderwünschen und Ausstattungsvarianten‘ handle es sich offensichtlich um ein von einem Professionisten zu günstigeren Konditionen als von der Fa. k angebotenen Kamin. Aufgrund der Hanglage seien auch entsprechende Hangsicherungsarbeiten und Mauern bzw. Pflasterungsarbeiten erforderlich gewesen. Da das Haupthaus mit Erdwärme beheizt worden sei, treffe dies auch auf das Nebengebäude zu. Unter ‚geänderter Ausstattungsvariante‘ sei vermutlich der seitenverkehrte Bau des Wohnhauses gemeint. Weitere Voraussetzung für die Qualifizierung als außerbetriebliches Vermögen sei die Vermietung zu einem Mietzins, der in Hinblick auf exorbitant hohe Investitionskosten laufend zu Verlusten führe. Dazu sei zu erwähnen, dass dem Prüfungsorgan eine Prognoserechnung übergeben worden sei, die ab dem dritten Jahr Gewinne ausweise und nach zwanzig Jahren zu einem Gesamtüberschuss von rd. € 446.500,- führe. Die Kosten des Gebäudes incl. USt hätten € 456.258,- betragen. Abzüglich dem Anteil des Nebengebäudes, das von der Ap. mit € 35.000,- geschätzt worden sei ergäben sich Anschaffungskosten i.H.v. € 414.258,-. Nach den von der Statistik Austria veröffentlichten Statistik betreffend Wohnbaukosten und Wohnbaufinanzierung ergäben sich für das Jahr 2001 Wohnbaukosten i.H.v. € 1.350,- pro m<sup>2</sup> Nutzfläche. Die nutzbare Fläche sei laut Tz. 1 der Niederschrift mit 226,22m<sup>2</sup> ermittelt worden. Nach Indexierung der Wohnbaukosten mit dem Baupreisindex 2000 für die Sparte Hochbau ‚Wohnhaus- und Siedlungsbau‘ würden sich die hochgerechneten Wohnbaukosten mit rund € 378.968,55 nur um 9,3% geringer errechnen als die tatsächlich angefallenen Herstellungskosten. Angeführt wurden des Weiteren Judikate des UFS die zu der gegenständlichen Problematik (außerbetriebliches Vermögen) ergangen sind. Entgegen den gesetzlichen Bestimmungen (§10 Abs. 2 Z4a bzw. den Ausführungen in den UStRL Rz. 1185) seien die gesamten Mieteinnahmen der 20%igen Umsatzsteuer unterzogen worden, obwohl teilweise Vermietung von Wohnraum vorliege.

Die Ap. nahm mit Schreiben vom 10. April 2012 zu der Berufung Stellung. Sie wiederholte darin die in der Niederschrift getroffenen Feststellungen zu dem von der Bf. errichteten Haus und kommt zum Schluss, dass die Anschaffung für einen gesellschaftsfremden Arbeitnehmer nicht erfolgt wäre. Es widerspreche der Lebenserfahrung, dass eine Kapitalgesellschaft ein Gebäude mit der dargestellten Ausstattung, Lage und Größe für einen Fremden angeschafft oder errichtet hätte. Zu der laut Beschwerde (von der Ap.) anerkannten Höhe der Mietzahlungen erläutert das Prüfungsorgan, dass im Zuge der Prüfung vorab zu prüfen sei, ob die Anschaffung bzw. Errichtung der Liegenschaft steuerlich anzuerkennen sei. Dies sei laut Prüfungsfeststellungen teilweise nicht erfolgt. Die verbleibenden (von Seiten der Ap. anerkannten) Anschaffungskosten bzw. Errichtungskosten seien als vermietbar festgestellt worden. Die Miethöhe zu den gekürzten Anschaffungskosten habe laut Ap. bei der v einem Fremdvergleich standgehalten. Der Prüfungszeitraum umfasse nicht die Errichtung des Wellnessbereiches mit Outdoor-Whirlpool.

Die Bf. erwiderte zu der Stellungnahme der Ap. in ihrer Gegenäußerung vom 11. September 2012: Zu der Darstellung, dass bei Errichtung und Ausstattung des Hauses überwiegend auf die Bedürfnisse des geschäftsführenden Gesellschafters, xb Bedacht genommen worden sei erläutert die Bf., dass die Aufzählung der Einrichtungsgegenstände nicht auf ein privates Interesse von xb zurückzuführen sondern zwingende Voraussetzung für die Erfüllung des Vermietungszwecks sei. Bei der als ‚Glasdesign‘ angeführten Ausstattung handle es sich um eine einfache Glasrückwand hinter der Arbeitsplatte. Der Garten sei zu bepflanzen und der Umgebung anzupassen gewesen wobei die zur Gartenpflege erforderlichen Hilfsmittel (z.B. Rasenmäher) zur Verfügung gestellt worden seien. Da sich das Grundstück in Hanglage befinde, seien entsprechende Umfriedungen zur Absicherung von Hangrutschungen vorzunehmen gewesen. Die Investitionsentscheidungen habe der Gf. getroffen, wobei die konkrete Ausgestaltung oftmals an den jeweiligen Professionisten (z.B. bei der Gartengestaltung) ausgelagert worden sei. Zum außerbetrieblichen Vermögen sei ein Gebäude nur dann zu rechnen, wenn der Nachweis erbracht werde, dass die Voraussetzungen einer verdeckten Gewinnausschüttung an der Wurzel vorliegen würden. Bei einem Fertigteilhaus das mindestens 80 bis 100 mal verkauft worden sei sei keine besondere repräsentative Komponente erkennbar. Das angeschaffte Gebäude werde zu einem fremdüblichen Preis vermietet wobei davon ausgegangen werden könne, dass das Objekt nach Beendigung des (jeweils auf Halbjahre befristeten) Mietvertrages auch künftig zu ähnlichen Bedingungen an andere Mieter vermietet werden könne. Es sei in diesem Zusammenhang zu betonen, dass ab April 2011 nach Fertigstellung der Außenanlage samt Whirlpool die Miete von monatlich brutto € 2.200,- auf € 3.020,- angehoben worden sei. Zudem sei zu erwähnen, dass die Bf. die Anschaffung in Hinblick auf risikobewusste Veranlagung des vorhandenen Kapitals in sichere Immobilien erfolgen sollte und die Gesellschaft auch in der Vergangenheit bereits Immobilien angeschafft und vermietet habe.

Das Bundesfinanzgericht (i.d.F. BFG) stellte mit Vorhalt vom 15. Oktober 2014 weiterführende Fragen und ersuchte um Vorlage weiterer Unterlagen. Das aus Sicht des BFG vorliegende Ausmaß der Gesamt-/Wohnnutz-/Nutzfläche wurde dargestellt. Weiters wurde anhand des umgekehrten Ertragswertverfahrens ein angemessener Mietzins ermittelt und die Bf. zur Stellungnahme aufgefordert. Die Bf. sollte darstellen, welche Überlegungen dem auf den Mietzins fallenden Umsatzsteuersatz zugrunde liegen würden, sei doch abwechselnd mit 10%, 20% bzw. einem Mischsatz ausgegangen worden.

Im Zuge der Vorhaltsbeantwortung vom 14. Jänner 2015 erläuterte die Bf., die bekämpften Sachbescheide würden keinerlei Begründung enthalten. Den gleichzeitig ergangenen Wiederaufnahmebescheiden sei ein Verweis auf die Ergebnisse der abgabenbehördlichen Prüfung zu entnehmen. Für die Bf. sei ein eindeutiger Zusammenhang zwischen den Bescheiden in ihrem Zusammenhalt gegeben woraus folge, dass die Beschwerde nicht nur die Sachbescheide sondern integrierend auch die jeweiligen Wiederaufnahmebescheide umfasse. Wiederaufnahmegründe seien dem zugrundeliegenden Bericht hinsichtlich der Körperschaftsteuer 2009 und 2010 nicht zu entnehmen. Auch bei den Wiederaufnahmegründen zur Umsatzsteuer (die sich auf Tz. 3 bis 6 beziehen würden) sei nicht erkennbar, welche Feststellungen konkret betroffen und welche Gründe neu hervorgekommen seien. Es sei auch nicht erkennbar, welche Wiederaufnahme hinsichtlich der Kapitalertragsteuer 2010 erfolgt sei. Mangels überprüfbarer Wiederaufnahmegründe seien daher die Wiederaufnahmebescheide rechtswidrig und aufzuheben. Zu den Sachbescheiden wurde ausgeführt, dass die Begründung laut Niederschrift in Widerspruch zur Judikatur und dem Gesetz stehe. Sämtliche bewegliche Wirtschaftsgüter seien als nicht für das Unternehmen bestimmt qualifiziert worden. Warum die Vermietung üblicher Möbelstücke per se der privaten Sphäre zuzurechnen sei, wenn die Bf. das wirtschaftliche und zivilrechtliche Eigentum daran erworben habe, bleibe unergründlich. Die Ap. gehe davon aus, dass eine Reihe beweglicher Wirtschaftsgüter sowie die gesamten Außenanlagen nicht der betrieblichen Sphäre zugeordnet werden könnten und bestimmte Flächen aufgrund eines fehlerhaften Mietvertrages auszuscheiden seien. Die übrigen Flächen seien jedoch für die Vermietung anerkannt worden. Die Rechtsprechung, nach der dem Gesellschafter zur Verfügung gestellte Immobilien der außerbetrieblichen Sphäre zugeordnet werden könnten beziehe sich auf das Verhältnis zwischen Gesellschafter und Gesellschaft und basiere auf dem Fremdüblichkeitsgrundsatz. Die Bf. stelle ihrem Gesellschafter keine Immobilie zur Verfügung sondern vermiete an eine weitere Gesellschaft (der v) an der sie zu 50% und lb zu weiteren 50% beteiligt sei. Diese Gesellschaft habe xb die Wohnung als Dienstwohnung zur Verfügung gestellt. Daraus ergebe sich, dass die Bf. keine Mehrheitsbeteiligung an der Mieterin habe und der zweite Gesellschafter nicht der Sphäre von xb, zu dem kein verwandtschaftliches Verhältnis bestehe, zuzurechnen sei. Aus der Judikatur ergebe sich, dass schon bei einem Mietverhältnis eines zu 20% an einer GmbH Beteiligten von einem steuerlich beachtlichen Leistungsaustausch auszugehen und der Fremdüblichkeitsgrundsatz nicht direkt anzuwenden sei. Wie aus einer der Vorhaltsbeantwortung beigelegten Erklärung des lb hervorgehe, sei

dieser in die gesamten Überlegungen zur Errichtung des Gebäudes eingebunden gewesen und habe den aus seiner Sicht inhaltlich richtigen Mietvertrag von Seiten der v mitunterfertigt. Wären nur gesellschaftsrechtliche Interessen von xb gegeben gewesen, hätte er dem Mietvertrag nicht zugestimmt. Es liege daher per se eine fremdübliche Vermietung vor. Die Bf. habe die Investition nicht getätigt, um dem Geschäftsführer eine Dienstwohnung zur Verfügung stellen zu können. Sie habe schon in früheren Jahren Immobilieninvestitionen durchgeführt (zwischen 2002 und 2008). Überschießende Finanzmittel sollten entsprechend veranlagt werden. Gerade in den fraglichen Jahren sei es angesichts der Unsicherheiten auf den Finanzmärkten sinnvoll gewesen, diese in Immobilien umzuschichten. Das vermietete Gebäude sei weder besonders repräsentativ noch auf die Bedürfnisse des Gesellschafters zugeschnitten. Die Außenanlagen seien als übliche Teile des Gesamtgrundstückes nicht der privaten Sphäre zuzurechnen. Von der für die Außengestaltung zuständigen Firma werde bestätigt, dass die von ihr vorgenommenen Arbeiten (z.B. Pflasterarbeiten) nicht extravagant seien, sondern im Einzelfall eine etwas teurere Standardmaßnahme darstellen würden. Auch die Möblierung, die eine durchaus übliche Vorgangsweise darstelle könne nicht dazu führen, dass das Haus aufgrund dessen als repräsentativ eingestuft werde. Zu der vom BFG vorgelegten Renditeberechnung zur Ermittlung eines angemessenen Mietzinses erläutert die Bf., dass aus einer unangemessenen Miete keine zwangsläufige Überführung des Objektes in das außerbetriebliche Vermögen zu erfolgen habe sondern bei einem nicht repräsentativen Gebäude lediglich eine verdeckte Ausschüttung in Höhe der Differenz zur fremdüblichen Miete erfolgen müsste. Eine Kapitalertragsteuer falle nicht an, da im Falle einer ‚Wurzelausschüttung‘ das jeweilige Wirtschaftsgut in den außerbetrieblichen gesellschaftlichen Bereich (und nicht den Privatbereich des Gesellschafters) verschoben werde. Da weder eine Wurzelausschüttung vorliege noch darüber hinaus eine Änderung des wirtschaftlichen Eigentums gegeben sei (dies sei Voraussetzung für den Anfall von Kapitalertragsteuer) seien die entsprechenden Bestimmungen nicht anzuwenden. Zu der vom BFG vorgelegten Renditeberechnung auf Basis des umgekehrten Ertragswertverfahrens erläutert die Bf., dass die Überlegungen betreffend die grundsätzliche Methodik geteilt würden, wobei die Art der Berechnung in näher dargestellten Bereichen nicht zutreffend bzw. fehlerhaft sei. Was die mitvermieteten Möbel betreffe, so werde hinsichtlich der Art der Berechnung auf ein gleichfalls vorgelegtes Gutachten zur Plausibilisierung der angemessenen Miete der Liegenschaft verwiesen, die sich aus der bewertungsrechtlichen Literatur ergebe. Aus dem Gutachten folge, dass die vertraglich vereinbarte Miete als angemessen anzusehen sei. Zudem seien zur Kontrolle, ob die Renditemiete auch am Markt erzielbar sei, Vergleichsmieten von Objekten im Umland der fraglichen Liegenschaft ermittelt worden. Daraus ergebe sich, dass der Durchschnittswert der Mietkosten der Vergleichsliegenschaften mit € 8,40 pro m<sup>2</sup> nur geringfügig über dem gegenständlich vereinbarten Miethöhe von € 7,61 pro m<sup>2</sup> liegen würden. Die sachgerechte Kalkulation führe somit zu einer Miethöhe, die auch am Markt erzielbar sei. Die gegenständliche Miethöhe habe sich aufgrund von Rentabilitätsüberlegungen ergeben, wobei es im Jahr 2011 zu einer

Erhöhung gekommen sei, da es zu einer Erweiterung des Gartens und insbesondere zur Errichtung eines Schwimmbeckens samt Whirlpool gekommen sei. Näher dargestellte Überlegungen hätten zu einer Mietpreiserhöhung von € 700,- geführt, der auch der weitere Gesellschafter der v, lb zugestimmt hätte. Der Schuppen sei im Mietvertrag nicht erwähnt worden. Die Errichtung sei jedoch keinesfalls im Gesellschafterinteresse gelegen, da der Geschäftsführer über eine Dienstwohnung und genügend Lager und Parkflächen im Bereich des Einfamilienhauses verfügt habe. Eine sich daraus ergebende rechnerische Erhöhung der Miete um rund € 100,- p.m. könne keine Auswirkungen auf die Fremdüblichkeit des Mietverhältnisses haben. Des Weiteren erläutert die Bf., dass die Mietzahlungen von Beginn des Mietverhältnisses bis Ende März 2011 letztendlich (nach Korrekturbuchungen) gesamt dem ermäßigten Steuersatz unterzogen worden seien. Danach sei im Zusammenhang mit den 2011 getätigten Investitionen (Schwimmbad, Whirlpool) der vereinbarte Zins erhöht und (im Wesentlichen) der Erhöhungsbetrag mit den Normalsteuersatz (20%) versteuert worden, da ein Wirtschaftsgut angemietet werde, dass keinen Wohnzwecken diene. Weiters wurde anhand von Unterlagen nachgewiesen, dass bei der v ein Sachbezug für xb angesetzt worden war. Zur Kapitalertragsteuer wird bemerkt, dass eine solche nicht anfallen könne, da selbst unter der Annahme, dass die Anschaffung im Gesellschaftersinteresse erfolgt sei weiterhin außerbetriebliches Vermögen der Bf. vorliege und sich das wirtschaftliche Eigentum nicht ändere. Sollte man dieser Auffassung nicht folgen so werde zudem darauf hingewiesen, dass die Ausschüttung im Jahr der Anschaffung eines Großteils der Wirtschaftsgüter 2008 bzw. mit Mietbeginn im Jahr 2009 erfolgt sei und damit die im Jahr 2010 vorgenommene Kapitalertragsbesteuerung zudem zeitlich verfehlt sei.

Das Finanzamt nahm zu der Ergänzung der Beschwerde mit Schreiben vom 30. März 2015 Stellung. Es ermittelte den fremdüblichen Mietzins auf Grundlage der 'Umkehrung des Ertragswertverfahrens' und kam unter Zugrundelegung näher dargestellter Parameter auf eine angemessene Nettorendite von rd. € 2.000,- bis € 2.200,- für Zeiträume ab Juli 2009 bzw. rd. 2.600,- bis 2.800,- für Zeiträume ab April 2011, die jeweils über der vereinbarten Nettomiete i.H.v. € 1.860,- bzw. 2.510,- liegen. Die Nettomarktrendite laut vorgelegtem Gutachten € 6,40 pro m<sup>2</sup> (Anmerkung: nach Außereißertest) führe unter Zugrundelegung einer Fläche von 251,83m<sup>2</sup> zu einem Betrag i.H.v. 1.611,72, wobei die Aussagekraft aufgrund der geringen Anzahl an Vergleichswerten begrenzt und unklar sei, ob diese auch mitvermietete Einrichtungsgegenstände enthalten würden oder nicht. Die Behörde kommt zu dem Schluss, dass sich die vereinbarten Mietentgelte in einer vertretbaren Bandbreite bewegen und davon auszugehen ist, dass das Kriterium der Miethöhe für die Fremdüblichkeit des Vertragsverhältnisses spreche. Es sei jedoch die Judikatur des VwGH zu Wohnobjekten anzuwenden, wobei von einem steuerneutralen Vermögen auszugehen sei. Maßgeblich für diese Beurteilung sei der repräsentative Charakter des Wohnhauses, der Mietzins, der in Hinblick auf die exorbitant hohen Investitionskosten (rund € 665.000,-, Anmerkung darin enthalten: Gebäudewert, Grundstück, Einrichtung) laufend zu Verlusten führe, der Umstand, dass



der tatsächliche Geschäftsgegenstand der Kapitalgesellschaft nicht die Vermietung zu Wohnzwecken umfasse, kein Nachweis über die Entfaltung der betrieblichen Aktivität erbracht und das Gebäude speziell auf die Wohnbedürfnisse des Gesellschafters ausgerichtet worden sei. Zur umsatzsteuerlichen Behandlung erläutert die Behörde, dass die umsatzsteuerliche Behandlung nicht zwingend nach ertragsteuerlichen Kriterien zu erfolgen habe. Es sei zu prüfen, ob eine unternehmerische Tätigkeit i.S.d. § 2 UStG 1994 vorliege, ob der Vorsteuerauschluss nach § 12 Abs. 2 Z 2 lit a UStG 1994 zur Anwendung gelange bzw. ggf. Missbrauch anzunehmen sei. Abgesehen davon, dass die Liegenschaft offenkundig auf die Bedürfnisse des Gesellschafter-Geschäftsführers abgestellt und keinen weiteren Interessenten am freien Markt angeboten worden sei, spreche die Neuplanung und Erweiterung des Gartens samt nachträglicher Errichtung des Schwimmbeckens gegen eine marktkonforme Vermietung. Vermieterinvestitionen seien bei vermieteten Liegenschaften unüblich und würden wirtschaftlich betrachtet wenig Sinn machen. Auch habe die Bf. die Einrichtungskosten ohne Vereinbarung eines Kündigungsverzichts getragen, wobei ein allfälliger Nachmieter diese Kosten vermutlich nicht abgelden würde. Als Indiz für eine missbräuchliche Praxis sei anzuführen, dass mit der gewählten Konstruktion zwar der Vorsteuerabzug erlangt werde, es aber zu keiner Besteuerung des Letztverbrauches komme, da die Mieterin das Haus ihrem Geschäftsführer unentgeltlich zur Verfügung stelle.

Im Rahmen einer ergänzenden Stellungnahme von Seiten der Bf. vom 13. Mai 2015 wurde die Stellungnahme des Finanzamtes aus rechtlicher Sicht gewürdigt, neue Feststellungen zum Sachverhalt wurden nicht getroffen. Der Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung wurde zurückgezogen.

### **Rechtliche Würdigung**

§ 250 (1) BAO lautet:

Die Bescheidbeschwerde hat zu enthalten:

- a) die Bezeichnung des Bescheides, gegen den sie sich richtet;
- b) die Erklärung, in welchen Punkten der Bescheid angefochten wird;
- c) die Erklärung, welche Änderungen beantragt werden;
- d) eine Begründung.

Die Bf. wendet in ihrer Vorhaltsbeantwortung vom 14. Jänner 2015 ein, die Umsatzsteuer- sowie Körperschaftsteuerbescheide der Jahre 2008 und 2009 würden keine Begründung aufweisen, wohl aber die Wiederaufnahmebescheide, die auf die Ergebnisse der abgabenbehördlichen Prüfung verweisen würden. Dies führt ihrer Ansicht nach dazu, dass eine Beschwerde gegen Sachbescheide ohne vorherigen Antrag auf Begründung

nicht möglich gewesen wäre, da nicht klar gewesen sei, wie das Finanzamt zu seinen Feststellungen gelangt ist, weshalb die Beschwerde gegen die Sachbescheide auch (integrierend) eine solche gegen die Wiederaufnahme umfasse.

Gemäß Ritz, BAO<sup>5</sup> § 93 Rz. 16 können Begründungsmängel im Abgabenverfahren im Rechtsmittelverfahren saniert werden (zB. VwGH 17.2.1994, 93/16/0117; 14.12.2005, 2001/13/0281, 0282). Ein Begründungsmangel führt allerdings dann zur Aufhebung durch den VwGH, wenn er entweder die Partei des Verwaltungsverfahrens an der Verfolgung der Rechte oder den VwGH an der Überprüfung des angefochtenen Bescheides hindert. Dass die Partei durch die fehlende Begründung daran gehindert gewesen wäre, eine Beschwerde gegen die Sachbescheide einzubringen ist nicht ersichtlich. Die Beschwerde vom 3. März 2012 richtet sich gegen die ergangenen Sachbescheide und wurde von einem berufsmäßigen Parteienvertreter eingebracht. Entscheidend ist, ob aus dem gesamten Inhalt der Bescheidbeschwerde hervorgeht, wogegen sie sich richtet (vgl. Ritz, BAO<sup>5</sup> § 250 Rz. 5 m.w.N.). Die gegenständliche Beschwerde umfasst alle in § 250 (1) BAO normierten Inhaltserfordernisse. Aus ihr geht eindeutig hervor, dass sie sich gegen die ergangenen Sachbescheide richtet. Dass die Wiederaufnahmebescheide bekämpft werden sollten, ist der Beschwerde nicht zu entnehmen. Auch die Darstellung der Vorhaltsbeantwortung, wonach eine Beschwerde infolge mangelnder Begründung nicht möglich gewesen sei, da nicht klar war, wie das Finanzamt zu seinen Feststellungen kam ist nicht zutreffend. In der gegenständlichen Beschwerde wird einleitend ausgeführt: *„Alle bekämpften Bescheide ergingen aufgrund der mit Niederschrift vom 13. Jänner 2012 abgeschlossenen Bp.“*. Der nachfolgende Textteil spricht mehrfach von der abgehaltenen Betriebsprüfung, die die Grundlage für die neu erlassenen Bescheide darstellte. Daraus ist klar ersichtlich, dass der Bf. eindeutig bewusst war, dass die bekämpften Sachbescheide auf Basis der erfolgten Außenprüfung ergangen waren. Zusammenfassend ergibt sich daraus, dass sich die vorliegende Beschwerde nicht, wie die steuerliche Vertretung nunmehr vorbringt, ‚integrierend‘ auch gegen die Wiederaufnahmebescheide richtet.

Bei der Bf. handelt es sich um eine Kapitalgesellschaft die den Gewinn nach § 5 EStG 1988 ermittelt.

Die Ap. hat die Liegenschaft (Grund und Boden, Gebäude) als besonders repräsentativ und auf die Bedürfnisse des Gf. der Bf. zugeschnitten erachtet. Sie hat des Weiteren festgestellt, dass der Mietvertrag mit dem die Liegenschaft an die Tochtergesellschaft vermietet wurde, bezogen auf die Nutzfläche des Hauses nicht das gesamte errichtete Objekt (Einfamilienhaus) und ein Nebengebäude (Schuppen) überhaupt nicht umfasst. Die aufgrund des Mietvertrages gedeckte Nutzung des Wohnhauses wurde von der Ap. mit 150m<sup>2</sup> von gesamt 256,11m<sup>2</sup> d.s. 58,47% der Wohnnutzfläche ermittelt. Hinsichtlich des laut Ap. nicht vermieteten Teiles des Hauses (d.s. 41,43%) wurde bezüglich der anteiligen

Anschaffungs-/Herstellungskosten von einer verdeckten Ausschüttung (an der Wurzel) und somit außerbetrieblichem Vermögen der Bf. ausgegangen.

Die Liegenschaft wurde von der Bf. an ihre Tochtergesellschaft, die v. vermietet. Wenn der Mietvertrag nicht die gesamte Fläche umfasst, diese jedoch ebenfalls genutzt wird, ist von einer unentgeltlichen Nutzungsüberlassung dieses Teiles des Gebäudes auszugehen.

Der VwGH hat in seinem Erkenntnis vom 19.3.2013 Zl. 2009/15/0215 erwogen:

*„Durch § 7 Abs 2 KStG 1988 werden u.a. 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. Ein Wirtschaftsgut, das objektiv erkennbar privaten (bzw. gesellschaftsrechtlichen) Zwecken dient oder objektiv erkennbar für solche Zwecke bestimmt ist, stellt notwendiges Privatvermögen dar. Solche Wirtschaftsgüter können nicht zum gewillkürten Betriebsvermögen werden, sodass die damit zusammenhängenden Aufwendungen nicht zu Betriebsausgaben führen. Wie der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 16. Mai 2007, 2005/14/0083, ausgeführt hat, ist bei (nicht fremdüblich) den Gesellschaftern zur Nutzung überlassenen Gebäuden einer Kapitalgesellschaft zu unterscheiden zwischen jederzeit im betrieblichen Geschehen (zB durch Vermietung) einsetzbaren Gebäuden einerseits und andererseits solchen Gebäuden, die schon ihrer Erscheinung nach (etwa besonders repräsentative Gebäude oder speziell auf die Wohnbedürfnisse des Gesellschafters abgestellte Gebäude) für die private Nutzung durch den Gesellschafter bestimmt sind, sodass sie als "verdeckte Ausschüttung an der Wurzel" von vorneherein nicht zum Betriebsvermögen der Kapitalgesellschaft zählen. In Bezug auf die erstgenannten Gebäude spricht der Umstand, dass sie den Gesellschaftern zu einem unangemessen niedrigen Mietzins vermietet werden, nicht gegen deren Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen, sondern führt im Wege einer laufenden verdeckten Ausschüttung zum Ansatz fremdüblicher Betriebseinnahmen (Mieterträge) der Kapitalgesellschaft (ebenso das hg. Erkenntnis vom 23. Februar 2010, 2007/15/0003).“*

Auch auf die sonstige Tätigkeit der GmbH ist Bedacht zu nehmen (vgl. Zorn, RdW 2007, 620). Dafür bedarf es einer die konkreten Umstände des Einzelfalles würdigenden Begründung im Tatsachenbereich (vgl. VwGH Zl. 2005/14/0083 v. 16. Mai 2007).

Daraus folgt, dass an Gesellschafter zur Nutzung (Wohnzwecke) überlassene Gebäude (im Bereich der Gewinnermittlung nach § 5 EStG 1988) grundsätzlich gewillkürtes Betriebsvermögen darstellen. Wenn die Ap. davon ausgeht, dass ein Teil des Gebäudes zu angemessenen Konditionen vermietet und ein verbleibender Teil unentgeltlich (da nicht vom Mietvertrag umfasst und somit unangemessen) überlassen wurde so wäre unter der Voraussetzung, dass man zu dem Schluss kommt, dass das Gebäude seiner Erscheinung nach nicht jederzeit im betrieblichen Geschehen einsetzbar ist, infolge der insgesamt unangemessenen Nutzungsgestaltung (erforderlich wäre somit eine Gesamtbetrachtung die Renditeüberlegungen einschließt) das fragliche Objekt zur Gänze dem außerbetrieblichen Bereich der Bf. zuzurechnen (und nicht nur jener Teil

der Liegenschaft, dessen Nutzung zu unangemessenen Konditionen erfolgt ist). Zu beachten bleibt aber, dass nur dann, wenn besondere Umstände hinzutreten, z.B. das Gebäude auf die speziellen Wohnbedürfnisse des Gesellschafters abstellt, kein Betriebsvermögen der Gesellschaft vorliegt. Die Aufteilung des von der Ap. in seiner Gesamtheit als repräsentativ erkannten Gebäudes in einen aufgrund eines fremdüblichen Mietvertrages (die Ap. geht davon aus, dass der vom Mietvertrag umfasste Teil des Hauses fremdüblich vermietet wurde) betrieblichen und einen aufgrund einer nicht fremdüblichen unentgeltlichen Nutzungsüberlassung außerbetrieblichen Teil ist nach Ansicht des BFG verfehlt. Dass das Gebäude gänzlich als repräsentativ erkannt wurde erschließt sich neben der Textierung in der Niederschrift zur Schlussbesprechung daraus, dass hinsichtlich 100% der beweglichen Wirtschaftsgüter eine verdeckte Ausschüttung angenommen wurde, wobei im übrigen eine räumliche Aufteilung, d.h. eine Feststellung, welche näher spezifizierten Teile der Liegenschaft nach Ansicht der Ap. vom Mietvertrag nicht umfasst wurden, nicht getroffen wurde.

Zwar sind nach einkommensteuerlichen Vorschriften gemischt genutzte unbewegliche Wirtschaftsgüter (sofern keine untergeordnete Nutzung vorliegt) in einen betrieblichen und privat genutzten Teil aufzuteilen, wobei der nicht betrieblich genutzte Teil bei Gewinnermittlung nach § 5 EStG 1988 zum gewillkürten Betriebsvermögen erklärt werden kann, wenn er nicht notwendiges Privatvermögen darstellt (VwGH 18.12.01, 9815/0019). Diese Vorschrift auch auf außerbetriebliches Vermögen einer Kapitalgesellschaft anzuwenden (d.h. eine Aufteilung in teilweise betriebliches und teilweise außerbetriebliches Vermögen) ist nach Ansicht des BFG jedoch zumindest dann unzutreffend, wenn eine Beurteilung, welche näher spezifizierten Gebäudeteile davon betroffen sind nicht getroffen wurde, eine Qualifizierung, ob diese Gebäude(teile) jederzeit im betrieblichen Geschehen einsetzbar sind somit nicht erfolgen kann und daher nach h.o. Ansicht eine Gesamtbetrachtung zu erfolgen hat. Da die Ap. den Mietzins bezogen auf das gesamt genutzte Gebäude in ihrer Gegenschrift (implizit) als nicht fremdüblich eingestuft hat, sind die Voraussetzungen, ob insgesamt außerbetriebliches Vermögen vorliegt einer näheren Untersuchung zu unterziehen.

Vorweg wird der Darstellung der Bf., wonach aufgrund ihrer nicht vorhandenen Mehrheitsbeteiligung an der v Fremdüblichkeitsgrundsätze keine Rolle spielen würden, entgegengetreten. xb ist 100%iger Gesellschafter-Geschäftsführer der Bf. die mit ihrer 50%igen Tochtergesellschaft v, deren einziger Geschäftsführer er ebenfalls ist, einen Mietvertrag abgeschlossen hat. Unterzeichner ist sowohl auf Seiten der Vermieterin als auch der Mieterin xb (wobei für die v auch der zweite Gesellschafter mitunterzeichnet hat). Der im Schreiben vom 14. Jänner 2015 geäußerten Ansicht, dass ein derartiger Vertrag nicht nach Fremdvergleichsgrundsätzen zu untersuchen wäre ist nicht zu folgen. Lang/Schuch/Staringer, KStG-Kommentar § 8 Rz. 119 führt hierzu aus: *„Für die Beurteilung von Vereinbarungen zwischen Körperschaften und ihren Anteilseignern und für Vereinbarungen zwischen einander nahestehenden Gesellschaften verweist der VwGH auch auf die Kriterien, welche für die steuerliche Anerkennung*

von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen entwickelt wurden (m.w.N.)...  
Demnach sollen Vereinbarungen zwischen Körperschaften und ihren Anteilseignern und  
Vereinbarungen zwischen einander nahestehenden Gesellschaften

- nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen;
- einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und
- zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen werden .‘

„Ein sozietär veranlasster Sachverhalt kann dem Grunde nach von beherrschenden  
als auch von Zwerganteilen verwirklicht werden...Die Tatsache, dass der Anteilseigner  
lediglich eine geringe Beteiligung hält und eine dominierende Einflussnahme daher  
nicht denkbar ist, steht der prinzipiellen Beurteilung einer soziäteren Veranlassung nicht  
entgegen m.w.N.“ (vgl. Lang/Schuch/Staringer a.a.O. § 8 Rz. 11). Die Frage ist demnach  
bloß, ob und inwieweit in höheres Beteiligungsausmaß eine strengere Prüfung in Hinblick  
auf das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung erfordert.

xb ist mit (durchgerechnet) 50% an der Tochtergesellschaft v beteiligt. Somit ist die  
erforderliche Anteilseignerschaft des Geschäftsführers jedenfalls gegeben. Was das  
Beteiligungsausmaß betrifft, so spielt dieses keine Rolle bei der Beurteilung der Frage, ob  
dem Grunde nach eine verdeckte Ausschüttung vorliegt. Diese ist daher auch bei einem  
Beteiligungsausmaß von bloß 10 % oder sogar noch darunter denkbar (VwGH 9.3.1971,  
1920/70).

Im Ergebnis lässt sich festhalten, dass eine Vereinbarung zwischen nahestehenden  
Unternehmen vorliegt und deren Vereinbarungen nach dem Fremdvergleichsgrundsatz zu  
überprüfen sind.

Die Ap. geht von einer Nutzfläche von gesamt ca. 256,11m<sup>2</sup> (Erdgeschoß 130,11m<sup>2</sup>,  
Kellerbereich 126m<sup>2</sup>) aus, erläutert, dass aufgrund des Mietvertrages nur 150m<sup>2</sup>  
vermietet wurden und kommt daher zum Schluss, das maßgebliche Teile des  
Einfamilienhauses von der Bf. nicht vermietet wurden. Laut Tz. 5 der Niederschrift handelt  
es sich dabei um die Wohnnutzfläche des Hauses. Der im Arbeitsbogen aufliegende  
Bauplan des Hauses weist nachfolgende Flächengrößen auf:

Erdgeschoß      Quadratmeter

|            |       |
|------------|-------|
| Wohnzimmer | 44,17 |
| Zimmer     | 16,12 |
| Büro       | 13,39 |
| Zimmer     | 13,20 |
| Küche      | 11,18 |
| Bad        | 7,90  |

|               |        |
|---------------|--------|
| WC            | 2,26   |
| Speis         | 1,76   |
| Flur          | 15,80  |
| Zwischensumme | 125,78 |

|               |        |
|---------------|--------|
| Keller        |        |
| Archiv        | 8,23   |
| Büro          | 14,85  |
| Keller        | 14,95  |
| Technik       | 13,46  |
| Erdkeller     | 11,08  |
| WC            | 1,97   |
| Garage        | 42,45  |
| Vorraum       | 5,33   |
| Vorraum       | 8,97   |
| Treppe        | 4,76   |
| Zwischensumme | 126,05 |

Gesamt 251,83

Die Ap. erläutert aufgrund von Angaben der Bf., dass bestimmte Teile des Einfamilienhauses u.zw. ein Büroraum im 1 Stock ( $13,39\text{m}^2$ ) ein Kellerraum ( $15,85\text{m}^2$ ) sowie ein als Archiv bezeichneter Teil des Kellers ( $8,23\text{m}^2$ ), gesamt  $36,47\text{m}^2$  für unmittelbare betriebliche Zwecke vermietet wurden (bzw. deren Nutzung geplant war) und dem Gf. der Bf. als Wohnnutzfläche nicht zur Verfügung standen.

Der für die Beurteilung (u.a. des Ausmaßes der nicht vermieteten Gebäudeteile) maßgebliche Mietvertrag vom 2. Juli 2009 lautet auszugsweise:

§ 1 Z 1 - Vermietet wird das Einfamilienhaus in 2840 Grimmenstein Zierhofweg 1, bestehend aus 1 Wohnzimmer, 1 Schlafzimmer, 2 Büroräume, 1 Gästezimmer, 1 Küche, 1 Bad mit Wanne und Tusche, Abstellraum und Flur als Wohnraum. Kellerräume und Garage. Die Größe gilt mit  $150\text{m}^2$  Wohn-Nutzfläche als vereinbart. Daneben werden ca.  $1.070\text{m}^2$  Gartengrundstück mit vermietet. Ein Obligo für die Richtigkeit der Größenangaben übernimmt der Vermieter nicht.

1.1 - Ferner werden folgende Einrichtungsgegenstände vermietet: Alle oben genannten Räume sind mit entsprechenden Möbeln eingerichtet.

...

§ 2 - Das Mietverhältnis beginnt am 1. Juli 2009 und endet am 31. Dezember 2009. Wird das Mietvertragsverhältnis nach Ablauf dieser Frist fortgesetzt, so verlängert es sich jeweils um ein weiteres Halbjahr. Es kann dann von jedem Vertragsteil unter Einhaltung einer dreimonatigen Kündigungsfrist ohne Angabe von Gründen zum Ende eines Kalenderjahres aufgekündigt werden.

§ 4 - Mietzins und Nebenkosten - Der Hauptmietzins inklusive sämtlicher Neben- und Betriebskosten beträgt monatlich 2.200,- Euro inkl. USt (in Worten: zweitausend-zweihundert Euro).

....

Der Mietvertrag spricht in § 1 sämtliche Räume des Erdgeschoßes (sowie einen im Keller befindlichen Büroraum) explizit an. Daneben werden die Kellerräume und die Garage vermietet. Dass ein Teil des Einfamilienhauses aufgrund des Mietvertrages nicht vermietet würde wie von der Ap. festgestellt, erschließt sich aus der Aufzählung des Mietvertrages nicht. Infolge der vollzähligen Aufzählung der Räumlichkeiten des Erdgeschoßes (mit Ausnahme des WC) müssten sich diese (nicht vermieteten übrigen) Räume im Kellergeschoß befinden. Aufgrund der Darstellung im Mietvertrag ‚Kellerräume und Garage‘ ist diese Annahme der Ap. jedoch zweifelhaft.

Die Wohn-Nutzfläche wird laut Mietvertrag mit  $150\text{m}^2$  angeführt. Aus der Formulierung ‚gilt als vereinbart‘ lässt sich ebenso erschließen, dass eine genaue Aufstellung der Wohnnutzfläche unterblieben ist wie aus dem Passus, dass eine Obligo für die Richtigkeit der Größenangaben nicht übernommen wird. Die Ap. geht von einer Gesamtfläche von  $256\text{m}^2$  aus (Anmerkung: die geringfügige Abweichung zu der Darstellung laut Bauplänen (Summe  $251,83\text{m}^2$ ) erweist sich in der Folge als unmaßgeblich und wurde deshalb nicht näher hinterfragt) und setzt diese in Relation zu der vermieteten Wohnnutzfläche, laut Vertrag i.H.v.  $150\text{m}^2$ , woraus sich ein nicht vom Mietvertrag umfasstes Ausmaß i.H.v. 41,43% ergeben soll. Sie übersieht in ihrer Argumentation, dass es sich bei der Fläche von  $256\text{m}^2$  um die Nettogrundfläche des Hauses handelt die von der Wohnnutzfläche zu unterscheiden ist. Die Nettogrundfläche setzt sich aus der Nutzfläche, der Funktionsfläche sowie der Verkehrsfläche zusammen. Bei der Nutzfläche sind wiederum Hauptnutzflächen und Nebennutzflächen zu unterscheiden (vgl. Skriptum Kranewitter, Liegenschaftsbewertung v. 16. Mai 2011, [http://public.wuapaa.com/wkk/2011/information\\_consulting/immobilien/files/Liegenschaftsbewertung.pdf](http://public.wuapaa.com/wkk/2011/information_consulting/immobilien/files/Liegenschaftsbewertung.pdf)). Funktionsflächen dienen der Unterbringung von allen allgemein benötigten haustechnischen Einrichtungen, wie z. B. Räume für Heizungs-, Versorgungs- und Entsorgungseinrichtungen. Verkehrsflächen dienen dem Zugang und dem Verlassen von Nutz- oder Funktionsflächen oder dem Verkehr zwischen diesen Flächen, wie z.B. Flure, Eingangsbereiche und Treppenhäuser. Auch Garagen zählen nicht zu Wohnnutzflächen. Der VwGH hat in

seinem Erkenntnis vom 28. Mai 2009 ZI. 2009/15/0100 dargelegt: *„Die Aufteilung des Gebäudes ergibt sich sodann aus dem Verhältnis der Summe der Nutzflächen der auf diese Weise ermittelten betrieblichen Räume zur Summe der Nutzflächen der auf diese Weise ermittelten privaten Räume. Dabei ist allerdings zu beachten, dass Räume, die von vornherein gemeinschaftlichen Zwecken dienen, wie Heizraum, Tankraum, Stiegenhaus, das Aufteilungsverhältnis nicht beeinflussen; vielmehr wird das gesamte Gebäude nach dem Verhältnis der anderen Räume aufgeteilt, sodass die von vornherein gemeinschaftlichen Zwecken dienenden Räume anteilig in den betrieblichen Bereich fallen (siehe zu dieser Aufteilung für viele die hg. Erkenntnisse vom 19. September 1989, 88/14/0172, vom 25. Jänner 1995, 93/15/0003, und vom 14. Dezember 2005, 2002/13/0114; sowie Doralt, EStG11, § 4 Tz. 85, und Sarnthein, in Achatz/Tumpel, Vorsteuerabzug, 21 (25)).“*

Soweit die Ap. somit unter Tz. 5 der Niederschrift von einer gesamten Wohnnutzfläche von  $256\text{m}^2$  spricht ist ihre Annahme verfehlt. Bei der Fläche der Räumlichkeiten im Erdgeschoß ist der Flur ( $15,80\text{m}^2$ ) in Abzug zu bringen (verbleibende Fläche Erdgeschoß  $109,98\text{m}^2$ ). Von der Fläche der Räumlichkeiten im Keller sind der Technik(Heizraum) mit  $13,46\text{m}^2$ , zwei Vorräume  $5,33\text{m}^2$  bzw.  $8,97\text{m}^2$ , die Treppe  $4,76\text{m}^2$ , der nur vom Technikraum begehbare Erdkeller  $11,08\text{m}^2$  sowie die Garage  $42,45\text{m}^2$ , gesamt  $86,05\text{m}^2$  nicht als Wohnnutzfläche anzusehen (verbleibende Fläche im Keller:  $40,00\text{m}^2$ ). Die gesamte Wohnnutzfläche entspricht mit  $149,98\text{m}^2$  somit der im Mietvertrag vereinbarten Fläche von rund  $150\text{m}^2$ . Auch daraus folgt, dass der Mietvertrag das gesamte Wohnhaus abdeckt.

Wenn auch die Bf. in diesem Zusammenhang mehrfach darauf verweist, dass die Vereinbarung wonach es sich bei der Vereinbarung, nach der  $150\text{m}^2$  vermietet wurden um einen Schreibfehler handelt und tatsächlich  $250\text{m}^2$  vermietet wurden so ist darauf hinzuweisen, dass diese Darstellung insoweit unbeachtlich bleibt, als nach den oben getroffenen Feststellungen nach objektiven Gesichtspunkten das gesamte Einfamilienhaus durch die Bf. zur Vermietung gelangte. Nicht im Mietvertrag enthalten ist hingegen eine Vereinbarung über die Vermietung des laut Ap.  $43,85\text{m}^2$  großen Nebengebäudes (Schuppen).

Die Ap. hat dazu in ihrer Stellungnahme zur Berufung angeführt, dass die Miethöhe der gekürzten Errichtungskosten (d.s. 58,59%) im Zuge einer abgabenrechtlichen Prüfung bei der Mieterin, d.h. der v durchleuchtet wurde und diese dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprach. Damit wird (implizit) zum Ausdruck gebracht, dass die Mietzahlungen bezogen auf die ungekürzten Errichtungskosten des Einfamilienhauses als nicht fremdüblich beurteilt wurden.

Die Bf. hat in ihrer Vorhaltsbeantwortung vom 14. Jänner 2015 demgegenüber die ihrer Ansicht nach vorliegende Fremdüblichkeit u.a. mittels Vorlage eines Gutachtens einer gerichtlich beeideten Sachverständigen untermauert, wobei die Sachverständige einen



angemessenen Mietzins i.H.v. € 1.881,61 (netto) monatlich bzw. mit € 7,61 pro m<sup>2</sup> Nutzfläche unter Anwendung des umgekehrten Ertragswertverfahrens errechnet. Die zur Plausibilisierung herangezogenen Vergleichswerte von 6 Liegenschaften ergeben ohne Anwendung eines Ausreißertests eine durchschnittliche Miete pro m<sup>2</sup> i.H.v. € 8,40 bzw. nach Außerreißertest laut Gutachten € 6,40 (Anmerkung richtig wären: € 7,69 pro m<sup>2</sup>). Die Behörde weist dazu in ihrer Stellungnahme darauf hin, dass die Aussagekraft des Gutachten aufgrund der geringen Anzahl der Vergleichswerte begrenzt erscheint und auch unklar ist, ob die Vergleichswerte mitvermietete Einrichtungsgegenstände enthalten oder nicht. Dazu ist anzumerken, dass sie ihrerseits nicht festgestellt hat, ob vergleichbare (auf die beschriebene Weise ausgestattete) Häuser zur Vermietung angeboten werden bzw. wie hoch eine fremdübliche Miete nach Ansicht der Ap. ausfallen müsste. Zudem haben die solcherart ermittelten Werte nur der Plausibilisierung des mittels umgekehrten Ertragswertverfahrens ermittelten (angemessenen Mietzinses) im Zuge dessen auch die Einrichtungsgegenstände mitberücksichtigt wurden, gedient. Eine weitere Befassung mit der Frage, ob der Mietzins angemessen ist konnte unterbleiben, da die Behörde in ihrer Stellungnahme vom 30. März 2015 festgehalten hat: *„Dennoch kann als Zwischenergebnis festgehalten werden, dass sich die oben angeführten Werte innerhalb einer vertretbaren Bandbreite bewegen. Renditemiete, vereinbartes Mietentgelt und marktübliche Miete weichen nicht in erheblichen Ausmaß voneinander ab. Es ist daher davon auszugehen, dass das Kriterium der Miethöhe für die Fremdüblichkeit des gegenständlichen Vertragsverhältnisses spricht.“* Wenn die Bf. dennoch unter Bezugnahme auf die Judikatur des VwGH vom Vorliegen steuerneutralem Vermögens, somit Wirtschaftsgütern deren Anschaffung oder Herstellung rein gesellschaftsrechtlich veranlasst sind ausgeht und den ihrer Ansicht nach repräsentativen Charakter des Gebäudes hervorstreicht, so ist aufgrund der oben getroffenen Einschätzung, folgt man der Rechtsansicht von Zorn (RdW 2007, 620), eine Ausschüttung an der Wurzel nicht mehr möglich: *„Die erste Voraussetzung (Anmerkung: für das Vorliegen einer entsprechenden Ausschüttung) besteht darin, dass die Überlassung der Nutzung am Wohnobjekt an den Gesellschafter nicht einem Fremdvergleich entspricht (insbesondere zu geringe Miete bzw. dauerhafte Verlustsituation.“*

In der Folge werden dessen ungeachtet die vom VwGH in mehreren Erkenntnissen beispielhaft dargelegten (weiteren) Erfordernisse wie ‚repräsentativer Charakter‘ bzw. ‚spezielle Abstimmung auf die Wohnbedürfnisse des Gesellschafters‘ untersucht.

Bei dem fraglichen Gebäude handelt es sich um ein ‚k-Fertigteilhaus‘ (laut Beilage zur Berufung ein ‚Aktions-Blockhaus‘) das nach unwidersprochen gebliebenen Angaben der Bf. (nach Auskunft des errichtenden Unternehmens) bereits 80-100 mal verkauft wurde. Bereits diese Darstellung, der von Seiten der Ap. nicht entgegengetreten wurde lässt Zweifel daran, ob dem Haus ein besonders repräsentativer Charakter innewohnt, aufkommen. Die als Begründung zum Bescheid zu wertende Niederschrift zur Schlussbesprechung führt in diesem Zusammenhang beispielhaft die (offenbar als besonders luxuriös empfundene) Ausstattung an. Weiters wird an anderer Stelle auf

diverse Sonderwünsche des Geschäftsführers hinsichtlich Planung und Gestaltung der Wohnungseinrichtung hingewiesen. Dazu ist zu bemerken: Die Errichtungskosten des Hauses inklusive Schuppen beliefen sich zum Zeitpunkt des Abschlusses des Mietvertrages (7/2009) laut Anlageverzeichnis auf netto € 373.049,- (brutto € 447.658,70). Die darin enthaltenen Errichtungskosten des Schuppens wurden von Seiten der Ap. mit brutto € 35.000,- angenommen. Es verbleiben somit Brutto-Errichtungskosten für das Haus mit € 412.658,-.

Laut der von der Statistik Austria herausgegebenen Wohnbaustatistik März 2004, die sich auf im Jahr 2001 fertiggestellte Wohnungen bezieht, betrugen die durchschnittlichen Wohnbaukosten für das Jahr 2001 für von juristischen Personen errichtete Einfamilienhäuser in Niederösterreich € 1.350,- pro Quadratmeter. Aus der Einleitung der Wohnbaustatistik zum Abschnitt Wohnbaukosten und Wohnbaufinanzierung ergibt sich, dass die erhobenen Baukosten des Nutzers (Eigentümers) an der neu errichteten Wohnung teils Brutto- und teils Nettowerte sind, weshalb die ausgewiesenen Werte je nach Bauherrn erheblich beeinflusst sein können. Indexiert man diesen Wert mit Hilfe des Baukostenindex (wie die Bf. auf das 2. Quartal 2009 127,3/101,8 ergibt 1,25), so ergibt sich daraus (zum Zeitpunkt des Abschlusses des Mietvertrages) ein durchschnittlicher Quadratmeterpreis von € 1.687,50. Die Gesamtfläche des Hauses betrug 251,83m<sup>2</sup>. Die Wohnnutzfläche lag bei 150m<sup>2</sup>, die Nutzfläche (incl. Garage) bei 192,45m<sup>2</sup>. Die durchschnittlichen Wohnbaukosten für die Nutzfläche des Hauses ermitteln sich somit mit € 324.759,- (=1.687,50\*192,45). Da es sich dabei wie aus den Erläuterungen der Wohnbaustatistik hervorgeht um einen Mischsatz zwischen Brutto- und Nettowerten handelt, liegen die durchschnittlichen Wohnbaukosten bezogen auf einen Bruttowert höher. Auch wenn die gegenständlichen Errichtungskosten somit über den durchschnittlichen Errichtungskosten lagen begründet das Ausmaß der Überschreitung nicht das für die Annahme außerbetrieblichen Vermögens vorauszusetzende Erfordernis eines besonders repräsentativen Gebäudes.

Die Ap. führt in Tz. 7 der Niederschrift des Weiteren an, dass zahlreiche Sonderwünsche und Ausstattungsvarianten des Wohnhauses und des Gartens eindeutig für die Errichtung nach den höchstpersönlichen Bedürfnissen des Gf. der Bf. sprechen würden. Soweit diese Einrichtung bzw. den Garten betreffen wird auf die untenstehenden Ausführungen verwiesen. In Hinblick auf die Errichtung des Hauses gibt die Ap. keine näheren Hinweise auf die angesprochenen Sonderwünsche und Ausstattungsvarianten. Die Bf. mutmaßt in ihrer Beschwerde, dass es sich möglicherweise um die Errichtung eines von einem Professionisten zu günstigeren Konditionen errichteten Kamins bzw. dem seitenverkehrten Bau des Wohnhauses handeln könnte. Dieser Darstellung tritt die Ap. nicht entgegen. Einer Ausrichtung an den speziellen Bedürfnissen des Gf. werden die angesprochenen Abweichungen von der Bauweise des Fertigteilhauses nicht gerecht, da sie allenfalls Anpassungserfordernisse an Geländegegebenheiten udgl. darstellen. Wie die Bf. dargestellt hat, hat der UFS in seiner Entscheidung vom 1. Juni 2011, Gz. RV/2459-W/09 dargelegt, dass es erwartbar ist, dass bei der Errichtung oder dem Umbau eines

Gebäudes ein zu diesem Zeitpunkt bereits bekannter Mieter seine Wünsche in das Bauvorhaben einbringen kann. Dies führt aber nicht zwangsläufig dazu, dass ein übliches Einfamilienhaus zu einem nach den speziellen Bedürfnissen des Mieters erstellten Gebäude wird.

Die Ap. beurteilt die beweglichen Einrichtungsgegenstände und die ‚diversen Sonderwünsche des Gf. hinsichtlich der Planung und Gestaltung der Wohnungseinrichtung‘ als aus ihrer Sicht nicht zum betrieblichen Bereich der Bf. zählend und versagt den korrespondierenden Vorsteuerabzug zur Gänze (Niederschrift Tz. 3) bzw. geht von einer verdeckten Ausschüttung dieser Wirtschaftsgüter aus (Niederschrift Tz. 7a)). Dabei handelt es sich im Wesentlichen um Wohnzimmer und Schlafzimmereinrichtung, Vorhänge, Glasdesign Inneneinrichtung, Sound- + TV-Kombination, Rasentraktor, Zimmerbrunnen, sowie diverses Hauszubehör und Gartengeräte. Die Nettokosten für diese Wirtschaftsgüter laut Ap. belaufen sich im Wirtschaftsjahr 2007/2008 auf € 7.833,33, 2008/2009 auf € 34.813,57 und im Nachschauzeitraum 2010/2011 auf € 1.729,76, gesamt € 44.376,66. Gleiches gilt für Kosten, die auf diverse Sonderwünsche hinsichtlich der Planung und Gestaltung der als unbewegliche Teile des Hauses anzusehenden Wohnungseinrichtung (Kamin, Einbauküche, Badewanne, Wohnart-Innentürelement) des Gartens (Feng Shui-Gartengestaltung, Zaun, Pflasterungsarbeiten...) und des Wellnessbereiches (Whirlpool mit Überdachung...) zählenden Errichtungskosten bzw. Ausstattung (Niederschrift Tz. 4 bzw. 7b) zurückzuführen sein sollen. Die Nettokosten laut Ap. für diese Feststellungen belaufen sich im Wirtschaftsjahr 2007/2008 auf € 39.574,64, 2008/2009 auf € 77.537,10 und im Nachschauzeitraum 2010/2011 auf € 61.518,72.

Die Bf. führt in ihrer Stellungnahme zur Gegenschrift beispielhaft an, dass es sich bei der als Glasdesign angeführten Ausstattung um eine einfache Glasrückwand hinter der Arbeitsplatte handelt. Der Garten sei zu bepflanzen und der Umgebung anzupassen und der Mieterin die für die Gartenpflege erforderlichen Unterlagen zur Verfügung zu stellen. Da sich das Grundstück in einer steilen Hanglage befindet, ist laut Bf. auch eine Umfriedung zur Absicherung eventueller Hangrutschungen erforderlich gewesen. Gemäß § 1 Z 1.1. des Mietvertrages werden alle dort genannten Räume mit entsprechenden Möbeln vermietet. *Der VwGH hat in seinem Erkenntnis vom 16. Mai 2007 Zl. 2005/14/0083 dargelegt: „Die belangte Behörde verweist nun auch auf eine aufwändige (fest mit dem Gebäude verbundene) Möblierung der Wohnungen und erwähnt dabei die Einbauküchen und Küchenarbeitsplatten sowie den Kachelofen. Nun widerlegen aber Anschaffungskosten für jede der Einbauküchen von durchschnittlich ca 145.000 S (in den Jahren 1998 bzw 1999) und ein Kachelofen im gesamten Gebäude für sich allein noch nicht hinreichend die Behauptung der Beschwerdeführerin, dass das Gebäude grundsätzlich auch zur Vermietung an fremde Dritte gewidmet gewesen sei und dass keine "Luxusgegenstände" eingebaut worden seien, hat doch die belangte Behörde auch keine Feststellungen getroffen, dass in K auf diese Weise ausgestattete Wohnungen grundsätzlich nicht zur Vermietung angeboten würden. Die Sachverhaltsgrundlage für*

*eine rechtliche Einstufung des Wohngebäudes als Teil des außerbetrieblichen Vermögens bedarf einer die konkreten Umstände des Einzelfalles würdigenden Begründung im Tatsachenbereich, die im angefochtenen Bescheid in der zu fordernden Weise nicht geleistet wurde.'*

Daraus ergibt sich, dass für die Beurteilung, ob ein besonders repräsentatives Gebäude vorliegt, im Falle der Vermietung auch die fest mit dem Gebäude verbundene Möblierung zu berücksichtigen ist. Dazu hat der UFS in seiner Entscheidung vom 19. Oktober 2011 RV/3252-W/10 festgestellt: *„Die Errichtung eines Pools, eines kleinen Teichs und einer Küche mit Sonderausstattung machen die Liegenschaft nicht zu einer luxuriösen, für welche auf dem freien Markt kein anderer Mieter zu finden wäre. Die genannten Details sind nach der Lebenserfahrung für viele Personen, die in einem Einfamilienhaus wohnen möchten, von Interesse; von nicht sinnvollen, unbrauchbaren bzw. bloß auf einzelne Personen zugeschnittenen Ausstattungsmerkmalen kann somit nicht gesprochen werden.'*

Hinsichtlich der beweglichen Wirtschaftsgüter sieht das BFG gegenständlich eine Schranke in der Gestalt, dass zu prüfen ist, ob Wirtschaftsgüter im Rahmen der möblierten Vermietung durch den Vermieter angeschafft werden, die bei entsprechenden Verträgen üblicherweise nicht (mit)vermietet werden und die Privatsphäre des Geschäftsführers betreffen, insbesondere Wirtschaftsgüter, die sich durch ihren repräsentativen Charakter i.S.d. § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 bzw. 12 Abs. 1 Z 3 KStG 1988 auszeichnen, wie u.a. besonders wertvolle Teppiche, Antiquitäten udgl. Die Kosten für die Anschaffung derartiger Wirtschaftsgüter wären als nicht betrieblich veranlasst auszuscheiden. Dass entsprechende Wirtschaftsgüter vorliegen ist nicht zu erkennen.

Wenn die Behörde in ihrer Stellungnahme vom 30. März 2015 als Indiz für die Zugehörigkeit des Wohnobjekts zum steuerneutralen Vermögen den repräsentativen Charakter des Wohnhauses anführt, der zudem speziell auf die Wohnbedürfnisse des Gesellschafters zugeschnitten war, so ist ihr aufgrund der oben angeführten Umstände nicht zu folgen.

Die Behörde führt als weiteres Argument das für das Vorliegen von steuerneutralem Vermögen an, dass der Mietzins in Hinblick auf die hohen Investitionskosten laufend zu Verlusten führen würde. Die Bf. hat im Zuge der Prüfungshandlungen der Ap. eine Prognoserechnung übermittelt, nach der bereits ab dem dritten Jahr der Vermietung Gewinne zu erwarten sind, die nach 20 Jahren zu einem voraussichtlichen Gesamtüberschuss von € 446.521,- führen werden. Die Ap. hat sich mit dieser Berechnung nicht ersichtlich auseinandergesetzt und keine Feststellungen dazu getroffen. Auch wenn einzelnen Annahmen der Prognoserechnung Bestimmungen des Mietvertrages entgegenstehen (die Anpassung des Mietzinses erfolgt nach § 4 des Mietvertrages nach dem Verbraucherpreisindex wobei Indexschwankungen bis 5% unberücksichtigt bleiben – ungeachtet dessen wurde eine 3%ige Rendite ohne entsprechende Schranke angesetzt) besteht für das BFG u.a. auch aufgrund der vollständigen Eigenfinanzierung kein Grund zur Annahme, dass die Vermietung der Liegenschaft in absehbarer Zeit nicht zu Überschüssen führen wird.

Als weiteren Punkt führt die Behörde an, dass der tatsächliche Geschäftsgegenstand der Kapitalgesellschaft nicht die Vermietung zu Wohnzwecken umfasst. Dazu ist zu erwähnen, dass auch auf die sonstige Tätigkeit der GmbH ist Bedacht zu nehmen ist (vgl. Zorn, RdW 2007, 620). Dafür bedarf es einer die konkreten Umstände des Einzelfalles würdigenden Begründung im Tatsachenbereich (VwGH vom 16. Mai 2007, 2005/14/0083). Nun liegt der festgestellte Tätigkeitsbereich der Bf. ohne Zweifel außerhalb der Vermietung von Liegenschaften. Sie hat jedoch auch darauf hingewiesen, dass die Anschaffung in Hinblick auf eine risikobewusste Veranlagung des vorhandenen Kapitals in sichere Immobilien erfolgt ist und schon in der Vergangenheit Immobilien angeschafft und vermietet wurden. Ihre Angaben sind glaubhaft, wurde das Objekt doch zu Gänze eigenfinanziert bzw. hat sie dargetan, dass sie in den Jahren 2002-2008 Wohnimmobilien innehatte.

Schließlich führt die Behörde in ihrer Stellungnahme vom 30. März 2015 an, dass kein Nachweis über die Entfaltung der betrieblichen Aktivität erbracht wurde. Damit setzt sie sich in Widerspruch zu ihrer am Ende der Stellungnahme getroffenen Darstellung, nach der die teilweise betriebliche bzw. unternehmerische Nutzung der Liegenschaft unstrittig ist. Da keine weiteren Feststellungen hierzu vorliegen war den diesbezüglichen Ausführungen der Bf. zu folgen.

Festzustellen ist daher, dass kein Gebäude, dass auf die speziellen Bedürfnisse des Bf. zugeschnitten war oder sich durch besondere Exklusivität auszeichnen würde vorliegt, der Mietzins angemessen erscheint und somit die Annahme steuerneutralen Vermögens nicht zutrifft.

#### Nutzung Nebengebäude (Schuppen)

Die Ap. führt in ihrer Niederschrift an, das neben dem Wohnhaus ein als ‚Schuppen‘ bezeichnetes Objekt mit einer Fläche von 43,85m<sup>2</sup> errichtet wurde. Dieser wird gemäß den Angaben der Ap. laut Auskunft der Bf. als Werkstatt für technische Anlagen sowie als Servicestelle verwendet. Nach Darstellung der Ap. handelt es sich dabei um ein massives Objekt dessen Nutzung vom Mietvertrag nicht umfasst wurde. Die Ausgestaltung des Mietvertrages zwischen der Bf. und der v war, wie oben dargestellt, unter Fremdvergleichsgrundsätzen zu untersuchen. Die Darstellung der Ap. ist insoweit zutreffend, als dem Mietvertrag die Nutzung des Nebengebäudes nicht entnommen werden kann. Angesichts der sonst detaillierten Darstellung des Mietgegenstands ist davon auszugehen, dass die Nutzung des ‚Schuppens‘ im Mietvertrag nicht umfasst ist, wobei eine gesonderte Nutzungsbestimmung nicht vorliegt und ein gesondertes Entgelt nicht verrechnet wurde. Die unentgeltliche Nutzungsüberlassung des Schuppens ist als nicht fremdüblich zu qualifizieren. Das Nebengebäude wurde hinsichtlich seiner Anschaffungskosten nicht von dem Wohnhaus getrennt erfasst. Die Anschaffungskosten wurden von der Ap. im Schätzungsweg mit € 35.000,- ermittelt. Die Bf. erhob gegen das Ergebnis dieser Schätzung keinen Einwand. Sie erläutert dazu, dass der Schuppen vom Mietvertrag nicht umfasst ist, wobei die Errichtung keinesfalls im Gesellschafterinteresse

gelegen ist, da xb als Geschäftsführer der v über eine Dienstwohnung verfügte. Die Einbeziehung des Schuppens ergebe eine rechnerische Erhöhung der Miete von rund € 100,- wobei diese Mieterhöhung keinen Einfluss auf die Fremdüblichkeit des Mietverhältnisses haben könne. Auch die Ap. ging von keiner ‚privaten‘ Nutzung des Schuppens durch den Gesellschafter xb für Wohnzwecke sondern davon aus, dass dieser dem Bereich der ‚betrieblichen‘ Nutzung durch die v zuzurechnen war. Der (hinsichtlich der im Mietvertrag genannten übrigen Liegenschaftsanteile) erkannt angemessene Mietzins ist daher um jenen Betrag zu erhöhen, der der bislang unentgeltlichen Überlassung des ‚Schuppens‘ an die v entspricht. Der angemessene Mietzins ergibt sich wiederum aus der Berechnungsmethode der Umkehrung des Ertragswertverfahrens. Die Bewirtschaftungskosten wurden mit gesamt 5,5% angenommen. Das BFG geht weiters davon aus, dass der Schuppen ab Geltung des Mietvertrages für die übrigen Liegenschaftsteile, somit ab 1. Juli 2009 vermietet wurde.

#### Schuppen

|                             |          |       |          |
|-----------------------------|----------|-------|----------|
| Errichtungskosten           | 35.000   |       |          |
| Vervielfältigung 50J/3%     | 25,73    |       |          |
| anteilige Errichtungskosten | 1.360,28 | 94,5% |          |
|                             |          | 100%  | 1.439,45 |
| Miete incl. Betriebskosten  | 1.439,45 |       |          |
| Monatsmiete                 | 119,95   | netto |          |

Entsprechende Korrekturen waren gegenständlich bei den Umsatzsteuerfestsetzungsbescheiden vorzunehmen.

#### Umsatzsteuer

§ 12 (2) Z 1 UStG 1994 lautet:

- a) Lieferungen und sonstige Leistungen sowie die Einfuhr von Gegenständen gelten als für das Unternehmen ausgeführt, wenn sie für Zwecke des Unternehmens erfolgen und wenn sie zu mindestens 10% unternehmerischen Zwecken dienen.
- b) Der Unternehmer kann Lieferungen oder sonstige Leistungen sowie Einfuhren nur insoweit als für das Unternehmen ausgeführt behandeln, als sie tatsächlich unternehmerischen Zwecken dienen, sofern sie mindestens 10% unternehmerischen Zwecken dienen.

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

§ 12 (2) Z 2 lit a UStG 1994 lautet:

Nicht als für das Unternehmen ausgeführt gelten Lieferungen, sonstige Leistungen oder Einführen

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

...

Gemäß § 12 Abs. 1 Z. 1 UStG 1994 kann ein Unternehmer jene Vorsteuerbeträge für Lieferungen und Leistungen abziehen, die unter Voraussetzung einer formgültigen Rechnung iSd. § 11 UStG 1994 von anderen Unternehmern im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind. Die Bf. ermittelt den Gewinn nach § 5 EStG 1988. Sie hat das gesamte Gebäude in das Anlageverzeichnis aufgenommen und damit dessen Zuordnung zum Betriebsvermögen dokumentiert. Die Vermietung des Gebäudes erfolgte an die v an der die Bf. zu 50% beteiligt ist. Umsatzsteuerlich muss die Vermietung einer Immobilie zu Wohnzwecken - auch wenn Betriebsvermögen vorliegt - von der bloßen Gebrauchsüberlassung unterschieden werden, die nicht zu einer unternehmerischen Tätigkeit im Sinne des § 2 Abs. 1 UStG 1994 führt. Erfolgt die Überlassung der Nutzung nämlich nicht deshalb, um Einnahmen zu erzielen, sondern um dem Gesellschafter (oder einer ihm nahe stehenden Person) einen nicht fremdüblichen Vorteil zuzuwenden, so fehlt es an einer wirtschaftlichen Tätigkeit und es besteht dementsprechend von vornherein keine Vorsteuerabzugsberechtigung. Für diese Prüfung ist nach dem Höchstgericht die Fremdüblichkeit der Höhe der Mietzahlungen zu untersuchen (vgl. VwGH 19.3.2013, 2009/15/0125). Laut UFS vom 18. Juni 2013, Gz. RV/0621-S/11 ist ein Betrag fremdüblich, den die Kapitalgesellschaft erzielt hätte, wenn sie die Leistung entgeltlich einer gesellschaftsfremden Person gegenüber erbracht hätte und dabei - unter Ausblendung einer möglichen gesellschaftlichen Mitveranlassung der Errichtung der Wohnung - einer unternehmerischen Logik gefolgt wäre. Erlöst die Kapitalgesellschaft aus der Überlassung der Wohnung eine so hohe Gegenleistung ("Miete"), dass die Rendite auch einen fremden Investor in der gleichen Situation zur Investition in die Wohnung veranlasst hätte und das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung zur Gänze ausgeschlossen ist, tritt kein Vorsteuerauschluss ein (vgl. VwGH 19.3.2013, 2009/15/0215 unter Hinweis auf VwGH 7.7.2011, 2007/15/0255; 19.10.2011, 2008/13/0046; vgl. auch Rauscher, SWK 15/2013, 717). Nur dann, wenn eine verdeckte Ausschüttung gegeben ist, die das marktgerechte Entgelt (Gegenleistung) überwiegt, kommt es zur gänzlichen Versagung eines Vorsteuerabzugs (vgl. Ruppe/Achatz, UStG<sup>4</sup>, § 12 Tz 175).

Die Bf. hat das Gebäude errichtet und es in der Folge an die v vermietet, die es neben einem eigengenutzten Teil wiederum dem Gesellschafter Geschäftsführer der Bf. zu Wohnzwecken zur Verfügung stellte. Bei xb wurde der von ihr zu Wohnzwecken überlassene Teil der Liegenschaft als Sachbezug angesetzt und versteuert. Dafür

dass eine missbräuchliche Konstruktion gemäß § 22 BAO vorliegt, wonach das dazwischengeschaltete Mietverhältnis als reines Umgehungsgeschäft zu deuten ist, wie es von Seiten des Finanzamtes in der Stellungnahme vom 30. März 2015 eingewendet wurde, finden sich keine Anhaltspunkte. Wenn die Behörde dazu anführt, dass der gewählte Weg zwar der Vorsteuerabzug ermöglichte, es aber zu keiner Besteuerung des Letztverbrauches kommt, da die Mieterin, die v das Haus ihrem Gesellschafter, xb unentgeltlich zur Verfügung stellt, so sind ihre diesbezüglichen Angaben nicht zutreffend. Einerseits hat die Mieterin der Bf. Umsatzsteuer zu entrichten und andererseits werden die von der Mieterin dem Gesellschafter-Geschäftsführer xb zu Wohnzwecken zur Verfügung gestellten Räumlichkeiten bei diesem als Sachbezug erfasst, wobei nach der SachbezugswertVO die dort enthaltenen Richtwerte einen Bruttopreis (inklusive Betriebskosten und Umsatzsteuer) darstellen. Dass die Errichtung des Wohnhauses mit dem alleinigen Zweck der Weiterleitung eines Vorteils an den Gf. errichtet wurde ist nicht zu erkennen. Die Bf. hat u.a. nachvollziehbar geltend gemacht, dass sie über liquide Mittel verfügte und diese einerseits möglichst sicher anlegen wollte aber auch betriebliche Überlegungen angestellt wurden. Eine Versagung des Vorsteuerabzuges an den Anschaffungs-/Herstellungskosten gemäß § 12 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 kam aus diesem Grund nicht in Frage.

Hinsichtlich der in Beschwerde gezogenen Umsatzsteuer- sowie Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide ist von einer Unternehmereigenschaft der Bf. auszugehen und sind die geltend gemachten Vorsteuern anzuerkennen.

§ 10 (2) Z 4 UStG 1994 lautet:

Die Steuer beträgt für jeden steuerpflichtigen Umsatz 20% der Bemessungsgrundlage (§§ 4 und 5).

(2) Die Steuer ermäßigt sich auf 10% für

...

4. a) die Vermietung (Nutzungsüberlassung) von Grundstücken für Wohnzwecke, ausgenommen eine als Nebenleistung erbrachte Lieferung von Wärme;
- b) die Beherbergung in eingerichteten Wohn- und Schlafräumen und die regelmäßig damit verbundenen Nebenleistungen (einschließlich Beheizung), wobei als Nebenleistung auch die Verabreichung eines ortsüblichen Frühstücks anzusehen ist, wenn der Preis hierfür im Beherbergungsentgelt enthalten ist;
- c) die Vermietung (Nutzungsüberlassung) von Grundstücken für Campingzwecke und die regelmäßig damit verbundenen Nebenleistungen, soweit hierfür ein einheitliches Benützungsentgelt entrichtet wird;
- d) die Leistungen von Personenvereinigungen zur Erhaltung, Verwaltung oder zum Betrieb der in ihrem gemeinsamen Eigentum stehenden Teile und Anlagen einer Liegenschaft, an



der Wohnungseigentum besteht und die Wohnzwecken dienen, ausgenommen eine als Nebenleistung erbrachte Lieferung von Wärme;

Wie die Bf. dargestellt hat, wurde das Entgelt für die Vermietung der Liegenschaft beginnend mit Mitvertragsbeginn (7/2009) i.H.v. € 2.200,- brutto bis inklusive März 2011 mit einem Steuersatz von 10% Umsatzsteuer versteuert. Ab April 2011 erfolgte eine Erhöhung des Mietentgelts auf € 3.020,- brutto, wobei unter Berücksichtigung der jeweiligen Anschaffungskosten der neuen Außenanlagen zu den Gesamtanschaffungskosten eine Aliquotierung in 10%ige bzw. 20%ige Umsätze vorgenommen wurde. Laut Bf. war Ausgangspunkt der Überlegungen, dass der von der Bf. angeschaffte und ab diesem Zeitpunkt an die v vermietete und von ihr dem Gf. überlassene Whirlpool (samt Zubehör) nicht Wohnzwecken dient. Es sei nicht vertretbar erschienen, die neuen Außenanlagen dem ermäßigten Steuersatz zu unterziehen. Die Aufteilung des Entgelts habe sich aus einer Aliquotierung der Anschaffungskosten ergeben. Gemäß § 10 (1) Z 4a UStG 1994 ist die Vermietung von Grundstücken für Wohnzwecke, ausgenommen eine als Nebenleistung erbrachte Lieferung von Wärme einem Umsatzsteuersatz von 10% zu unterziehen.

Im vorliegenden Fall vermietet die Bf. die Liegenschaft an die v und diese stellt einen Teil dem Geschäftsführer der Bf. zu Wohnzwecken zur Verfügung. Laut Kolacny/Mayer, Umsatzsteuergesetz 1994<sup>2</sup> § 10 Rz. 18a ist für die Frage, ob eine Vermietung (Nutzungsüberlassung) von Grundstücken für Wohnzwecke vorliegt, der tatsächliche letztliche Verwendungszweck des Mietgegenstandes maßgebend. Die Vermietung des für Wohnzwecke genutzten Teiles der Liegenschaft ist daher einer 10%igen Umsatzsteuer zu unterziehen.

Für die übrigen Teile der vermieteten Liegenschaft ist der 20%ige Umsatzsteuersatz zur Anwendung zu bringen.

Im Einzelnen betrifft dies:

a) Entgeltanteil für den Schuppen

Da der Schuppen unmittelbar betrieblichen Zwecken der v (und somit nicht Wohnzwecken des Gesellschafter-Geschäftsführers) dient, ist das auf das Nebengebäude entfallende Entgelt dem Normalsteuersatz zu unterziehen.

b) Entgeltanteil für die Garage

Wie der VwGH in ständiger Rechtsprechung judiziert (u.a. VwGH vom 25. Juni 2014, Zl. 2010/13/0119) sind Autoabstellplätze oder Garagen sind nicht dazu bestimmt, in abgeschlossenen Räumen privates Leben zu ermöglichen und insofern den persönlichen Wohnbedürfnissen zu dienen.

c) Entgeltanteil für die nicht zu Wohnzwecken genutzten Teile des Hauses

Nach Angaben der Bf. werden je ein Büroraum im Keller und im Erdgeschoß sowie ein Archiv vom Mieter (der v) direkt selbst benutzt.

Auch in diesem Fall liegt keine Vermietung zu Wohnzwecken vor.

d) Entgeltanteil für Einrichtungsgegenstände (bewegliche Wirtschaftsgüter)

Der VwGH hat in seinem Erkenntnis vom 27. Juni 1988 Zl. 86/15/0076 erkannt, dass die auf die Einrichtung entfallenden Entgelte aus der Vermietung möblierter Wohnungen dem Normalsteuersatz unterliegen. Obwohl das damalige Erkenntnis zur Rechtslage gemäß § 10 Abs. 2 Z 5 UStG 1972 erging, war der grundsätzliche Begünstigungstatbestand vergleichbar. Der VwGH führte darin aus: *„Werden daher Wohnungen möbliert vermietet, so liegt zwar ein zivilrechtlich einheitlicher Bestandsvertrag vor, bei dem allerdings umsatzsteuerlich zu beachten ist, daß neben dem Grundstück (Wohnung) bewegliche Sachen (Möbel) vermietet wurden. In einem solchen Fall kann der ermäßigte Steuersatz nur insoweit Platz greifen, als das Entgelt auf die Vermietung oder Verpachtung von Grundstücken entfällt.“* Den Ausführungen von Beiser (SWK 31/2014 S 1327), der in der Mitvermietung von Möbel keinen eigenen Zweck für die Hauptleistung, der Vermietung der Wohnung sieht und von einer Nebenleistung ausgeht ist zu entgegnen, dass der VwGH im Erkenntnis Zl. 2010/13/0119 zu einem anderen Ergebnis kommt und sich dabei auf die Rechtsprechung des EuGH vom 6. Juli 2006, Rs C-251/05 Talacre Beach Caravon Sales Ltd. bezieht, der ausgesprochen hat, dass es unionsrechtlich zulässig ist, dass der Gesetzgeber einen aus mehreren Komponenten bestehenden einheitlichen Umsatz zum Teil dem einen, zum Teil dem anderen Steuersatz unterwirft. *„Insoweit wird auch der Grundsatz, dass die (unselbständige) Nebenleistung das Schicksal der Hauptleistung teilt, von dem Aufteilungsgebot verdrängt (vgl. z.B. das Urteil des deutschen Bundesfinanzhofes vom 24. April 2013, XI R 3/11). Unionsrechtlich beruht der ermäßigte Steuersatz (nur) für Wohnzwecke auf der der Republik Österreich ursprünglich im Beitrittsvertrag zugestandenen, oben erwähnten Übergangsbestimmung der 6. EG-RL (vgl. Scheiner/Kolacny/Caganek, aaO, § 10 Abs. 2 Z 4 Anm. 28). Damit war es zulässig, unabhängig von der in der Beschwerde relevierten Frage des Vorliegens eines einheitlichen Umsatzes, den ermäßigten Steuersatz nur auf die Vermietung von Grundstücken für Wohnzwecke zu beziehen, wie dies im Übrigen bereits der Rechtsanwendung zur Wohnungsvermietung vor dem Beitritt Österreichs zu EU entsprach (vgl. Caganek, ÖStZ 2001/541, 279, auch mit Hinweis auf den umsatzsteuerrechtlich zu beachtenden Grundsatz der Neutralität, sowie Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig, aaO, § 10 Rz 57).“*

Die Schätzung des dem Normalsteuersatz unterliegenden Mietentgelts orientiert sich bezogen auf den Entgeltanteil Schuppen (lit a) an dem oben ermittelten angemessenen Mietzins, im Falle der Garage bzw. der sonstigen, unmittelbar zu betrieblichen Zwecken genutzten Gebäudeteile (lit b, c) an den jeweiligen Nutzflächen bezogen auf die Gesamtnutzfläche, sowie im Fall der beweglichen Wirtschaftsgütern (lit d) an deren Kosten in Bezug auf die gesamten Investitionskosten und wird hinsichtlich lit b-d im Schätzungsweg (§ 184 BAO) mit 36% der bisher vollständig mit 10% versteuerten Mietumsatzanteile angenommen.

## Kapitalertragsteuer

Wie oben dargelegt, ist der Mietvertrag mit dem sämtliche Teile der Liegenschaft (mit Ausnahme des ‚Schuppens‘) vermietet wurden als fremdüblich zu qualifizieren. Der Schuppen, dessen Vermietung vom Mietvertrag nicht erfasst ist (und für den kein Entgelt vereinbart bzw. entrichtet wurde) wurde zu unüblichen Bedingungen überlassen, weshalb ein gesondertes Entgelt dafür anzusetzen war. Wie schon die Ap. festgestellt hat, wurde dieser Liegenschaftsanteil jedoch nicht dem Bf. zu Wohnzwecken oder seinen persönlichen Bedürfnissen überlassen. Unter verdeckter Ausschüttung sind alle außerhalb der Gesellschaftlichen Gewinnverteilung gelegenen Vorteilsgewährungen einer Körperschaft an Anteilseigner zu verstehen, die das Einkommen der Körperschaft mindern und ihre Wurzeln in der Anteilseignerschaft haben (vgl. u.a. VwGH 1.3.2007, 2004/15/0096). Nun kam es durch die Nichterfassung von Mieterlösen für den Schuppen zwar zu einer Erlösminderung der Bf., es ist jedoch nicht ersichtlich, dass darin eine Vorteilsgewährung an den Gesellschafter der Bf. zu erblicken wäre. Da sich die Liegenschaft im gewillkürten Betriebsvermögen der Bf. befindet und weder eine verdeckte Ausschüttung ‚an der Wurzel‘ noch ein fremdunübliches Mietentgelt für die übrigen Teile der Liegenschaft vorliegt, lag insgesamt keine verdeckte Ausschüttung vor.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Die Bemessungsgrundlagen wurden wie folgt ermittelt:

#### Umsatzsteuer

|                   | 2008       | 2009       | 6-12/2010  |          |
|-------------------|------------|------------|------------|----------|
|                   | €          | €          | €          |          |
| Vorsteuer lt. Ap. | -47.441,99 | -6.390,75  | -1.530,52  |          |
| Korrektur         | 31.057,86  | 22.117,44  | 12.579,96  |          |
| Vorsteuerkürzung  |            |            |            |          |
| Vorsteuer lt. BFG | -78.499,85 | -28.508,19 | -14.110,48 |          |
| Mieterlöse lt.    | 6-12/2010  | 1-3/2011   | 4-5/2011   | 6-8/2011 |
| Voranmeldungen    |            |            |            |          |
|                   | €          | €          | €          | €        |
| Mieterlöse netto  | 14.000,00  | 6.000,00   | 4.475,10   | 6.712,65 |
| 10%               |            |            |            |          |
| Mieterlöse netto  | 0,00       | 0,00       | 931,16     | 1.396,74 |
| 20%               |            |            |            |          |
| Ust 10%           | 1.400,00   | 600,00     | 447,51     | 671,27   |

|                      |           |          |           |          |
|----------------------|-----------|----------|-----------|----------|
| Ust 20%              | 0,00      | 0,00     | 186,23    | 279,35   |
| Umsätze brutto lt.   | 15.400,00 | 6.600,00 | 6.040,00  | 9.060,00 |
| Voranmeldungen       |           |          |           |          |
| zuzügl. Miete        | 1.007,65  | 431,82   | 287,90    | 431,85   |
| Schuppen bto         |           |          |           |          |
| 143,95 mtl.          |           |          |           |          |
| Summe Mieterlöse     | 16.407,65 | 7.031,82 | 6.327,90  | 9.491,85 |
| bto lt. BFG          |           |          |           |          |
| davon BMGL 20%       | 0,00      | 0,00     | 1.117,392 | 1.676,09 |
| Außenanlagen bto     |           |          |           |          |
| davon BMGL 20%       | 1.007,65  | 431,82   | 287,90    | 431,85   |
| Schuppen             |           |          |           |          |
| Zwischensumme        | 1.007,65  | 431,82   | 1.405,29  | 2.107,94 |
| Differenzbetrag      | 15.400,00 | 6.600,00 | 4.922,61  | 7.383,92 |
| (bisher mit 10% Ust) |           |          |           |          |
| Teiler (36% der      | 1,136     | 1,136    | 1,136     | 1,136    |
| Umsätze 20%, Rest    |           |          |           |          |
| 10%)                 |           |          |           |          |
| Differenzbetrag      | 13.556,34 | 5.809,86 | 4.333,28  | 6.499,93 |
| netto                |           |          |           |          |
| davon 36% Anteil     | 4.880,28  | 2.091,55 | 1.559,98  | 2.339,97 |
| 20%ige Umsätze       |           |          |           |          |
| Umsatzsteuer 20%     | 976,06    | 418,31   | 312,00    | 467,99   |
| davon 64% Anteil     | 8.676,06  | 3.718,31 | 2.773,30  | 4.159,95 |
| 10%ige Umsätze       |           |          |           |          |
| Umsatzsteuer 10%     | 867,61    | 371,83   | 277,33    | 416,00   |
| Zwischensumme        | 15.400,00 | 6.600,00 | 4.922,61  | 7.383,92 |
| brutto               |           |          |           |          |
|                      | 6-12/2010 | 1-3/2011 | 4-5/2011  | 6-8/2011 |
| Mieterlöse netto     | 8.676,06  | 3.718,31 | 2.773,30  | 4.159,95 |
| 10%                  |           |          |           |          |

|                  |           |          |          |          |
|------------------|-----------|----------|----------|----------|
| Mieterlöse netto | 5.719,99  | 2.451,40 | 2.731,06 | 4.096,59 |
| 20%              |           |          |          |          |
| Ust 10%          | 867,61    | 371,83   | 277,33   | 416,00   |
| Ust 20%          | 1.144,00  | 490,28   | 546,21   | 819,32   |
| Summe            | 16.407,65 | 7.031,82 | 6.327,90 | 9.491,85 |

|                             | UVA lt. Bf. | lt. BFG   | UVA lt. Bf. | lt. BFG   | UVA lt. Bf. | lt. BFG   |
|-----------------------------|-------------|-----------|-------------|-----------|-------------|-----------|
| Summe UVA-Meldungen lt. Bf. | 6-12/2010   | 6-12/2010 | 1-5/2011    | 1-5/2011  | 6-8/2011    | 6-8/2011  |
|                             | €           | €         |             |           |             |           |
| steuerbarer Umsatz          | 62.046,27   | 62.442,32 | 11.406,26   | 11.674,07 | 22.968,44   | 23.115,59 |
| 20%                         | 48.046,27   | 53.766,26 | 931,16      | 5.182,46  | 16.255,79   | 18.955,64 |
| Normalsteuersatz            |             |           |             |           |             |           |
| 10% ermäßigter              | 14.000,00   | 8.676,06  | 10.475,10   | 6.491,61  | 6.712,65    | 4.159,95  |
| Steuersatz                  |             |           |             |           |             |           |
| innergem. Erwerbe           | 10.123,69   | 10.123,69 | 0,00        | 0,00      | 2.018,00    | 2.018,00  |
| 20%                         | 10.123,69   | 10.123,69 | 0,00        | 0,00      | 2.018,00    | 2.018,00  |
| Normalsteuersatz            |             |           |             |           |             |           |
| Vorsteuern (ohne EUST)      | 14.110,46   | 14.110,46 | 320,66      | 320,66    | 708,82      | 708,82    |
| Vorsteuern innergem. Erwerb | 2.024,74    | 2.024,74  | 0,00        | 0,00      | 403,60      | 403,60    |
| Berichtigung gem. § 16      | 3,05        | 3,05      | 0,00        | 0,00      | 0,00        | 0,00      |
| Gebäude                     | 12.742,23   | 12.742,23 | 0,00        | 0,00      | 0,00        | 0,00      |
| sonstige                    | -3,05       | -3,05     | 0,00        | 0,00      | 0,00        | 0,00      |
| Berichtigungen              |             |           |             |           |             |           |
| Zahllast/Gutschrift         | -3.101,21   | -2.489,60 | 913,08      | 1.364,99  | 3.213,60    | 3.498,30  |

#### Körperschaftsteuer

|      |      |
|------|------|
| 2008 | 2009 |
| €    | €    |

|                    |            |           |
|--------------------|------------|-----------|
| Einkünfte aus      | 111.059,68 | 11.128,73 |
| Gewerbebetrieb lt. |            |           |
| Ap.                |            |           |
| Storno Korrekturen | 31.057,86  | 22.117,44 |
| Ap.                |            |           |
| Einkünfte aus      | 142.117,54 | 33.246,17 |
| Gewerbebetrieb lt. |            |           |
| BFG                |            |           |

Die Besteuerungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben betragen:

#### Umsatzsteuer 2008

|                    |             |            |
|--------------------|-------------|------------|
| Gesamtbetrag L+L   | 257.973,00  |            |
| steuerfrei mit     | -120.000,00 |            |
| Vorsteuerabzug     |             |            |
| Gesamtbetrag       | 137.973,00  |            |
| steuerpfl. Umsätze |             |            |
| davon 20%          | 133.893,00  | 26.778,60  |
| davon 10%          | 4.080,00    | 408,00     |
| igE                | 110.540,53  |            |
| davon 20%          | 110.540,53  | 22.108,11  |
| Summe Ust          |             | 27.186,60  |
| Summe              |             | 22.108,11  |
| Erwerbsteuer       |             |            |
| Gesamtbetrag       |             | -78.499,85 |
| Vorsteuern         |             |            |
| igE                |             | -22.108,11 |
| Kürzung § 12 (3)   |             | 201,16     |
| Gutschrift         |             | -51.112,09 |

**Umsatzsteuer 2009**

|                    |           |            |
|--------------------|-----------|------------|
| Gesamtbetrag L+L   | 36.207,98 |            |
| Eigenverbrauch     | 77,00     |            |
| Gesamtbetrag       | 36.284,98 |            |
| steuerpfl. Umsätze |           |            |
| davon 20%          | 36.282,98 | 7.256,60   |
| davon 10%          | 2,00      | 0,20       |
| igE                | 26.371,00 |            |
| davon 20%          | 26.371,00 | 5.274,20   |
| Summe Ust          |           | 7.256,80   |
| Summe              |           | 5.274,20   |
| Erwerbsteuer       |           |            |
| Gesamtbetrag       |           | -28.508,19 |
| Vorsteuern         |           |            |
| igE                |           | -5.274,20  |
| Gutschrift         |           | -21.251,39 |

| <b>Umsatzsteuerfestsetzung</b> | <b>KZ</b> | <b>€</b>  |
|--------------------------------|-----------|-----------|
| <b>6-12/2010</b>               |           |           |
| steuerbarer Umsatz             | 0         | 62.442,26 |
| 20%                            | 22        | 53.766,20 |
| Normalsteuersatz               |           |           |
| 10% ermäßigter                 | 29        | 8.676,06  |
| Steuersatz                     |           |           |
| innergem. Erwerbe              | 70        | 10.123,69 |
| 20%                            | 72        | 10.123,69 |
| Normalsteuersatz               |           |           |
| Vorsteuern (ohne               | 60        | 14.110,46 |
| EUST)                          |           |           |

|                            |    |           |
|----------------------------|----|-----------|
| Vorsteuern                 | 65 | 2.024,74  |
| innergem. Erwerb           |    |           |
| Berichtigung gem. §<br>16  | 67 | 3,05      |
| sonstige<br>Berichtigungen | 90 | -3,05     |
| Gutschrift                 |    | -2.489,61 |

|                                |    |           |
|--------------------------------|----|-----------|
| <b>Umsatzsteuerfestsetzung</b> | KZ | €         |
| <b>1-5/2011</b>                |    |           |
| steuerbarer Umsatz             | 0  | 11.674,07 |
| 20%<br>Normalsteuersatz        | 22 | 5.182,46  |
| 10% ermäßigter<br>Steuersatz   | 29 | 6.491,61  |
| innergem. Erwerbe              | 70 | 0,00      |
| 20%<br>Normalsteuersatz        | 72 | 0,00      |
| Vorsteuern (ohne<br>EUST)      | 60 | 320,66    |
| Zahllast                       |    | 1.364,99  |

|                                |    |           |
|--------------------------------|----|-----------|
| <b>Umsatzsteuerfestsetzung</b> | KZ | €         |
| <b>6-8/2011</b>                |    |           |
| steuerbarer Umsatz             | 0  | 23.115,59 |
| 20%<br>Normalsteuersatz        | 22 | 18.955,64 |
| 10% ermäßigter<br>Steuersatz   | 29 | 4.159,95  |
| innergem. Erwerbe              | 70 | 2.018,00  |
| 20%<br>Normalsteuersatz        | 72 | 2.018,00  |
| Vorsteuern (ohne<br>EUST)      | 60 | 708,82    |



|                  |    |          |
|------------------|----|----------|
| Vorsteuern       | 65 | 403,60   |
| innergem. Erwerb |    |          |
| Zahllast         |    | 3.498,30 |

#### **Körperschaftsteuer**

**2008**

€

|                 |            |
|-----------------|------------|
| Einkünfte aus   | 142.117,54 |
| Gewerbebetrieb  |            |
| Gesamtbetrag d. | 142.117,54 |
| Einkünfte       |            |
| Verlustabzug    | -20.683,35 |
| Einkommen       | 121.434,19 |

|                          |           |
|--------------------------|-----------|
| 25% v. 121.434,19        | 30.358,55 |
| anrechenbare             | -6.796,09 |
| Mindeskörperschaftsteuer |           |
| Köst                     | 23.562,46 |

|               |           |
|---------------|-----------|
| einbehaltene  | -1.610,10 |
| Steuerbeträge |           |

|                   |           |
|-------------------|-----------|
| Festgesetzte Köst | 21.952,36 |
|-------------------|-----------|

#### **Körperschaftsteuer**

**2009**

|                 |           |
|-----------------|-----------|
| Einkünfte aus   | 33.246,17 |
| Gewerbebetrieb  |           |
| Gesamtbetrag d. | 33.246,17 |
| Einkünfte       |           |
| Einkommen       | 33.246,17 |

|                  |          |
|------------------|----------|
| 25% v. 33.246,17 | 8.311,54 |
|------------------|----------|

|                          |           |
|--------------------------|-----------|
| anrechenbare             | -3.241,05 |
| Mindeskörperschaftsteuer |           |
| Köst                     | 5.070,49  |
| Festgesetzte Köst        | 5.070,49  |

### Zulässigkeit einer Revision

Gegen diese Entseidung ist gemäß Art. 133 Abs. 9 i. V. m. Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da die hier aufgeworfenen Rechtsfragen vom VwGH in ständiger Rechtsprechung u.a. Zl. 2005/14/0091 v. 26. März 2007, 2005/14/0083 v. 16. Mai 2007, 2005/15/0020 v. 19. April 2007 in Prüfung gezogen und beurteilt wurden, wobei das gegenständliche Erkenntnis den dortigen Ausführungen folgt.

Wien, am 21. Mai 2015